

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

Luismar Novais Alves

RELATÓRIOS GERENCIAIS NAS EMPRESAS HOTELEIRAS COM
ENFOQUE NA DIVISIONALIZAÇÃO

Dissertação de Mestrado

Florianópolis

2002

Luismar Novais Alves

**RELATÓRIOS GERENCIAIS NAS EMPRESAS HOTELEIRAS COM
ENFOQUE NA DIVISIONALIZAÇÃO**

Dissertação apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em
Engenharia de Produção da
Universidade Federal de Santa Catarina
Como requisito parcial para obtenção
do grau de Mestre em
Engenharia de Produção

Orientador: Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.

Florianópolis

2002

Luismar Novais Alves

**RELATÓRIOS GERENCIAIS NAS EMPRESAS HOTELEIRAS COM
ENFOQUE NA DIVISIONALIZAÇÃO**

Esta dissertação foi julgada adequada e aprovada para a obtenção do título de **Mestre em Engenharia de Produção no Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina**

Florianópolis(SC), 09 de outubro de 2002.

Professor Edson Pacheco Paladini, Dr.

Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.
(Orientador)

Prof. Altair Borgert, Dr.

Profa. Ilse Maria Beuren, Dra.

Dedico este trabalho
a meus pais, João e Tereza,
aos manos e sobrinhos
Agradecimentos

À Universidade Federal de Santa Catarina,
ao orientador Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.
pelo acompanhamento pontual e competente,
aos membros da banca pelas sugestões e contribuições,
aos professores do Curso de Pós-graduação.

...

Ao Castro's Park Hotel pela oportunidade
para a realização do estudo de caso.

...

A todos que direta ou indiretamente
contribuíram para a realização
desta pesquisa.

Sumário

Lista de Figuras.....	9
Lista de tabelas.....	10
Resumo.....	11
Abstract.....	12
1. INTRODUÇÃO.....	13
1.1 TEMA E PROBLEMA	13
1.2 OBJETIVOS.....	15
1.2.1 OBJETIVO GERAL	15
1.2.1 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	15
1.3 IMPORTÂNCIA.....	16
1.4 METODOLOGIA.....	17
1.5 ESTRUTURA.....	19
1.6 LIMITAÇÕES.....	20
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	21
2.1 CONTROLADORIA	21
2.1.1 GESTÃO EMPRESARIAL	23
2.1.2 VISÃO SISTÊMICA DA EMPRESA E MISSÃO.....	24
2.1.2.1 Eficácia da empresa.....	26
2.1.2.2 Resultado econômico - lucro.....	28
2.2 DIVISIONALIZAÇÃO.....	30
2.2.1 CENTROS DE CUSTOS.....	31
2.2.2 CENTROS DE LUCROS (RESULTADOS).....	32
2.2.3 CENTROS DE INVESTIMENTOS.....	33
2.3 RELATÓRIOS GERENCIAIS.....	35
2.3.1 RELATÓRIOS PARA A ANÁLISE DE RESULT. E DE DESEMPENHO....	36
2.3.2 CONCEITOS BÁSICOS PARA OS RELATÓRIOS GERENCIAIS.....	38
2.3.2.1 Identificação de informações para relatórios gerenciais.....	39
2.3.2.2 Custo de oportunidade.....	40
2.3.2.3 O problema do reconhecimento contábil do lucro.....	41
3. ATIVIDADE HOTELEIRA.....	45
3.1 TURISMO.....	45

3.1.1	DEFINIÇÕES DE TURISMO.....	45
3.1.2	MERCADO DO TURISMO.....	46
3.1.2.1	Turismo no futuro.....	48
3.1.2.2	Turismo no Brasil.....	50
3.1.3	SEGMENTAÇÃO DO TURISMO.....	50
3.1.4	PARTICULARIDADES DAS EMPRESAS DO TURISMO.....	51
3.1.5	SISTEMA DE TURISMO.....	53
3.1.6	AMBIENTE.....	53
3.1.7	PLANEJAMENTO.....	54
3.2	AS EMPRESAS HOTELEIRAS.....	56
3.2.1	SISTEMA DAS EMPRESAS HOTELEIRAS.....	57
3.2.2	PROCESSOS NAS EMPRESAS HOTELEIRAS.....	57
3.2.2.1	Controle do processo.....	60
3.2.3	PRODUTOS NAS EMPRESAS HOTELEIRAS.....	61
3.3	DIVISIONALIZAÇÃO NAS EMPRESAS HOTELEIRAS.....	63
3.4	OS RELATÓRIOS GERENCIAIS NAS EMPRESAS HOTELEIRAS.....	65
4.	ESTUDO DE CASO.....	66
4.1	A EMPRESA.....	66
4.1.1	HISTÓRICO.....	66
4.1.2	GESTÃO.....	67
4.1.3	PARTICIPAÇÃO DE MERCADO.....	72
4.1.4	PRINCIPAIS OBJETIVOS.....	74
4.1.4.1	Taxa de ocupação	74
4.1.4.2	Diária média	74
4.1.4.3	Revpar	75
4.1.5	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	76
4.1.5.1	Ameaças externas ao hotel	76
4.1.5.2	Oportunidades.....	77
4.1.5.3	Pontos fortes da empresa.....	77
4.1.5.4	Pontos fracos da empresa.....	77
4.1.5.5	Estratégias.....	77
4.2	RELATÓRIOS CONTÁBEIS UTILIZADOS PELA EMPRESA.....	80

4.3 DIVISIONALIZAÇÃO.....	82
4.4 RELATÓRIOS GERENCIAIS SUGERIDOS.....	83
4.4.1 BALANÇO PATRIMONIAL - GERENCIAL.....	84
4.4.2 DEMONSTRAÇÃO RESUL. POR DEPARTAMENTO – GERENCIAL.....	86
4.4.3 JUSTIFICATIVA DO RESULTADO – GERENCIAL.....	89
4.5 RESULTADOS.....	91
4.6 COMENTÁRIOS.....	93
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	100
5.1 CONCLUSÕES.....	100
5.2 RECOMENDAÇÕES	104
REFERÊNCIAS	105

Lista de Figuras

Figura 2.1: A empresa como um sistema aberto.....	25
Figura 2.2: Sistema contábil.....	36
Figura 3.1: Cadeia de distribuição turística.....	52
Figura 3.2: O poder da informação.....	53
Figura 3.3: Etapas do planejamento.....	56
Figura 3.3: Sistema hotel.....	58
Figura 3.4: Processos organizacionais.....	60
Figura 3.5: Sistema de operações genérico.....	62
Figura 4.1: Estrutura funcional.....	68
Figura 4.2: Ambiente interno e externo.....	71
Figura 4.3: Bonificação.....	79
Figura 4.4: Benefícios obtidos com a implantação da divisionalização.....	

Lista de Tabelas

Tabela 3.1: Turistas estrangeiros no Brasil.....	47
Tabela 3.2: Receita gerada pelo setor no Brasil.....	48
Tabela 4.1: Metas previstas x realizadas.....	69
Tabela 4.2: Principais mercados do Castro's.....	72
Tabela 4.3: Segmentos mais produtivos em termos de hospedagem.....	73
Tabela 4.4: Participação de mercado na cidade de Goiânia.....	73
Tabela 4.5: Resultados de taxa de ocupação, diárias médias e Revpar.....	76
Tabela 4.6: Balanço Patrimonial - Contábil.....	81
Tabela 4.7: Demonstração Resultado – Contábil.....	82
Tabela 4.8: Indicadores.....	84
Tabela 4.9: Balanço Patrimonial - Gerencial.....	85
Tabela 4.10: Demonstração do Resultado por Departamento.....	87
Tabela 4.11: Justificativa do Resultado.....	89

RESUMO

ALVES, Luismar Novais. **Relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras com enfoque na divisionalização**. 2002. 108f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

Esta dissertação tem como objetivo analisar a utilização de relatórios gerenciais, com enfoque na divisionalização, em empresas hoteleiras. Além disso, procura identificar a atividade hoteleira e realizar uma aplicação prática da divisionalização em um hotel, comparando os resultados dos relatórios contábeis tradicionais com a aplicação dos relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização, procurando assim, visualizar o ganho de qualidade nas informações. Esta dissertação teve seu início através da definição do objeto do estudo e planejamento, buscando revisão bibliográfica junto a livros, periódicos, teses e dissertações, como também pesquisa na internet, em seguida coleta de dados com as respectivas análises e apresentação através de estudo de caso. O estudo de caso realizado evidencia que a aplicação dos relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização em uma empresa hoteleira produz informações com maior qualidade, oferecendo aos administradores e *controllers* mais segurança quando da tomada de decisões do que os relatórios contábeis tradicionais.

Palavras-chave: divisionalização, gestão, eficácia, resultado e relatórios.

ABSTRACT

ALVES, Luismar Novais. **Relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras com enfoque na divisionalização**. 2002. 108f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

This dissertation's goal is to analyze the use of managerial reports, focusing on the division process, in hotel companies. Also, it seeks to identify the hotel activity and to conduct a practical application of the division process in a hotel, comparing the accounting report results with the use of managerial reports with emphasis on the division process, trying, therefore, to visualize the gain in information quality. This work has begun with the definition of the study object and planning, searching for a bibliographic review along books, periodicals, thesis and dissertations and internet as well, followed by data collection with their respective analysis and presentation through a study case. The case study presented evidences that the application of managerial reports with focus on the division process in a hotel produces better quality information, providing managers and controllers with more safety in the decision making process than the traditional accounting reports.

Key-words: division process, management, effectiveness, results and reports.

1. INTRODUÇÃO

Este capítulo procura caracterizar o tema e o problema a ser estudado, o objetivo geral e os objetivos específicos, a importância, a metodologia empregada na pesquisa, a estrutura do trabalho, bem como as limitações.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O ambiente econômico no setor hoteleiro tornou-se, no final do século XX e início do século XXI, palco de profundas e rápidas mudanças. O dinamismo no nível de competitividade entre empresas, nos avanços tecnológicos, na geração de incertezas políticas e econômicas e nos questionamentos dos hábitos de vida e dos valores impõe às organizações deste setor decisões rápidas, racionais e acertadas, numa visão empresarial que deve ir além da iniciativa de colocar um produto no mercado com retornos imediatos.

Essa nova ótica exige o uso da percepção dos gestores para analisar o negócio no seu estado presente, nas suas interações com as variáveis ambientais, sem perder de vista as expectativas do futuro. Os fatores de mudança são acentuados quando se trata de empresas voltadas para a hotelaria que, além de variáveis impulsionadas pela competitividade externa e pela sobrevivência no mercado interno, têm seus custos e receitas redimensionados pela escassez de recursos e pelo aumento da oferta a nível mundial. Assim, a sociedade espera das empresas a utilização e alocação dos recursos de forma eficiente, concomitantemente à obtenção de resultados cada vez melhores, que promovem a redução crescente dos preços e a perpetuação da empresa no mercado.

A empresa é condicionada a definir e a divulgar claramente sua verdadeira missão para que os esforços de todas as áreas e de seus responsáveis sejam direcionados para o seu objetivo maior. Como consequência do dinamismo de atuantes

ambientais, as organizações, além de atender a missão à qual se propuseram, precisam

fazê-lo buscando sua continuidade, através do conhecimento e do domínio de variáveis controláveis e daquelas supostamente incontroláveis.

Dentro deste processo de readaptação das ciências à nova ótica mundial, quanto ao reconhecimento do poder e valor da informação, a Controladoria deve se harmonizar com as necessidades de seus usuários, passando a interferir no resultado gerado, através do poder de seus relatórios gerenciais.

O surgimento da contabilidade remonta, segundo alguns historiadores, a milhares de anos, a partir de seu uso como instrumento utilizado pelos primeiros pastores no controle quantitativo de seus rebanhos. Neste sentido, Iudícibus (1995, p.28) observa:

Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente a 4.000 anos a.c.. Entretanto, antes disso, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade.

O aparecimento da moeda expandiu e ampliou esse uso. Com o passar do tempo, o escopo da contabilidade evoluiu, passando de acompanhadora da evolução do patrimônio para mensuradora do lucro com vistas ao fornecimento de informações que auxiliem a tomada de decisões.

Nesse cenário, em que o lucro torna-se o “divisor de águas” entre empresas contínuas e aquelas fadadas à descontinuidade, encontram-se as empresas hoteleiras com sua importância econômico-social, paralelamente às suas necessidades prementes de controles racionais, de seus recursos e de mensuração e avaliação correta do resultado gerado.

Ao que tudo indica, a simplicidade aparente não se materializa e os relatórios gerenciais parecem não atender satisfatoriamente aos usuários da informação contábil. Uma teoria deve, supostamente, estar em consonância com os problemas do mundo real. Pois, segundo Popper (1972, p.59) “as teorias são ‘redes estendidas’ para capturar o que se convencionou chamar de ‘o mundo’, para racionalizá-lo, explicá-lo e dominá-lo”.

Se isso for verdade, há que se envidar esforços no sentido de investigar cientificamente o contexto em que o fenômeno se apresenta, buscando compreendê-lo e explicitá-lo, propiciando, dessa forma, bases adequadas para o seu tratamento teórico e prático.

Percebe-se que muitos estudiosos têm apresentado contribuições cuja validade deve ser avaliada. É possível até que algumas confusões práticas que se configuram no ‘mundo real’ decorram da observação de uma particular contribuição desses teóricos. Não é improvável também, por outro lado, que a extensa base conceitual existente, já ofereça os mecanismos necessários à solução do problema, estando ausente apenas uma adequada estruturação lógica de tais mecanismos.

A preocupação com a estruturação de instrumentos voltados para a eficácia da empresa hoteleira consubstanciou-se na divisionalização para melhorar a tomada de decisão e , conseqüentemente, informações mais consistentes.

Parece pertinente, portanto, realizar a investigação dos “relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras”, objetivando, revelar alguns aspectos essenciais que envolvem resultados, analisando a divisionalização, a partir de um raciocínio lógico emanado de suas premissas.

Enfim, o problema que, efetivamente, se apresenta é: **“por que utilizar relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização?”**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral desta dissertação é analisar a utilização de relatórios gerenciais, com enfoque na divisionalização, em empresas hoteleiras.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) realizar uma aplicação prática da divisionalização em uma empresa hoteleira;

- b) comparar os relatórios contábeis tradicionais e os resultados dos relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização;
- c) verificar os benefícios para o controle dos custos advindos da divisionalização;

1.3 IMPORTÂNCIA

Este trabalho é importante em decorrência das mudanças no ambiente econômico e da atitude governamental no Brasil de abertura das portas ao mercado internacional para as empresas hoteleiras. Tanto as relações externas das organizações como os limites internos das mesmas têm refletido essas mudanças. A concorrência motiva as empresas a investirem nos sistemas de informação, principalmente nos relatórios gerenciais para a mensuração dos resultados, como caminho à continuidade de suas operações. Somente o conhecimento detalhado das áreas que compõem as empresas hoteleiras e do resultado gerado por elas podem fundamentar as tomadas de decisões.

A importância do tema adquire, atualmente, maior destaque em virtude do acirramento da competição doméstica e global no setor do turismo. Tanto isso é verdade que a Embratur afirma: “no ano de 2000 os negócios do setor chegaram a 20 bilhões de dólares, o equivalente a 4% do PIB brasileiro e que existe hoje no país um total de 400 hotéis e pousadas em construção ou em fase de acabamento, outra importância do setor é que ele movimenta 52 setores diferentes da economia”.

Os gestores adquirem o hábito incorreto de se satisfazerem com informações limitadas e menos criteriosas. As mudanças ambientais que caracterizam o setor do turismo, acabam por estabelecer padrões rigorosos de comportamento dos agentes, nos quais qualquer desvio pode implicar a descontinuidade do desatento observador. Nesse sentido, os relatórios gerenciais passam a ocupar o espaço de recurso fundamental nas estratégias empresariais.

O modelo conceitual em discussão pretende destacar aspectos relevantes a serem considerados nas aplicações práticas em contextos particulares, ressaltando-se, é claro, as necessárias adaptações em cada caso específico e que também há carência de estudos em relação à divisionalização.

É notório, porém, que os relatórios gerenciais ocupam espaço considerável na vida das organizações, não apenas em função de suas respostas formais aos problemas estruturados, mas, principalmente, em função de suas respostas aos problemas não estruturados, mediante apoio ao processo de decisão dos gestores. Conforme alerta Ijiri (*apud* RICCIO, 1989, p.151):

[...] é um fato completamente aceito em Lingüística e Psicologia que a linguagem tem efeito real sobre o pensamento e a percepção do indivíduo. Nesse sentido, o Sistema de Informação Contábil oferece os meios para que o tomador de decisões organize suas experiências e pensamentos.

Nesse caso, pretende-se, com a análise do sistema em questão, não só oferecer uma contribuição para o desenvolvimento de procedimentos formais, mas sobretudo elementos fundamentais que alicercem o processo mental de decisão dos gestores.

1.4 METODOLOGIA

Para iniciar esta dissertação procurou-se definir o tema e problema a ser investigado, em seguida iniciou-se a busca do material, consultando livros, teses, dissertações, artigos, etc.

O desenvolvimento do estudo proposto se deu a partir da definição do método de trabalho com base na observância das fases do processo de pesquisa citado

por Martins (1998, p.16-17): “objeto do estudo, revisão bibliográfica, fixação dos objetivos da pesquisa, planejamento da pesquisa, coleta de dados, análise dos resultados e apresentação do relatório final”.

A questão explicitada, primeiro passo para desenvolvimento da pesquisa, consta no item 1.1 destinado à identificação do tema e problema.

Quanto à elaboração dos passos para obtenção das informações relevantes para o tema e problema, elegeram-se os seguintes procedimentos para

coleta de dados: pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo (estudo de caso).

De acordo com Martins e Lintz (2000, p. 29):

[...] A pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um tema ou um problema com base em referências teóricas publicadas em livros, revistas, periódicos etc. Busca conhecer e analisar contribuições científicas sobre determinados tema[...].

Para Yin (2001, p.79) a preparação para se realizar um estudo de caso, “envolve habilidades prévias do pesquisador, treinamento e preparação para o estudo

de caso específico, desenvolvimento de um protocolo de estudo de caso e condução de um estudo de caso piloto[...]”.

Martins e Lintz (2000, p. 37) defendem:

O estudo de caso não é orientado por um esquema rígido de etapas e ações. Todavia, como orientação, é possível desenvolver um estudo de caso, considerando-se três fases: exploratória, delimitação do estudo, análise sistemática e redação do relatório[...].

Com base no exposto acima, este trabalho teve seu início através da definição do objeto do estudo e planejamento, buscando revisão bibliográfica junto a livros, periódicos, teses e dissertações, como também pesquisa na internet, em seguida coleta de dados com as respectivas análises e apresentação através de estudo de caso.

No estudo de caso, procurou-se entender o processo do hotel e foi seguida uma seqüência de procedimentos:

a) dados gerais do hotel: histórico, gestão, participação de mercado, principais objetivos e o planejamento estratégico, pois são através destes que se conhece o hotel, e que também são fundamentais para a aplicação da divisionalização;

- b) relatórios contábeis tradicionais: trabalha-se com o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício que têm como objetivo verificar como o hotel controla seu patrimônio e apura seu resultado;
- c) aplicação da divisionalização: busca entender-se as principais áreas do hotel com as respectivas receitas e custos;
- d) relatórios gerenciais: trabalha-se com o Balanço Patrimonial, com a Demonstração do Resultado do Exercício e com a Justificativa do Resultado que têm como objetivos, acompanhar o patrimônio, a mensuração do resultado e justificar o resultado de maneira eficiente e eficaz;
- e) comparação dos resultados: tem como objetivo confrontar os relatórios contábeis tradicionais e os relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização, verificando assim os benefícios gerados.

1.5 ESTRUTURA

A estrutura do trabalho contempla cinco capítulos, sendo que, inicialmente, no **capítulo 1**, é caracterizado o tema e problema que proporciona o desafio para essa pesquisa, os objetivos do estudo, a importância do trabalho, a metodologia empregada na pesquisa, a estruturação, como também, as suas limitações.

O **capítulo 2** está voltado para a fundamentação teórica. As abordagens privilegiadas são aquelas existentes nas obras de Controladoria, Contabilidade de custos e Contabilidade Gerencial, além de referências encontradas em literaturas de outras áreas afins, como economia e administração. O capítulo em questão apresenta sumariamente o conceito de Controladoria, a sua gestão com poder decisão, a visão sistêmica da empresa e sua missão, a eficácia da empresa, a divisionalização e alguns conceitos julgados importantes para sua aplicação, como também os relatórios gerenciais.

O **capítulo 3** define e identifica o mercado do turismo, assim como sua segmentação, e também alguns aspectos que são necessários para tal entendimento. Além disso, identifica a empresa hoteleira e outros pontos necessários para aplicação da divisionalização.

No **capítulo 4**, um estudo de caso é realizado como forma de propiciar e fundamentar os relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização. Para isso, algumas análises, fundamentadas nos relatórios gerenciais, são realizadas, visando à apreciação do enfoque conferido pela divisionalização e os seus resultados, com o objetivo de compreendê-los em seus próprios termos.

No **Capítulo 5**, são tecidas conclusões e recomendações para futuros trabalhos, utilizando os relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras com enfoque na divisionalização, levando em consideração suas particularidades.

1.6 LIMITAÇÕES

Convém observar que o enfoque considerado na dissertação está estritamente relacionado com as decisões dos gestores internos de uma organização. Por isso os conceitos apresentados não enfatizam os interesses de usuários da contabilidade legal: societária ou fiscal.

Destaca-se também, que o enfoque deste trabalho concentra-se exclusivamente sobre os relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização para a mensuração de resultados, não levando em consideração outros tipos de departamentalização, tais como: funcional, territorial, por produtos, por clientes, por processo, por projetos, etc.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, será feito, uma abordagem da área de Controladoria com suas respectivas funções, como também serão traçados os principais fundamentos da divisionalização e dos relatórios gerenciais.

2.1 CONTROLADORIA

As empresas de um modo geral necessitam de uma área responsável pela coordenação dos relatórios gerenciais. Esta coordenação inclui o estabelecimento de políticas, princípios e conceitos para uma gestão eficaz, além da necessária integração entre os objetivos das áreas e a otimização do resultado global.

Desta maneira, a Controladoria deve propor-se a ser uma área voltada à gestão operacional de maneira eficaz.

Para Nakagawa (1998, p.13) os modernos conceitos de Controladoria indicam que:

O *controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Garrison e Noreen (2000, p.17) afirmam: “O controller é o membro da alta administração responsável por fornecer informações importantes e adequadas para

dar suporte às atividades de planejamento e controle e elaborar as demonstrações financeiras” Para os usuários internos e externos da empresa.

Almeida et al. (*apud* CATELLI 2001, p.370) definem Controladoria como sendo “o ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações”.

Sobre este assunto, Tung (*apud* PIAI 2000, p.9) coloca que:

[...]A tarefa da controladoria requer a aplicação de princípios sadios, que abrangem todas as atividades empresariais, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. Por planejamento entende-se que o *controller* deve medir as possibilidades de sua empresa perante as realidades externas, para fixar objetivos, estabelecer políticas básicas, elaborar o organograma com responsabilidades definidas para cada cargo dentro da organização, estabelecer padrões de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de relatórios.

Pode assim dizer que a Controladoria é uma área coordenadora das informações sobre a gestão de cada área, no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado.

Riccio (*apud* PIAI 2000, p.21) diz que as funções de Controladoria abordam com clareza o escopo de sua atuação:

Entende-se, portanto, que para exercer de maneira correta sua função, monitorando o sistema de mediação da empresa, a Controladoria deve dispor dos seguintes enfoques de responsabilidade:

Contabilidade Financeira – onde buscará o custo do produto para fins de apuração de estoques e todos os elementos do sistema contábil para fins de suporte externo.

Contabilidade Gerencial – onde buscará o controle das decisões e de seus impactos na empresa para fins de gestão de negócio.

Contabilidade Estratégica – onde buscará o exercício da estratégia competitiva através da gestão e mensuração dos custos das atividades de produção e administração, para apoiar sinergicamente as funções que compõem a empresa, estruturada na gestão estratégica global.

Com base nestas afirmações pode dizer que a missão da Controladoria é assegurar a otimização do resultado da organização.

Portanto pode-se concluir que a Controladoria é a área responsável pela construção e manutenção dos relatórios gerenciais que supram adequadamente as necessidades dos gestores para a tomada de decisões e como órgão da administração é responsável por direcionar esforços dos demais gestores que conduzam a otimizar resultado global da organização.

Conclui também que, para que a missão possa ser cumprida a contento, os objetivos da Controladoria devem ter:

- ✓ eficácia organizacional;
- ✓ viabilização da gestão do negócio;
- ✓ integração das áreas de responsabilidade.

Assim, uma das funções da Controladoria é gerar relatórios gerenciais para a identificação dos esforços individuais das áreas e divulgá-los como forma de mantê-los harmônicos, em relação ao conjunto, e convergentes em relação aos objetivos da empresa. Sendo assim, julga-se importante a gestão da Controladoria.

2.1.1 GESTÃO EMPRESARIAL

Nakagawa (1987, p.50-51) diz que “gestão é a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado (planejado) por ela, apesar das dificuldades”.

Verde (1979, p.75) considera a gestão como uma ciência que busca atingir objetivos:

A gestão é atividade de fazer acontecer as coisas, através do esforço organizado dos restantes trabalhadores. É uma ciência com laivos de arte. Mas é uma ciência com regras muito concretas. Assim, a gestão não é só teoria, mas essencialmente, execução prática. Não é uma função política, mas uma função social e econômica. É a perseguição contínua da ‘performance’. Não é só uma tarefa lógica, mas também o atingir dos objetivos e metas estabelecidas.

Então, pode concluir-se, cabe aos gestores em sentido amplo, identificar as variáveis externas, ou seja, as oportunidades ou ameaças à empresa e, as variáveis internas, isto é, os pontos fortes e fracos da empresa; avaliá-las quanto à sua

controlabilidade e determinar o caminho mais adequado para alcançar a missão da empresa.

O processo de gestão pode ser entendido como um conjunto de processos de tomada de decisão, uma vez que, em cada uma de suas fases, o gestor se submete a uma série de escolhas entre alternativas de ação. Nota-se, pois, a importância do entendimento racional do referido processo decisório que permeia, integralmente, o processo de gestão.

Almeida (*apud* CATELLI, 2001, p. 303) afirma que:

[...] o processo de tomada de decisões, em nível empresarial, tem uma perfeita correspondência com ciclo gerencial de planejamento, execução e controle. Assim, as diversas etapas analíticas do processo de tomada de decisões podem ser identificadas com cada uma das fases do ciclo gerencial.

Não se pretende aqui discorrer sobre os avanços conceituais introduzidos pela teoria da decisão, mas apenas observar que o ato cotidiano de tomada de decisão deve ser entendido como um processo lógico e racional dentro da Controladoria.

Cada necessidade de decisão aciona um processo. Porém, a maneira de cada gestor realizá-lo não é única. Há uma diversidade de entendimentos e formas de agir diante de determinados problemas que são próprios de cada gestor, em função de seu desenvolvimento genético e cultural.

2.1.2 VISÃO SISTÊMICA DA EMPRESA E MISSÃO

O processo de transformação de recursos em produtos é melhor realizado no âmbito da empresa do que através da ação individual dos seres humanos. A empresa, por sua vez, pode ser visualizada como um **sistema**.

Bio (1998, p.18) considera “sistema um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo”.

Nakagawa (1998, p. 24) conclui que:

A noção de um sistema aberto implica na idéia de que o sistema importa recursos diversos, os quais, após serem transformados em produtos e serviços, serão exportados para o ambiente externo da empresa, ou seja,

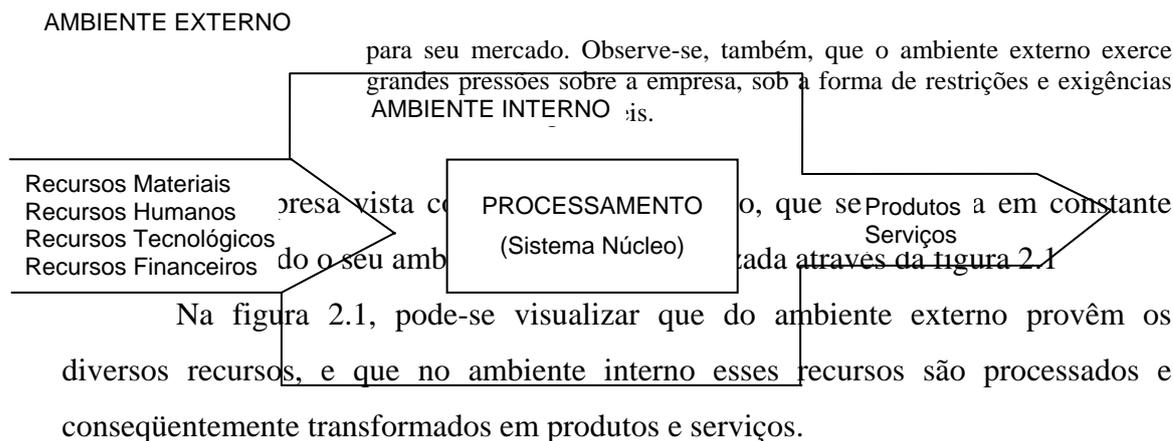


Figura 2.1 - A empresa como um sistema aberto (Fonte: NAKAGAWA, 1998, p.24)

Sob o ponto de vista sistêmico, a empresa é constituída de partes denominadas subsistemas. Segundo Guerreiro (1998, p.81-86), o sistema empresa apresenta, formal ou informalmente constituídos, de seis componentes ou subsistemas fundamentais que, de forma resumida, assim se caracterizam:

- a) **subsistema institucional:** envolve o perfil da empresa frente aos clientes, fornecedores, funcionários, sindicatos, governo e sociedade de modo geral;
- b) **subsistema organizacional:** refere-se à forma pela qual a empresa está organizada em termos de agrupamento das atividades em departamentos, de estrutura (vertical ou horizontal) utilizada, de amplitude administrativa, de grau de delegação, de poder, e de atribuição de autoridades/responsabilidades.
- c) **subsistema físico-operacional:** compreende todo o aparato material existente na empresa, tais como instalações, imóveis, máquinas, veículos, estoques etc;

- d) subsistema social:** refere-se ao conjunto de pessoas componentes da empresa e seus diversos aspectos comportamentais envolvidos, tais como: necessidades individuais, criatividade, motivação, treinamento etc;
- e) subsistema de Gestão:** reflete as crenças e valores dos donos do capital investido no empreendimento quanto à forma pela qual os mesmos querem que o empreendimento seja conduzido pelos gestores em direção à missão da empresa;
- f) subsistema de informação:** constitui-se no sistema capaz de interligar-se com todos os demais subsistemas, através do recebimento, processamento e geração de informações.

Neste sentido, o objetivo maior do sistema empresa apresentado em vasta literatura, sob a denominação de missão, constitui-se na satisfação de alguma necessidade humana; essa é a razão da existência da empresa e o seu êxito depende de sua capacidade de bem realizar o seu papel.

Stoner (1999, p.70) afirma:

A missão de uma organização é a finalidade peculiar que diferencia a organização de outras de seu tipo [...] cada organização escolhe sua própria missão que lhe é peculiar e que pode ser descrita em termos do produto e mercado - ou do serviço e do cliente atendido.

Nakagawa (1998, p. 25) define:

A missão de uma empresa é sua razão de ser e pode ser expressa em diversos níveis de abstração. Por exemplo, algumas empresas afirmam que:

Nosso negócio é serviço.

Melhores produtos e serviços para melhor qualidade de vida através da química.

Desejamos ser a melhor organização de serviços do mundo.

Satisfação pública com nosso serviço.

Enfim, a empresa relaciona-se, dinamicamente, com o ambiente, captando recursos e devolvendo bens e/ou serviços processados, sendo que, nesse contexto, a correta percepção sobre a dimensão da responsabilidade social da empresa requer a consideração de uma característica essencial, qual seja: o problema da escassez. Os

bens e serviços processados pela empresa, denominados produtos, são decorrentes da transformação de outros bens e serviços, denominados recursos econômicos, encontráveis no mercado, em quantidade limitada.

2.1.2.1 Eficácia da empresa

Para Robbins (2000, p. 40) eficácia é “fazer com que as atividades sejam concluídas, ou seja, uma medida da realização ou não das metas. Os gerentes que alcançam as metas de suas organizações são ditos eficazes[...]”.

A eficácia, afirma Nogueira (1993, p.73), trata-se de:

[...] um conceito mais amplo de êxito empresarial, pois inclui os conceitos de produtividade e eficiência, do ponto de vista interno da organização e, externamente, avalia o grau de adaptabilidade da empresa às mudanças do ambiente.

Portanto, pode assim dizer que eficácia é o grau em que uma organização realiza suas metas, levando em consideração a realização de seus objetivos e maximização de rendimentos para a organização. A eficácia empresarial é de ter a competência para a continuidade em um ambiente dinâmico e cumprir a sua missão. Percebe-se que a garantia da continuidade da empresa passa, necessariamente, pela renovação contínua do processo de combinação de recursos e geração de produtos, ou seja, a empresa é eficaz quando esse processo é continuamente validado pelo mercado. Pode ainda dizer que, os fatores que, se satisfeitos forem, contribuem para a eficácia empresarial são:

- a) **produtividade:** a otimização de volumes de bens e serviços demandados, tendo em vista uma determinada capacidade instalada;
- b) **eficiência:** é o consumo ótimo de recursos, considerando os volumes de produção de bens e serviços demandados pelo mercado;
- c) **satisfação dos agentes envolvidos na cadeia de relacionamentos:** é o atendimento das necessidades das pessoas com as quais a empresa se relaciona, tais

como: clientes, fornecedores, governo, entre outros, em termos de qualidade, preço, prazo, pagamento de impostos, etc;

d) adaptabilidade: é a capacidade dos gestores de agir em um ambiente dinâmico, com características extremamente mutáveis, de modo a aproveitar as oportunidades e a evitar as ameaças proporcionadas continuamente;

e) desenvolvimento: a melhoria constante e a excelência em todos os aspectos da empresa, a partir da adoção de novas tecnologias, novos processos e técnicas, treinamento e capacitação das pessoas, enfim, uma ampliação do conhecimento e competência da empresa.

A observação dos fatores acima relacionados conduz a empresa à condição de eficaz transformadora de recursos escassos, em produtos adequados à satisfação de necessidades ilimitadas. O mercado escolhe uma empresa, como fornecedora, quando ela apresenta os cinco fatores citados, ou a melhor combinação deles, uma vez que nem sempre é possível a presença de todos, sendo alguns privilegiados em detrimento de outros.

Entretanto, apesar de caracterizarem adequadamente a empresa eficaz, os fatores mencionados são de difícil mensuração individual e, o que é pior, a sua combinação ótima, embora apreciada pelo mercado, não pode se evidenciar adequadamente em uma análise teórica.

O sucesso empresarial depende, pois, fundamentalmente, do processo de cumprimento da missão que envolve a captação de recursos, a transformação dos mesmos em produtos ou serviços e a respectiva transferência desses últimos para o mercado, por intermédio da venda. Portanto, é necessário que se crie dentro da organização a divisionalização para melhor controlá-la de maneira eficaz.

2.1.2.2 Resultado econômico - lucro

O lucro é um bom indicador como indicador da eficácia empresarial, pois consegue absorver e refletir as variações entre os componentes: produtividade, eficiência, satisfação, adaptabilidade e desenvolvimento, inclusive a própria sinergia existente entre eles.

Cruz (1991, p.62) diz que:

A empresa pode ser caracterizada como um agente econômico pois constitui-se no agrupamento de fatores de produção para geração de produtos ou serviços, que de alguma forma agregam valor aos recursos consumidos, através da utilidade que representam para os indivíduos, outras organizações ou para a pequena empresa, quando consumidos internamente.

O processo de agregar valor aos insumos consumidos se dá pela obtenção de recursos do meio ambiente, processamento e colocação a disposição dos produtos e serviços ao mercado. Assim a empresa, sob a ótica sistêmica e em condições normais, encontra-se em estado dinâmico através de seu processo de transformação que pode ser assim esquematizado:



Os eventos econômicos são fatos contábeis que provocam alterações na estrutura econômica e patrimonial da empresa. Segundo Iudícibus (1995, p.99) “fatos contábeis são os eventos (de natureza econômica, em sua maioria) que provocam tais alterações, e que são registrados pela Contabilidade em função de uma planificação anterior”. As alterações mencionadas são referidas pelos autores como as freqüentes variações nos elementos patrimoniais em função, principalmente da atividade operacional. A definição dos autores apresenta, entretanto, um ponto a ser destacado, que seria o tratamento que a Contabilidade tradicional infringe a essas variações, expressando-as através dos “Princípios e Normas Contábeis”.

Para Ansoff (1995, p.25):

Há três tipos de recursos básicos: recursos físicos (estoques, fábricas e equipamentos), monetários (dinheiro e crédito) e humanos. Todos os três são consumidos no processo de conversão: a fábrica torna-se obsoleta, o

dinheiro é gasto e os executivos envelhecem. Neste aspecto, a sobrevivência da empresa depende do lucro; a menos que lucros sejam obtidos e usados para a geração de lucros futuros e a reposição de recursos, a empresa eventualmente desaparecerá.

Gibson et al. (1998, p.81) referem-se ao efeito temporal sobre os componentes, fundamentando-se no conceito de que a “organização usa os recursos, processa-se e devolve ao meio ambiente ao longo do tempo”. Assim, a curto prazo ter-se-ia as medidas de produtividade, eficiência e satisfação. Indicadores como adaptabilidade e desenvolvimento seriam critérios observáveis a médio prazo. O teste final, a longo prazo, da eficácia organizacional é representado por sua capacidade de manter-se no meio ambiente, isto é, por sua sobrevivência (continuidade).

2.2 DIVISIONALIZAÇÃO

Para Rebouças (2001, p.114), divisionalização é “o agrupamento, de acordo com um critério específico de homogeneidade, das atividades e correspondentes recursos (humanos, financeiros, materiais e equipamentos) em unidades organizacionais”. Ainda Rebouças (2001, p.115) afirma: “a departamentalização por unidades estratégicas de negócios é a principal estrutura para resultados”.

Quando o objetivo da divisionalização é controle de custos, torna-se bastante válida a indagação relativa à fase à qual deve ser dado ênfase para melhor apropriá-los. E a razão de se discutir custos por Produto ou por Departamento é a seguinte, para Martins (2001, p.325):

Já que o objetivo em mira é controle, não seria mais lógico fazermos as análises por Departamentos, já que sobre estes a identificação da pessoa responsável é imediata, enquanto que normalmente não existe uma pessoa responsável pelo Produto? Este tende a passar por vários lugares na produção. Conseqüentemente, passa pelas mãos de diversas pessoas.

Padoveze (2000, p. 181) defende a divisionalização como sendo:

O sistema de gerenciamento contábil setorial é muito flexível e depende totalmente da visão que a empresa tem de seus negócios. Assim, tanto pode fazer uma contabilidade para gerenciamento setorial por divisões, como pode fazer uma contabilidade para gerenciamento setorial por

produtos ou linhas de produtos, bem como uma segmentação ainda mais detalhada, através das diversas atividades desenvolvidas dentro da empresa. Tudo depende do que a empresa quer, de como ela quer atribuir responsabilidades e cobrar resultados, do porte da companhia, da sua visão de controle e acompanhamento de resultados.

Com a divisionalização, há sempre uma delegação de poder (autoridade) e conseqüentemente a geração de responsabilidades, formando-se assim uma grande cadeia de *accountability*. Nakagawa (1998, p.17) define conceito de *accountability* como sendo “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder[...]

Conclui-se, com a divisionalização, os custos, receitas e investimentos podem ser identificados com as atividades, originando áreas de responsabilidade constituídas sob a forma de centros de custos, centros de resultados, centros de investimentos. Pode-se concluir também que divisionalizar é descentralizar, que é a delegação do poder de decisão através da organização, pela atribuição aos gerentes dos diversos níveis operacionais, do poder de tomar as decisões que dizem respeito às áreas sob sua responsabilidade.

2.2.1 CENTROS DE CUSTOS

Quando uma atividade ou um conjunto de atividades são vistos como unidades de acumulação de informações sobre os custos incorridos somente tem-se um centro de custos.

Referindo-se aos casos em que o conceito de centros de custos é aplicável, Sanvicente e Santos (1999, p.31) defendem:

Essa alternativa parece ser a mais apropriada para uma situação em que se pretende reduzir os custos através do controle mais rígido, acoplado a um sistema de avaliação de desempenho e eficiência de diversos níveis administrativos, sem que haja condições para uma descentralização como a que estaria associada à capacidade de gerar receita ou exercer controle sobre os níveis de recursos (investimento) usados pela unidade.

Para Padoveze (2000, p. 186) centros de custos é:

O esquema básico de acumulação de dados contábeis por responsabilidade. A empresa é segmentada por departamentos, setores ou

atividades, que na contabilidade se configuram em bancos de dados de centros de custos ou despesas, onde os gastos claramente controláveis e identificados à atividade são contabilizados, para acumulação e para responsabilidade hierárquica.

O modelo de avaliação de desempenho aqui estudado fundamenta-se na associação dos custos incorridos e receitas geradas por cada área da empresa, de modo a identificar a participação dos gestores na formação do lucro global. Dessa forma, a identificação de uma área de responsabilidade ou de uma atividade como um centro de custos torna-se relevante para a montagem dos relatórios gerenciais.

2.2.2 CENTROS DE LUCROS (RESULTADOS)

Uma área de responsabilidade ou uma atividade tratada como centro de resultado permitem a atribuição ao seu gestor dos custos, bem como das receitas do segmento, e assim os gestores tornam-se os responsáveis pelo resultado em seu nível de atuação.

Centro de lucro, de acordo com Iudícibus (1995, p.271) “É um segmento da empresa, as vezes constituído por uma divisão, que é responsável não apenas por custos (centro de custo), mas também por receitas e, portanto por resultados”.

Padoveze (2000, p. 186) defende centros de lucros como um:

Avanço do conceito de centros de custos ou despesas. Enquanto os primeiros se limitam a contabilizar os gastos, neste conceito, além dos gastos, se contabilizam também as receitas. De modo geral, o conceito de centros de lucros é o mesmo que contabilidade divisional. Assim, praticamente, um centro de lucro congrega vários centros de custos ou despesas, pois uma unidade geradora de resultados tende a ter diversos departamentos.

Como elemento indutor do resultado pretendido pela empresa, o centro de lucro apresenta vantagens em relação ao centro de custo. Uma das principais vantagens é que o centro de lucro tendem a forçar os gestores a acompanhar os mercados externos, a procurar fornecedores alternativos, a buscar o uso de outros processos e materiais com mais freqüência do que o fariam se fossem usados os centros de custo.

O conceito de centro de lucro se coaduna com o modelo de avaliação de desempenho aqui definido ao identificar os resultados das áreas de responsabilidade, permitindo a associação dos gestores ao lucro gerado a partir das atividades da empresa.

A segmentação da informação em centros de lucros somente terá sua validade se fundamentada em processos de planejamentos e controles participativos, permitindo a aceitação pelos gestores dos parâmetros, segundo os quais seus resultados serão avaliados. Neste sentido, Sanvicente e Santos (1999, p.29) afirmam:

O centro de resultado permite que o desempenho do administrador de um segmento operacional de um empresa seja aferido com base na maneira pela qual o resultado planejado é atingido (ficou acima ou abaixo do planejado)[...].

2.2.3 CENTROS DE INVESTIMENTOS

Sob o conceito de centro de investimento são colocados à disposição das atividades, além dos custos e receitas, também uma parcela do ativo ou do patrimônio da empresa, para que os gestores as utilizem na obtenção do resultado planejado e necessário pela empresa.

Vinculando-se o conceito de centro de resultado com o investimento empregado na atividade, tem-se caracterizado o centro de investimento. Neste contexto, Iudícibus (1995, p.271) afirma:

Um centro de investimento é um centro de lucro, porém, o sucesso ou insucesso relativo não é mensurado pela diferença entre receitas e despesas, mas sim por esta diferença relacionada com algum conceito de investimento.

Na opinião do autor é o melhor conceito de ‘centro’, a medida em que o lucro é relacionado com o que foi investido, obtendo-se a lucratividade relativa.

Sanvicente e Santos (1999, p.30) dizem que:

O centro de investimento consiste na mesma subdivisão da empresa em unidades geradoras de resultado, acrescentando-se uma medida do ativo ou patrimônio a elas disponíveis para gerar esse resultado. Neste caso, o desempenho é medido com base em taxas de retorno (resultado /investimento), mas o aspecto de fixação arbitrária de valores se acentua, já que, além do preço de transferência interna, é preciso fazer uma

atribuição da parcela do investimento total da empresa colocada à disposição de cada centro[...].

Para Garrison e Noreen (2000, p.387) centro de investimento é “qualquer segmento de uma organização cujo gerente tem controle sobre custo, receita e investimento em ativos de produção”.

O processo de avaliação de desempenho com o emprego do conceito de centro de investimento exige a identificação dos investimentos controláveis pelos gestores, além do controle sobre as receitas e despesas do segmento. Essa autoridade conduz, necessariamente, à responsabilidade dos gestores em definir um nível ótimo de investimento, num dado momento da empresa, em qualquer item de ativo, quer seja caixa quer sejam valores a receber, equipamentos ou estoques.

A acumulação de informações sob a forma de centro de investimento mantém

estrita relação com as crenças e valores dos donos investidores quanto ao nível de descentralização da autoridade e responsabilidade sobre os investimentos em cada atividade. Assim, o controle do gestor sobre investimentos pode ficar limitado quando da sua gestão, a empresa determina que todas as grandes decisões de investimento sejam tomadas pela alta direção da entidade. Superadas estas ‘barreiras’ pode ser muito útil ao orientar a atuação dos gestores às melhores decisões, por meio da descentralização das preocupações com o retorno dos investimentos.

Outra vantagem da atribuição dos investimentos realizados nas respectivas atividades, diz respeito ao acompanhamento dos retornos desses investimentos ao longo do tempo. Para efeito de avaliação de desempenho, a questão é estabelecer perspectivas de tempo para evitar ações imediatistas dos gestores no sentido de obter lucro e maior retorno a curto prazo. No entanto, pelo princípio da continuidade da empresa, o desempenho de um gestor deve contribuir com a maximização dos lucros, não de um trimestre ou de um ano, mas a longo prazo.

A empresa pode ser considerada um grande centro de investimento através da aplicação de recursos na formação de um patrimônio, com vistas a satisfazer as expectativas de lucro do investidor. Analiticamente, esse patrimônio é distribuído entre as diversas áreas para que as atividades desempenhadas através de uma parcela de capital da empresa gerem os resultados satisfatórios diante do capital investido.

A avaliação de desempenho depende de critérios justos e válidos e a existência de parâmetros comparativos no mercado imputa tais características ao processo através dos relatórios gerenciais.

2.3 RELATÓRIOS GERENCIAIS

Os relatórios gerenciais mostram os resultados de cada área de responsabilidade pela execução do que foi planejado e criam a necessidade de prestação de contas dos resultados obtidos, indicando os níveis de eficiência e de eficácia dos desempenhos das mesmas.

Padoveze (2000, p. 197) afirma:

Além dos relatórios dos resultados por centros de lucros, é imprescindível ter informações adicionais para o constante posicionamento dos gerentes divisionais.

Desta forma, juntamente com os relatórios em valor dos resultados, deveremos pensar uma quantidade mínima de informações que continuamente alimentem os administradores setoriais sobre a sua divisão.

Na visão de Santos (2000, p. 217) o objetivo dos relatórios gerenciais é:

Um formulário que relata o desempenho de um negócio de uma atividade qualquer. O relatório que mede o desempenho da atividade é traduzido em períodos, tais como: minuto, hora, dia, mês, trimestre, ano etc. O objetivo principal do relatório é o de subsidiar o processo de tomada de decisão por parte da gerência.

A figura 2.2, pretende mostrar como o sistema contábil viabiliza sua eficácia,

ou seja, os dados são processados e transformados em informações de natureza econômica sob a forma de demonstrações financeiras e relatórios gerenciais, sendo estes últimos de interesse dos gestores internos.

Nakagawa (1998, p. 71) diz “o sistema contábil de informações é orientado por um conjunto de regras de controle de entrada, processamento, avaliação e saída de dados[...]”. Na entrada, o sistema contempla somente dados que estejam de acordo

com as normas de contabilidade, se aceitos forem, passam a ser tratados de acordo com os procedimentos de controle interno da empresa para montagem dos relatórios gerenciais.

A figura 2.2 mostra que os dados são processados para se transformar em informações úteis aos gestores tomadores de decisões, passando por dois estágios de processamento, que são P1 e P2.

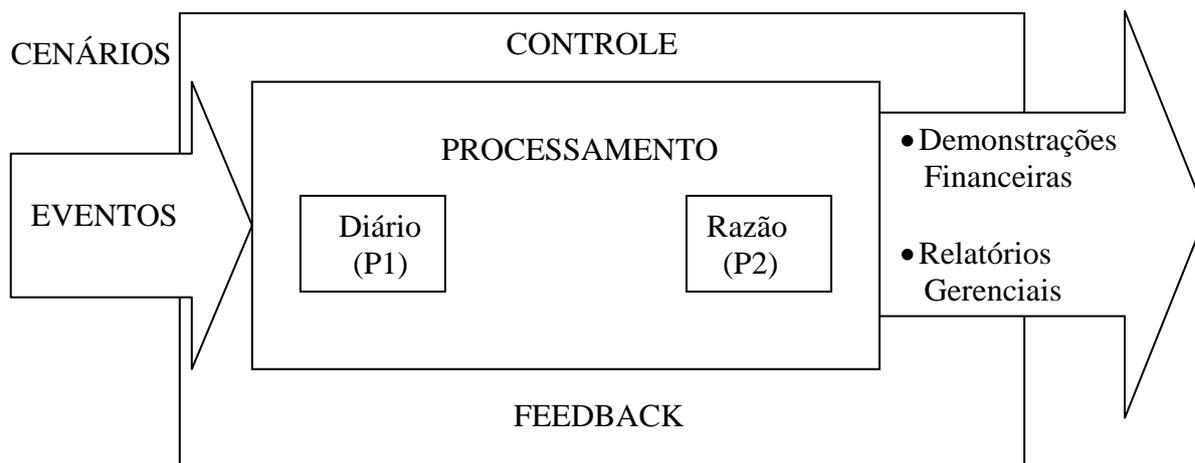


Figura 2.2 – Sistema contábil (Fonte: NAKAGAWA, 1998, P.71)

Como pode ser observado na figura 2.2, o processo P1 corresponde ao livro Diário e o P2 ao Razão. Em um sistema contábil informatizado, os mesmos dados são armazenados em arquivos adequadamente estruturados, que alimentam as mesmas funções de P1 e P2.

Portanto, o principal controle do processo P1 é realizado através do Plano de Contas da empresa, tanto no sentido de controlar a própria classificação dos eventos de forma consistente, como também para assegurar a igualdade das somas totais dos débitos e créditos registrados pelo sistema. Já no controle do processo P2, o instrumento para realizar este controle é o Balancete de Verificação, que fornece os saldos de todas as contas e a comprovação é a igualdade das somas dos débitos e créditos. o feedback é que assegure o melhor controle do sistema às normas e procedimentos determinados pela auditoria interna e legislações específicas.

Pode-se concluir que, para obter os relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização, é necessário uma visão ampla da empresa e conhecimento profundo

do setor de Controladoria e que para isso é necessário que as informações estejam integradas e de forma consistente.

2.3.1 RELATÓRIOS PARA A ANÁLISE DE RESULTADO E DE DESEMPENHO

Para cada avaliação, para cada produto, as receitas são confrontadas com os custos variáveis necessários para gerá-lo, resultando na margem de contribuição ao resultado da atividade. Esta se constitui na base informativa da avaliação de resultados, ao permitir avaliar o quanto cada atividade, por área de responsabilidade, contribui ao resultado econômico e patrimonial da empresa.

Peleias (1992, p.117) afirma:

Avaliação dos resultados diz respeito à avaliação das tomadas de decisões relativas aos vários eventos econômicos que ocorrem numa empresa. Relaciona-se às alternativas de volumes de produção/vendas, custos e receitas associadas a essas alternativas e suas implicações no resultado econômico.

Portanto, a avaliação de resultado refere-se à análise da rentabilidade dos produtos gerados pelas diversas atividades que contribuem com o resultado global da empresa. O princípio sustentado é que o resultado de todos os bens e serviços gerados pelas diversas atividades da empresa devem ser mensurados.

Pereira (1993, p.128) coloca que o termo “avaliação refere-se ao ato ou efeito de se atribuir valor, sendo que valor pode ser entendido num sentido qualitativo (mérito, importância) ou num sentido quantitativo (mensuração)”. Assim, avaliar reporta-se a idéia de fazer uma apreciação ou estimativa de algo.

Os gestores, pela natureza própria do seu trabalho, estão voltados ao cumprimento de um desempenho que deles é esperado e de forma indireta, pela própria sociedade.

Abordando o papel da avaliação de desempenho nas empresas, Lucena (1998, p.19) coloca que seu objetivo é:

Dotar a empresa de uma ferramenta gerencial ou de um processo mais bem estruturado para conduzir de forma mais eficaz a gestão do desempenho na busca da motivação, da qualidade, da produtividade e de resultados positivos de trabalho.

As expectativas da empresa, ou seja, os critérios de desempenho eficazes são fixados em termos de metas e objetivos da organização, podendo ser expressos em termos físicos, financeiros ou ambos.

Ao estabelecer relações entre a avaliação de desempenho e o atingimento de certos objetivos, O'Donnell e Koontz (1999, p.54) consideram que “quando aplicada aos administradores a avaliação é o processo de estimar a eficiência potencial de um homem na consecução de certos resultados através da utilização de recursos humanos e outros”.

As metas e objetivos empresariais devem estar voltados para o resultado econômico desejado e, por sua vez, este deve ser o critério de avaliação dos tomadores de decisões.

De acordo com Peleias (1992, p.119) “a avaliação de desempenho se refere às operações específicas e aos custos e contribuições destas operações ao resultado da empresa”. Sob este aspecto, a avaliação de desempenho diz respeito à análise dos resultados gerados pelas atividades e áreas organizacionais, de forma a delimitar as contribuições dos gestores e das suas áreas ao resultado da empresa.

O desempenho dos gestores é avaliado diante da autoridade que lhes foi delegada, no sentido de verificar o grau de aderência de seu desempenho aos objetivos da empresa.

2.3.2 CONCEITOS BÁSICOS PARA OS RELATÓRIOS GERENCIAIS

Para obter os relatórios gerenciais é preciso trabalhar dados para produzir informações, portanto o dado é a matéria-prima com que o sistema de informações vai

trabalhar; e a informação é o produto final apresentado através de relatórios em forma, prazo, conteúdo ao usuário de maneira adequada.

Para Padoveze (2000, p.191):

Os geradores de relatórios devem propiciar a possibilidade de um relatório completo, ou seja:

- a) acessar todos as informações do sistema;
- b) fazer a edição da forma desejada pelo usuário;
- c) possibilitar introdução de cálculos com as informações oriundas do sistema (índices, percentuais etc.);
- d) adicionar textos e informações não constante do sistema;
- e) o relatório deve passar a fazer parte do processo de atualização do sistema-mãe.

Para Cornachione Júnior (2001, p. 224) na fase de implantação de relatórios gerenciais, o grande desafio é:

Garantir às equipes participantes direção mediante a qual será possível coordenar os esforços e organizar os recursos espaciais no que diz respeito ao atendimento às realidades organizacionais[...]. Isso irá subsidiar, como meta, a decisão quanto às alternativas tecnológicas a serem empregadas em relação aos obstáculos espaciais encontrados[...].

Portanto, para obter relatórios eficientes, além de trabalhar dados é preciso envolver todos da empresa e investir em equipamentos adequados, com isso conseguindo identificar informações com consistência.

2.3.2.1 Identificação de informações para relatórios gerenciais

A identificação refere-se ao conjunto de procedimentos e recursos lógicos, organizados e racionalmente direcionados para a percepção da ocorrência dos eventos e a melhor compreensão possível de seus impactos com o intuito de gerar relatórios gerenciais consistentes. Sempre que um evento ocorre, há que se tomar conhecimento dele, classificando-o quanto à sua natureza: (o que ocorreu?), destacando as áreas afetadas: (onde ocorreu?) e evidenciando o horizonte temporal de seus impactos: (quando ocorreu e quando se efetivará?).

Os eventos a serem identificados podem ter origem interna, quando

Provocados pela decisão dos gestores ou podem ter origem externa, quando decorrentes de alterações ocorridas nas variáveis ambientais.

Há que se dispor de mecanismos captadores de toda informação existente sobre as variáveis ambientais: econômicas, políticas, culturais, tecnológicas, entre outras, que podem causar impacto sobre o patrimônio da entidade, na ocorrência ou ausência da decisão.

Os mecanismos captadores de informações sobre as variáveis ambientais podem ser estruturados formal ou informalmente, e fazem parte do subsistema de informação da empresa. Cumprem esse papel, os diversos bancos de dados sobre o mercado, revistas especializadas etc.

Após identificar e mensurar o evento, a Controladoria conclui seu papel com

a divulgação da informação gerada através dos relatórios gerenciais para todos os usuários que dela necessitam. O processo que propõe levar os relatórios gerenciais aos usuários que interessam, pode ocorrer de diversas maneiras, envolvendo a formatação

dos dados, sua oportunidade e extensão, recursos disponíveis para sua realização,

entre outros aspectos.

Iudícibus (1995, p.21) defende “a Contabilidade tem como objetivo fornecer informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

Almeida (*apud* CATELLI 2001, p.307) afirma que:

A informação deve, também incorporar todos os atributos e características que atendam aos requisitos de decisão e mensuração. Assim, a interação entre a decisão e a informação dá-se em dois momentos:

- no planejamento, execução e controle;
- no equacionamento do resultado.

A informação sobre o resultado de cada área permite identificar quais atividades contribuem mais ou menos para a formação do resultado global da

empresa, qual atividade vale a pena terceirizar, qual atividade vale a pena manter e qual a perda econômica pela manutenção de atividades estratégicas deficitárias.

2.3.2.2 Custo de oportunidade

O custo de oportunidade assume especial relevância no processo de decisão entre alternativas mutuamente excludentes. Neste contexto, deve incorporar o custo da decisão de se produzir o produto ou serviço internamente perante a opção de adquiri-lo no mercado, supondo que o gestor disponha dessa opção.

Referindo-se à existência de um propósito que fundamenta as decisões sobre custo de oportunidade, Beuren (1994, p.93) afirma que “[...] A incorporação deste conceito na concepção do modelo é de fundamental importância para avaliar o resultado econômico das atividades e áreas operacionais da empresa”.

Hornngren (2000, p.93) define:

Um custo de oportunidade é a contribuição máxima disponível de que se abre mão utilizando-se recursos limitados para um determinado fim. Representa uma alternativa abandonada, de modo que o ‘custo’ é diferente do tipo comumente encontrado de custo no sentido de não ser o custo de desembolso normalmente encontrado e discutido pelos contadores e administradores[...].

Assim, o custo de oportunidade é assumido como o valor de um recurso em seu melhor uso alternativo. A expressão “em seu melhor uso alternativo” supõe a idéia de duas ou mais alternativas viáveis. Neste sentido, o custo de oportunidade da alternativa escolhida é o custo da alternativa abandonada que lhe proporciona maior satisfação. Vale destacar que não é apenas seu melhor uso alternativo interno, mas também o valor de seu melhor uso alternativo fora da empresa.

A utilização do conceito de custo de oportunidade deve permitir que do confronto dos preços dos produtos gerados por outras empresas com os custos incorridos na produção interna, se apure o nível de capacidade da atividade interna em sobreviver à concorrência externa, sob as mesmas condições.

Conforme Pereira (1993, p.233) as implicações diretas do uso do custo de oportunidade nas transações entre as áreas são:

restringir o âmbito do efeito das decisões tomadas pelos gestores à sua área, de forma a evitar o repasse das ineficiências às áreas seguintes;

induzir o processo decisório no sentido da alternativa que melhor atenda aos interesses da área e da empresa como um todo;

suportar o processo de avaliação de desempenho com um parâmetro de alta qualidade.

2.3.2.3 O problema do reconhecimento contábil do lucro

Inicialmente pode-se dizer que o custo de oportunidade está intimamente ligado com o lucro econômico e que um dos grandes problemas para montagem dos relatórios gerenciais é o reconhecimento contábil do lucro.

O estudo do conceito de lucro considera duas grandes vertentes de análise, quais sejam: lucro econômico e lucro contábil.

O conceito de **lucro econômico**, refere-se, basicamente, à abordagem de Hicks (*apud* GUERREIRO, 1989, p.187), que considera o lucro como “a quantia que uma pessoa pode consumir durante um período de tempo e estar tão bem no final do período como estava no início”. Esse conceito foi adaptado para por Solomons (*apud* GUERREIRO, 1989, p.187) que considera lucro como:

[...] a quantia pela qual seu patrimônio líquido aumentou durante o período, devida permissão sendo feita para qualquer novo capital contribuído pelos seus donos ou para qualquer distribuição feita pela empresa para seus proprietários[...].

A característica fundamental considerada no conceito econômico de Lucro refere-se ao incremento do patrimônio líquido, seja ele decorrente das operações da entidade, seja decorrente da valorização dos ativos comandados por ela.

Finalmente, o conceito econômico de lucro preconiza a avaliação de ativos e passivos, segundo o valor presente de seu fluxo futuro de receitas.

Nesse contexto, o conceito de ‘incremento’ para o reconhecimento do Lucro é substituído pela noção de ‘acontecimento crucial’ que requer uma evidência de transferência externa - abordagem da transação - para considerar o referido reconhecimento. Dessa forma, ganha ênfase o ‘Princípio da Realização da Receita’, cujo ponto de reconhecimento ideal é aquele em que o produto, ou serviço, é

transferido de uma entidade produtora ao seu consumidor, ponto esse que, normalmente, coincide com o momento da venda.

O lucro contábil, nesse caso, é o resultado do confronto entre a receita realizada e a despesa incorrida, sendo evidenciado, integral e tão somente, via de regra, no momento da transferência.

O conceito de lucro, bem como a noção de avaliação do patrimônio (ativos e passivos), enquanto faces de uma única moeda, enfatizam, respectivamente, a questão da expressão do valor gerado nas operações da entidade e, o saldo acumulado de valor (poder de compra) comandado por ela. A avaliação de cada um dos aspectos - operações e patrimônio - é realmente subjetiva, haja vista que depende da validação do mercado, sendo essa, caracteristicamente dinâmica e sensível a variações, conforme as mudanças de expectativas dos agentes econômicos.

Cabe sempre o questionamento quanto à relevância da manutenção de critérios objetivos, preconizados pelo conceito de lucro contábil, porém sem a devida utilidade. Conforme observa Canning (*apud* GUERREIRO, 1989, p.191): “o lucro então mensurado é simplesmente a figura que resulta quando o contador termina de aplicar o procedimento que ele adota”.

Nesse sentido, nota-se que o melhor enfoque para abordagem do lucro é o econômico, no qual desponta a noção do incremento e do valor presente de fluxos de receitas futuras. Escolher a abordagem econômica de lucro implica admitir a subjetividade que é peculiar ao processo de avaliação de riqueza, em detrimento da objetividade perseguida pela Controladoria. Nesse contexto, o lucro refere-se ao valor agregado pela entidade, seja através dos produtos que transforma ou através dos ativos que mantém em seu ‘portfólio’ de investimentos.

Nesse contexto, a grande questão se refere à forma de identificação, mensuração e informação do lucro econômico, entendido como a diferença de patrimônio em dois períodos de tempo e cuja identificação está, necessariamente relacionada com qualquer ocorrência que provoque algum impacto patrimonial.

Essa ocorrência é denominada **evento** e a característica de provocar alteração patrimonial revela a sua dimensão econômica, sendo que esta representa apenas uma de suas dimensões e que ainda incluem, uma dimensão operacional, uma dimensão financeira e uma dimensão patrimonial.

Os eventos ocorrem, continuamente, em toda empresa, sendo alguns provocados por ela, pela ação de seus agentes, enquanto outros são decorrentes de alterações no ambiente. Compra, produção e venda são exemplos de eventos causados pela organização, enquanto variação específica de preços, variação geral de preços e o valor do dinheiro no tempo são exemplos de eventos provenientes do ambiente.

Sejam os eventos provocados pela empresa ou emanados do ambiente, são eles que permeiam todo o processo administrativo empresarial, aqui denominado processo de gestão. Ou seja, o processo de transformação de recursos em produtos, fisicamente observável na execução das diversas atividades, é, na sua percepção mais profunda, um encadeamento sucessivo de eventos.

Logo, a atuação da empresa, na busca da eficácia, deve voltar-se para a otimização dos eventos, levando em consideração a sua dimensão econômica, tendo em vista toda a argumentação anterior sobre o papel do resultado econômico na mensuração do êxito empresarial.

O somatório de todos os impactos patrimoniais dos eventos ocorridos, ao longo da existência de qualquer empresa, compõe o seu patrimônio. Assim, é possível representar o patrimônio da empresa ao longo do tempo, condição necessária para apuração do lucro.

Portanto, as decisões tomadas nas empresas referem-se a eventos operacionais, cuja dimensão deve ser identificada, mensurada e informada com base nos conceitos mais adequados.

Finalmente, a mensuração e a informação do lucro devem considerar a alternativa de valorização que envolve o valor presente do fluxo de benefícios futuros provocados pelo evento, cuja comunicação, no momento de sua ocorrência, seja direcionada aos usuários interessados.

Julga-se ainda que pontos como, identificar o mercado que a empresa atua, a segmentação, as particularidades, o sistema e o ambiente são relevantes para a divisionalização da empresa hoteleira. Portanto, antes de aplicar os relatórios gerenciais em uma empresa hoteleira com enfoque na divisionalização, faz-se necessário identificar o turismo e as empresas hoteleiras, que é o objetivo do capítulo seguinte.

3. ATIVIDADE HOTELEIRA

Este capítulo aborda o turismo, bem como alguns pontos de hotelaria, que se julgam importantes para a aplicação dos relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras com enfoque na divisionalização.

3.1 TURISMO

Sabe-se que, o potencial turístico do Brasil tem atraído grandes grupos internacionais e que a mudança política para economia baseada no mercado está gerando uma reestruturação global, por outro lado, o surgimento de diferentes estilos de vida tem acarretado a alteração dos padrões de turismo, obrigando as empresas

hoteleiras reestruturarem de maneira adequada para competirem no mercado. Assim, a divisionalização oferece aos gestores informações consistentes sobre as áreas para a tomada de decisão.

No Brasil, as empresas hoteleiras se deparam com uma nova realidade econômica, caracterizada por uma relativa estabilidade de preços e níveis inflacionários reduzidos. O ajuste à nova realidade econômica brasileira vem requerendo das empresas hoteleiras grandes investimentos em tecnologia, desenvolvimento de novos produtos e serviços, seletividade de mercados e clientes.

Esse contexto é caracterizado por profundas mudanças ambientais e alto grau de competição entre as empresas, cujos gestores encontram-se diante de novos desafios.

3.1.1 DEFINIÇÕES DE TURISMO

Para melhor delimitação do objeto deste estudo, cabem, inicialmente, algumas definições, que têm como objetivo entender o que é turismo.

Beni (2001, p.37), descreve:

Em 1963, as Nações Unidas patrocinaram uma Conferência sobre Viagens Internacionais e Turismo, realizada em Roma, que recomendou definições de ‘visitantes’ e ‘turistas para fins de estatísticas internacionais, e concluiu: para propósitos estatísticos, o termo ‘visitante’ descreve a pessoa que visita um país que não seja o de sua residência, por qualquer motivo, e que nele não venha a exercer ocupação remunerada.

Esta definição inclui:

Turistas – visitantes temporários que permaneçam pelo menos vinte e quatro horas no país visitado, cuja finalidade de viagem pode ser classificada sob um dos seguintes tópicos: lazer (recreação, saúde, estudo, religião e esporte), negócios, família, missões e conferências;

Excursionistas – visitantes temporários que permaneçam menos de vinte e quatro horas no país visitado (incluindo viajantes de cruzeiros marítimos).

Segundo Beni (2001, p. 37), “em 1968, a Organização Mundial de Turismo (que então se chamava União Internacional de Organizações Oficiais de Viagens) aprovou essa definição de 1963 e passou a incentivar os países a adotá-la”.

Conforme o Novo Dicionário da Língua Portuguesa, Aurélio (1986, P.1728) Turismo é:

Viagem ou excursão feita por prazer, a locais que despertam interesse. É o conjunto dos serviços necessários para atrair aqueles que fazem turismo e dispensar-lhes atendimento por meio de provisão de itinerários, guias, acomodações, transporte, etc.

Para Aurélio (1986, P.1728) Turista é “pessoa que faz turismo”[...].

3.1.2 MERCADO DO TURISMO

Lage e Milone (2000, p. 29) afirmam: “chamamos mercado turístico a interação da demanda e da oferta de produtos relacionados com a execução e operacionalização das atividades que envolvem bens e serviços de viagens e afins”.

Cunha (2001, p.183) diz que “o mercado turístico seria o mecanismo pelo qual os compradores e os vendedores de bens e serviços turísticos se confrontariam para determinar o seu preço e as quantidades”.

Esse mercado pode ser considerado como uma vasta rede de informações de modo que os agentes econômicos – consumidores e produtores – troquem informações e tomem decisões sobre a compra e a venda dos diferentes bens e serviços a sua disposição. Sendo assim o mercado turístico nasce pela existência de bens e serviços que são oferecidos a pessoas ou a grupos de pessoas que integram a procura turística, diretamente ou através de intermediários.

Petrocchi (2001, p. 11) afirma:

O mercado internacional do turismo evoluiu de 25 milhões de visitantes, em 1950, para 500 milhões, em 1990. Deverá alcançar a marca de 700 milhões no ano de 2001.

França, Estados Unidos e Espanha – líderes no turismo mundial – em 1992 recebiam 40 por cento desse mercado. O turismo é a atividade econômica que mais produz receita em todo mundo.

O Brasil mal arranha tal universo econômico, sua parcela desse mercado está na faixa de 0,7 por cento, aproximadamente. Segundo a Embratur (2001), “recebe cerca de 5,1 milhões de turistas estrangeiros por ano”. Ou seja, praticamente inexistente

no mercado. E segundo a FIPE (2001), “o número de turistas domésticos eram 38,2 milhões em 1998 e que este número deverá aumentar para 57 milhões até 2003”.

Verifica-se que quando incluído o número de turistas domésticos a participação do Brasil no mundo melhora, passando da faixa de 0,7 por cento para 7 por cento ($50/700*100$). A Embratur quer aumentar para 6,5 milhões por ano o número de turistas estrangeiros que visitam o Brasil. A tabela 3.1 mostra que é possível, pois houve uma evolução significativa nos últimos 7 anos, isto só não aconteceu de 1999 para 2000, período em que ocorreu uma estabilização.

Tabela 3.1: Turistas estrangeiros no Brasil (em milhões)

Ordem	1	2	3	4	5	6	7
Ano	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
No. de turistas	1,8	1,9	2,6	2,8	4,8	5,1	5,1

Fonte: Embratur, 2001

Segundo a Embratur, o Brasil continua a ocupar uma posição sem destaque nas estatísticas da Organização Mundial do turismo – Passou do 43º. para o 29º. entre os destinos mais procurados. Continua atraindo menos visitantes do que países como Tailândia, Malásia, Irlanda e Bélgica. De um negócio que gerou mundialmente 450 bilhões de dólares de ingressos de divisas em 1999, o Brasil arrecadou 3,9 bilhões com os turistas estrangeiros, o equivalente a 0,87 por cento do total.

Segundo a Embratur, ultimamente começou a se cristalizar no país a noção de que o turismo é um setor que, a exemplo de qualquer outra atividade, só dá retorno se for bem **planejado e tiver estratégia clara**.

A tabela 3.2 mostra a receita gerada pelo setor e como pode ser observado cresce a cada ano .

Tabela 3.2: Receita gerada pelo setor no Brasil

Ordem	1	2	3	4	5	6	7
Ano	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Em US\$ bilhões	1,9	2,0	2,5	2,2	3,7	3,9	4,0

Fonte: Embratur, 2001

3.1.2.1 Turismo no futuro

Lage e Milone (2000, p. 354-355) afirmam:

Existem no início dos anos 90 diversos estudos sobre como deverá ser o futuro do turismo mundial. Dentre estes destacam-se os elaborados pelo 'World Tourism Organization (WTO)' e pelo 'International Tourism Policy Forum (ITPF)'. Apesar do conhecimento de outros estudos sobre o tema, esses dois trabalhos são os mais genéricos e oferecem as melhores perspectivas sobre as diversas forças que afetam o turismo hoje e quais suas implicações para o futuro.

O estudo da WTO envolveu a revisão e análise de uma vasta gama de trabalhos, "papers" e artigos produzidos por várias autoridades institucionais, operadores de turismo e "experts" da indústria. Em síntese o estudo da WTO foi elaborado para prover uma perspectiva sobre quais serão os fatores que mais afetarão o desenvolvimento de longo prazo da indústria do turismo no mundo. O objetivo principal deste projeto era o de oferecer aos legisladores do setor de viagens e turismo uma série de possíveis cenários que contemplassem diferentes possibilidades de desenvolvimento, bem como estratégias alternativas para atuar. A maior ênfase foi dada à tarefa de identificar e entender os aspectos qualitativos e os fatores que irão definir a maneira pela qual o turismo irá se desenvolver no futuro.

O trabalho da ITPF usou como matéria-prima as opiniões de 90 especialistas de 21 países, que estiveram reunidos para um simpósio organizado pelo "International Tourism Institute" da Universidade de George Washington. Foi requisitado a esses especialistas que apontassem as forças globais que mais iriam influenciar o espectro das relações e atividades humanas nos próximos anos, e também que examinassem o impacto que essas forças teriam no turismo nos próximos anos.

Lage e Milone (2000, p.355) dizem que o Fórum realizado na Universidade de George Washington identificou 19 forças principais que deveriam ser o foco de interesse dos legisladores da indústria nos próximos anos, entre elas algumas são:

o ambiente físico que passará a ocupar um lugar de destaque no desenvolvimento e administração do turismo;

as diversidades culturais devem ser reconhecidas dentro do contexto de uma sociedade global;

as alterações demográficas que estão ocorrendo certamente influenciarão sobremaneira o nível e a natureza do turismo;

o contingente de profissionais qualificados deve ser aumentado;

os padrões de turismo estão se alterando devido ao aumento de diferentes estilos de vida;

o aumento da demanda pelo capital de custo elevado para o desenvolvimento da infra-estrutura turística e o aumento das tarifas irão trazer pressões financeiras para a indústria do turismo;

o crescimento da influência das empresas globais transnacionais acentuar-se-á;

preocupações com a saúde e a segurança podem ser um grande entrave à viagens de turismo.

Avanços tecnológicos estão gerando tanto oportunidade quanto pressões para a melhora da produtividade, desenvolvimento do material humano e reestruturação da indústria de turismo.

Apesar da melhora recente, os governos ainda não reconheceram a indústria do turismo, sua importância no desenvolvimento social e econômico e no bem-estar das regiões. Parte disto se deve à falta de credibilidade existente com relação aos dados de turismo.

A crescente insatisfação com os sistemas e processos governamentais pode criar um novo paradigma para o turismo e não resta muita dúvida de que essas forças e as leis que delas surgirem representam pressões bastante significativas e poderosas na reformulação do novo desenho do turismo do amanhã.

3.1.2.2 Turismo no Brasil

Dencker (2001, p.13) diz:

O turismo é o setor da economia com maior potencial de crescimento para os próximos anos[...]. Uma tendência crescente neste processo é a abertura, em várias cidades brasileiras, de cursos de especialização[...], cuja finalidade é possibilitar uma reciclagem dos profissionais formados em outras áreas para que possam atuar no turismo, como professores ou como profissionais.

Isto é uma realidade, porque boa parte das instituições de ensino que oferecem o curso de Administração de empresas, já oferecem também a habilitação em turismo e/ou hotelaria.

A Embratur (2001) coloca:

O potencial turístico do Brasil atrai grandes grupos internacionais e investidores locais. Só até 2002 estão sendo investidos 6 bilhões de dólares na construção de “resorts”, hotéis e pousadas. Investimentos que vão gerar mais de meio milhão de novos empregos e oportunidades de negócios para pequenas e grandes empresas, pelas estimativas da Embratur, existe hoje no país um total de 300 hotéis e pousadas em construção ou em fase de acabamento.

É de verificar-se que, a cada dia que passa são propagandas de empreendimentos diferentes com mais opções de escolha, com isso melhorando a qualidade nos serviços.

3.1.3 SEGMENTAÇÃO DO TURISMO

Beni (2001, p.149) afirma:

A melhor maneira de estudar o mercado turístico é por meio da sua segmentação, que é a técnica estatística que permite decompor a população em grupos homogêneos, e também a política de marketing que divide o mercado em partes homogêneas, cada uma com seus próprios canais de distribuição, motivações diferentes e outros fatores [...].

Essa segmentação possibilita o conhecimento dos principais destinos geográficos e tipos de transporte, da composição demográfica dos turistas, como faixa etária e ciclo de vida, nível econômico ou de renda, incluindo a elasticidade-preço da

oferta e da demanda, e da sua situação social, como escolaridade, ocupação, estado civil e estilo de vida.

Beni (2001, p.149) defende que:

O motivo da viagem é o principal meio disponível para se segmentar o mercado. Os maiores segmentos desse mercado, por afluências de turistas, são: turismo de descanso ou férias; de negócios e compras; desportivo; ecológico; rural; de aventura; religioso; cultural; científico; gastronômico; estudantil; de congressos(convenções, encontros e similares); familiar e de amigos; de saúde ou médico-terapêutico.

3.1.4 PARTICULARIDADES DAS EMPRESAS DO TURISMO

Cunha (2001, p.185) caracteriza o mercado turístico pelas seguintes condições:

- a) as empresas turísticas produzem bens e serviços que não são idênticos, isto é, ainda que aqueles bens e serviços concorram entre si não é indiferente aos consumidores turísticos comprar em qualquer empresa o bem que desejam, donde se deduz que, se uma empresa elevar o seu preço acima do de outra, poderá eventualmente ver diminuir as suas vendas, mas estas não se anularão como acontecerá no caso em que os bens e serviços produzidos forem idênticos. A **diferenciação** é, então, um fator fundamental da concorrência turística;
- b) o número de empresas no mercado turístico é suficientemente grande para que seja possível que uma delas influencie, com a sua oferta, o preço das restantes;
- c) não existem limitações, em geral, à entrada no mercado turístico de novas empresas nem à saída das que já dele fazem parte;
- d) os consumidores dos bens e serviços do grupo de empresas existentes são em número suficientemente grande para que algum deles possa influir sobre o preço adaptado pelas empresas, modificando a sua própria procura.

De acordo com Cunha (2001, p.183), “[...] o turismo no sentido clássico da teoria econômica não é um mercado. O mercado turístico não vende um produto e não há apenas uma produção econômica envolvida[...]”.

Cunha (2001, p.184) estabelece uma “cadeia entre os turistas e os vários

agentes da atividade turística”, conforme a figura 3.1, que mostra as relações entre várias organizações através das quais o produtor de produtos turísticos vende ou confirma ao comprador a viagem e os elementos que ela comporta. O consumidor tem acesso ao produto através de um fluxo que se estabelece entre ele e os grossistas, retalhistas ou intermediários e produtores. Apesar de haver semelhanças com os sistemas de distribuição existentes noutras atividades, o sistema de distribuição turística é único por não comportar um produto físico que possa ser diretamente entregue ao consumidor. Por outro lado, se o produto não for consumido na data em que está disponível já o não poderá ser, por exemplo: uma viagem reservada para um certo dia para um dado hotel e em dadas circunstâncias, embora se possa realizar noutro dia, já não disporá das mesmas condições.

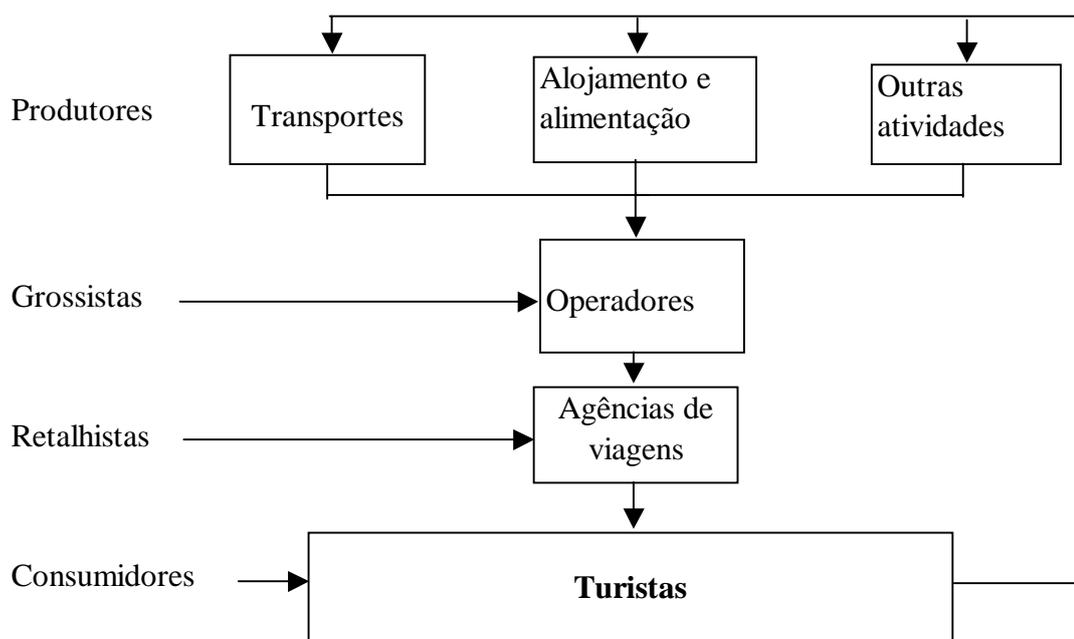


Figura 3.1: Cadeia de distribuição turística (Fonte: CUNHA, 2001, p.184)

3.1.5 SISTEMA DE TURISMO

Segundo Beni (2001, p.43): “o turismo, na linguagem da teoria geral de sistemas, deve ser considerado um sistema aberto que, [...] permite a identificação de suas características básicas, que se tornam os elementos do sistema”.

Para Kast e Rosenzweig (*apud* PETROCCHI, 2001, p.55), sistema é: “um todo organizado ou complexo: um agregado ou uma combinação de coisas ou partes, formando um todo complexo ou integral”.

Petrocchi (2001, p.47) afirma:

Para garantir sua sobrevivência a organização deve adotar um processo de gestão estratégica. Onde ela, de forma contínua, monitora o macroambiente, detectando oportunidades e ameaças, e conhece as eventuais alterações nas expectativas de seus clientes.

Ainda para Petrocchi (2001, P.47), o raciocínio é assim esquematizado:

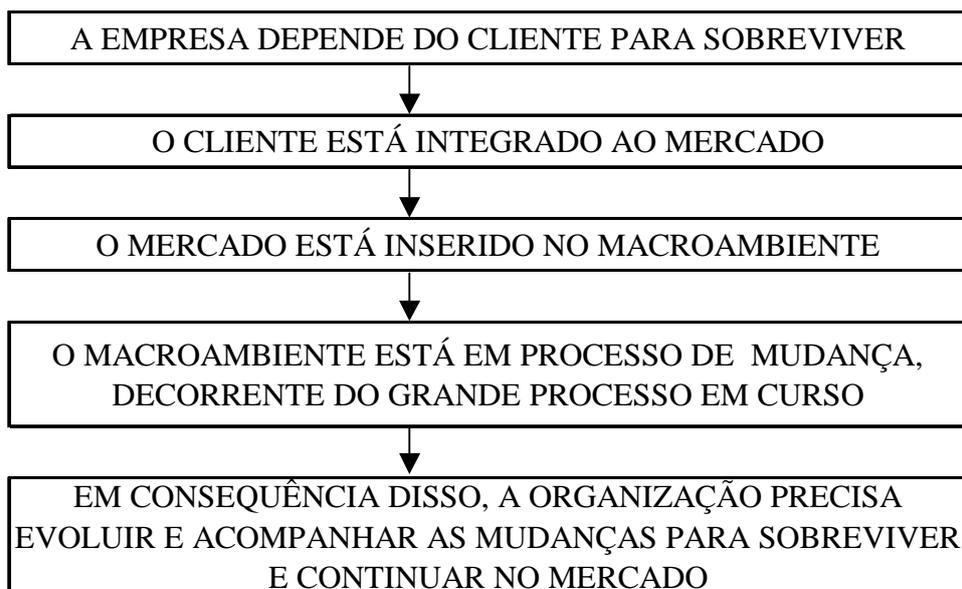


Figura 3.2: O poder da informação (Fonte: PETROCCHI, 2001, p.47)

3.1.6 AMBIENTE

Constata-se que a sobrevivência do sistema depende do atendimento aos desejos do cliente. Para que isso ocorra, é preciso conhecer tais desejos; e para conhecê-los, faz-se pesquisa de mercado.

Entretanto a pesquisa de mercado não esgota a necessidade de informações. Hoje, ante a incrível evolução dos meios de comunicação e da globalização da economia, há interdependências em numerosos campos, com análises que se interligam e se influenciam. O ambiente se tornou complexo.

Por isso é necessário mais que uma pesquisa de mercado. É preciso fazer uma análise ampla do entorno da organização, sentir o meio onde ela está inserida e como esse meio se move, para que possam ser detectados oportunidades para a organização, assim como ameaças, obstáculos que se anunciam. Tal análise servirá para escolher

caminhos, alternativas de trabalho, porém, em qualquer alternativa, a organização deverá usar seus recursos para executar movimentos e ações. Por isso a análise deve também ser interna, para que sejam percebidos os pontos fortes e fracos da organização; para que seja suprido um plano de ações e potencializados os pontos onde a organização é competente e experiente.

3.1.7 PLANEJAMENTO

Montana e Charnov (2000, p.102) descrevem o planejamento como:

(1) escolher um destino, (2) avaliar os caminhos alternativos e (3) decidir o rumo específico. O planejamento é uma disciplina que pode ajudar os gerentes a refletir sobre os assuntos e os problemas até chegarem a uma solução e a prever alternativas para direcionar as decisões e superar problemas.

Robbins (2000, p. 116) afirma:

Planejamento compreende a definição das metas de uma organização, o estabelecimento de uma estratégia global para alcançar essas metas e o desenvolvimento de uma hierarquia de planos abrangente para integrar e coordenar atividades. Diz respeito, portanto, aos fins (o que será feito) e também aos meios (como será feito).

Para Baptista (*apud* BARRETTO, 2000, p.11) o termo planejamento “se refere ao processo permanente e metódico de abordagem racional e científica de problemas”. No conceito de Ackoff (1975, P.3), “é um processo que se destina a produzir um ou mais estados futuros desejados e que não deverão ocorrer, a menos que alguma coisa seja feita”. Para Holanda (*apud* BARRETO, 2000, P.11), “planejar é decidir antecipadamente o que deve ser feito. O planejamento é uma linha de ação preestabelecida”.

Uma das definições que sintetizam melhor tal conceito provém de Munoz (*apud* HOLANDA, 1985, p.36) para quem planejamento é a:

Formulação sistemática de um conjunto de decisões, devidamente integrado, que expressa os propósitos de uma empresa e condiciona os meios de alcançá-los. Um planejamento consiste na definição dos objetivos, na ordenação dos recursos materiais e humanos, na determinação dos métodos e das formas de organização, no

estabelecimento das medidas de tempo, quantidade e qualidade, na localização espacial das atividades e em outras especificações necessárias para canalizar racionalmente a conduta de uma pessoa ou de um grupo.

Segundo Petrocchi (2001, p.51), “o planejamento envolve algumas etapas que devem ser observadas” conforme Figura 3.3.

Pode-se dizer que o planejamento é uma atividade que envolve a intenção de estabelecer condições favoráveis para alcançar objetivos propostos. Ele tem por objetivo o provisionamento de facilidades e serviços para que uma comunidade atenda a seus desejos e necessidades ou, então, ao desenvolvimento de estratégias que permitam a uma organização visualizar oportunidades de lucro em determinados segmentos de mercado.

Entende-se o planejamento como um processo que consiste em determinar os objetivos de trabalho, ordenar os recursos materiais e humanos disponíveis, determinar os métodos e as técnicas aplicáveis, estabelecer as formas de organização e expor com precisão todas as especificações necessárias para que a conduta da pessoa ou do grupo de pessoas que atuarão na execução dos trabalhos seja racionalmente direcionada para alcançar os resultados pretendidos.

O comprometimento de todos dentro da organização é um fator que tem a sua relevância para a realização do planejado.

No turismo, o plano de desenvolvimento constitui o instrumento fundamental na determinação e na seleção das prioridades para a evolução harmoniosa da atividade, determinando suas dimensões ideais, para que, a partir daí, se possa controlar o ritmo de seu crescimento.

ETAPAS DO PLANEJAMENTO		
ITEM	ETAPA	AÇÕES
1	Análise macroambiental	conhecer o entorno à organização, o mercado e a situação
2	Elaboração de diagnóstico	sumário que reflete os levantamentos da análise macroambiental
3	Definir os objetivos	o que se quer atingir
4	Determinar as prioridades	o que é mais importante; em que ordem
5	Identificar os obstáculos, as dificuldades	listar quais são; sua intensidade; influência sobre os resultados
6	Criar os meios, os mecanismos	visam minimizar obstáculos; analisar e escolher alternativas
7	Dimensionar os recursos necessários	quantificar os recursos; em que ordem de necessidade
8	Estabelecer responsabilidades	especificar volumes, padrões, fluxos, áreas críticas, etc.
9	Projetar cronograma	definir prazos de execução, volumes de produção, custos, parâmetros, etc.
10	Estabelecer pontos de controle	escolher áreas-chave; estabelecer critérios

Figura 3.3: Etapas do planejamento (Fonte: PETROCHI, 2001, P51)

3.2 AS EMPRESAS HOTELEIRAS

As empresas hoteleiras fazem parte do sistema turístico, pois são constituídas do produto turístico. Elas dão o suporte para a estada do turista, ou seja, para a hospedagem.

Castelli (2000, p.56) define: “uma empresa hoteleira pode ser entendida como sendo uma organização que, mediante o pagamento de diárias, oferece alojamento à clientela indiscriminada”.

Empresa hoteleira, segundo o Instituto Brasileiro de turismo - Embratur (*apud* CASTELLI 2000, p.56) “é a pessoa jurídica que explora ou administra meio de hospedagem e que tem em seus objetivos sociais o exercício de atividade hoteleira”.

Beni (2001, p. 187) afirma que:

O hotel é uma empresa de prestação de serviços e diferencia-se completamente de outros estabelecimentos industriais ou comerciais. Enquanto na indústria pode-se planejar o número certo de equipamentos, instalações e pessoal para um determinado tipo de produção, o mesmo não acontece com a hotelaria, que fica no aguardo dos clientes para pôr em funcionamento seu esquema operacional [...].

Perante estas afirmações, pode-se concluir que o consumidor deve ir até o hotel. Enquanto as empresas industriais ou comerciais fazem chegar o produto até o cliente. Sendo assim, a empresa hoteleira é menos propensa à automação, pois as relações interpessoais são parte essencial da prestação dos serviços hoteleiros.

3.2.1 SISTEMA DAS EMPRESAS HOTELEIRAS

Olhando para a figura 3.4, a empresa hoteleira forma um sistema, verifica-se que o hotel forma um todo harmônico, onde cada uma das suas áreas desempenha funções específicas, ou seja, cada departamento se inter-relaciona e que também as empresas hoteleiras inter-relacionam com outras empresas, como agências de viagens, empresas aéreas, instituições financeiras, entre outras. É a partir do perfeito funcionamento de todo esse sistema que se pode gerar bens e serviços com a qualidade que os clientes esperam.

3.2.2 PROCESSOS NAS EMPRESAS HOTELEIRAS

Nas empresas hoteleiras os processos são compostos por atividades, constituindo-se então um processo de serviços.

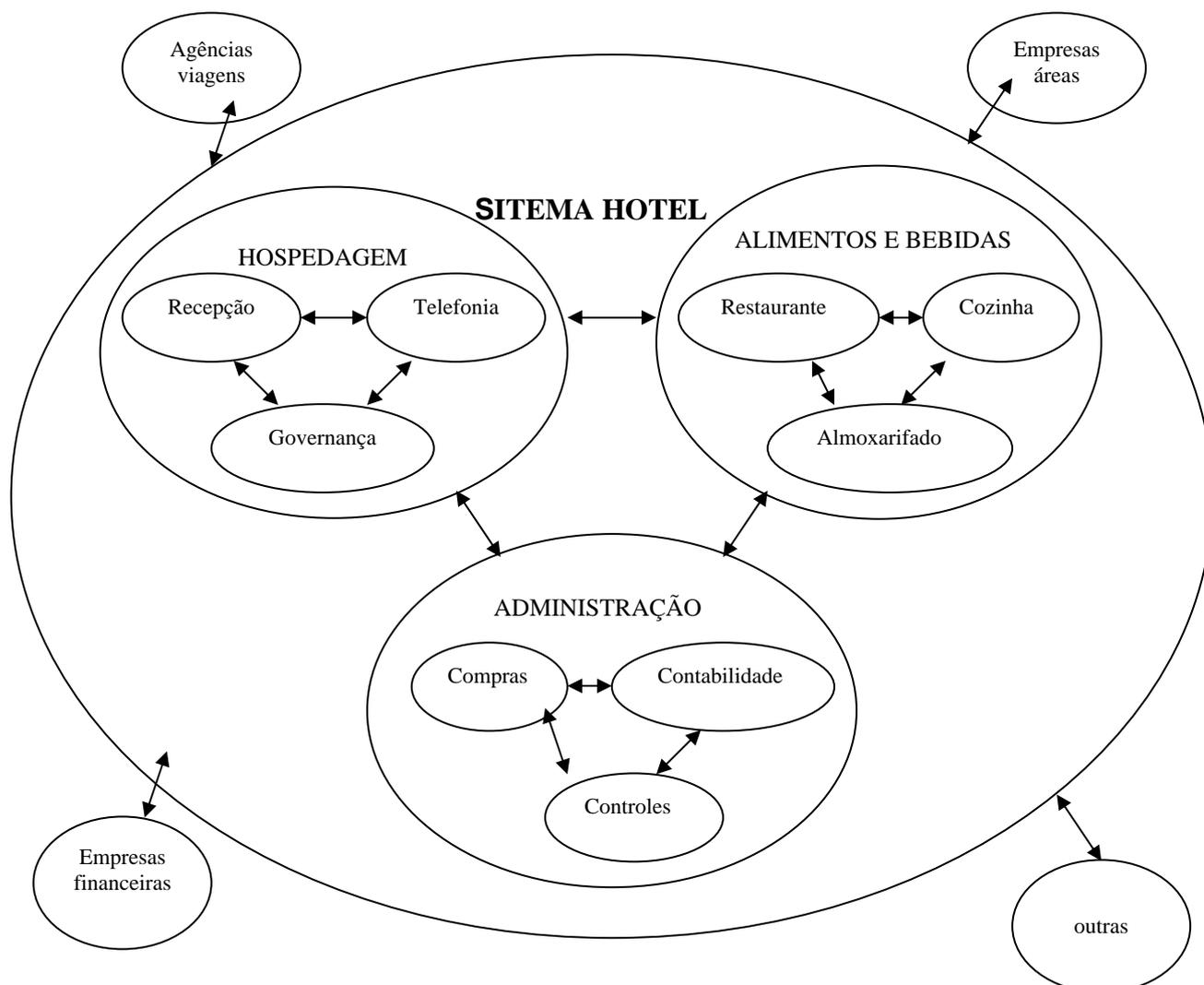


Figura 3.4: Sistema hotel (Fonte: CASTELLI, 2000, p. 86)

Para Teboul (*apud* CASTELLI (2000, p. 77) processo é “uma combinação de trabalho, equipamento, informação, matéria-prima e métodos com vista a um resultado”.

Falconi (1994, p. 72) defende que “um processo é um conjunto de causas que provocam efeitos. Processo é sua área de autoridade e os produtos são sua responsabilidade”. Esta definição de Falconi é importante para esta dissertação, já que o enfoque é divisionalização.

Duarte (1996, p.37) afirma:

A estrutura organizacional hoteleira, qualquer que seja a categoria do hotel ou mesmo o número de unidades habitacionais, pode sempre ser reduzida a quatro processos que compreendem: os processos comercial, hospedagem, alimentos & bebidas, e administrativo, sendo que este pode

englobar as áreas de controladoria, segurança, recursos humanos e manutenção.

- **Processo comercial**

Neste processo estão grupos de tarefas e responsabilidades de relações públicas, promoções, vendas e reservas do hotel. É neste processo que o cliente entra em contato pela primeira vez com o hotel.

- **Processo de hospedagem**

O processo de hospedagem compreende os grupos de tarefas da recepção de hotel, portaria, telefonia, governança e em alguns casos, as de lazer ou de eventos em hotel.

- **Processo de alimentos & bebidas**

É neste processo que ocorre o processamento dos alimentos, para isso são necessárias algumas atividades que são: solicitação de produtos, recebimento e armazenagem, processamento dos produtos em alimentos e distribuição dos pedidos.

- **Processo administrativo**

Este processo é muito importante para o andamento da empresa hoteleira, pois envolve atividades que são executadas em vários departamentos. Segundo Duarte (1996, p.69) “O responsável por esse processo, nos grandes e médios hotéis, tem o cargo de *controller* e suas principais tarefas são: analisar relatórios, informar superiores sobre desempenho, controlar bens, recursos e aplicações financeiras”.

Com o exposto acima, pode-se assim dizer que é precisamente isso que acontece no operacionalidade do hotel. Por exemplo, com o fluxo de entrada do hóspede, são realizadas várias tarefas de forma seqüencial, quando leva o hóspede da recepção para o apartamento, existem vários procedimentos que devem ser

executados para se atingir esse resultado e que cada processo pode ser considerado como um momento da verdade e para isto é preciso controlar.

A figura 3.5, visualiza melhor os 4 processos que já foram comentados anteriormente e que todos eles têm como foco o cliente.

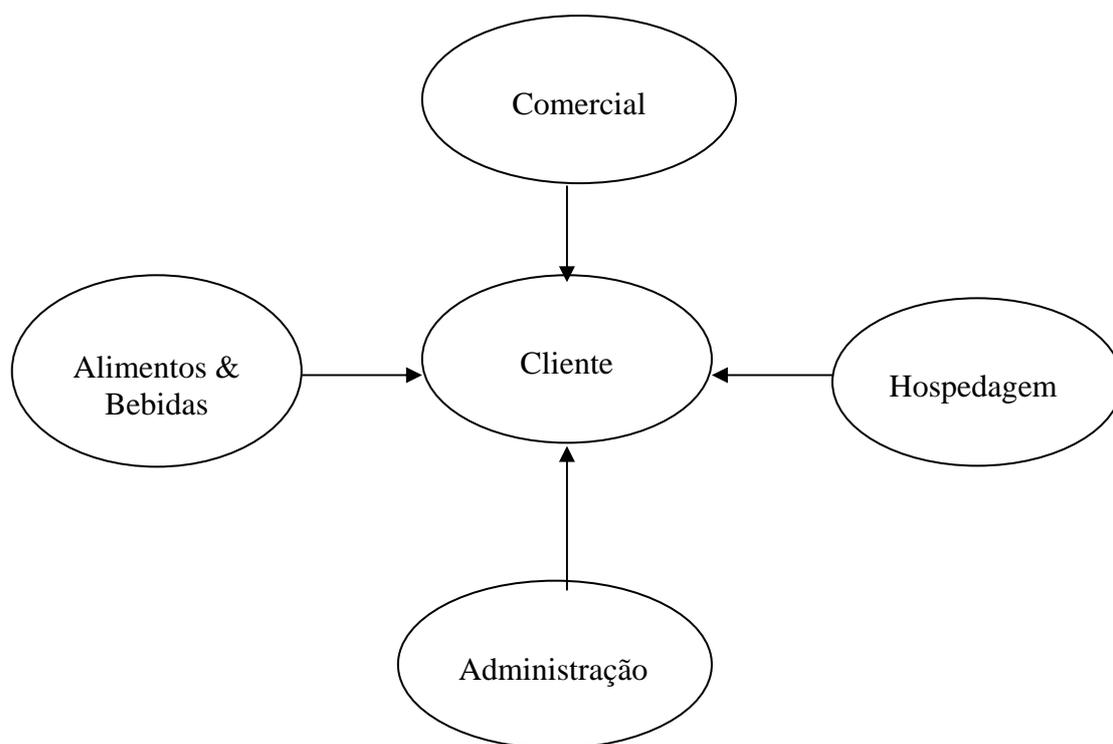


Figura 3.5: Processos organizacionais (Fonte: DUARTE, 1996, p.37)

Pode-se dizer que uma particularidade das empresas hoteleiras é que quem dá a partida no processo é o cliente (hóspede) e não, o fornecedor. A presença do cliente é imprescindível, pois o hóspede participa do processo, ele está ao vivo, e qualquer falha repercute diretamente nele.

3.2.2.1 Controle do processo

A meta das empresas hoteleiras, é sem dúvida, satisfazer as necessidades das pessoas com as quais têm compromisso, através da oferta de bens e serviços com a qualidade que elas desejam. Sendo assim é necessário o controle do processo.

Cabe à Controladoria a coordenação de todos os processos organizacionais, promovendo a sintonia entre cada um dos setores do hotel no sentido de sensibilizar o pessoal para a melhor qualidade e a maior produtividade, otimizando a rentabilidade do empreendimento.

Para Falconi (1994, p.72) “controlar um processo é o ato de buscar as causas (meios) da impossibilidade de se atingir uma meta (fim), estabelecer contramedidas (plano de ação) e padronizar em caso de sucesso”. Daí a necessidade do controle do processo através do qual é possível detectar o problema no início e assim corrigi-lo ali mesmo para então evitar os problemas.

Uma vez entendido o significado do processo por parte de todos dentro do hotel, cada funcionário terá uma idéia precisa da sua responsabilidade dentro do sistema. Cada funcionário passará a ser o primeiro *controller* do seu trabalho. Desse modo, todos os funcionários passam a ser controladores do processo, já que o controle é uma obrigação de todos.

3.2.3 PRODUTOS NAS EMPRESAS HOTELEIRAS

Para Castelli (2000, p.126) produto hoteleiro é “o resultado de um processo de transformação de matérias-primas envolvendo pessoas, equipamentos e instalações. Não se quer dizer que neste processo de transformação não haja também serviços nele embutidos. Existem vários serviços”.

Com base na afirmação de Castelli, buscou-se um melhor entendimento em Gianesi e Corrêa (1996, p.30) que afirmam:

O sistema necessita, antes de tudo, de objetivos bem definidos. O sistema contém também um processo de transformação, responsável por converter entradas (recursos) em saídas especificadas. Possui, ainda, um sistema de controle, responsável por ajustes no processo que visem garantir que as saídas ou resultados sejam os esperados [...].

Ainda, Gianesi e Corrêa (1996, p.30) dizem que “a função de operações de uma organização é a parte responsável por produzir seus produtos (ou serviços). Um sistema de operações, seja de que empresa for, apresenta alguns elementos básicos, ilustrados na figura 3.6”.

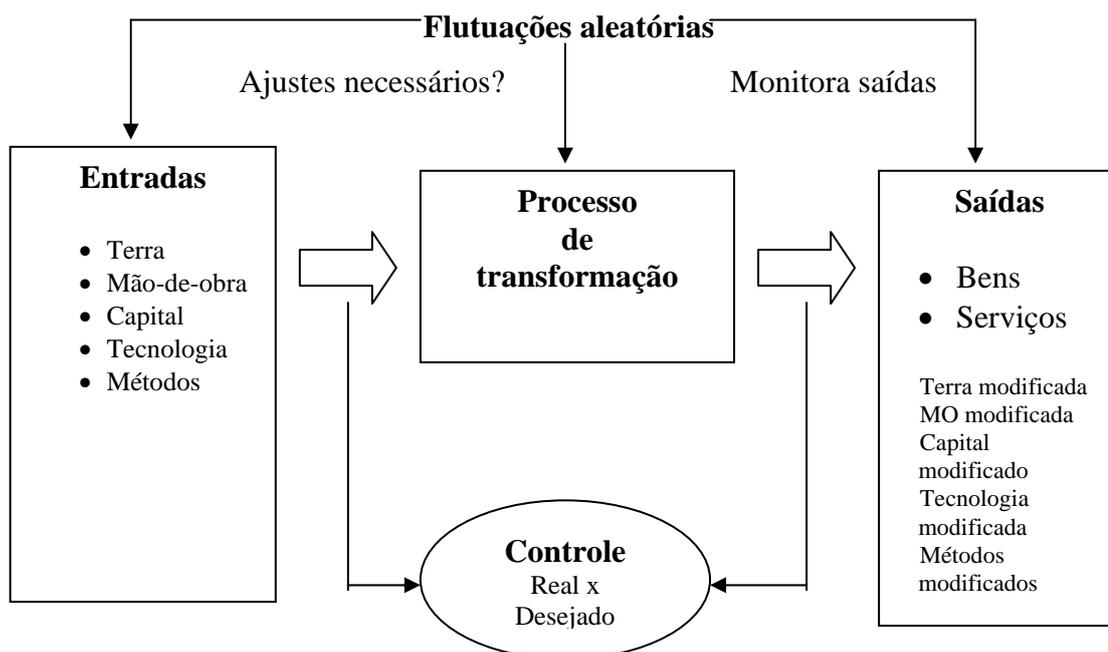


Figura 3.6: Sistema de operações genérico (Fonte: GIANESI e CORRÊA, 1996, p.31)

Gianesi e Corrêa (1996, p.32) dizem que as principais características das operações de serviços são:

Os sérvios são intangíveis: A intangibilidade dos serviços torna difícil para os gerentes, funcionários e mesmo para os clientes, avaliar o resultado e a qualidade do serviço[...].

A presença e participação do cliente no processo: O cliente é o elemento que, de alguma forma, dispara a operação, muitas vezes em termos de *quando* e *como* esta deve realizar-se, constituindo uma entrada do sistema de operações que não é diretamente controlada pela gestão[...].

A produção e o consumo de serviços são simultâneos: Geralmente, não há uma etapa intermediária entre a produção de um serviço e seu consumo por parte de um cliente. Como consequência, os serviços não podem ser estocados, eliminando-se a possibilidade de isolamento do sistema de operações das variações do ambiente externo, através dos estoques [...].

Portanto, pode-se concluir que, nas empresas hoteleiras, o produto é entendido como sendo a soma de bens e serviços. Enquanto que os bens se revestem de características tangíveis, os serviços, ao contrário, de características intangíveis. Sendo assim, há momentos em que os bens aparecem com maior evidência, chegam a preponderar sobre os serviços. É o caso do consumo do apartamento, já que é o próprio hóspede que toma a iniciativa, a ação de tomar banho, ligar a televisão, entre outros, ou seja, não há necessidade da intervenção direta dos funcionários do hotel para fazer com que o ato de consumo se realize.

3.3 DIVISIONALIZAÇÃO NAS EMPRESAS HOTELEIRAS

As constantes mutações ambientais, as ações dos concorrentes atuais e potenciais, a forma de remuneração dos executivos, a busca de novos desafios e a filosofia dos empresários, fazem com que, cada vez mais, as empresas hoteleiras estejam voltadas para a busca de resultados efetivos, portanto surge a necessidade de divisionalizar a empresa hoteleira para melhor administrá-la.

A divisionalização nas empresas hoteleiras é um assunto pouco explorado, ou melhor, praticamente não existe literatura e trabalhos científicos disponíveis sobre esse tema tão importante para o segmento hoteleiro.

Sendo assim, a preocupação deste trabalho é de dar a sua contribuição para a divisionalização nas empresas hoteleiras, já que o assunto não foi ainda explorado neste segmento. E que também a revisão bibliográfica já foi feita no capítulo 2.

A divisionalização consiste em dividir um hotel em Departamentos, que é a unidade mínima administrativa constituída, na maioria dos casos, por homens e máquinas que desenvolvem atividades homogêneas e que deve haver sempre um responsável pelo Departamento, pois é através dele que serão cobrados os resultados.

Na maioria das vezes, Departamento é um Centro de Custos, ou seja, nele são acumulados os custos para posterior alocação nas devidas áreas. Portanto, o Centro de custos é uma unidade mínima de acumulação de custos, embora não seja necessariamente uma unidade administrativa, isto só ocorre quando ele coincide com o próprio Departamento.

Com a divisionalização criam-se centros de responsabilidades e Padoveze (2000, p. 185) entende como sendo centros de responsabilidades:

as unidades contábeis criadas para acumulação dos dados das transações da empresa. Os conceitos de centros contábeis de responsabilidade variam de empresa para empresa, em função de sua hierarquia, de sua visão de atribuição e cobrança de responsabilidade e de seu sistema de informação[...].

Buscou-se também, este conceito em Horngren (2000, p.188) que afirma:

[...] é um sistema de contabilidade que reconhece vários centros de responsabilidade em toda a organização e que reflete os planos e os atos de cada um destes centros associando determinadas receitas e custos ao que tenha a responsabilidade pertinente. [...] O comportamento dos administradores é, com frequência, muitíssimo influenciado pela forma pela qual seu desempenho é medido.

Sendo assim, Pereira (*apud* CATELLI, 2001, p. 257) conclui:

A responsabilidade pela formação do resultado é dos próprios gestores das atividades que o geraram, segundo a autoridade que lhes foi delegada, e limita-se por um conjunto de variáveis que estão sob seu efetivo controle. A identificação e a acumulação dos resultados das atividades devem, portanto, basear-se no conceito de áreas de responsabilidade, estruturadas, idealmente, sob a forma de centros de resultados e de investimentos.

Estes pontos são importantes para as empresas hoteleiras, pois as informações, com o intuito de avaliar o resultado, precisam ser obtidas, tratadas e interpretadas com consistência, para a avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade dos gestores.

Portanto os gestores devem procurar otimizar seus resultados, de modo que as atividades sob sua responsabilidade contribuam favoravelmente para o resultado global da empresa hoteleira, tendo em vista que a maximização das contribuições individuais das áreas não garante os melhores resultados para a empresa em sua totalidade, portanto deve-se trabalhar com a otimização de resultados.

Pode-se concluir que as empresas hoteleiras devem organizar-se em departamentos, nos quais são caracterizadas a responsabilidade e a autoridade para alcançar seus objetivos, procurando assim otimizar seus desempenhos individuais. Para as finalidades de ajustamento desses desempenhos às metas gerais, a coordenação e o controle são imprescindíveis.

Entende-se que a divisionalização do hotel deve assumir níveis de acordo com o seu organograma. Com base nesse entendimento é que deve ser realizada a classificação de cada custo por área e a avaliação de desempenho de cada gestor e que são analisados através dos relatórios gerenciais.

3.4 OS RELATÓRIOS GERENCIAIS NAS EMPRESAS HOTELEIRAS

Seguindo a estrutura organizacional da empresa hoteleira, cada componente deve receber um relatório com seus devidos custos. Os custos serão classificados por natureza de gasto, além de serem identificados como controláveis e não-controláveis.

As contas e os relatórios gerenciais são ajustados de acordo com a divisionalização ou Centros de Responsabilidades. À medida em que os custos são realizados, relatórios gerenciais por divisionalização são entregues a cada um dos gerentes responsáveis. Esses relatórios devem fornecer indicadores que acompanhem melhor a realização dos objetivos previamente traçados. Quanto mais alto o cargo do gestor na escala hierárquica, maior serão os números de itens nos relatórios gerenciais, pois é uma tendência óbvia dentro das organizações.

Sendo assim, a Controladoria deverá dispor de uma estrutura de informações que assegure à Administração o pleno conhecimento das operações do hotel, permitindo a tomada de decisões, o controle e a avaliação do desempenho global do hotel.

Portanto, o relatório gerencial básico do sistema de custos deverá demonstrar a participação de cada centro de custo na geração do lucro do hotel, mostrando o seu detalhamento, ou seja, a composição de cada um dos componentes de receitas e despesas.

A partir da identificação da atividade hoteleira e da premissa de que os relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização podem ser aplicados às empresas hoteleiras, esta dissertação busca demonstrar sua aplicação através de um estudo de caso, que é o objetivo do capítulo 4. Este estudo deve comprovar a eficácia da aplicação dos relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras com enfoque na divisionalização, no sentido de avaliar seus resultados e desempenhos, demonstrando assim os conceitos utilizados para se obter respostas a essas questões e desse modo, apoiar adequadamente as decisões dos gestores das empresas hoteleiras.

4. ESTUDO DE CASO

Este capítulo tem como objetivo aplicar os relatórios gerenciais em uma empresa hoteleira com enfoque na divisionalização, que é o Castro's Park Hotel, bem como mostrar os respectivos resultados e benefícios.

4.1 A EMPRESA

Castro's Park Hotel é o nome fantasia, sua razão Social é Castro Hotéis e turismo Ltda. O estabelecimento é composto de 177 apartamentos/suítes, restaurantes com cozinha internacional, piscinas, fitness, sauna, estacionamento e ainda opções para realização de eventos para até 500 pessoas. O hotel oferecem 237 empregos diretos sendo que deste total 22 vagas são para estagiários.

O Castro's Park Hotel é uma empresa familiar e tem como Missão “ser uma empresa que trabalha com dedicação, simpatia e honestidade para atender as necessidades de hospedagem e serviços, superando as expectativas dos clientes, fazendo-os sentirem-se em casa sempre” (Castro's Park Hotel).

4.1.1 HISTÓRICO

O Castro's Park Hotel, o único hotel cinco estrelas de Goiânia (classificação EMBRATUR) nasceu do sonho e do idealismo do agropecuarista mineiro Olavo de Castro e de sua esposa, Norma da Cunha Castro. O Castro's começou a nascer em 1980, quando foram contratados os renomados arquitetos, Luis Accioli e Paulo Casé, os mesmos que projetaram o Meridien do Rio de Janeiro e outros grandes hotéis. Nesse mesmo ano foi encomendada uma pesquisa sobre a viabilidade do empreendimento, cujo resultado desaconselhou um hotel naquelas dimensões para Goiânia. Entretanto, Olavo de Castro foi persistente e deu seguimento no projeto.

O Castro's já comemora 16 anos de atividades, durante os quais conseguiu as seguintes premiações: em setembro/98, o “Prêmio UPIS de Turismo”, recebido da Faculdade de Turismo da União Pioneira da Integração Social de Brasília, como a empresa que mais contribui para o desenvolvimento do turismo em 98; e em

dezembro/98 o prêmio “Melhor Prestador de Serviços” outorgado pela CDL – Câmara de Dirigentes Lojistas.

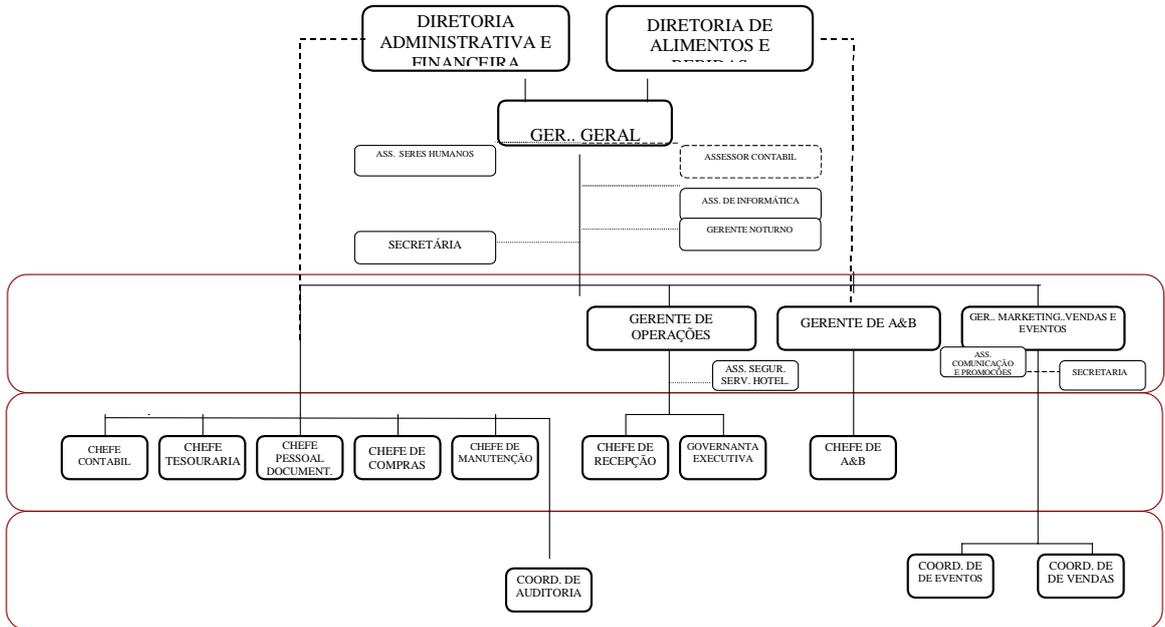
4.1.2 GESTÃO

A missão do Castro’s Park Hotel, as crenças, valores e as circunstâncias ambientais, além do próprio modelo de gestão, são os condicionantes na definição do processo de gestão adotado pela empresa. De modo geral que o processo de gestão do hotel contempla as fases de planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle, conforme definidos no modelo de gestão no capítulo 2.

O processo de gestão por sua vez, identifica as fases de atuação dos gestores, no sentido de coordenar as decisões para que o hotel seja bem sucedido a curto, médio e longo prazo. Assim os gestores são os responsáveis diretos pelo lucro gerado no desempenho da função determinada pelos donos do hotel.

O Castro’s Park Hotel possui uma estrutura funcional departamentalizada, hierárquica e enxuta em quatro níveis, conforme figura 4.1, sendo que no terceiro nível se divide em maior número de atribuições e todas se reportam ao um coordenador imediato. O processo de decisão é centralizado, porém tem estilo participativo, buscando a integração com postura empreendedora, ou seja, faz acontecer.

A figura 4.1 mostra que, em específico, a área de alimentos e bebidas está otimizada de modo que cada responsável pelas tarefas, possa receber um feedback constante de seus coordenadores, pois é nesta área que concentra o maior número de pessoal de nível hierárquico inferior e que lida diretamente com o cliente no dia-a-dia. Fatores como trabalho ágil, dependência climática, e geralmente, baixo nível educacional dos trabalhadores dificultam a aproximação do desempenho dos funcionários com o resultado planejado pelo Castro’s Park Hotel. Assim é que as expectativas devem ser definidas claramente de forma a não distorcer o resultado desejado.



Portanto, destaca-se a adoção de índices padrão conforme mostra a tabela 4.1 para definir o resultado desejado pelo Castro's Park Hotel.

Tabela 4.1: Metas previstas x realizadas

Itens avaliados	1999		2000		2001	
	Meta	Real	Meta	Real	Meta	Real
1. Apartamento						
limpeza	80%	76%	80%	77%	85%	81%
Cond. Func.	65%	61%	65%	63%	70%	67%
Conforto	65%	65%	69%	66%	70%	68%
Dev. suprido	82%	75%	82%	75%	85%	79%
2. Serviço de A e B						
Lobby bar	70%	63%	70%	64%	75%	69%
Restaurante Ipê	70%	69%	72%	68%	75%	69%
Room service	70%	67%	70%	67%	75%	71%
Bar sauna	70%	61%	70%	62%	75%	70%
Bar piscina	65%	58%	65%	59%	70%	66%
Bar crystal	70%	64%	70%	64%	75%	69%
3. Avaliação de serviços						
Reservas	75%	72%	75%	73%	80%	77%
Portaria	83%	79%	83%	80%	85%	81%
Recepção	80%	78%	80%	79%	85%	82%
Telefonia	80%	77%	80%	76%	85%	79%
Lavanderia	75%	62%	75%	65%	80%	77%
Caixa	75%	69%	75%	70%	80%	74%
Segurança	83%	77%	83%	79%	85%	81%
Camareiras	80%	76%	80%	78%	85%	82%
4. Classif. geral do hotel	73%	73%	75%	73%	80%	77%
5. Recomend. a outros	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Castro's Park Hotel

A partir das tabulações mensais dos dados, aliados a outras considerações, tais como coleta de impressões, comentários e queixas, ouvidos por todos do hotel, independente de graduação, foram traçados índices padrão trimestrais a serem alcançados pelas diferentes áreas de atuação do hotel, de modo que pudessem ser feitos correções. A título de exemplo, seguem as metas e os resultados obtidos a partir de 1999, conforme consta da tabela 4.1.

Segundo os administradores do hotel, anteriormente, os resultados eram

comentados, corrigidos e melhorados, porém, sem parâmetros de controle predeterminados. A verdade é que não havia um referencial. A partir do momento em que foram discutidas as metas, estabelecidas e aceitas pela equipe, ficaram mais claras e o caminho para alcançá-las, mais fácil de ser trilhado.

Como se pode notar na tabela 4.1, são vários os índices padrão que são de grande importância para o negócio, e o propósito do hotel é alcançá-los e superá-los. Isto envolve basicamente processos de padronização cuja caracterização depende da busca de consultorias externas especializadas que têm como base a ISO 9000, que é a alternativa mais cogitada.

Conforme demonstram os resultados da tabela 4.1, a partir da colocação em prática da nova política comercial, o hotel alcança e supera suas metas. Observa-se que todos os itens tiveram a sua meta alterada para mais no ano de 2001 e mesmo assim o realizado conseguiu acompanhar a meta, como por exemplo, o item limpeza que tinha como meta atingir 80% para os anos de 1999 e 2000, teve como realizado 76% e 77% respectivamente, e para o ano de 2001 foi colocado como meta atingir 85% para o mesmo item e obteve 81% de realizado. Portanto pode-se concluir que as pessoas estão-se envolvendo mais e que compraram a idéia de trabalhar com metas.

O aspecto qualidade, independente do ramo ou segmento de atuação das empresas, tem sido e será cada vez mais, o grande divisor de águas, determinando aquelas que irão permanecer no mercado ou simplesmente deixarão de existir, dando lugar a organizações mais focadas no cliente.

Segundo os administradores do Castro's Park Hotel, os clientes(hóspede) gostam de poder contar com uma série de opções, mas não necessariamente as utilizam. Muitos nem notam, mas atribuem extremo valor à constância de excelência de atendimento. Portanto o atendimento é fator de maior importância para a classificação do hotel.

A figura 4.2 mostra o sistema do hotel, que é representado por tudo aquilo que situa-se dentro e fora deste, permitindo assim identificar as variáveis ambientais; informações essas consideradas imprescindíveis para a elaboração do planejamento, execução e controle de sua eficácia. Observa-se que o relacionamento entre as áreas que compõem o Castro's Park Hotel é bem amplo como pode ser observado na figura

4.2, tanto a nível interno quanto externo.

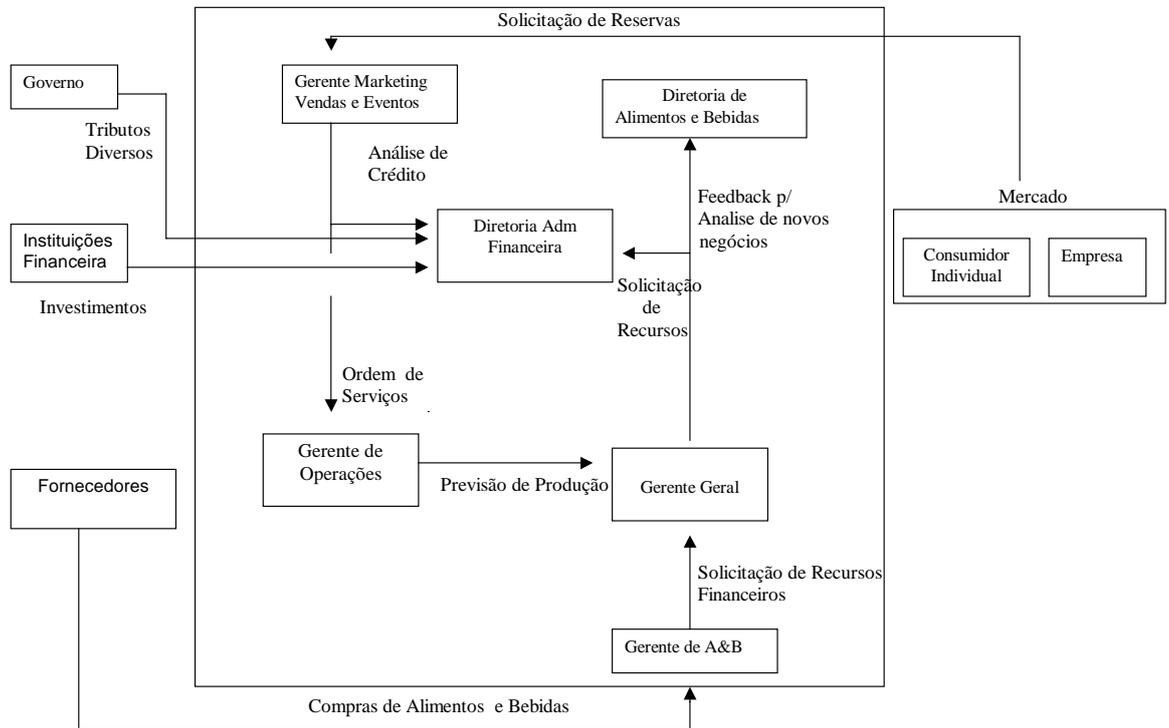


Figura 4.2: Ambiente interno e externo, Fonte: Castro's Park Hotel

Analisando a figura 4.2, verifica-se que todas as áreas dentro do hotel desempenham funções específicas e são dependentes umas das outras, portanto estão inter-relacionadas e que também o hotel inter-relaciona com outras empresas, como fornecedores, instituições financeiras, consumidores e outras. E que para o perfeito funcionamento de todo o hotel é preciso conhecer todo o sistema para gerar bens e serviços com a qualidade que os consumidores almejam. Conclui-se que a influência do ambiente sobre o hotel não é unilateral, pois os hotéis, individual ou coletivamente, também podem impactar o ambiente em que atuam.

4.1.3 PARTICIPAÇÃO DE MERCADO

A tabela 4.2 tem como objetivo mostrar os principais mercados do Castro's Park Hotel.

Tabela 4.2: Principais mercados do Castro's - 2000

Estado	%
São Paulo	34,00%
Distrito Federal	19,00%
Goiás	11,00%
Rio de Janeiro	10,00%
Minas Gerais	6,00%
Outros	20,00%
total	100,00%

Fonte: Castro's Park Hotel

Verifica-se que o seu principal mercado é São Paulo que participa com 34% e em segundo lugar Brasília com 19%, sem levar em consideração os outros que representam 20% do mercado. Observa-se que mais da metade do mercado está concentrado em São Paulo e Brasília que juntos representam 53% do total.

A tabela 4.3 mostra que 60% das hospedagem concentram-se em dois segmentos: comercial e convenções/eventos.

O conhecimento dos segmentos mais produtivos em termos de hospedagem, conforme a tabela 4.3 e de seus potenciais é de vital importância para o negócio, pois possibilita a concentração de esforços, fazendo com que seja evitado perda de tempo e dinheiro no planejamento de visitas dos executivos de contas e também para determinar as prioridades quando da elaboração do planejamento estratégico e que pode ser levado em consideração uma série de ações específicas para cada tipo de segmento.

Tabela 4.3: Segmentos mais produtivos em termos de hospedagem (RN's) no Castro's - 2000

Segmento	%
Comercial	30,00%
Convenções/eventos	30,00%
turismo individual	20,00%
Grupos	15,00%
Outros	5,00%
Total	100,00%

Fonte: Castro's Park Hotel

A tabela 4.4 tem como objetivo mostrar a participação do Castro's Park Hotel no mercado de Goiânia(GO) no ano de 2000, verifica-se que o Castro's Park,, Hotel tem 18,42% de participação na oferta da cidade de Goiânia(GO). Para melhor entendimento deste aspecto, foi levado em consideração número de apartamentos

Tabela 4.4: Participação de mercado na cidade de Goiânia (GO)

Hotel	No. De Aptos	% da oferta na cidade
Castro's Park	177	18,42%
Papillon	103	10,72%
Crystal Palace	72	7,49%
Tamadaré	70	7,28%
Adress West Side	79	8,22%
Kanaxué	132	13,74%
Plaza in Oeste	112	11,65%
Plaza in Centro	80	8,32%
Outros	136	14,15%
total.....	961	100,00%

Fonte: Castro's Park Hotel

que cada hotel oferece, independente de sua classificação e de suas tarifas de balcão, na busca de uma fatia de mercado do público-alvo.

4.1.4 PRINCIPAIS OBJETIVOS

No segmento hoteleiro, são vários os índices ou dados que servem de referencial, em qualquer parte do mundo, para indicar a performance de um hotel ou mesmo de uma cadeia. Os principais são: taxa de ocupação, diária média e revpar.

4.1.4.1 Taxa de ocupação

É a razão entre o número de habitações (aptos) disponíveis e as efetivamente ocupadas.

Exemplo: Hotel “A” – possui 100 aptos:

oferta: 100 aptos dia ou ainda

3.000 aptos mês (100 x 30dias)

utilização: 50 aptos dia = Tx. Ocupação diária: 50%

1.950 aptos mês = Tx. Ocupação mensal: 65%

Este índice pode ser calculado conforme conveniência: diário, semanal, mensal, semestral e anual.

4.1.4.2 Diária média

Considerando-se que, via de regra, todo hotel possui um tarifário balcão, com a relação dos tipos aptos/suítes disponíveis e seus respectivos preços, sem descontos, o conceito de diária média, nada mais é do que a receita oriunda de locação de aptos com diferentes condições de negociação, e conseqüentemente, diferentes tarifas, no dia.

Exemplo: No. De aptos x diária = receita

10 aptos std x R\$110,00 = R\$1.100,00

20 aptos std x R\$100,00 = R\$2.000,00

02 suítes x R\$150,00 = R\$ 300,00

02 suítes luxo x R\$250,00 = R\$ 500,00

total 34 aptos = R\$3.900,00

diária média = R\$ 114,70

Estes dois índices isoladamente, não representam muito, pois podem ter altas taxas de ocupação, ao custo de tarifas muito baixas que às vezes, não cobrem nem os custos fixos. Da mesma forma, um custo de tarifas muito alto, referente à locação de baixo número de aptos, pode igualmente não cobrir os custos. O ideal é mesclar as duas variáveis; daí é que surge o conceito de Revpar.

4.1.4.3 Revpar

“*Revenue per available room*” ou receita por apto disponível.

Revpar = receita é igual a: Taxa de ocupação x diária média

O Revpar é melhor usado para comparação com os anos anteriores e traçar metas para os próximos anos, e também para comparação da performance do hotel, versus a performance do mercado.

Exemplos: Analisando a tabela 4.5, o resultado do hotel de 1999, têm-se como taxa de ocupação 40,40%, diária média de R\$124,15 e a receita anual de R\$3.240.315,00, pois conforme o cálculo (177 aptos x 365 dias = 64.605 apartamentos disponíveis no ano x 40,40% = 26.100 aptos ocupados x R\$124,15), ao contrário, se todos aptos disponíveis fossem ocupados durante o mesmo ano, a receita seria de R\$8.020.710,15 (64.605 aptos/ano x R\$124,15), para isso seria necessário de uma taxa de ocupação de 100%. Considerando o resultado do hotel de 2001, têm-se como taxa de ocupação 62,17%, diária média de R\$105,95 e a receita anual de R\$4.255.481,75, pois conforme o cálculo (177 aptos x 365 dias = 64.605 apartamentos disponíveis no ano x 62,17% = 40.165 aptos ocupados x R\$105,95).

Comparando as receitas anuais de 1999 e 2001, conclui-se que o resultado de 2001 foi maior em 31,33% $(4.255.481,75 - 3.240.315,00) / 3.240.315,00 * 100$, mesmo diminuindo a diária média em 14,66% $(124,15 - 105,95) / 124,15 * 100$.

Pode-se concluir que a média anual de ocupação nos três anos aumentou de 40,40% para 62,17%, porém a diária média anual diminuiu de R\$124,15 para 105,95

e quando analisado pelo revpar a conclusão é outra, ou seja, teve uma otimização no resultado de R\$50,16 para R\$65,87.

Os três índices (Taxa de ocupação, diária média e revpar) são evidenciados na (tabela 4.5) dos últimos três anos 1999, 2000 e 2001 e mês a mês, analisando-os, constata-se que os dois índices (ocupação e diária média) analisados isoladamente não representam muito, pois não refletem a realidade, e que analisado pelo revpar, a análise se torna mais concreta.

Tabela 4.5: Resultados de taxa de ocupação, diária média e Revpar

Ano	1999			2000			2001		
	Ocup.	Diária M.(R\$)	Revpar (R\$)	Ocup.	Diária M. (R\$)	Revpar (R\$)	Ocup.	Diária M. (R\$)	Revpar (R\$)
janeiro	24,38%	124,86	30,44	41,55%	115,58	48,02	44,14%	105,45	46,55
fevereiro	37,99%	112,75	42,83	40,92%	120,11	49,15	47,11%	101,12	47,64
março	33,28%	130,86	43,55	34,55%	115,13	39,78	51,54%	104,43	53,82
abril	42,77%	123,24	52,71	43,43%	113,53	49,31	56,46%	105,61	59,63
maio	42,43%	127,60	54,14	59,67%	114,76	68,48	62,77%	114,69	71,99
junho	30,72%	125,47	38,54	48,12%	112,60	54,18	67,27%	112,89	75,94
julho	42,21%	116,47	49,16	54,35%	106,17	57,70	68,87%	108,94	75,03
agosto	41,97%	124,23	52,14	58,43%	120,32	70,30	70,24%	96,24	67,60
setembro	59,68%	134,01	79,98	65,96%	117,19	77,30	86,46%	84,38	72,95
outubro	48,61%	130,98	63,67	60,29%	125,78	75,83	76,05%	94,08	71,55
novembro	49,44%	122,36	60,49	73,75%	105,48	77,79	65,86%	129,22	85,10
dezembro	31,31%	116,98	36,63	42,14%	111,80	47,11	49,21%	114,36	56,28
M. anual	40,40%	124,15	50,16	51,93%	114,87	59,65	62,17%	105,95	65,87
% custo	82,13%			81,55%			83,00%		

Fonte: Castro's Park Hotel

4.1.5 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

4.1.5.1 Ameaças externas ao hotel

O Castro's Park Hotel tem como ameaças que o Centro de Cultura e Convenções de Goiânia(GO) foi privatizado e que também outros espaços para eventos foram criados, assim como, novos hotéis e restaurantes com novas

tecnologias e melhor qualidade, conseqüentemente políticas mais agressivas foram implantadas; em Caldas Novas(GO) construiu um Centro de Convenções e com isso melhorou o aeroporto daquele local, portanto houve uma repercussão em Goiânia(GO),

4.1.5.2 Oportunidades

Como oportunidades, o Castro's Park Hotel tem a transformação de Goiás(GO) em patrimônio da humanidade, sendo que naquele local não tem um hotel da categoria do Castro's Park Hotel; Os eventos culturais na cidade de Goiânia(GO) têm crescido bastante nos últimos anos, assim como o crescimento econômico da cidade, o ecoturismo, o pólo de especialização médica, o surgimento de novas universidades, o próprio turismo interno da cidade tem crescido, a privatização do estádio, autódromo, e do próprio centro de convenções fazem com que a cidade tenha mais eventos e, com isso, aumenta a demanda por hospedagens e refeições no hotel.

4.1.5.3 Pontos fortes da empresa

O Castro's Park Hotel possui alguns pontos fortes que o diferenciam de outros hotéis, entre os quais podem ser citados: a infra-estrutura da área social, a segurança, a credibilidade junto ao mercado, a marca é forte, espaço para reunião e eventos, credibilidade junto aos funcionários, simpatia e cordialidade, como também a sua localização na cidade.

4.1.5.4 Pontos fracos da empresa

Como toda empresa, o Castro'S Park Hotel também tem seus pontos fracos que são: a falta de padronização nos processos, a comunicação é muito informal, as decisões são centralizadas, a burocracia é excessiva; baixa escolaridade e falta de pessoal qualificado, equipamentos e móveis antigos, tecnologia obsoleta, o estacionamento não é suficiente, falta telefone nos banheiros, não tem saída para computador nos apartamentos e ainda tem pouca divulgação.

4.1.5.5 Estratégias

A escolha de uma alternativa projetada para atingir a missão ou os objetivos da organização é um conjunto de linhas administrativas básicas que especificam a posição da empresa diante de seus produtos ou mercados.

A carteira de clientes do hotel é composta basicamente de empresas corporativas, agências de viagens e organizadores de eventos. Os estados de origem que para o Castro's Park Hotel constituem-se mercado prioritário são os de São Paulo(SP), Distrito Federal(DF), Goiás(Go) e Rio de Janeiro(RJ).

Assim sendo, foi desenvolvido um plano de ação para 2002, que procura privilegiar todas as principais ações e cronogramas, nas áreas de Marketing, Vendas, Promoções e Eventos.

São algumas as estratégias do Castro's Park Hotel para 2002:

a) Incentivos

- Desenvolvimento de programa de incentivo à produtividade/performance das equipes.
- Programa de incentivo às secretárias/emissores: agências Corporativas de Grande volume/médio porte, visitar os postos que geram “*room nights*” para Goiânia, programa especial “corpo a corpo” com os emissores, visando obter mais envolvimento e parceria, oferecimento de brindes/presentes no aniversário, programação de visitas pré-estabelecidas aos principais clientes e parceria com companhias aéreas.

b) Divulgação

- Realização de mini eventos para apresentação do Hotel ao trade local (Café da manhã com empresários, agências de turismo, jornalistas, etc), elaboração de material

específico para os eventos: banner, convites, kit Divulgação (Folder, Tarifário, Shower Letter, etc.), vídeo, kit multimídia.

c) Programa “parcerias Castro’s 2002”

- Identificar, destacar e incentivar as principais empresas que mais utilizariam o Castro’s no período de jan a dez de 2002, nas categorias: agências de viagens, corporativas e organizadoras de eventos.

- Para agências de viagens: o Castro’s tem como proposta passar a incentivar o uso mais intensivo do hotel pelas mesmas, por outro lado, o hotel contempla as grandes Agências Corporativas e de Turismo, conforme a sua produção e de seus postos de serviços, individualmente, envolvendo assim descontos de 20 e 30%.

- Organizadoras de eventos: **Proposta atual:** A cada 15 apartamentos utilizados, tem como bonificação 01 apartamento, tendo como limite 03 apartamentos. **Nova proposta:** A cada 10 apartamentos, bonificação de 01 apartamento, e também tendo como limite 3 apartamentos, Isto é durante o período do evento. Eventuais adicionais poderão ser utilizadas fora do período do evento.

- Corporativas: serão selecionadas as cinco melhores empresas de cada segmento e tendo como Critério o nº de room night’s gerados e o nº de eventos realizados em 2001. O programa de bonificações abrange apenas empresas e prevê a oferta de bonificação de diárias, conforme o desempenho do nº de hospedagens geradas das mesmas nos trimestres, conforme é apresentado no quadro 4.3:

<u>RN’S TRIMESTRE</u>	<u>BONIFICAÇÃO</u>
Acima de 50	02
acima de 100	05
acima de 200	12
acima de 300	20
acima de 400	40

Figura 4.3: Bonificação (Fonte: Castro’s Park Hotel)

d) Estratégia para definição de preços

- Para definição de preços o hotel utiliza como parâmetro o mercado e a concorrência.

4.2 RELATÓRIOS CONTÁBEIS UTILIZADOS PELA EMPRESA

O objetivo aqui é de apresentar as demonstrações financeiras pelo método tradicional, ou seja, levando em conta os interesses de usuários da contabilidade legal: societária ou fiscal, que são apuradas de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade.

A tabela 4.6 (Balanço Patrimonial) evidencia: ativo (bens e direitos) da empresa que são avaliados na base de custos históricos.

Exemplos: estoques (alimentos, bebidas, etc.) e também o ativo permanente (investimentos e imobilizado) que não sofrem nenhum tipo de correção. Os direitos que são todos os valores que a empresa tem a receber de terceiros (contas a receber, tributos a compensar, etc.), pelo seu valor nominal, independente da data do recebimento.

Se a empresa tem um determinado item de estoque e o mesmo fica parado por três meses, o seu custo é contabilizado pelo valor da época que se realizou a compra, o mesmo acontece com a compra do ativo permanente que é registrado pelo seu valor original da compra. E se a empresa tem um título a receber que seja daqui a 30 ou 60 dias é considerado seu valor nominal, ou seja, valor futuro que ainda vai receber. O passivo evidencia toda a obrigação (dívida) que a empresa tem com terceiros, também é pelo seu valor nominal, independente da data do pagamento da obrigação.

Uma dívida a pagar daqui a 60 dias é contabilizada pelo seu valor nominal, ou seja, valor futuro que ainda vai pagar.

Em cada mês, como pode ser observado na tabela 4.6, deve-se considerar que: (1) os estoques são mensurados pelos seus custos originais, que conforme já mencionado, corresponde ao custo na data da sua aquisição e utiliza o critério periódico, ou seja, $CMV = EI + C - EF$. (2) Outros eventos que devem ser observados

são as contas de direitos a receber que são lançados pelos seus valores originais e que o mesmo acontece com as obrigações. Dessa forma, não se apura nenhum tipo de ganho ou perda para essas contas. Observa-se que as contas do Patrimônio Líquido que são: capital social e lucros ou prejuízos acumulados, na tabela 4.6, não sofrem nenhum tipo de correção durante os três meses.

Tabela 4.6: Balanço Patrimonial - Contábil

Vlrs. Em R\$

<u>ATIVO</u>	Ago/2001	Set/2001	Out/2001
<u>DISPONÍVEL:</u>			
1 CAIXA	6.000	5.000	6.000
2 BANCOS C/ MOVIMENTO	65.000	68.000	75.000
3 APLICAÇÕES DE LIQ. IMEDIATA	100.000	120.000	105.000
TOTAL DISPONÍVEL.....	171.000	193.000	186.000
<u>REALIZÁVEL A CURTO PRAZO:</u>			
1 APLICAÇÕES FINANCEIRAS	10.000	15.000	20.000
2 CONTAS A RECEBER - CLIENTES	835.600	795.140	739.633
3 TRIBUTOS A COMPENSAR :	105.000	127.330	129.710
4 ESTOQUES-alimentos, bebidas, etc.	415.340	432.000	501.200
5 INCENTIVOS FISCAIS	32.440	39.790	39.720
6 ADIANTAMENTO A FUNCIONÁRIOS	21.197	28.925	28.000
7 ADIANTAMENTO A FORNECEDORES	8.340	14.920	11.000
8 DESPESAS PAGAS ANTECIPADAS	85.280	84.058	68.750
9 CRÉDITOS PENDENTES	47.270	51.000	50.910
REALIZÁVEL C. PRAZO.....	1.560.467	1.588.163	1.588.923
<u>REALIZÁVEL A LONGO PRAZO</u>			
1 DEPÓSITOS CONTRATUAIS	16.680	18.000	18.000
2 DEPÓSITOS JUDICIAIS	5.560	6.000	6.000
3 CRÉDITOS COM SÓCIOS	32.440	35.000	35.000
4 ADIANTAMENTOS DIVERSOS	32.440	32.000	32.000
5 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	3.700	4.000	4.000
REALIZÁVEL L. PRAZO.....	90.820	95.000	95.000
<u>PERMANENTE</u>			
1 INVESTIMENTOS	23.170	23.170	23.170
2 IMOBILIZADO	556.180	556.180	556.180
3 (-) DEPRECIÇÃO ACUMULADA	(8.340)	(16.680)	(25.020)
TOTAL PERMANENTE.....	571.010	562.670	554.330
TOTAL DO ATIVO.....	2.393.297	2.438.833	2.424.253
<u>PASSIVO</u>			
<u>CIRCULANTE</u>			
1 FORNECEDORES DIVERSOS	209.500	212.000	195.000
2 SALÁRIOS	81.440	82.500	79.500
3 IMPOSTOS A RECOLHER	51.100	56.800	64.700
4 CONTRIBUIÇÕES A RECOLHER	108.900	113.600	112.200
5 FINANCIAMENTOS	27.900	16.000	12.000
6 PROVISÕES	278.980	252.566	240.300
7 RESERVAS DE HOSPEDAGEM	46.340	59.680	36.666
TOTAL CIRCULANTE.....	804.160	793.146	740.366
<u>EXIGÍVEL A LONGO PRAZO</u>			
EXIGÍVEL L. PRAZO.....	-	-	-
<u>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</u>			
CAPITAL SOCIAL	1.480.487	1.480.487	1.480.487
LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	108.650	165.200	203.400
TOTAL PAT. LÍQUIDO....	1.589.137	1.645.687	1.683.887
TOTAL DO PASSIVO.....	2.393.297	2.438.833	2.424.253

A tabela 4.7 (Demonstração do Resultado do Exercício) evidencia receitas, custos e despesas do hotel que foram mensurados por seus valores originais, ou seja, receita operacional é a venda realizada à vista ou a prazo pelo seu valor nominal não levando em consideração o dinheiro no tempo. Da mesma forma foram levados em consideração os custos e as despesas.

A tabela 4.7 apresenta os resultados do hotel em três períodos diferentes, que são: agosto, setembro e outubro de 2001, como também o total desse mesmo período.

Tabela 4.7: Demonstração do Resultado do Exercício - Contábil

Vlrs. Em R\$

	ago/01	set/01	out/01	Total
Receita Operacional	641.900	759.500	773.700	2.175.100
(-) Custos Operacionais	265.900	312.300	321.600	899.800
(=) Lucro Operacional Bruto	376.000	447.200	452.100	1.275.300
(-) Despesas Operacionais	267.350	282.000	248.700	798.050
(=) Lucro ou Prej. Operacional	108.650	165.200	203.400	477.250
(+) Receita Não-Operacional	-	-	-	-
(-) Despesa Não-Operacioanl	-	-	-	-
(=) Resultado antes dos honorários da Diretoria / IR				
Cont. Social / D. de lucros	108.650	165.200	203.400	477.250

Observa-se que, nos relatórios contábeis existentes no hotel, não há preocupação em mensurar resultado por departamentos e os estoques são controlados periodicamente, ou seja, o custo é calculado pela fórmula: $CMV = EI + C - EF$.

4.3 DIVISIONALIZAÇÃO

Para aplicação da divisionalização no Castro's Park Hotel foi levada em consideração a sua estrutura organizacional, como também os departamentos que geram receitas com seus respectivos custos. Conseqüentemente, para efeito de análise da divisionalização, foram levados em consideração os seguintes departamentos: A1 - Diárias apartamentos, A2 - Alimentos e Bebidas, A3 - Telefone/Fax de clientes, A4 - Lavanderia, A5 - Lojas alugadas, A6 - Lojas próprias e A7 - Sauna, porque estes

são os principais departamentos geradores de resultados para o hotel e que neles são acumulados as receitas e respectivos custos e cada departamento tem seus gestores.

4.4 RELATÓRIOS GERENCIAIS SUGERIDOS

Para obter relatórios gerenciais no Castro's Park Hotel, trabalhou-se com três demonstrações financeiras que são: o Balanço Patrimonial (gerencial), a Demonstração do Resultado do Exercício e a Justificativa de Resultado. O Balanço Patrimonial (gerencial), como o próprio nome diz, é a demonstração que evidencia o Patrimônio da empresa em um dado momento. A Demonstração do Resultado (divisionalizado) é a demonstração que evidencia o resultado da empresa por departamentos, em um determinado período. A Justificativa do Resultado tem como objetivo identificar onde a empresa ganhou ou perdeu dinheiro. Todas elas foram apuradas em três diferentes momentos, ou seja, agosto, setembro e outubro de 2001, de forma não cumulativa.

Os procedimentos aplicados para a obtenção das demonstrações financeiras tiveram como objetivo demonstrar a riqueza do Castro's Park Hotel, ou seja, o valor do hotel em um determinado momento, considerando os valores de mercado para mensuração dos ativos que possuía, e considerando o valor do dinheiro no tempo, onde o lucro de um período corresponde também ao incremento no estoque de riqueza que ocorreu naquele mesmo período.

Vale ressaltar que, para demonstrar os dados das tabelas, foram feitos acompanhamentos diários dos eventos do hotel, ou seja, da movimentação de cada conta e indexando, assim, o dólar diário para cada tipo de operações, por exemplo, uma compra efetuada com prazo de 30 dias e outra com prazo de 60 dias, foram trazidas a valores presentes pela variação cambial separadamente e depois indexado o dólar daquele dia, o mesmo aplicando-se para as vendas e também para outros tipos de movimentações que vieram acontecer nos períodos analisados. Para apresentar os números em Reais, multiplicou-se os saldos de todas as contas pelo dólar do último dia de cada mês. Assim, todos os valores foram considerados à vista, ou seja, valores

presentes, pelas variações do dólar que estão na tabela 4.8 dos mesmos períodos das demonstrações financeiras.

A tabela 4.8 mostra os indicadores utilizados para mensurar os valores, na primeira linha tem-se os meses, em seguida os dólares de cada final de mês, e logo abaixo a variação que é $(1,91/1,78-1)*100$

Tabela 4.8: Indicadores

	jul/01	ago/01	set/01	out/01	
DÓLAR	1,78	1,91	1,92	2,08	
ÍNDICE (var. cambial)		7,3034%	0,5236%	8,3333%	
ACUMULADO		107,30%	107,87%	116,85%	116,85%

Pode-se concluir que as diferenças entre as demonstrações gerenciais e as tradicionais (a serem exploradas nas próximas seções), se originaram em função do custo financeiro (juros) considerado em cada período, da correção de cada item, pois houve uma indexação em dólar, do critério de avaliar os estoques, do valor do dinheiro no tempo, do valor presente e da divisionalização.

4.4.1 BALANÇO PATRIMONIAL - GERENCIAL

A tabela 4.9 evidencia: **ativo** (bens e direitos) da empresa, mensuráveis monetariamente, que representam benefícios presentes ou benefícios futuros para a empresa. Exemplos: **Bens**: todas as contas que aparecem como disponível (caixa, banco c/ movimento, etc.), estoques (alimentos, bebidas, etc.) e também como ativo permanente (investimentos e imobilizado). **Direitos**: são todos os valores que a empresa tem a receber de terceiros (contas a receber, tributos a compensar, etc.). O **passivo** evidencia toda a **obrigação** (dívida) que a empresa tem com terceiros e com os sócios. Exemplos: fornecedores diversos, salários, contribuições, capital social, etc.

Em cada mês, como pode ser observado na tabela 4.9, deve se considerar

que: (1) os estoques são mensurados por seus valores econômicos, que conforme já mencionado, corresponde ao custo corrente na data, ou seja, em que os estoques são registrados por seus valores presentes ou equivalentes a valores a vista e que também

TABELA 4.9: BALANÇO PATRIMONIAL - GERENCIAL

Vlrs. Em R\$

<u>ATIVO</u>	<u>Ago/2001</u>	<u>Set/2001</u>	<u>Out/2001</u>
DISPONÍVEL:			
1 CAIXA	6.000	5.000	6.000
2 BANCOS C/ MOVIMENTO	65.000	68.000	75.000
3 APLICAÇÕES DE LIQ. IMEDIATA	100.000	120.000	105.000
TOTAL DISPONÍVEL.....	171.000	193.000	186.000
REALIZÁVEL A CURTO PRAZO:			
1 APLICAÇÕES FINANCEIRAS	10.000	15.000	20.000
2 CONTAS A RECEBER - CLIENTES	786.000	791.000	679.000
3 TRIBUTOS A COMPENSAR :	115.000	128.000	141.500
4 ESTOQUES-alimentos,bebidas, etc.	439.000	444.000	525.000
5 INCENTIVOS FISCAIS	35.000	40.000	43.333
6 ADIANTAMENTO A FUNCIONÁRIOS	22.000	29.000	29.167
7 ADIANTAMENTO A FORNECEDORES	9.000	15.000	12.000
8 DESPESAS PAGAS ANTECIPADAS	92.000	84.500	75.000
9 CRÉDITOS PENDENTES	51.000	51.267	55.540
REALIZÁVEL C. PRAZO	1.559.000	1.597.767	1.580.540
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			
1 DEPÓSITOS CONTRATUAIS	18.000	18.094	19.602
2 DEPÓSITOS JUDICIAIS	6.000	6.032	6.535
3 CRÉDITOS COM SÓCIOS	35.000	35.183	38.115
4 ADIANTAMENTOS DIVERSOS	35.000	33.000	30.000
5 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	4.000	4.021	4.356
REALIZÁVEL L. PRAZO	98.000	96.330	98.608
PERMANENTE			
1 INVESTIMENTOS	25.000	30.000	32.500
2 IMOBILIZADO	603.712	584.579	756.246
3 DEPRECIÇÃO ACUMULADA	(8.949)	(17.945)	(29.186)
TOTAL PERMANENTE	619.763	596.634	759.560
TOTAL DO ATIVO.	2.447.763	2.483.731	2.624.708
PASSIVO			
CIRCULANTE			
1 FORNECEDORES DIVERSOS	200.000	210.000	180.000
2 SALÁRIOS	80.000	82.000	78.000
3 IMPOSTOS A RECOLHER	50.200	56.500	63.500
4 CONTRIBUIÇÕES A RECOLHER	107.000	113.000	110.000
5 FINANCIAMENTOS	26.000	14.000	12.000
6 PROVISÕES	260.000	229.200	235.000
7 RESERVAS DE HOSPEDAGEM	50.000	60.000	40.000
TOTAL CIRCULANTE.....	773.200	764.700	718.500
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO			
EXIGÍVEL L. PRAZO.....	-	-	-
PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
CAPITAL SOCIAL	1.588.613	1.596.931	1.730.008
LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	85.950	122.100	176.200
TOTAL PAT. LÍQUIDO.....	1.674.563	1.719.031	1.906.208
TOTAL DO PASSIVO.....	2.447.763	2.483.731	2.624.708

foram controlados permanentemente, utilizando o critério do custo médio ponderado móvel. (2) Outro evento que deve ser observado é o reconhecimento da receita financeira, que foi considerado o valor do dinheiro no tempo e de valor presente. Dessa forma, os valores das contas obrigações, deduzido do valor da conta ajuste a valor presente, expressa o valor efetivo desse passivo. (3) a contas a receber - clientes, na mesma linha de raciocínio das contas das obrigações já explicada, expressa o valor presente do ativo na data, portanto, os juros embutidos no financiamento da venda a prazo são deduzidos dos valores nominais a receber através da conta ajuste a valor presente, todos esses raciocínios foram aplicados nas demais contas, tanto do ativo quanto do passivo.

As principais diferenças entre o balanço gerencial proposto e o anterior são em função: da indexação do dólar em cada conta e conseqüentemente houve uma correção em cada item no Balanço Gerencial, os estoques que antes eram controlados periodicamente e o custo calculado pela fórmula $CMV = EI + C - EF$, passou a serem controlados diariamente e utilizou-se o critério do custo médio ponderado móvel para cálculo do custo, também em função de considerar valores presentes ou seja, equivalentes a valores a vista.

4.4.2 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO POR DEPARTAMENTO - GERENCIAL

A tabela 4.10 (Demonstração do Resultado por Departamento) tem como objetivo mostrar as receitas por departamento (identificadas pela letra A) e depois os seus respectivos custos (identificados pela letra B), como também as despesas dos departamentos (identificadas pela letra C) de apoio a toda a empresa de cada período e em seguida, o total desses períodos.

A tabela 4.10 evidencia receitas, custos e despesas da empresa por departamentos. Para cada departamento foi identificado qual é a sua respectiva receita, seu custo e o respectivo resultado. Esses números foram atualizados monetariamente, ou seja, uma duplicata a receber em 30 dias e outra em 40 dias foi trazido a valor presente pela variação cambial separadamente, os estoques/valores são registrados por seus valores presentes ou equivalentes a valores a vista. Identificou-se

as receitas e custos gerados pelas principais áreas, segregando os custos das áreas e do período, como também as despesas dentro do Castro's Park Hotel. O resultado foi demonstrado até o item resultado antes dos honorários da Diretoria, Imposto de Renda, Contribuição social e Distribuição de lucros, como pode ser observado na tabela 4.10, pois são itens que não se alteram com a aplicação da divisionalização.

Tabela 4.10: Demonst. Resultado por Departamento Vlrs. Em R\$

Contas	ago/01	set/01	out/01	Total
A - Receitas	624.000	723.000	754.000	2.101.000
A1 - Diárias apartamentos	430.000	490.000	490.000	1.410.000
A2 - Alimentos e Bebidas	155.000	185.000	210.000	550.000
A2.1 - Alimentos - restaurante	115.000	120.000	145.000	380.000
A2.2 - Bebidas em geral	25.000	40.000	40.000	105.000
A2.3 - aluguéis de salões	15.000	25.000	25.000	65.000
A3 - Telefone/Fax - clientes	15.000	18.000	25.000	58.000
A4 - Lavanderia	8.000	8.500	9.000	25.500
A5 - Lojas alugadas	6.000	6.500	9.500	22.000
A6 - Lojas próprias	6.000	11.000	6.500	23.500
A7 - Sauna	4.000	4.000	4.000	12.000
B - Custos	270.700	318.900	329.100	918.700
B1 - Habitação	126.500	133.000	151.000	410.500
B1.1 - salários e encargos	40.000	46.000	43.000	129.000
B1.2 - materiais de limpeza	55.000	50.000	75.000	180.000
B1.3 - isqn / pis / cofins	31.500	37.000	33.000	101.500
B2 - Alimentos e Bebidas	115.000	151.000	138.000	404.000
B2.1 - salários e encargos	25.000	55.000	30.000	110.000
B2.2 - custo de produtos	50.000	60.000	65.000	175.000
B2.3 - materiais de limpeza porcelanas / inox / outros	30.000	20.000	25.000	75.000
B2.4 - icms / pis / cofins / isqn	10.000	16.000	18.000	44.000
B3 - Telefone e Fax	13.200	15.400	19.000	47.600
B3.1 - salários e encargos	2.200	2.800	2.400	7.400
B3.2 - chamadas de clientes	9.000	10.000	13.500	32.500
B3.3 - outras	1.000	1.000	1.200	3.200
B3.4 - isqn / pis / cofins	1.000	1.600	1.900	4.500
B4 - Lavanderia	8.500	9.500	10.100	28.100
B4.1 - salários e encargos	3.500	3.800	4.000	11.300
B4.2 - materiais / outras	4.500	5.000	5.500	15.000
B4.3 - isqn / pis / cofins	500	700	600	1.800
B5 - Lojas alugadas	2.000	1.500	2.500	6.000
B5.1 - Reformas	2.000	1.500	2.500	6.000
B6 - Lojas próprias	4.550	7.650	7.650	19.850
B6.1 - salários e encargos	1.250	1.650	1.650	4.550
B6.2 - materiais / outras	3.000	5.500	5.500	14.000
B6.3 - icms / issqn / pis / cofins	300	500	500	1.300
B7 - Sauna	950	850	850	2.650
B7.1 - salários e encargos	350	350	350	1.050
B7.2 - materiais / outras	600	500	500	1.600

Contas	ago/01	set/01	out/01	Total
Resultado por Departamento	353.300	404.100	424.900	1.182.300
1 - Habitação	303.500	357.000	339.000	999.500
2 - Alimentos e Bebidas	40.000	34.000	72.000	146.000
3 - Telefone e Fax	1.800	2.600	6.000	10.400
4 - Lavanderia	(500)	(1.000)	(1.100)	(2.600)
5 - Lojas alugadas	4.000	5.000	7.000	16.000
6 - Lojas próprias	1.450	3.350	(1.150)	3.650
7 - Sauna	3.050	3.150	3.150	9.350
C - Despesas	221.350	236.000	202.700	660.050
C6 - Administração	58.000	80.000	36.000	174.000
C6.1 - salários e encargos	30.000	25.000	22.000	77.000
C6.2 - honorários profissionais	48.000	70.000	44.000	162.000
C6.3 - resultado financeiro	(20.000)	(15.000)	(30.000)	(65.000)
C7 - Recursos Humanos	4.400	5.500	9.000	18.900
C7.1 - salários e encargos	2.800	4.000	4.000	10.800
C7.2 - cursos / treinamentos	1.600	1.500	5.000	8.100
C8 - Informática	1.150	1.400	1.500	4.050
C8.1 - salários e encargos	1.000	1.300	1.000	3.300
C8.2 - contratos / materiais	150	100	500	750
C9 - Segurança	29.600	16.500	10.500	56.600
C9.1 - salários e encargos	26.000	13.000	8.000	47.000
C9.2 - materiais / outras	3.600	3.500	2.500	9.600
C10 - Marketing	47.700	50.000	50.000	147.700
C10.1 - salários e encargos	9.700	15.000	16.000	40.700
C10.2 - propaganda / viagens	38.000	35.000	34.000	107.000
C11 - Manutenção	30.500	30.600	42.700	103.800
C11.1 - salários e encargos	10.500	11.600	10.000	32.100
C11.2 - materiais e manutenção	20.000	19.000	32.700	71.700
C12 - Energia	50.000	52.000	53.000	155.000
C12.1 - eletricidade / gás / água	50.000	52.000	53.000	155.000
Resultado Econômico	131.950	168.100	222.200	522.250
D13 - Despesas Fixas	46.000	46.000	46.000	138.000
D13.1 - depreciação /seguros amortização	46.000	46.000	46.000	138.000
Resultado antes dos honorários da Diretoria / IR Cont. Social / D. de lucros	85.950	122.100	176.200	384.250

As principais diferenças entre a Demonstração do Resultado por Departamento (Gerencial) e a Demonstração do Resultado do Exercício (Contábil), estão relacionadas às receitas que foram consideradas a vista, ou seja, a valores presentes e indexado o dólar em cada conta, que conseqüentemente houve uma correção em cada item de receitas da Demonstração do Resultado por Departamento (Gerencial), e o custo calculado pelo critério do custo médio ponderado móvel e

também em função da divisionalização que melhorou para mensurar o resultado, pois as informações são mais consistentes e leva os gestores a tomarem decisões mais concretas do que em relação a Demonstração do Resultado do Exercício (Contábil).

4.4.3 JUSTIFICATIVA DO RESULTADO - GERENCIAL

A Justificativa do Resultado, conforme tabela 4.11, evidencia em quais departamentos o hotel ganhou ou perdeu dinheiro e tem como objetivo identificar item por item, e procura justificar 100% do resultado de cada mês.

Por exemplo no mês de set/01, como se pode observar na tabela 4.11, o resultado foi de R\$122.100 contra R\$120.518 de justificativa que está na tabela 4.11, representando assim 98,70%.

A tabela 4.11, Justificativa do Resultado é uma planilha que não aparece nos relatórios Contábeis tradicionais, porque não tem que se preocupar em justificar o resultado por área, pois, haja visto que a Contabilidade Tradicional não tem esse ‘foco’, ou seja, o resultado do hotel é global.

Tabela 4.11: Justificativa do Resultado

Vlrs. Em R\$

	ago/01	set/01	out/01	acumul.
1 Diárias apartamentos.....	303.500	357.000	339.000	1.056.263
2 Alimentos e bebidas.....	40.000	34.000	72.000	152.394
3 Telefone e fax.....	1.800	2.600	6.000	10.777
4 Lavanderia.....	(500)	(1.000)	(1.100)	(2.728)
5 Lojas alugadas.....	4.000	5.000	7.000	16.773
6 Lojas próprias.....	1.450	3.350	(1.150)	4.058
7 Sauna.....	3.050	3.150	3.150	9.884
8 Receita financeira de aplicações.....	1.800	2.500	2.300	6.969
9 Resultado de clientes.....	(17.000)	(3.500)	(16.000)	(38.305)
10 Resultado com estocagem.....	(14.000)	(2.500)	(13.500)	(31.454)
11 Perda monetária no caixa.....	(5.185)	(382)	(6.750)	(12.810)
12 Resultado de fornecedores.....	14.600	1.100	15.000	32.091
13 Despesas.....	(267.350)	(282.000)	(248.700)	(845.346)
TOTAL JUSTIFICADO NO MÊS	85.165	120.518	176.850	400.156
RESULTADO DO MÊS >>>>>>	85.950	122.100	176.200	402.075
RESULTADO X JUSTIFICADO	99,09%	98,70%	100,37%	99,52%

Analisando a tabela 4.11, verifica-se que o resultados dos itens de 1 a 7, são em função das diferenças entre suas receitas e seus respectivos custos que constam na tabela 4.10 (Demonstração do Resultado por Departamento - Gerencial), onde, **o item 1 - diárias apartamentos**, teve no mês de agosto/01, R\$430.000 de receita (tabela 4.10 - A1), contra R\$126.500 de custo (tabela 4.10 - B1), conseqüentemente uma diferença de R\$303.500, que foi lançado na tabela 4.11 (Justificativa do Resultado), **o item 2 - alimentos e bebidas**, teve no mês de agosto/01, R\$155.000 de receita (tabela 4.10 - A2), contra R\$115.000 de custo (tabela 4.10 - B2), conseqüentemente uma diferença de R\$40.000, que foi lançado na tabela 4.11 (Justificativa do Resultado), **o item 3 - telefone e fax**, teve no mês de agosto/01, R\$15.000 de receita (tabela 4.10 - A3), contra R\$13.200 de custo (tabela 4.10 - B3), conseqüentemente uma diferença de R\$1.800, que foi lançado na tabela 4.11 (Justificativa do Resultado), **o item 4 - lavanderia**, teve no mês de agosto/01, R\$8.000 de receita (tabela 4.10 - A4), contra R\$8.500 de custo (tabela 4.10 - B4), conseqüentemente uma diferença de (R\$500), que foi lançado na tabela 4.11 (Justificativa do Resultado), **o item 5 - lojas alugadas**, teve no mês de agosto/01, R\$6.000 de receita (tabela 4.10 - A5), contra R\$2.000 de custo (tabela 4.10 - B5), conseqüentemente uma diferença de R\$4.000, que foi lançado na tabela 4.11 (Justificativa do Resultado), **o item 6 – lojas próprias**, teve no mês de agosto/01, R\$6.000 de receita (tabela 4.10 - A6), contra R\$4.550 de custo (tabela 4.10 - B6), conseqüentemente uma diferença de R\$1.450 que foi lançado na tabela 4.11 (Justificativa do Resultado), **o item 7 - sauna**, teve no mês de agosto/01, R\$4.000 de receita (tabela 4.10 - A7), contra R\$950 de custo (tabela 4.10 - B7), conseqüentemente uma diferença de R\$3.050 que foi lançado na tabela 4.11 (Justificativa do Resultado), **o item 8 - receita financeira de aplicações**, é em função das aplicações das disponibilidades que o hotel tem, buscando assim a melhor taxa no mercado, **o item 9 - resultado de clientes**, é conseqüência da indexação do dólar em cada título a receber e com isso houve uma correção em cada título e também por considerar valores presentes ou seja, equivalentes a valores a vista, portanto teve prejuízo, pois a empresa concedeu-se prazo aos clientes, **o item 10 - resultado com estocagem**, é conseqüência da boa ou mal administração dos itens em estoques, levando-se em consideração o critério para avaliá-los, como também giro, perdas, roubos, obsolescência e a indexação do dólar em cada item, **o item 11 - perda**

monetária no caixa, é em função das disponibilidades que o hotel tem em espécie e não administrou de maneira eficiente, **o item 12 - resultado de fornecedores**, é consequência da indexação do dólar em cada título a pagar e com isso houve uma correção em cada título e também por considerar valores presentes ou seja, equivalentes a valores a vista, porém o resultado é lucro, ou seja, é a empresa que esta obtendo o benefício do prazo de seus fornecedores, **o item 13 - despesas**, é a soma de todas as despesas administrativas das áreas de apoio que aparecem nas duas Demonstrações dos Resultados, onde não teve nenhum tratamento especial para as tais despesas, pois são consideradas pela sua efetiva realização.

Os procedimentos aplicados para a obtenção dos relatórios gerenciais seguem uma premissa fundamental: demonstrar a riqueza do hotel, ou seja, o quanto vale o hotel em um determinado momento, considerando os valores de mercado para mensuração dos potenciais dos ativos que possui, e considerando o valor do dinheiro no tempo, onde o lucro de um período corresponde ao incremento da riqueza que ocorreu nesse mesmo período e que também tem como cobrar o resultado de cada gestor por sua área de responsabilidade.

4.5 RESULTADOS

Comparando os relatórios contábeis tradicionais e os relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização, pode assim fazer as seguintes considerações sobre o resultado do Castro's Park Hotel, no período de 01 de agosto de 2001 a 31 de outubro de 2001:

- a) comparando a área contas a receber – clientes e outros, os valores são maiores no Balanço Patrimonial Contábil (tradicional), em razão de considerar valores nominais para as vendas a prazo e não valores atuais como na aplicação dos relatórios gerenciais que mensura estes valores, e conseqüentemente, mostrou-se prejuízo nesta área, como pode ser observado o item 9 da tabela 4.11, claro que isto analisando as alternativas à luz das opções de venda a prazo e a vista;

- b) a área de vendas, provavelmente, apresentaria um resultado melhor se negociasse com a área de contas a receber, já que seu esforço de vendas a prazo, está sendo remunerado à taxa da variação cambial;
- c) a área de estocagem incorreu em altos custos pela aplicação da divisionalização, como apresenta o item 11 da tabela 4.11, contribuindo assim para diminuir o resultado de todos os três meses avaliados. Nos relatórios contábeis tradicionais isso não é mensurado por não sofrerem nenhum tipo de correção, ou seja, são avaliados na base de custos originais;
- d) a área de compras, provavelmente, apresentaria um resultado maior se negociasse melhor com a área de contas a pagar, já que seu esforço de compras a prazo, está sendo remunerado à taxa da variação cambial. Isto é claro levando em consideração também o giro dos estoques, pois de nada adiantaria uma boa negociação na compra, se esses itens ficarem parados e conseqüentemente estariam contribuindo nos custos dos estoques;
- e) a área financeira poderia ter um desempenho melhor se buscasse manter aplicados os recursos disponíveis no caixa e banco conta movimento. Na análise dos relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização, isso contribuiu para diminuir o resultado do item 8 da tabela 4.11;
- f) o capital social nos relatórios contábeis tradicionais não sofre nenhum tipo de alteração, ou seja, mantêm-se o mesmo valor nos três meses. Já nos relatórios gerenciais, esse mesmo item é corrigido pela variação cambial do mesmo período.

Os resultados das áreas propiciados pela divisionalização foram efetuados de forma a permitir a identificação e análise das variações, e demonstraram as verdadeiras causas dos desvios (inflação, mudanças de planos, volumes, eficiência e preços).

Com o estudo de caso aplicado no Castro's Park Hotel, observou-se que a divisionalização contempla a gestão e a decisão da Controladoria, tanto da fase de planejamento, quanto da execução e do controle. Essa divisionalização está voltada não só para a eficiência, mas sobretudo para a eficácia empresarial. Dessa forma, os

eventos das atividades relevantes da empresa foram mensurados por receitas e custos e geraram resultados por áreas e, conseqüentemente, o resultado global.

Conclui-se também, que o principal departamento gerador de resultado do hotel é o de Habitação, pois é ele a principal fonte de receita dentro de qualquer hotel e em seguida o departamento de Alimentos e Bebidas, os demais departamentos têm suas importâncias como apoio, mas as receitas geradas são menores, em alguns casos podendo até dar prejuízo, como é o caso do departamento de lavanderia.

4.6 COMENTÁRIOS

Com a nova proposta de divisionalização ficou definido que a Controladoria seria responsável pela implementação juntamente com os gestores de cada área, principalmente com o pessoal da área de informática. Todos ficaram cientes de que a implantação dos controles gerenciais era um fator importante para a gestão de cada área e, conseqüentemente, do hotel.

Diante disso, fez-se necessária, a implantação de uma nova tecnologia da informação, buscando o desenvolvimento de revisão de todo o processo do hotel e, com isso, estabelecendo uma nova estrutura de *Hardware* e *Software*, ou seja, novos equipamentos de informática, como também desenvolvimento de novos relatórios gerenciais.

Segundo alguns gerentes do hotel, a direção já tinha consciência dos problemas existentes, mas que não havia tomado nenhuma atitude para minimizá-los.

Foi possível perceber que os gestores de cada área sentiram donos de seus próprios negócios e assim ficaram mais motivados e, até mesmo, preocupados, pois seus resultados serão avaliados individualmente e, com isso, a direção do hotel tem condições de mensurar os bons e os maus gestores.

Os resultados com a divisionalização para o hotel, segundos a direção, foram os seguintes:

- identifica o resultado por área, ou seja, não é somente global;
- tem condições de avaliar cada gestor por sua responsabilidade;

melhorou para delegar autoridade e responsabilidade, com isso maior descentralização;
tem como definir estratégias por áreas e cobrá-las;
os custos e as despesas são apurados por área;
os relatórios ficaram mais consistentes;

Com a divisionalização o Castro's Park Hotel tem condições de mensurar o resultado por área, e com isso, melhora o padrão de qualidade, possibilitando assim aprimorar as equipes e passando a ter um saudável clima competitivo interno, como também avaliar o desempenho dos gestores por sua responsabilidade, isso significa dizer que, ao assumir determinadas incumbências, esta pessoa está implicitamente assumindo a responsabilidade para desempenhar uma tarefa específica. Observou-se que, melhorou as definições de autoridade e responsabilidade sobre cada atividade, onde as obrigações de cada uma das pessoas do hotel são divididas cuidadosamente, bem como a quem cada pessoa deve prestar contas de seus atos.

As estratégias agora são traçadas por área e o gestor tem autonomia para elaborar planos para a área sob sua responsabilidade, lançando mão dos recursos de que o Castro's Park Hotel dispõe e conseqüentemente houve maior descentralização de autoridade, possibilitando assim maior motivação e participação, como também, tomadas de decisão mais próximas da ocorrência dos fatos e diminuição de conflitos entre os vários níveis hierárquicos do hotel.

Com a divisionalização, os custos e as despesas são apurados por área e com isso facilita para cobrar de seu responsável, fazendo com que cada um sente-se dono do seu negócio e que também as informações são mais precisas e consistentes, pois são alocadas por área e menor exigência de tempo nas informações e decisões, com isso, pode o gestor ocupar-se com maior profundidade das informações necessárias à gestão de sua área que poderá ser utilizada nas tomadas de decisões relativas à área específica, contribuindo para a eficácia desta.

Com a divisionalização a empresa tem condições de mensurar o resultado por área, e com isso, melhora o padrão de qualidade, possibilitando assim, maior aprimoramento técnico das equipes e passando a ter um saudável clima competitivo interno. Avalia o desempenho dos gestores por sua responsabilidade, isso significa

dizer que, ao assumir determinadas incumbências, esta pessoa está implicitamente assumindo a responsabilidade sobre tais incumbências, ou seja, a responsabilidade pode ser entendida como uma obrigação para desempenhar uma tarefa específica.

Há definições de autoridade e responsabilidade sobre cada atividade, onde as obrigações de cada uma das pessoas da organização devem ser delineadas cuidadosamente, bem como a quem cada pessoa deve prestar contas de seus atos, portanto, a obrigação de prestação de contas de atos de gestão deve estar sempre combinada com a autoridade correspondente, ou seja, uma pessoa só tem responsabilidade sobre aquilo que a ela for delegado, dentro de seu raio de ação.

As estratégias são traçadas por área e o gestor tem autonomia para elaborar planos para a área sob sua responsabilidade, lançando mão dos recursos de que a empresa dispõe.

Maior descentralização de autoridade, possibilitando assim maior motivação e participação, maior facilidade de definição de objetivos e metas para as áreas, tomadas de decisão mais próximas da ocorrência dos fatos e também diminuição de conflitos entre os vários níveis hierárquicos da empresa

Apuração de custos e despesas são feitas por área e com isso cobrado de seu gestor, fazendo com que cada um sente-se dono do seu negócio.

As informações são mais precisas e consistentes, pois são alocadas por área e menor exigência de tempo nas informações e decisões, pode o gestor ocupar-se com maior profundidade das informações necessárias à gestão de sua área que poderá ser utilizada nas tomadas de decisões relativas à área específica, contribuindo para a eficácia desta.

Para implantação dos relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras com enfoque na divisionalização, procurou-se inicialmente conceituar a área de Controladoria, pois reporta-se a esta o suporte à garantia da missão da empresa e através da sua gestão, das áreas que compõem o sistema interno da empresa, e posicionar-se de maneira firme e ativa no processo de planejamento e controle dentro de uma divisionalização. Cabe à função Controladoria o papel de monitorar os relatórios gerenciais, devendo informar e interagir proativamente com as diversas funções da organização na busca da excelência empresarial, calcada na crença de que gestão, custos, eficácia são responsabilidades de todas as áreas da empresa.

Entende-se portanto que, para exercer de maneira correta sua função, monitorando os relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização, a Controladoria deve dispor dos seguintes enfoques de responsabilidade (“accountability”):

- busca do controle das decisões e de seus impactos em cada área da empresa para fins de gestão do negócio;
- a Controladoria deve estar voltada principalmente para os resultados das áreas da empresa, onde procura medir a eficiência;
- o controle e a avaliação deve ser feito a nível das áreas operacionais;
- a Controladoria tem que se preocupar com os impactos das variáveis internas e das variáveis externas, como inflação, ajuste de plano, eficiência, etc.;
- os desempenhos refletem tanto a eficiência quanto a eficácia;
- a Controladoria deve preocupar-se com planejamentos estratégico, tático e operacional;
- o planejado tem que ser executado e controlado;
- devem ser atribuídos custos e receitas para as áreas sobre as quais elas tenham participação;
- as áreas ‘cinzentas’ devem ser eliminadas;
- a responsabilidade e autoridade das funções precisam ser claras, ou seja, bem definidas;
- o sistema de informação gerencial deve estar integrado e estruturado com todas as áreas, inclusive com o operacional;
- os relatórios gerenciais devem ser precisos e em dia, atendendo os usuários, para a tomada de decisão;
- aos produtos das atividades devem ser atribuídos, respectivamente, receitas e custos em base a valor de mercado;

A figura 4.4 sintetiza as principais diferenças entre a implantação e não implantação da divisionalização.

Implantação da divisionalização	Não implantação da divisionalização
1. O resultado é por área	1. O resultado é global
2. Avalia o desempenho dos gestores por sua responsabilidade	2. A avaliação é feita no geral
3. Definições de autoridade e responsabilidade	3. Indefinições de autoridade e responsabilidade
4. As estratégias são traçadas por área	4. As estratégias são gerais
5. Maior descentralização de autoridade	5. Maior centralização de autoridade
6. Apuração de custos e despesas são feitas por área	6. Apuração de custos e despesas são feitas no geral
7. As informações são mais precisas e consistentes	7. As informações não são precisas e consistentes

Figura 4.4: Benefícios obtidos com a implantação da divisionalização

Portanto, para que a Controladoria consiga êxito em suas atividades é preciso focar na divisionalização, pois, a medida em que ocorre a delegação de autoridade para a realização de atos de gestão por área, é possível atestar a eficácia através da verificação da ocorrência de dois fatos:

- verificação dos objetivos que está a pessoa encarregada por alguma coisa;
- verificação da preocupação desta pessoa em prestar contas de seus atos.

Significa dizer que, ao assumir determinadas incumbências, esta pessoa está implicitamente assumindo a responsabilidade sobre tais incumbências.

As questões mais comuns da gestão de empresas hoteleiras, associadas à avaliação de resultados das operações, do desempenho das áreas, do incremento de operações e de investimentos, dos ajustes de estrutura e outras, não apenas ficam sem respostas, mas também correm o risco de induzir os gestores a tomarem decisões incorretas.

Observa-se que muitos sistemas chamados “gerenciais” foram concebidos a partir da busca de soluções imediatas para problemas localizados em áreas

operacionais específicas, ou seja, carecem de um planejamento de longo prazo e de estrutura conceitual baseada numa visão sistêmica da empresa.

Ao fundamentar a avaliação das empresas hoteleiras através dos relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização, a empresa estará mensurando a eficácia de cada gestor, além de permitir que estes tenham os seus resultados avaliados sob um mesmo conceito. Já que os gestores tomam decisões em função da forma pela qual serão avaliados, expectativas eficazes resultam em desempenho eficaz, e será tanto mais eficaz quanto mais o desempenho se aproxima das expectativas.

Pode-se, assim, considerar que divisionalização é qualquer parte do hotel, cujo gerente tem controle sobre custos, lucros, receitas e investimentos, portanto, os centros de custos, os centros de lucros e os centros de investimentos são todos reconhecidos como centros de responsabilidades.

Neste caso, a Controladoria precisa de profissionais altamente qualificados, que definirá e controlará todo fluxo de informações do hotel, garantindo que os relatórios gerenciais cheguem de maneira correta aos interessados dentro de prazo adequados e que a alta administração somente receba relatórios gerenciais úteis à tomada de decisões.

Pode-se concluir que os critérios tradicionalmente adotados para mensuração de resultados distorcem a realidade operacional e econômica dos negócios das empresas hoteleiras. Por outro lado, a mensuração de resultados com base na divisionalização demonstra a efetiva contribuição das operações das atividades e das áreas para os resultados globais da empresa hoteleira, permitindo assim, que as decisões dos gestores das diversas áreas sejam conduzidas para a otimização dos resultados globais do hotel. Estas decisões deverão ser tomadas nas fases de planejamento, execução e controle que compõem o processo de gestão. Sendo assim, o papel dos gestores engloba duas responsabilidades: uma em relação à área sob seu controle e outra em relação à empresa toda.

Portanto, o resultado da empresa hoteleira é formado pelos resultados das áreas que a compõem e essas áreas são definidas como centros de responsabilidade, ou seja, possuem gestores específicos com responsabilidade sobre determinadas atividades e, conseqüentemente, o resultado do hotel é proporcionado pelas atividades dos respectivos gestores.

Para garantir a continuidade do hotel, essas atividades devem ser geridas de forma eficiente e eficaz, gerando um valor que permita, pelo menos, a reposição dos recursos consumidos. Porque no ramo hoteleiro, são vários os aspectos básicos que determinam o sucesso ou fracasso do empreendimento. Podem ser privilegiados aspectos relativos a localização, infra-estrutura, opções de lazer e até o nível de preços. Todos são relevantes e variam de importância segundo a ótica de quem avalia ou utiliza.

O perfil ou a necessidade do cliente no momento “A” pode determinar a opção pelo hotel “X” ao invés do “Y”, e no momento “B”, “Y” pode ser o escolhido pelo mesmo cliente. Mas, existe uma variável que independe das demais e deve ser perseguida obrigatoriamente por todo estabelecimento, que é a qualidade de atendimento.

Com a atual economia globalizada, verifica-se crescente concorrência entre empresas nacionais e multinacionais que disputam posições de mercado e a preferência do cliente com todas suas forças. Nesta guerra sem fronteiras, o sucesso de ontem não garante o futuro de amanhã.

As empresas que reciclam seus valores estão em permanente busca de níveis crescentes de excelência e acreditam naquilo que fazem, têm e terão sempre lugar reservado no “Hall of Fame”.

Está claro também que não basta simplesmente ouvir o cliente, é preciso saber “o que” ouvir e desenvolver a capacidade de extrair de depoimentos a base para a constituição de metas.

Dessa forma, entende-se que a divisionalização reúne qualidades necessárias para sustentar as decisões dos gestores de uma empresa hoteleira em todas as fases do processo de gestão, promovendo ações voltadas para a otimização de seus resultados e de sua eficácia. Conseqüentemente, a divisionalização se tornará um instrumento consistente e eficaz para apoiar os gestores diante dos desafios que enfrentam no mundo moderno.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÕES

Este trabalho, levando-se em conta a fundamentação teórica, procura levar gestores e contadores à reflexão sobre a divisionalização que atenda a suas necessidades informativas para a tomada de decisão e que possa dar uma contribuição efetiva para o desenvolvimento das organizações hoteleiras.

Portanto, dentre os novos pensamentos surgidos na tentativa de melhorar os relatórios contábeis, adotou-se, neste trabalho a base conceitual dos relatórios gerenciais com enfoque na divisionalização, cujo principal objetivo é a otimização do resultado da empresa hoteleira como um todo, a partir da otimização do resultado de cada área. A divisionalização incorpora um sistema de gestão e um sistema de informação que lhe dá o devido suporte.

Pode se concluir que, para garantir a eficácia das empresas hoteleiras, devem ficar cada vez mais claras as necessidades de:

postura gerencial mais empreendedora;
estruturação adequada do processo de gestão de suas áreas, desde a fase de planejamento até o controle de suas ações;
adaptabilidade de seus modelos decisórios às novas exigências ambientais;
desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais que apóiem adequadamente as decisões, em todas as fases do processo de gestão;
revisão da gestão da empresa hoteleira, caracterizado pelo conjunto de crenças e valores quanto à forma de gestão de suas atividades.

Essa tarefa de organização dos componentes, de estabelecimento das atribuições através da divisionalização e de preparação das rotinas de execução do trabalho e do planejamento e utilização dos relatórios gerenciais revela o trabalho de

equipe e de liderança e dá oportunidade para que haja uma perfeita integração entre todos os membros da organização. Pode-se, assim, dizer que as pessoas ficam motivadas, porque participam com seus esforços e competências individuais para a formulação das diretrizes a serem adotadas.

Pode-se concluir também, que através dos relatórios gerenciais com enfoque na Divisionalização gera informações para:

- definir as decisões e planos em termos de pessoal necessário para executá-los;
- comunicar as decisões e planos em termos financeiros a todos os níveis administrativos;
- motivar gestores para o bom desempenho de suas atividades;
- avaliar os resultados do desempenho real em relação aos planos;
- recompensar as pessoas pelo desempenho satisfatório.

O objetivo de melhor controle dos custos é atingido porque a Divisionalização torna a incorrência dos custos no âmbito do departamento como sendo de responsabilidade do respectivo gestor.

A determinação mais precisa do custo dos departamentos ocorre porque a Divisionalização diminui a arbitrariedade dos critérios de rateio. Há basicamente dois motivos para essa maior precisão:

1. alguns custos, embora sejam indiretos em relação aos produtos, são diretos, ou seja, podem ser diretamente atribuíveis em relação aos Departamentos.

Exemplos:

- depreciação das máquinas e equipamentos do Restaurante.
- custo indireto em relação aos vários tipos de comidas, mas diretamente atribuível ao Restaurante.
- material indireto usado nos apartamentos.
- mão-de-obra indireta usada nos vários departamentos do hotel.

2. nem todos os produtos de um hotel passam por todos os departamentos e, caso passem, o fazem em proporções diferentes.

Com a aplicação da divisionalização no Castro's Park Hotel, observou-se que os benefícios gerados são inúmeros, principalmente pela consistência, confiabilidade e oportunidade das informações que permitem maior nível de delegação de autoridade sem perda de controle. Portanto com a divisionalização irá promover uma maior transparência e um efetivo envolvimento dos administradores, que dominarão melhor suas áreas; também podem eliminar “áreas cinzentas” da organização e envolver todas as áreas nos objetivos maiores da empresa, além disso podem estimular os administradores a buscar o melhor para a companhia. Por sua vez, estes serão avaliados por sua contribuição para a empresa. Portanto, pode-se concluir que os relatórios contábeis tradicionais mostram-se limitados para apoio à decisão gerencial.

Alguns dos resultados que podem ser alcançados pela empresa que utiliza a divisionalização são:

- otimização de utilização dos vários recursos existentes;
- ter melhor interação com as oportunidades de mercado;
- desenvolver o nível de qualidade das atividades;
- ter um saudável clima competitivo interno;
- ter uma situação otimizada de sinergia empresarial.
- maior facilidade de análise e de atuação sobre o ambiente estratégico;
- melhor formulação de estratégias;

Portanto, o segmento hoteleiro, por ser uma indústria vasta e complexa, deve ter suas principais metas de crescimento programadas e elaboradas por meio da divisionalização, que pode ser definido como um conjunto específico de metas econômicas quantitativas e qualitativas a serem atingidas em um determinado período pelas áreas que o compõe. Isto é uma tentativa de coordenar o processo de gestão a médio e longo prazo, influenciando e controlando o nível de crescimento das principais variáveis econômicas, de forma a alcançar um conjunto de objetivos predeterminados.

No entanto, o estudo de caso realizado evidencia que a divisionalização na empresa hoteleira produz informações com maior qualidade, oferecendo aos administradores maior acurácia na tomada de decisões do que a contabilidade tradicional.

É sabido que uma preocupação básica da divisionalização é espelhar em termos econômico-financeiros o que ocorre no nível das atividades operacionais da empresa. Sendo assim, buscou-se a identificação do resultado da empresa por meio da caracterização das áreas de responsabilidade e, dentro destas, as atividades e os seus eventos.

Sistematicamente, o processo de avaliação de desempenho na divisionalização ocorre em nível informativo, através da obtenção, tratamento e comunicação de informações sobre desempenho, apontando efeitos das decisões dos gestores, através da interpretação e da conclusão acerca dessas informações, visando novas tomadas de decisões.

Pode-se concluir que, com adoção da divisionalização permite uma perfeita identificação dos custos e das receitas que estejam sob a responsabilidade de um gestor, independentemente de sua especialização, dando um efetivo suporte à delegação de autoridade para planejamento, execução e controle, além de propiciar a realização de programas de redução de custos de forma sistemática e racional, quando tais programas se fizerem necessários. A adoção da divisionalização evita que as receitas e os custos sejam arbitrariamente alocados aos departamentos, ou seja, não existem rateios, a ênfase é nos aspectos controláveis pela área de responsabilidade, onde são apurados/medidos e cujos responsáveis nem sempre são aqueles que tomam as decisões relativas aos eventos que originaram tais receitas/custos. Por outro lado, a alocação arbitrária aos departamentos concorre bastante para a desmotivação dos gestores cujo desempenho é avaliado por resultados decorrentes de decisões tomadas por outros departamentos, além de não espelhar o comprometimento com metas e objetivos pré-estabelecidos num processo de planejamento participativo e integrado. Portanto a divisionalização procura suprir necessidades informativas para avaliação de desempenhos das áreas.

Finalmente, deve ficar claro, que a responsabilidade de um gestor não se vincula somente ao aspecto operacional de sua área. Abrange o aspecto financeiro,

uma vez que o gestor necessita de recursos financeiros para o desempenho de suas funções. Considera ainda , o aspecto lucro, pois o resultado da empresa é a somatória dos resultados de suas áreas componentes, e qualquer lucro obtido ao nível de cada área de responsabilidade, seja de cunho positivo ou negativo, impactará o resultado global da empresa.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Para a realização de futuros trabalhos, recomenda-se estudos envolvendo usuários externos, ou seja, enfatizar os interesses de usuários da contabilidade legal: societária ou fiscal.

Recomenda-se, também, levar em consideração outros tipos de departamentalização, tais como: funcional, territorial, por produtos, por clientes, por processo, por projetos, etc., pois isto irá ampliar as opções para a pesquisa. Portanto, seguem-se alguns temas relevantes para estudo:

- a) Relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras com enfoque na departamentalização funcional;
- b) Relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras com enfoque na departamentalização territorial;
- c) Relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras com enfoque em produtos;
- d) Relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras por clientes; e
- e) Relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras com enfoque em processo.

REFERÊNCIAS

ACKOFF, Russell. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos Editora S.A., 1995.

ANSOFF, Russel L. **Planejamento empresarial**. São Paulo: McGraw-Hil do Brasil, 1995.

AURÉLIO, Buarque de Holanda Ferreira. **Novo dicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

BARRETTO, Margarita. **Planejamento e organização em turismo**. Campinas: Papirus, 2000.

BENI, Márcio Carlos. **Análise estrutural do turismo**. São Paulo: Senac, 2001.

BEUREN, Ilse Maria. **Modelo de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais**: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica. 1994. Tese (Doutorado em Contabilidade) - FEA/USP, São Paulo.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informação**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1998.

CASTELLI, Geraldo. **Excelência em hotelaria**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2000.

CASTELLI, Geraldo. **Administração hoteleira**. Caxias do Sul: EDUCS, 2000.

CATELLI, Armando, et al. **Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

CORNACHIONE JÚNIOR, Edgard Bruno. **Sistemas integrados de gestão**. São Paulo: Atlas, 2001.

CRUZ, Rozany Ipaves. **Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para a gestão econômica**. 1991. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - FEA/USP, São Paulo.

CUNHA, Licínio. **Economia e política do turismo**. Portugal: McGraw-Hill, 2001.

DENCKER, Ada F. Maneti. **Métodos e técnicas de pesquisa em turismo**. São Paulo: Futura, 2001.

DUARTE, Vladir Vieira. **Administração de sistemas hoteleiros**. São Paulo: Senac, 1996.

EMBRATUR, Instituto Brasileiro de turismo. **Anuário estatístico**. 2001

FALCONI, Vicente Campo. **Gerenciamento da rotina**. Belo Horizonte: UFMG – FCO, 1994.

GARRISON, Ray H.; NOREEN Eric W. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

GIANESI, Ireneu G.; CORRÊA, Henrique Luiz. **Administração estratégica de serviços**. São Paulo: Atlas, 1996.

GIBSON, James L. et al. **Organizações: comportamento, estrutura e processos**. São Paulo: Atlas, 1998.

GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo: Atlas, 1998.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. 1989. Tese (Doutorado em Contabilidade) - FEA/USP, São Paulo.

HOLANDA, Nilson. **Planejamento e elaboração de projetos**. Rio de Janeiro: MEC/Fename, 1985.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R.S. **A relevância da contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

LAGE, Beatriz Helena Gelas; MILONE, Paulo César. **Turismo: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

LUCENA, Maria D. S. **Avaliação de desempenho**. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2001

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de dissertações e teses**. São Paulo: Atlas, 1998.

MONTANA, Patrick J.; CHARNOV, Bruce H. **Administração**. São Paulo: Saraiva, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria.** conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. **Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial.** 1987. Tese (Doutorado em Contabilidade) - FEA-USP, São Paulo.

NOGUEIRA, Cayton C. **Contribuição ao estudo da decisão de preços:** proposta de um modelo conceitual de decisão de preços do ponto de vista do resultado econômico. 1993. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - FEA/USP, São Paulo.

O'DONNELL Cyril, KOONTZ Harold. **Manual de estudo e exercícios para administração.** São Paulo: Pioneira, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial** – um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis** – fundamentos e análise. São Paulo: Atlas, 2000.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Avaliação de desempenho:** um enfoque de gestão econômica. 1992. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - FEA/USP, São Paulo.

PEREIRA, Carlos Alberto. **Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenho para gestão econômica.** 1993. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - FEA/USP, São Paulo.

PETROCCHI, Mario. **Turismo:** planejamento e gestão. São Paulo: Futura, 2001.

PIAI, Marilda Aparecida Brandão. **Metodologia para implementação de sistema de controladoria.** 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – UFSC, Florianópolis.

POPPER, Karl R. **The Logic of Scientific Discovery.** Londres: Hutchinson, 1972.

REBOUÇAS, Djalma de Pinho Oliveira. **Sistemas, organização e métodos.** São Paulo: Atlas, 2001

RICCIO, Edson Luiz. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação.** 1989. Tese (Doutorado em Contabilidade) - FEA/USP, São Palo.

ROBBINS, Stephen P. **Administração** - mudanças e perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2000.

SANTOS, Joel J. **Análise de custos.** São Paulo: Atlas, 2000.

SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas.** São Paulo: Atlas, 1999.

STONER, James A. F. **Administração**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1999.

VERDE, Raul. **Informática, informação e gestão**. Lisboa, Portugal, 1979.

YIN, Roberto K.. **Estudo de caso**. Porto Alegre: Bookman, 2001.