

A UTILIZAÇÃO DO UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING INDUSTRY (USALI) EM PORTUGAL: O CASO DO ALGARVE

Ana Rita Faria

School of Tourism and Management, University of Algarve

Duarte Trigueiros

ISCTE-IUL and University of Macau

Leonor Fernandes Ferreira

NovaSBE – Nova School of Business and Economics and INOVA (Portugal)

RESUMO:

Este estudo tem por objetivo caracterizar o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI) e analisar a sua utilização nos hotéis em Portugal, tendo por base uma amostra constituída por unidades de quatro e cinco estrelas do Algarve, a principal região turística portuguesa. Com origem nos EUA, o sistema uniforme, editado pela primeira vez em 1926 e atualmente na 11.ª edição, é a norma contabilística para o setor hoteleiro com maior aceitação a nível mundial, pois permite estruturar a informação contabilística de forma a apoiar a tomada de decisão da gestão, assegurando a comparabilidade e possibilitando análises de *benchmarking*.

Começa-se por descrever a teoria subjacente ao USALI, seguindo-se uma revisão dos estudos empíricos que investigam a sua utilização. Depois, dá-se a conhecer o grau de adoção do USALI nas unidades hoteleiras do Algarve, os motivos subjacentes à sua não utilização, o responsável pela adoção do USALI na unidade e a sua importância comparativamente a outros normativos. Por fim, utilizando a abordagem contingencial, procura-se identificar fatores contextuais que influenciam a adoção do USALI nas unidades hoteleiras.

Os dados foram recolhidos através de um questionário dirigido aos responsáveis financeiros de 66 hotéis (taxa de resposta: 74,2%), utilizando o método de recolha presencial. Os resultados revelam uma taxa de adoção do USALI de 50%. A categoria da unidade e a organização do sistema de contabilidade de gestão por parte de recursos externos (consultora de gestão, empresa de informática, profissional liberal) influenciam a adoção deste plano setorial. Este estudo dá a conhecer com profundidade aspetos relacionados com a utilização do USALI nos hotéis do Algarve (Portugal), contribuindo para ampliar o conhecimento sobre a adoção e aceitação do USALI.

PALAVRAS-CHAVE: USALI; Sistema Uniforme; Contabilidade hoteleira; Setor hoteleiro; Algarve.

ABSTRACT:

This article analyses the adoption of the *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI) in Portugal based on a sample of four and five star hotels located in the Algarve region, the country's prime tourist destination. The USALI presupposes a model of cost accounting which is widely adopted, providing guidance and enabling comparability and therefore benchmarking analysis. Since its inception in 1926, in the USA, the USALI had eleven editions.

After a brief description of the USALI's theoretical background and a literature review of the empirical papers on USALI's use, the paper provides insight about the USALI's adoption, the reasons for not adopting it, who takes the decision to adopt the USALI and its importance in relation to other standards. Lastly, the paper tries to identify contingent factors that influence the use of USALI by hotels.

Data was collected from financial executives of 66 hotels through personal interviews, using a structured questionnaire. The results show that the USALI is adopted by half of the hotels and that category (number of stars) and the implementation of the management accounting system by external resources influence the adoption of the standard. The study expands the knowledge in the area as it examines in depth various aspects related to the adoption of the USALI in hotels located in Algarve.

KEY WORDS: USALI; Uniform System; Hotel Accounting; Hotel Sector; Algarve.

1. INTRODUÇÃO

É consensual que os sistemas de contabilidade de gestão (SCG) devem espelhar as atividades empresariais e as características específicas da indústria a que se aplicam. A indústria hoteleira possui um conjunto de características distintivas, que interagem com as componentes alojamento, alimentação e bebidas no exercício da atividade hoteleira e que não só representam desafios adicionais para a gestão dos hotéis como podem ter implicações, e exigir adaptações, nos sistemas de custeio e controlo hoteleiros. Tais especificidades têm sido destacadas por diversos autores (Downie, 1997; Harris e Brown, 1998; Harris, 1999; Mia e Patiar, 2001; Lamelas, 2004; Pérez e Gallardo, 2004; Atkinson, 2006) e incluem: natureza perecível e intangível do “produto”¹, simultaneidade da produção e do consumo, grande heterogeneidade, intensidade da mão-de-obra, intensidade do capital, elevados custos fixos e sazonalidade. A complexidade e competitividade características do setor exigem que os gestores hoteleiros antecipem e respondam às necessidades dos clientes, o que pressupõe que utilizem mais e melhor os sistemas de contabilidade e controlo de gestão para uma tomada de decisão eficiente e eficaz (Brown e Atkinson, 2001; Mia e Patiar, 2001).

As referidas especificidades do setor hoteleiro justificariam, por si só, a existência de uma norma contabilística própria para as empresas que desenvolvem esta atividade. Embora o Turismo seja considerado um setor estratégico para a economia portuguesa, o facto é que em Portugal não existe nenhum normativo aplicável às empresas turísticas e, em particular, aos hotéis. Para a generalidade das entidades do setor empresarial português é obrigatório, desde 2010, adotar o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) na contabilidade financeira, que resultou de uma adaptação das normas internacionais de contabilidade do *International Accounting Standards Board* (IASB). A postura adotada em Portugal tem sido a de não alargar o processo normalizador ao campo da contabilidade interna, contrariamente ao que sucede noutros países, como é o caso dos EUA, onde existe a tradição de elaborar planos setoriais. Nos EUA, um desenvolvimento contabilístico significativo aplicado à indústria hoteleira tem resultado na publicação de sistemas uniformes de contabilidade. O *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), desenvolvido especificamente para a indústria do alojamento, foi editado pela primeira vez em 1926. Em 2015 entrou em vigor a 11.^a edição (HANYC, 2014), substancialmente revista e melhorada que reflete as alterações na indústria e na

¹ Um hotel desenvolve três tipos de atividades significativamente diferentes: fornecimento de alojamento, de bebidas e de alimentação. O fornecimento de alojamento está próximo de um serviço “puro”, o fornecimento de bebidas representa um serviço mas incorpora uma função de retalho (gestão de stocks), o fornecimento de alimentação constitui igualmente um serviço, que além de um elemento de gestão de *stocks* incorpora uma importante função de produção. Daí que seja admissível falar em “produto” hoteleiro, seguindo Downie (1997), Harris e Brown (1998), Lamelas (2004), entre outros.

prática contabilística. Também conhecido por sistema americano ou, mais genericamente, por sistema uniforme (Lamelas, 2004), tem como característica distintiva o relato dos resultados por departamento, em linha com a tradicional estrutura organizacional existente nos hotéis. É a norma contabilística para o setor hoteleiro com maior relevância à escala internacional.² Admite-se que seja utilizado sobretudo pelas cadeias hoteleiras internacionais e pelos grandes grupos hoteleiros. Em Portugal, o USALI ainda é pouco conhecido e utilizado (Lamelas, 2004; Lima Santos *et al.*, 2012). A investigação realizada até ao momento é escassa. Existem poucos estudos sobre a utilização do USALI na hotelaria portuguesa bem como sobre os fatores contextuais relacionados com a sua adoção. Desconhecem-se igualmente quais os motivos da não adoção do USALI e qual a sua importância comparativamente a outras ferramentas e normativos, justificando-se, assim, mais investigação. A recente publicação de uma nova edição do USALI (11.^a edição) vem reforçar essa necessidade e revelar a oportunidade deste estudo.

Este estudo insere-se num trabalho não publicado mais amplo,³ que analisa os sistemas de contabilidade de gestão dos hotéis do Algarve. Tem por objetivo caracterizar o USALI, analisar a adoção do USALI nos hotéis do Algarve e identificar fatores contextuais que expliquem a utilização do USALI.

O estudo encontra-se organizado da seguinte forma: na Secção 2 analisa-se o modo como se encontra estruturada a informação de gestão no USALI, os princípios base em que assenta e apontam-se vantagens e limitações. Depois, revêem-se os estudos empíricos sobre a utilização do USALI no setor hoteleiro. Em seguida, na Secção 3, descreve-se a metodologia utilizada no estudo e na Secção 4 apresentam-se e discutem-se os resultados. Na Secção 5 resumem-se as conclusões do estudo e apresentam-se sugestões para investigação futura.

2. O UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING INDUSTRY (USALI)

Nesta secção caracteriza-se o USALI, apontam-se vantagens e limitações e sistematizam-se os resultados de estudos empíricos sobre a sua utilização.

2.1. Origens, estrutura e base conceptual do USALI

O USALI foi publicado pela primeira vez em 1926 por iniciativa da Associação Hoteleira de Nova Iorque, sob a designação de *Uniform System of Accounts for Hotels* (USAH). Esta denominação manter-se-ia até à nona edição (1996), altura em foi alterada para *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), em resultado da sua unificação com o *Uniform System of Accounts and Expense Dictionary for Small Hotels, Motels and Motor Hotels* (sistema uniforme de contabilidade para pequenos hotéis e motéis), editado pela primeira vez em 1961. Em 2015 entrou em vigor a 11.^a edição do USALI, que resulta da colaboração entre três entidades: *Hotel Association of New York City* (HANYC), *American Hotel & Lodging Educational Institute* (AHLEI) e *Hospitality Financial and Technology Professionals* (HFTP). Esta nova edição reflete por um lado, as alterações entretanto observadas na prática da indústria, ao nível da tecnologia, sustentabilidade, globalização, nova terminologia, canais de distribuição e, por outro lado, a análise de rácios e os avanços nas práticas contabilísticas (*International Financial Reporting Standards – IFRS* e *Generally Accepted Accounting Principles - GAAP*).

O USALI contém um modelo de contabilidade analítica amplamente testado, reconhecido e utilizado a nível mundial (Lamelas, 2004). Apesar de não ser de adoção obrigatória, ele tem vindo a popularizar-se em vários países, fruto da expansão das cadeias hoteleiras, sobretudo americanas, e pelo facto de empresas de consultoria norte-americanas, com sucursais estabelecidas em várias partes do mundo utilizarem nas suas estatísticas setoriais periódicas a estrutura de dados prevista no USALI

² É de anotar que existe um outro plano de contabilidade para o setor hoteleiro, o *Plan comptable suisse pour l'hôtellerie et la restauration*, cuja terceira edição deu à estampa em 2014. Este plano é de adoção obrigatória a partir de 2015.

³ Faria (2012), orientado por Leonor Ferreira e Duarte Trigueiros, co-autores deste artigo.

(Lamelas, 2004; Venegas, 2011; AHLEI, 2015). O USALI é também a fonte de terminologia mais utilizada em contratos de gestão, não só devido às suas origens e desenvolvimento continuado, mas também em resultado da expansão das empresas de gestão hoteleira dos EUA (Field, 1995). Este plano setorial tornou-se o padrão da indústria hoteleira, especialmente nos grandes grupos e nas cadeias hoteleiras (Harris e Brown, 1998; Haktanir e Harris, 2005). Chin *et al.* (1995) referem que em meados da década de noventa já praticamente todas as principais empresas hoteleiras no Reino Unido utilizavam o USALI como base do sistema de relato financeiro. Porém, a sua aceitação e utilização nos hotéis independentes está pouco explorada (Haktanir e Harris, 2005:41). Advoga-se que o sistema não se encontra ao alcance da maioria das pequenas e médias empresas devido à insuficiência e conhecimentos técnicos ou a falta de capacidade operacional. Os fatores económicos e sociais que levam os hotéis a adotar ou a rejeitar os sistemas uniformes de contabilidade são também desconhecidos (Potter e Schmidgall, 1999).

O sistema uniforme foi concebido para permitir a classificação, a organização e a apresentação de informação financeira de forma uniforme e consistente, melhorando assim a compreensibilidade por parte dos utilizadores. (Rojas e Samper, 2002; Jagels, 2007). Ao estabelecer um processo interno de determinação dos resultados, o USALI permite avaliar, de forma comparativa, os resultados dos hotéis de uma cadeia ou fora dela, independentemente do mercado geográfico em que operam, da dimensão ou do modelo de gestão adotado (gestão própria, contrato de gestão⁴, *franchising*, contrato de arrendamento/exploração).

O USALI está atualmente estruturado em cinco partes. A primeira parte (150 páginas de um total de 353 páginas) apresenta as demonstrações operacionais, ou seja, dos diversos departamentos, destinadas essencialmente a utilizadores internos (gestores, empregados e/ou proprietários). Servem de base à elaboração da Demonstração Operacional Global (*Summary Operating Statement*), onde se apura o resultado global do hotel. A segunda parte (36 páginas) contém os modelos das principais demonstrações financeiras - Balanço, Demonstração dos Resultados, Demonstração do Rendimento Integral, Demonstração das Alterações no Capital Próprio, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexo.⁵ Tais demonstrações destinam-se a utilizadores externos e são preparadas de acordo com os *United States GAAP*, os princípios contabilísticos geralmente aceites nos EUA. A terceira parte, intitulada “Rácios Financeiros e Métricas Operacionais” (46 páginas), contempla uma ampla variedade de indicadores de uso generalizado na indústria do alojamento.⁶ A quarta parte (108 páginas) contém um dicionário de rendimentos e gastos, que indica em pormenor em que departamento e em que rubrica devem ser registados. Finalmente, a quinta parte (13 páginas), introduzida na 11.^a edição, explica como devem as entidades apresentar os rendimentos: em base bruta ou em base líquida. Para o efeito o hotel deverá avaliar se está a atuar como *agente* ou como *principal* na transação. Quando o hotel for o *agente* reconhecerá o rendimento numa base líquida; se o hotel for o *principal* relatará o rendimento numa base bruta. A decisão deve basear-se num conjunto de indicadores relacionados com a produção, execução, risco de cobrança e distribuição do rendimento (HANYC, 2014). Este tratamento aplica-se a fontes de rendimento tais como lavandaria e limpeza a seco, serviço de televisão no quarto, estacionamento, serviços audiovisuais, atividades recreativas, taxas de serviço e “gorjetas”.

Uma das características distintivas do USALI é o relato dos resultados por departamento, em linha com a tradicional estrutura organizacional existente em muitas unidades hoteleiras (Chin *et al.*, 1995; Krakhmal, 2006), refletindo “o facto de que o alojamento, a alimentação e as bebidas, e outros serviços são produzidos em departamentos ao invés de em linhas de produção, como os produtos fabricados” (Harris e Brown, 1998:163). Estes identificam-se com centros de informação de gestão, ou

⁴ Nesta modalidade, o proprietário da unidade hoteleira contrata os serviços de um operador para exercer a gestão profissional do hotel em troca de uma avença. O operador assume controlo pela gestão dos aspetos operacionais da unidade enquanto o dono mantém a titularidade legal de todos os bens e assume os riscos da exploração.

⁵ No tocante ao Balanço é apresentado o conteúdo das rubricas.

⁶ Os rácios financeiros encontram-se agrupados nas seguintes categorias: liquidez, solvência, atividade e rendibilidade.

seja, agregados homogêneos de receitas e gastos (centros de receitas/resultados), ou só de gastos (centros de gastos), para os quais a gestão de topo nomeou um responsável (Lamelas, 2004).

O USALI parte da estruturação do estabelecimento hoteleiro em duas categorias de departamentos: operacionais e auxiliares. Os departamentos operacionais são os que geram receitas provenientes da venda de produtos e/ou da prestação de serviços e que, por esse motivo, também se designam por centros de receitas/resultados. São quatro: Alojamento (*Rooms*); Alimentação e Bebidas (*Food and Beverage*); Outros Departamentos Operacionais (*Other Operated Departments*) e Rendimentos Diversos (*Miscellaneous Income*). Nos “Outros Departamentos Operacionais”, incluem-se os restantes departamentos operacionais⁷, como sejam o Golfe, o *Health Club/SPA* e o Parqueamento e os denominados “departamentos menores” (*minor operated departments*), que são aqueles cujo contributo relativo para as vendas totais do hotel é reduzido. Têm usualmente poucos gastos diretos e geralmente não têm gastos com o pessoal (e.g. máquinas de *vending*, máquinas de video-jogos, aluguer de filmes no quarto, serviços de lavanderia e limpeza a seco efetuados por terceiros mas parcialmente prestados pelo hotel, comunicações de clientes). O centro “Rendimentos Diversos”⁸ engloba apenas rendimentos líquidos (e.g. comissões recebidas de terceiros, juros obtidos, diferenças de câmbio relacionadas com clientes, rendas de espaços e concessões).

A segunda categoria de departamentos, que surgem no USALI sob a designação “*Undistributed Operating Expenses*”, engloba os departamentos que não geram receitas, uma vez que têm um contacto mínimo ou nulo com os clientes. São também designados por centros de custos indiretos “controláveis”. Nestes departamentos acumulam-se gastos comuns ao conjunto do estabelecimento, que não podem ser atribuídos de modo direto a um departamento operacional. Dividem-se em Administrativos e Gerais (*Administrative and General*), Sistemas de Informação e Comunicações (*Information and Telecommunications Systems*), Vendas e Marketing (*Sales and Marketing*), Manutenção e Reparação (*Property Operation and Maintenance*) e Água e Energia (*Utilities*). Os gastos com tecnologias de informação são agora reportados no “novo” departamento “Sistemas de Informação e Comunicações”, refletindo a importância crescente da tecnologia na indústria.⁹ Este departamento consolida todos os gastos do hotel em sistemas de informação e comunicações, incluindo gastos com telemóveis, serviços de internet e chamadas telefónicas administrativas e disponibilizadas gratuitamente.

Na Demonstração Operacional Global, esquematizada na Figura 1, há ainda uma rubrica de “Rendimentos e Gastos Não Operacionais”, anteriormente designada *Fixed Charges*¹⁰. Nela se aglutinam custos indiretos incontroláveis ou de capital. Ao contrário dos centros de custos indiretos controláveis, que embora não possam ser controlados por nenhum chefe ou diretor de centro de receitas isoladamente, são sempre da responsabilidade direta de alguém, quanto mais não seja do diretor geral que os gere e responde por eles, os centros de custo de capital não dependem da capacidade de decisão do gestor, mas sim dos detentores do capital (topo estratégico). Por isso dizem-se incontroláveis (Lamelas, 2004). São exemplo as rendas, os impostos sobre a propriedade e outros impostos, os seguros que não respeitem ao pessoal e outros gastos como as diferenças de câmbio não realizadas. Os rendimentos com origem nos donos e não geridos pelos operadores incluem, por exemplo, os relacionados com a colocação de antenas e *placards* no edifício do hotel.

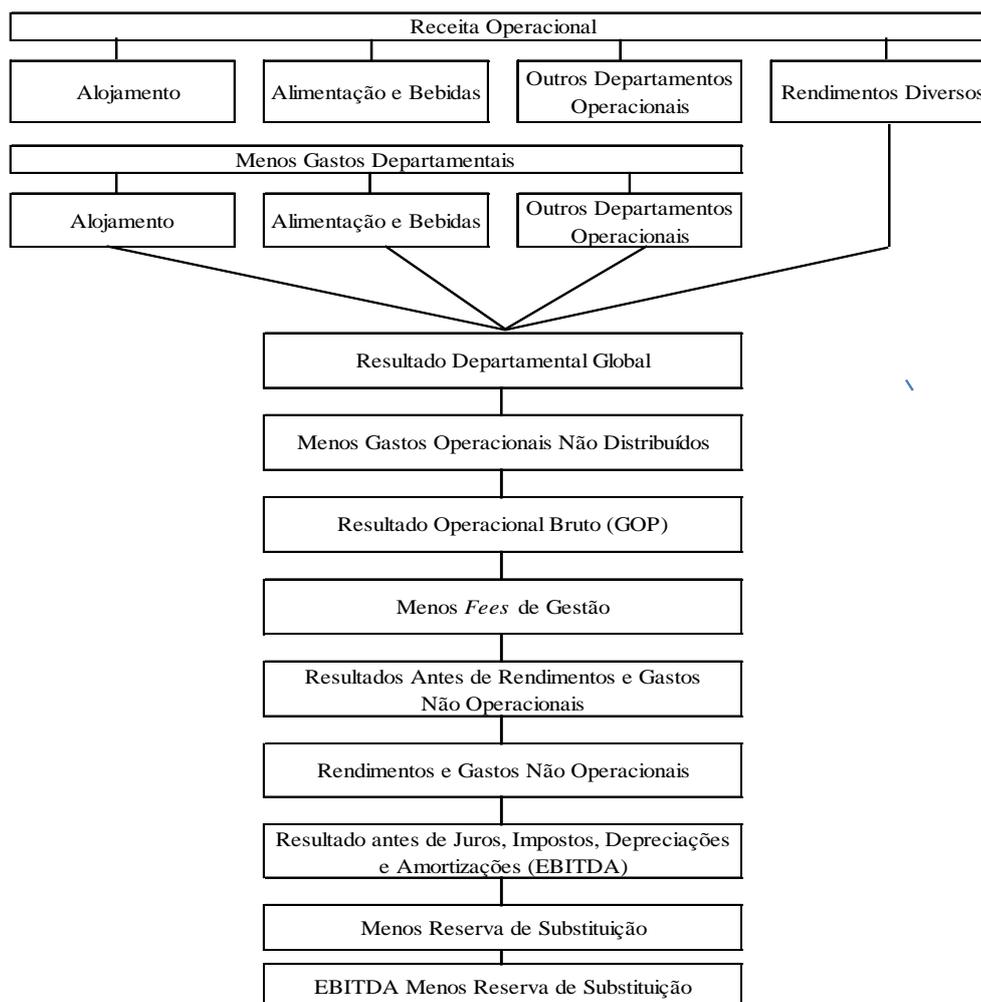
⁷ O USALI contém mapas individualizados para os seguintes departamentos: Golfe e Loja; *Health Club/SPA*; Parqueamento e Outros Departamentos Operacionais (Piscina/Praia, Centro de negócios, Ténis, Transportes, Lavandaria de Hóspedes...).

⁸ Designado na versão anterior de “*Rentals and Other Income*”.

⁹ O departamento de “Comunicações” deixou de ser classificado como “Outro Departamento Operacional”. Os réditos e o custo das vendas provenientes das chamadas telefónicas e ligações à internet faturados aos clientes são agora considerados nos “Departamentos Menores” (*Minor Operated Departments*).

¹⁰ Uma designação “infeliz” segundo autores como Lamelas (2004), que sublinha que existem outros gastos na hotelaria que também são fixos, embora controláveis (operacionais), como é o caso dos gastos com o pessoal.

Figura 1 – Demonstração Operacional Global (Para Operadores)



Fonte: elaboração própria a partir do USALI (HANYC, 2014).

Há ainda a assinalar outro tipo de centros de gastos, que compreendem gastos que são primeiramente contabilizados num centro de apoio e, em seguida, transferidos para os centros aos quais prestam serviços. É o caso da lavandaria do hotel (*House Laundry*) e do refeitório do pessoal (*Staff Dining*). Os gastos destes departamentos devem ser distribuídos através de bases que reflitam a utilização, como o custo por quilograma de roupa lavada ou o número de peças lavadas, no caso da lavandaria, e o número de empregados ou a massa salarial de cada centro, no caso do refeitório do pessoal (HANYC, 2014).

O USALI assenta na classificação dos gastos em diretos e indiretos. O sistema utilizado – *direct costing* – uma das variantes dos sistemas de custos parciais, diferencia-se do custeio variável tradicional na medida em que considera todos os gastos diretos (gastos que podem ser clara e objetivamente relacionados com um departamento específico e por este controláveis), sejam estes variáveis ou fixos. Assim, somente os gastos diretos são deduzidos às receitas do departamento para chegar ao resultado departamental. Regra geral, agrupam-se em três categorias: custo das vendas, gastos com o pessoal e outros gastos.¹¹ Os gastos acumulados nos centros de custos auxiliares e incontroláveis – tradicionalmente considerados como indiretos - não são distribuídos, sendo imputados na totalidade aos resultados. Tais gastos, embora diretos em relação aos respetivos centros, são indiretos em relação aos centros de receitas/resultados, pelo que, na ausência de critérios objetivos de

¹¹ O departamento de Alojamento não tem custo das vendas. O departamento Sistemas de Informação e Comunicações tem os gastos agrupados em quatro categorias: Gastos com o Pessoal, Custo dos Serviços, Gastos com Sistemas e Outros Gastos.

rateio, não lhes são imputados. O objetivo é assegurar a uniformidade contabilística nos diversos tipos de estabelecimento. Por este motivo, argumenta-se que o USALI serve essencialmente para fins de relato financeiro (Potter e Schmidgall, 1999).

A opção de não imputar os gastos indiretos aos departamentos tem sido criticada por autores que defendem a utilidade da imputação dos custos para a compreensão do custo total de operar um departamento (Enz e Potter, 1998; Potter e Schmidgall, 1999; Rojas e Samper, 2002; Vacas Guerrero, 2000; Krakhmal, 2006). Afirmam que não é possível falar em rentabilidade dos departamentos pois uma porção significativa (fala-se em 25%) dos gastos operacionais (custos indiretos) não lhes é imputada. Segundo Vacas Guerrero (2000), os resultados dos departamentos omitem custos claramente relacionados com atividades neles desenvolvidas e que deveriam estar sob o controlo do responsável, tais como as despesas de manutenção ou as de marketing cuja influência na geração de receitas do departamento é inequívoca. Ao não prescrever como devem estes custos ser controlados, o USALI contribui em parte para que não se compreenda satisfatoriamente como estes custos ocorrem (Enz e Potter, 1998). Geller e Schmidgall (1980) defendem a imputação destes custos em decisões relacionadas com a fixação de preços, a estratégia de marketing, a provisão de pessoal e expansão. Outros autores citados por Potter e Schmidgall (1999) sublinham que centros de resultados não totalmente sobrecarregados com custos indiretos produzem resultados enganosos e que um departamento aparentemente lucrativo pode apresentar prejuízo após a imputação. Jagels (2007) defende que, embora os chefes de departamento não sejam responsáveis pelo controlo dos custos indiretos, devem conhecer a parcela dos mesmos relacionada com o departamento que dirigem, pois isso poderá ter um impacto na tomada de decisão a nível departamental, designadamente na fixação de preços que cubram ambos os tipos de custos. Também Harris e Brown (1998) são a favor da utilização de demonstrações financeiras em custeio total para uma melhor compreensão de como os custos das operações se relacionam com as atividades geradoras de receitas.

Acresce que a análise departamental pode obscurecer a avaliação do desempenho do hotel como um todo (Kraakhmal, 2006; Vacas Guerrero, 2000). De acordo com Vacas Guerrero (2000), o modelo pode fazer com que os responsáveis dos departamentos atuem em benefício próprio, procurando melhorar os resultados do “seu” departamento, sem se preocuparem com os resultados do hotel. Assim, uma decisão tomada pelo diretor geral perspetivando o hotel como um todo, ao afetar o GOP dos diversos departamentos poderá originar conflitos entre eles. É o exemplo de uma ação promocional que ofereça um desconto no alojamento mediante o consumo de uma refeição no restaurante. Irá beneficiar o departamento de Alimentação e Bebidas em detrimento do departamento de Alojamento, pelo que dificilmente será aceite pelo responsável deste último.

As anteriores versões do USALI (HANYC, 1996) continham uma secção intitulada “linhas de orientação para alocação de gastos aos departamentos operacionais”, onde se reconhecia que, em certas circunstâncias¹², poderia haver necessidade de imputar aos centros de receitas uma parte dos gastos indiretos, tendo em vista a obtenção de uma medida mais completa do desempenho departamental. Todavia, tal imputação só seria possível como complemento à apresentação dos resultados departamentais em conformidade com o USALI.¹³

Ao imputar aos departamentos apenas os gastos que estão sob o seu controlo, o USALI está em conformidade com os princípios da gestão por responsabilidades (*responsability accounting*): os gestores dos departamentos são avaliados estritamente na base dos gastos e das receitas que podem ser com eles identificados e que podem influenciar diretamente.

¹² Nomeadamente: 1. Avaliar a rentabilidade do departamento; 2. Fixar preços de bens e serviços; 3. Considerar a viabilidade de adquirir ao exterior determinados serviços (*outsourcing*); 4. Responsabilizar os gestores pelo consumo de recursos; 5. Motivar os gestores departamentais a consumirem de forma mais eficiente os recursos dos departamentos de serviços.

¹³ Os métodos propostos eram o método direto, o método por etapas e o método da fórmula (a este respeito ver Geller e Schmidgall, 1980).

A determinação dos resultados operacionais encontra-se pois formalizada na “Demonstração Operacional Global”. Esta resulta da consolidação de um conjunto de demonstrações operacionais, as quais permitem calcular os resultados de cada um dos departamentos onde se desenvolvem as atividades operacionais, evidenciando o seu contributo para a formação do resultado global. Esta demonstração pode ser elaborada na ótica dos operadores ou dos donos, uma novidade introduzida na 11.ª edição. Têm ambas por objetivo fornecer ao órgão de gestão informação sobre o resultado das operações e facilitar a comparação dos resultados entre diferentes unidades de alojamento (HANYC, 2014). São idênticas até à linha do resultado antes de juros, impostos, depreciações e amortizações (*Earnings before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization-EBITDA*).¹⁴ Após o EBITDA, a demonstração operacional global para operadores apenas prevê duas linhas, uma para a Reserva de Substituição, que não é propriamente um gasto, mas o montante reservado para a substituição de mobiliário e equipamentos, e outra para o EBITDA menos a Reserva de Substituição.

Como se pode verificar, a demonstração esquematizada na Figura 1 permite apurar diferentes tipos de resultados, destacando-se o resultado departamental global (fornece uma base para avaliar o desempenho departamental), o resultado operacional bruto (*Gross Operating Profit-GOP*) (indicador “chave” da eficiência operacional do hotel como um todo) e o mencionado EBITDA.

Quando elaborada na ótica dos detentores do capital, a demonstração operacional global apresenta, após o EBITDA, rubricas incluídas na demonstração dos resultados (por naturezas) destinada a utilizadores externos, como é o caso dos encargos financeiros, das depreciações, das amortizações e do imposto sobre o rendimento, para além de evidenciar os tipos de resultados mencionados. As referidas rubricas não constam da demonstração operacional do operador dado que estes itens variam com base nas necessidades e decisões dos donos e geralmente não estão sob o controlo da empresa de gestão. De notar também que, no apuramento do GOP, são excluídos os *fees* de gestão e os custos de capital como as rendas e os seguros, com o intuito de possibilitar a comparação dos resultados entre hotéis, independentemente do modelo de gestão adotado.

Diferentemente do que sucede com as principais demonstrações financeiras, a demonstração operacional global não está em conformidade com os GAAP norte-americanos, pois utiliza terminologia que estas normas não preveem, mas que é amplamente utilizada na indústria hoteleira, como é referido no próprio USALI (HANYC, 2014:xix). Fora desta circunscrição, embora possa ser aceite para fins de contabilidade de gestão, obriga à existência de um sistema complementar que possibilite a produção de informação financeira em consonância com as normas nacionais.

Como referido anteriormente, o uso generalizado de sistemas uniformes de contabilidade como o USALI tem vindo a tornar possível coligir demonstrações financeiras e outros dados operacionais de organizações similares, com vista à produção de estatísticas da indústria numa base regional, nacional ou internacional (Harris e Brown, 1998). Estas bases de dados, desenvolvidas por associações do setor, credores e firmas de consultoria (Potter e Schmidgall, 1999), em alguns casos desde os anos setenta do século passado, permitem que cada organização compare os seus resultados com as médias da indústria, computadas por segmento, dimensão, classificação e localização. Assumem-se como uma importante ferramenta de gestão, pois possibilitam aos decisores efetuarem análises operacionais de forma mais eficaz, mediante a avaliação de normas e tendências externas nas atividades de planeamento e controlo, ao invés de terem simplesmente em consideração resultados orçamentados e históricos gerados internamente (Harris e Brown, 1998).

Além disso, o USALI permite calcular diversos rácios e estatísticas, que irão facilitar uma rápida elaboração de *Balanced Scorecards* (BSC). Assim, embora a norma, por si só, forneça apenas informação de carácter económico/financeiro, poderá em conjunto com outros instrumentos de gestão

¹⁴ Embora o termo EBITDA seja muito utilizado na indústria não estava previsto na 10.ª edição, substituindo na 11.ª edição o termo *Net Operating Income*.

contemporâneos como é o caso do BSC e do Custeio Baseado nas Atividades (CBA), dar um contributo significativo na implementação da estratégia dos hotéis.

Apesar das vantagens apontadas, o USALI tem sido objeto de críticas. Além de não permitir a imputação dos gastos indiretos, o modelo afasta-se da “orientação para o mercado”, que se vem defendendo que os hotéis devem possuir, em face das suas características intrínsecas (e.g. intensidade do capital, elevados custos fixos e procura variável para produtos e serviços perecíveis). De facto, como já sublinhavam Harris e Brown (1998) na década de noventa do século passado, oitenta anos volvidos após a primeira edição e depois de diversas revisões e atualizações, o USALI mantém os princípios básicos e o conceito original, baseado em métodos contabilísticos tradicionais orientados para os custos. Os autores apelavam para que posteriores edições do USALI dessem mais importância à necessidade de desenvolver recomendações explícitas que endereçassem o enfoque da contabilidade das receitas (*revenue accounting*) exigido pelos utilizadores. Mas, prestes a completar 90 anos (2016) e apesar do crescente reconhecimento de que os hotéis são essencialmente negócios orientados para o mercado, o USALI mantém ainda a tônica nos princípios contabilísticos departamentais.

Argumenta-se também que o USALI não fornece informação para apoiar eficazmente as decisões de marketing. Downie (1997) referiu-se ao desencontro entre a utilização e o fornecimento de informação para as atividades de planeamento e controlo nos hotéis, devido ao facto de os profissionais de marketing trabalharem e planearem com segmentos de mercado e os contabilistas registarem e relatarem por departamento operacional. Com vista a solucionar esta questão, melhorando o atual fornecimento de informação nos hotéis, têm sido sugeridas técnicas destinadas a relatar o resultado por cliente ou por segmento de mercado, como a análise de rendibilidade de clientes que pode ser integrada com o sistema CBA.

2.2. Estudos empíricos sobre o USALI

No Quadro 1 apresentam-se estudos sobre a utilização do USALI no setor hoteleiro.

Quadro 1 – Estudos Empíricos sobre a Utilização do USALI no Setor Hoteleiro

<i>Autores</i>	<i>País</i>	<i>Método de investigação</i>	<i>Amostra</i>	<i>Número respostas (taxa resposta)</i>	<i>Grau de utilização do USALI</i>
Kwansa e Schmidgall (1999)	EUA	Questionário	Responsáveis financeiros (membros da HFTP)	112 (22%)	78%
Campa Planas (2005)	Espanha	Questionário	Cadeias hoteleiras ¹⁵ e hotéis individuais	27 (77,1%)	63%
Campa Planas e Rebull (2007)	Espanha	Entrevistas	Hotéis urbanos e hotéis de férias (3, 4 e 5 estrelas).	6 + 6	83% e 50%
Pavlatos e Paggios (2007)	Grécia	Questionário	Empresas hoteleiras	85 (58%)	12%
Persic e Jankovic (2010)	Croácia	Questionário	Não refere	51 (N.d.)	84%
Lamelas (2004)	Portugal	Estudo de caso	Grupo hoteleiro português	-	Utiliza
Cruz (2007)	Portugal	Estudo de caso	Cadeia internacional (30 unidades em Portugal)	-	Utiliza
Carvalho (2009)	Portugal	Estudo de caso	Unidade hoteleira de 3 estrelas	-	Utiliza
Lamelas (2011)	Portugal	Questionário	Grupos hoteleiros e Hotéis independentes	70 (N.d.)	82% dos 59% com contabilidade de gestão

¹⁵ As cadeias hoteleiras foram agrupadas em três categorias: grande cadeia espanhola (mais de cinquenta hotéis), cadeia espanhola (menos de cinquenta hotéis) e cadeia internacional.

Lima Santos <i>et al.</i> (2012)	Portugal	Questionário	Unidades hoteleiras de diversas categorias, tipologias e regiões	35 (N.d.)	43%
Ferreira (2012)	Portugal	Estudo de caso	Grupo hoteleiro português	-	Utiliza

N.d. – Não disponível.

Existem poucos estudos sobre a utilização do USALI. Um dos pioneiros, citado frequentemente, provém dos EUA (Kwansa e Schmidgall, 1999), país de onde é originário o USALI, e surgiu por altura da nona edição. Mais recentemente vieram a lume estudos nos países da bacia mediterrânica, nomeadamente Espanha, Grécia, Croácia¹⁶ e Portugal. Quanto ao método de investigação, estes estudos recorrem ao questionário ou ao estudo de caso. É de notar que uma parte significativa da investigação realizada em Portugal sobre esta temática assenta em estudos de caso. São exceção os estudos de Lamelas (2011) e Lima Santos *et al.* (2012) que investigam a utilização de diversas técnicas, entre as quais o USALI.

Nos EUA, Kwansa e Schmidgall (1999) inquiriram responsáveis financeiros membros da associação *Hospitality Financial and Technology Professionals*, tendo 78% destes indicado que o USALI estava a ser usado nas suas unidades. Contudo, apenas 12% o seguiam completamente. A decisão de o adotar foi tomada a nível *corporate* em 50,9% dos casos e por um executivo financeiro em um quarto dos mesmos. Foi ainda solicitado aos respondentes que se pronunciassem sobre a importância das seguintes publicações para a gestão financeira das empresas: USALI, normas do *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e código do *Internal Revenue Service*. Os autores verificaram que o USALI, seguido de perto pelo referido código, assumia maior importância.

Em Espanha, Campa Planas (2005) verificou que 63% da sua amostra (constituída por cadeias hoteleiras e hotéis individuais) utilizava o USALI, sendo o grau de implementação nas cadeias internacionais de 100% e nas cadeias espanholas de 50%. O autor observou ainda uma elevada taxa de adoção nos hotéis independentes (67%).

Num estudo posterior, que analisa as diferenças nas práticas de contabilidade de gestão dos hotéis do segmento férias (Costa Dorada) e urbano (Barcelona), Campa Planas e Rebull (2007) verificaram que apenas um terço dos hotéis de férias e dois terços dos hotéis de cidade aplicavam o USALI. Observaram ainda que os hotéis de férias que aplicavam este sistema tinham em comum o facto de pertencerem a cadeias hoteleiras e possuírem a categoria cinco estrelas e a não existência de correlação entre a aplicação do USALI e as características dos hotéis urbanos. Relativamente aos impulsionadores da implementação do USALI na unidade, concluíram não existirem diferenças entre os referidos segmentos, sendo em ambos a sede ou a direção geral do hotel. Como benefícios da utilização do USALI os hotéis de férias destacaram a melhoria no processo de preparação das demonstrações financeiras, na gestão de custos e margens e no processo de tomada de decisão. Estes fatores foram também realçados pelos hotéis de cidade, que salientaram ainda que o USALI, em combinação com as tecnologias de informação, contribui para melhorar e tornar mais atual a gestão do negócio. Este estudo conclui pela impossibilidade de confirmar a utilização generalizada do USALI nos hotéis pertencentes a cadeias (o que poderá dever-se, segundo os autores, à reduzida amostra) e o reduzido grau de implementação, e inclusive de conhecimento, dos sistemas de gestão e cálculo de custos nos hotéis de férias comparativamente aos de cidade.

Na Grécia, Pavlatos e Paggios (2007) verificaram que apenas 11,8% dos hotéis usavam o USALI. Os autores constataram ainda que 53,3% dos hotéis membros de cadeias multinacionais usavam o USALI, em oposição a apenas 2,9% dos hotéis membros de cadeias nacionais ou empresas

¹⁶ Estes países fazem parte do grupo de países que são identificados como concorrentes diretos de Portugal.

privadas. Pavlatos e Paggios analisaram a existência de relação entre as variáveis “utilização do USALI” e “membro de cadeia internacional”, concluindo que esta era estatisticamente significativa.

O estudo de Persic e Jankovic (2010), na Croácia, sobre *benchmarking*, cita investigação universitária que dá conta, em 2009, de uma taxa de adoção do USALI neste país de 84%.

Em Portugal, o primeiro levantamento que se conhece foi efetuado pela Associação de Hotéis de Portugal (AHP) (2006) junto dos responsáveis financeiros de 220 unidades hoteleiras, que integravam grupos de quatro ou mais unidades. Este estudo revelou as seguintes taxas de adoção do USALI (Quadro 2):

Quadro 2 – Grau de Adoção do USALI em Portugal (AHP)

<i>Categoria</i> (estrelas) <i>Zona geográfica</i>	<i>Três estrelas</i>	<i>Quatro estrelas</i>	<i>Cinco estrelas</i>
Açores	5%	11%	0%
Madeira	0%	18%	33%
Porto	25%	37%	14%
Norte Portugal	11%	6%	0%
Grande Lisboa	6%	8%	0%
Beiras	5%	23%	0%
Oeste	14%	0%	100%
Lisboa Cidade	31%	47%	46%
Estoril e Sintra	0%	36%	0%
Algarve	4%	32%	33%
Alentejo	0%	0%	100%

Fonte: Gabinete de Estudos e Estatísticas AHP, 2006.

Constata-se que os níveis de utilização do USALI são reduzidos, em praticamente todos os destinos turísticos.¹⁷ Apenas Lisboa Cidade regista taxas de utilização de, pelo menos, 30% em cada categoria. Por outro lado, somente cerca de um terço das unidades hoteleiras do Algarve, de categoria quatro e cinco estrelas, adota o USALI. Estes resultados não são animadores, considerando que o levantamento incidiu sobre uma amostra em que a probabilidade de utilização seria potencialmente elevada.

Mais recentemente, Lima Santos *et al.* (2012) analisaram a adoção de práticas de contabilidade de gestão em hotéis de diferentes categorias e regiões de Portugal. Constataram que 15 das 35 unidades que responderam ao seu inquérito (30 possuindo contabilidade de gestão, 11 pertencentes a cadeias nacionais e duas a cadeias internacionais) utilizavam o USALI. Os autores verificaram ainda que o USALI era mais utilizado nos hotéis de grande dimensão e em hotéis com controlo estrangeiro.

Lamelas (2004) descreveu a implementação do USALI num grupo hoteleiro português. O autor conclui que o modelo USALI é o desejado para formatar a contabilidade analítica de gestão e que a via do Plano Oficial de Contabilidade (POC)¹⁸ complementada com a contabilidade analítica (modelo USALI) na *classe 9* servia as necessidades dos gestores. Apesar de a maioria dos entrevistados se ter manifestado a favor de um plano de contabilidade específico para a hotelaria, o autor observou que os diretores preparavam a informação de gestão necessária suficiente para eles próprios e para a administração. Essa informação era posteriormente validada na sede com a informação resultante de

¹⁷ As percentagens de 100 por cento registadas na categoria “cinco estrelas” nas regiões Oeste e Alentejo respeitam a uma unidade.

¹⁸ O POC era o plano de contas de aplicação obrigatória para a contabilidade financeira das sociedades portuguesas à época.

uma solução constituída pelo POC e a contabilidade analítica desenvolvida na *classe 9*, não existindo diferenças.

Num outro estudo de caso, objeto de uma tese de doutoramento sobre a medição da *performance* no setor hoteleiro, Cruz (2007) menciona ser a informação para controlo orçamental preparada com base no plano de contas usado no relato financeiro e que este seguia as orientações do USALI.

Carvalho (2009) estudou a implementação do USALI numa empresa hoteleira portuguesa, concluindo que este era uma das bases do controlo de gestão. A autora verificou que a empresa se afastava do modelo teórico ao imputar aos departamentos operacionais os custos indiretos e ao adequar as demonstrações dos resultados à sua realidade. Como semelhanças identificou a análise de rácios e a comparação da informação ano a ano e as suas variações, em valor e percentagem.

Ferreira (2012) descreveu a aplicação do USALI num grupo hoteleiro português, comparando-o com o modelo teórico. Este estudo avalia ainda ao grau de satisfação dos diretores em relação ao desempenho do sistema. A autora conclui que o Grupo potenciou a utilização do USALI em seu benefício, tendo adaptado os departamentos previstos no USALI às suas necessidades e, inclusive, criado novos departamentos. O Grupo recorre à análise de rácios e elabora orçamentos (por departamento), como preconiza o USALI. Os diretores do Grupo estão satisfeitos com o USALI enquanto sistema de informação, considerando-o essencial para apoiar a tomada de decisão e uma boa ferramenta de controlo de gestão. A característica do USALI a que atribuem maior relevância é a departamentalização das áreas operacionais em centros de custo e as maiores vantagens que veem no sistema são a uniformização na apresentação dos resultados e o diagnóstico por departamento. As maiores desvantagens apontadas ao sistema foram o facto de ser muito trabalhoso e não satisfazer completamente as necessidades de informação dos *controllers* e diretores.

Num estudo em que analisa o modelo de direção predominante nas empresas hoteleiras portuguesas e a importância dada às ferramentas USALI e BSC como filosofia e linguagem comum e como instrumentos de medida da eficácia e da eficiência, Lamelas (2011) revela que 52,9% dos inquiridos utilizam a contabilidade de gestão e que em 82,4% dos casos ela foi adaptada do USALI. O autor conclui que o sistema de contabilidade analítica/de gestão utilizado na hotelaria portuguesa é sinónimo de USALI. Refere ainda que 85,7% dizem que permite fazer comparações e 92,7% dizem que é “muito” ou “absolutamente” útil para a gestão. O autor observou uma relação muito estreita entre o modelo de direção e a utilização do USALI. Nas organizações mais centralizadas é onde menos se utiliza o USALI e nas mais descentralizadas (que possuem Direção Comercial, Direção de Operações, Direção Administrativa-Financeira, além da Administração), é onde o USALI é mais utilizado. Verificou ainda que os hotéis independentes são os que menos utilizam o USALI e os grupos hoteleiros os que mais utilizam esta ferramenta. Por outro lado, a utilização do USALI está associada também à categoria e à dimensão; quanto maior for a dimensão e a categoria dos hotéis, maior a utilização.

Concluindo, os estudos revistos mostram que o USALI é muito utilizado nos EUA e nas cadeias internacionais. Na Europa os resultados divergem. Em Portugal a investigação é recente, escassa e essencialmente assente na metodologia de estudo de caso, sendo os resultados destes estudos válidos apenas em contextos restritos e não permitindo generalizações. O levantamento da AHP efetuado em 2006 e o estudo de Lima Santos *et al.* (2012) indiciam que mais de metade das unidades não adota este plano setorial. Desconhecem-se igualmente os motivos da sua não adoção e qual a importância que lhe é atribuída relativamente a outras ferramentas e normativos contabilísticos. Da mesma forma escasseiam os estudos que identificam fatores contingenciais aos sistemas de contabilidade hoteleiros, justificando-se assim esta investigação.

3. METODOLOGIA

Nesta secção identifica-se o universo em estudo, o método de pesquisa e recolha de dados utilizado, apresentam-se os fundamentos teóricos da investigação e desenvolvem-se as questões e hipóteses de investigação a testar, no âmbito dos objetivos de investigação enunciados.

3.1. Universo

O estudo circunscreve-se aos hotéis e hotéis-apartamentos de quatro e cinco estrelas do Algarve. Para a identificação do universo foi solicitada a base de dados da Associação dos Hotéis e Empreendimentos Turísticos do Algarve (AHETA). Restringiu-se o universo à região algarvia pela sua identidade única e prioritária como destino turístico. O Algarve era aquando da recolha de dados a região portuguesa com maior número de quartos, capacidade de alojamento, dormidas e, a seguir a Lisboa, a região com o maior número de hóspedes em estabelecimentos de alojamento coletivo (INE, I.P., 2010). A opção pelas duas tipologias (hotéis e hotéis-apartamentos), deveu-se a pretender ter representada no estudo a denominada “hotelaria clássica” e à sua representatividade na região Algarvia. A dimensão do universo é 89 unidades hoteleiras: 57 hotéis e 32 hotéis-apartamentos. Todas foram contactadas no âmbito desta investigação.

3.2. Método de pesquisa e recolha de dados

O método de recolha de dados usado foi o questionário. Este encontra-se estruturado em quatro partes: (i) informação sobre a unidade hoteleira, (ii) caracterização dos sistemas de contabilidade de gestão, (iii) perceção do respondente sobre determinadas características do sistema de contabilidade de gestão e (iv) informação sobre o respondente. A validade do conteúdo foi assegurada pela sua fundamentação na revisão da literatura, pelo recurso a medidas usadas em questionários de referência na área da contabilidade de gestão e pela revisão crítica do questionário por peritos na área (diretores hoteleiros, consultores e académicos) e por potenciais respondentes. Para minimizar as desvantagens apontadas aos questionários, nomeadamente a baixa taxa de resposta e a qualidade das respostas, optou-se pela recolha presencial.

3.3. Enquadramento teórico

A teoria da contingência é o suporte teórico deste estudo. Esta teoria tem sido utilizada na investigação em contabilidade de gestão, particularmente desde a década de noventa do século passado, altura em que se observou um incremento da investigação nela baseada. A teoria da contingência assenta na premissa de que não existe um sistema de contabilidade ideal que possa ser genericamente aplicável a todas as organizações e que este é influenciado por variáveis contingenciais (Otley, 1980). Aspectos como a dimensão da organização, a sua estrutura, as características da sua tecnologia, a envolvente externa, a estratégia empresarial e a cultura nacional têm sido invocados para explicar porque diferem os SCG.

São no entanto em número reduzido os estudos que analisam a existência de relações entre aspetos específicos dos SCG e as circunstâncias particulares dos hotéis. No que toca ao USALI a evidência é ainda mais escassa. A literatura sugere que é utilizado sobretudo nos grandes grupos hoteleiros e nas cadeias internacionais. Pavlatos e Paggios (2007) encontraram uma relação estatística significativa entre a utilização do USALI e o facto do hotel ser membro de uma cadeia internacional. Lamelas (2011), por seu turno, refere que a utilização do USALI está associada à dimensão da unidade, à categoria, aos grupos hoteleiros e a um modelo de direção mais descentralizado. Lima Santos *et al.* (2012) constataram uma maior utilização do USALI em hotéis com controlo estrangeiro e de maior dimensão.

Este estudo procura fornecer um alicerce para a investigação na área testando fatores contingenciais como a dimensão do hotel, a categoria do hotel (quatro estrelas/cinco estrelas) e o tipo de gestão (independente, membro de cadeia nacional e membro de cadeia internacional). Procura ainda averiguar a existência de relação entre a utilização do USALI e a entidade responsável pela implementação do SCG (recursos internos ou recursos externos), pois constatou-se que quase todas as unidades (90,9%) em que a organização do SCG esteve a cargo de entidades externas (consultora de gestão, empresa de informática, outro) adotam o USALI.

3.4. Questões e hipóteses de investigação

A investigação visa responder a duas questões:

Questão 1: Como se caracteriza a adoção do USALI nas unidades hoteleiras?

No âmbito desta questão formularam-se as seguintes sub-questões:

Q1: Qual é o grau de adoção do USALI?

Q2: Por que motivos não adotam as unidades hoteleiras o USALI?

Q3: A quem coube a decisão de adotar o USALI?

Q4: Qual é a opinião dos respondentes em relação à imputação dos gastos indiretos aos departamentos operacionais com as finalidades previstas no USALI?

Q5: Qual é a importância do USALI relativamente a outros normativos contabilísticos e fiscais?

Questão 2: Que fatores contingenciais explicam a utilização do USALI nas unidades hoteleiras?

No âmbito desta questão analisa-se a existência de relação entre a variável “adoção do USALI” e variáveis características das unidades hoteleiras, como sejam o tipo de gestão (independente, membro de cadeia nacional, membro de cadeia internacional); a dimensão (volume de vendas, número de quartos, número de camas, número de trabalhadores) e o responsável pela organização do SCG (recursos internos/recursos externos). Para o efeito definiram-se as seguintes hipóteses:

H1: Existe relação entre a ‘adoção do USALI’ e o ‘tipo de gestão’.

H2: Existe relação entre a ‘adoção do USALI’ e a ‘dimensão da unidade hoteleira’.

H3: Existe relação entre a ‘adoção do USALI’ e o ‘responsável pela organização do SCG’.

Para o efeito recorre-se essencialmente a análises bivariadas. No estudo da relação entre variáveis nominais utiliza-se o teste do Qui-quadrado de *Pearson*¹⁹ aplicado a tabelas cruzadas. Nas situações em que este teste não é válido, por existirem mais de 20% das células com frequências esperadas inferiores a cinco, usa-se, em alternativa, o teste exato de *Fisher*, como recomendam Hill e Hill (2009). A hipótese nula que estabelece que, na população, as variáveis são independentes é rejeitada sempre que o valor-*p* resultante do teste for inferior a 0,05.

3.5. Caracterização da amostra e dos respondentes

A amostra é constituída por 66 unidades hoteleiras. De um universo de 89 unidades obtém-se uma taxa de resposta de 74,2%. É de notar que os principais grupos hoteleiros a operar em Portugal se encontram representados neste universo. É pois de supor que as conclusões do estudo possam ter interesse para além do universo escolhido.

¹⁹ O Qui-quadrado compara um conjunto de frequências observadas com um conjunto de frequências esperadas. No caso das tabelas cruzadas, essas frequências esperadas são as que se verificariam caso as variáveis, ao cruzarem-se, não interagissem entre si. Quanto maior o Qui-quadrado, mais as variáveis interatuam.

No Quadro 3 resumem-se as características mais relevantes das unidades hoteleiras inquiridas.

Quadro 3: Características das Unidades Hoteleiras da Amostra

<i>Características</i>	<i>Frequências</i>
Categoria	Quatro estrelas: 54 (81,8%) Cinco estrelas: 12 (18,2%)
Tipologia	Hotéis: 46 (69,7%) Hotéis-apartamentos: 20 (30,3%)
Tipo de gestão	Cadeia hoteleira nacional: 36 (54,5%) Cadeia hoteleira internacional: 9 (13,6%) Independente: 21 (31,8%)
Regime de exploração	Gestão própria: 35 (53%) Contrato de arrendamento: 18 (27,3%) Contrato de exploração: 6 (9,1%) Contrato de gestão: 7 (10,6%)
Número de quartos	Quatro estrelas: 17-500 quartos; média: 178 Cinco estrelas: 105-515 quartos; média: 229

Fonte: Própria

No tocante à função dos respondentes,²⁰ a maioria (60%) exerce a função de Diretor Financeiro ou assistente de Diretor Financeiro, 20% a função de Chefe de Contabilidade ou Técnico Oficial de Contas (TOC), 5,7% a função de Chefe de Serviços Administrativos e os restantes 14,3% outras funções.

4. RESULTADOS

Nesta secção apresentam-se e discutem-se os resultados, respondendo-se desta forma às questões de investigação anteriormente enunciadas.

4.1. A utilização do USALI nas unidades hoteleiras

No que respeita à questão Q1: *Qual é o grau de adoção do USALI?*, metade das unidades adota o USALI. No Quadro 4 apresenta-se a utilização do USALI por tipo de gestão.

Quadro 4 – Utilização do USALI nas Unidades por Tipo de Gestão

Usa USALI?	Cadeia internacional		Cadeia nacional		Independente		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Sim	6	66,7	16	44,4	11	52,4	33	50,0
Não	2	22,2	19	52,8	5	23,8	26	39,4
Nunca ouviu falar	1	11,1	-	-	3	14,3	4	6,1
Tenciona utilizar no futuro	-	-	-	-	2	9,5	2	3,0
Não sabe	-	-	1	2,8	-	-	1	1,5
Total	9	100	36	100	21	100	66	100

²⁰ Preencheu-se um único questionário nos casos de grupos hoteleiros com a função financeira centralizada, ou seja, sempre que existisse um único responsável pela contabilidade de gestão para todos os hotéis do grupo/região e os procedimentos e práticas contabilísticas fossem os mesmos. Os questionários foram preenchidos por 35 indivíduos.

Verifica-se que apenas duas em cada três unidades afiliadas a cadeias internacionais adotam o USALI. É de realçar a elevada percentagem de utilização entre os independentes, que ultrapassa a das unidades afiliadas a cadeias nacionais. Ademais duas unidades, ambas independentes, pretendem utilizar este sistema no futuro. Ressalva-se, porém, que uma das cadeias nacionais com sete unidades participantes no estudo que indicou não utilizar formalmente o sistema utiliza um modelo muito semelhante ao USALI.

Inquiriu-se informalmente sobre a edição do USALI em uso (à data da recolha de dados vigorava a 10.^a edição) tendo-se observado que uma boa parte das unidades ainda estaria a utilizar a nona edição. Um dos respondentes chegou mesmo a afirmar que não utilizava nenhuma edição em particular e que se baseava no conhecimento que tinha do mesmo e na experiência de implementação noutras unidades. Conclui-se assim que, devido ao facto do USALI não ser obrigatório e não existirem sanções pela sua incorreta aplicação (tal como sucede com as normas de relato financeiro), os hotéis adotam o modelo com ligeiras ou mesmo significativas modificações e não se mostram preocupados em acolher com a celeridade desejada as alterações introduzidas nas novas edições. Contudo, como adverte a AHLEI (2015), há que notar que se o hotel tiver celebrado um contrato de gestão, de *franchising*, de hipoteca, de mútuo ou contrato similar, que contenha uma cláusula que remeta para a mais recente edição do USALI, nesse caso, o hotel estará em incumprimento. Acresce que as empresas de *benchmarking* elaboram informação de acordo com a edição do USALI em vigor podendo a sua não adoção distorcer análises comparativas.

O facto de apenas metade das unidades utilizarem o USALI e de cerca de 6% desconhecem este sistema desenvolvido nos EUA há quase nove décadas, merece reflexão e abre uma janela de oportunidades para as entidades que ministram formação na área da hotelaria e da contabilidade a fim de dotar os responsáveis hoteleiros com ferramentas e técnicas inovadoras como sejam o USALI e outras (e.g. ABC, BSC), que os habilitem a responder de forma mais eficaz aos desafios impostos pela crescente competitividade. Não é demais realçar que o USALI permite às partes interessadas (gestores, proprietários, auditores), avaliar o desempenho do hotel em relação ao passado, ao da concorrência direta (com níveis de qualidade, dimensão e localização semelhantes) e ao da indústria como um todo.

Comparando com outros estudos realizados em Portugal, os resultados relativos à utilização do USALI são superiores aos do levantamento efetuado pela AHP, em 2006, que reporta taxas de utilização na ordem dos 30% nas unidades hoteleiras de quatro e cinco estrelas do Algarve. Já o estudo de Lima Santos *et al.* (2012), cujos dados reportam a um período mais recente, revela uma taxa de utilização de 43%. Seria útil perceber se este incremento na utilização é consequência do processo de globalização ou se é fruto de uma maior divulgação do sistema no ensino superior ou da sua inclusão em cursos de formação profissional.

Comparando com estudos realizados na Europa, como os de Pavlatos e Paggios (2007) na Grécia e de Campa Planas (2005) em Espanha, conclui-se que, em termos globais, as taxas de utilização do USALI em Portugal são superiores às da Grécia e próximas das de Espanha. De relembrar, no entanto, que Campa Planas (2005) observou um elevado grau de implementação nas cadeias internacionais (100%) e nas grandes cadeias hoteleiras espanholas, mas num estudo posterior não confirma a utilização generalizada do USALI nas unidades pertencentes a cadeias. No presente estudo, duas das três unidades afiliadas a cadeias internacionais que não utilizam o USALI são espanholas, surgindo no estudo de Campa Planas (2005) classificadas como grandes cadeias hoteleiras. Ao excluí-las deste segmento, obter-se-ia uma taxa de adoção do USALI nas cadeias internacionais próxima dos 90%, semelhante à observada anteriormente por Planas.

Apesar de superior à esperada, a taxa de adoção do USALI nas unidades do Algarve fica aquém da reportada por Kwansa e Schmidgall (1999) nos EUA (78,6%), o que não surpreende dado o sistema ter origem naquele país. Tal como naquele estudo, também no presente estudo houve quem

mencionasse desconhecer se o sistema estava a ser usado e quem estivesse a utilizar o USALI sem o saber.

O cruzamento da variável “utilização do USALI” com a variável “categoria”, permite concluir que quase todas as unidades de cinco estrelas (91,7%) adotam o USALI, sendo a proporção de unidades de quatro estrelas que o fazem inferior (40,7%).

Relativamente a questão Q2: *Porque motivos não adotam as unidades hoteleiras o USALI?*, observa-se que entre os motivos apresentados predominam o facto de não ser obrigatório (42,9%) e a satisfação com o sistema atual (25%). Duas unidades que assinalaram o primeiro motivo indicaram ainda “*limitações em termos de recursos financeiros*” e “*o sistema satisfaz as necessidades recentes*”. Os “outros motivos”, apresentados por 25% das unidades, incluem: “*existência de um sistema próprio standardizado em todo mundo/Analítica própria*”, “*desconhecimento do motivo*”; “*o assunto nunca foi abordado*”, “*a hotelaria é um negócio novo no grupo. O atual sistema está muito virado para a área da construção civil*”. O resultado corrobora Potter e Schmidgall (1999), que apontam a satisfação com o atual sistema de relato e as limitações quanto aos recursos financeiros como fatores potenciais para a não adoção do USALI.

O trabalho de que este estudo faz parte (Faria, 2012) investigou a utilização de outras técnicas de contabilidade de gestão. Observou-se serem raras as unidades que utilizavam técnicas para além do USALI e dos orçamentos. Assim, conclui-se, como Lamelas (2011), que a contabilidade de gestão na hotelaria portuguesa é praticamente sinónimo de USALI.

No tocante à questão Q3: *A quem coube a decisão de adotar o USALI?*, constata-se que foi a administração (15 unidades, 45,5%) ou esta conjuntamente com o diretor financeiro (8 unidades, 24,2%). Em três unidades (9,1%) a decisão foi do diretor financeiro e noutras três unidades (9,1%) pertencentes ao mesmo grupo hoteleiro foi o diretor geral (de nacionalidade inglesa) a tomar a decisão. Noutras tantas unidades, a decisão coube à empresa de gestão. Somente numa unidade a decisão coube ao proprietário/sócios.

Os resultados estão em linha com as do estudo de Kwansa e Schmidgall (1999), em que os respondentes indicaram que a decisão de adotar o USALI foi tomada a nível *corporate* em 50,9% das organizações e por um executivo financeiro em 25% das mesmas. Nas restantes, foi o diretor geral, o proprietário/sócios ou, na maioria dos casos, outra autoridade.

Para responder à questão Q4: *Qual é a opinião dos respondentes em relação à imputação dos gastos indiretos aos departamentos operacionais com as finalidades previstas no USALI?*, inquiriram-se os respondentes quanto à sua concordância com tal imputação com as finalidades previstas na 9.^a edição do USALI. Observou-se que os 16 respondentes das 33 unidades que utilizam o sistema concordam com tal imputação, sobretudo para ‘avaliar a rendibilidade departamental’ e para ‘decidir sobre aquisições ao exterior’, já que 50,1% e 43,8%, respetivamente, assinalaram um valor igual ou superior a 4 (na escala de 1 a 5²¹) nestas finalidades (média de 3,50 e 3,25, respetivamente). De assinalar que um quarto dos respondentes é indiferente à imputação dos gastos com qualquer das finalidades indicadas. Conclui-se, assim, que a opinião dos profissionais vai ao encontro das críticas que sugerem ser difícil avaliar a rendibilidade departamental sem que os departamentos operacionais sejam sobrecarregados com estes gastos.

Relativamente à importância do USALI comparativamente a outros normativos (Q5: *Qual é a importância do USALI relativamente a outros normativos contabilísticos e fiscais?*), 46% dos respondentes indicaram que esta norma setorial é pouco ou nada importante para a gestão financeira da unidade. Destacam-se as normas fiscais (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas/outra legislação fiscal), com mais de três quartos dos respondentes a sinalizarem que são

²¹ Sendo 1 – Discordo totalmente e 5 - Concordo totalmente.

importantes ou muito importantes, logo seguidas pelas normas nacionais de contabilidade e pelas normas internacionais de contabilidade. Ou seja, os respondentes atribuem maior importância às normas obrigatórias, cuja não-adoção poderá comportar sanção, o que não surpreende. As respostas vêm também revelar a importância dada aos critérios fiscais, evidenciando a influência que a fiscalidade tem exercido sobre a contabilidade em Portugal. A contabilidade é aí perspectivada como um instrumento que serve para o cumprimento de obrigações fiscais e não como uma ferramenta de apoio à tomada de decisão.

Este resultado diverge do obtido por Kwansa e Schmidgall (1999), acerca do papel do USALI na gestão financeira das unidades hoteleiras dos EUA. Estes autores concluíram que este, e logo depois o código do *Internal Revenue Service*, são claramente mais importantes do que as normas do FASB.

4.2. Fatores contingenciais que explicam a utilização do USALI nas unidades hoteleiras

Para testar a H1: *Existe relação entre as variáveis 'utilização do USALI' e 'tipo de gestão'*, optou-se por reclassificar esta variável, dado existirem poucos casos em cada uma das células. Assim, procedeu-se à agregação das diversas categorias de respostas, originando-se uma nova variável denominada “utilização do USALI-reclassificada” com apenas duas categorias, “sim” e “não”.²² Realizou-se então o teste exato de Fisher, que apresenta um valor de 1,475 ($p=0,5$). Este resultado não permite rejeitar a hipótese nula de independência. Logo, não se confirma o que é referido na literatura e as conclusões de Pavlatos e Paggios (2007), Lamelas (2011) e Lima Santos *et al.* (2012) sobre a existência de relação entre a utilização do USALI e a pertença a cadeia internacional. O fato da amostra integrar unidades pertencentes a cadeias internacionais não qualificáveis como “puras” ou “tradicionais” (uma com origem em Espanha e a outra na Alemanha) poderá ter contribuído para este resultado.

Em seguida, testou-se a H2: *Existe relação entre a 'utilização do USALI' e a 'dimensão'*. Primeiro, criou-se uma única variável representativa das variáveis associadas à dimensão (número de quartos, número de camas, número de trabalhadores e volume de vendas) recorrendo ao método das componentes principais. Esta variável permite capturar a variabilidade comum a estas quatro variáveis. De acordo com Pestana e Gageiro (2003), a estatística de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o teste de esfericidade de *Bartlett*²³ indicam que a opção pela Análise Fatorial é média (KMO=0,720) e que as variáveis estão correlacionadas entre si. Foi extraído um fator que explica 80,4% da variabilidade total; este fator é a estimação do efeito “dimensão”. Verifica-se que a utilização do USALI pelas unidades hoteleiras também não depende da dimensão. De facto, quando se utiliza um instrumento de análise multivariada (regressão logística binária ou a análise discriminante) para explicar a adoção do USALI a partir de variáveis contínuas ou ordinais, o poder explicativo do modelo não vai muito para além de um simples lançamento de “moeda ao ar”. O modelo aceita o número de camas e de trabalhadores como variáveis explicativas, melhorando assim em 10% o poder preditivo em relação ao puro acaso. Por outro lado, uma comparação de médias pelo método *t de Student*²⁴ mostra que só o número de trabalhadores varia de forma significativa com a utilização do USALI ($t=2,89$; $p<0,01$). O fator dimensão e o volume de vendas estão próximos da significância ($p<0,1$). Adicionalmente realizou-se o

²² Os casos em que a resposta foi “não”, “não sabe”, “tenciona utilizar no futuro” e “nunca ouviu falar” foram agregados na categoria “não”.

²³ A estatística Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o teste de esfericidade de *Bartlett* permitem aferir a qualidade das correlações entre as variáveis, indicando se é ou não produtivo usar a análise de fatores. A estatística KMO varia entre 0 e 1; quanto mais próximo de um mais adequada é a amostra à aplicação da análise fatorial. O teste de esfericidade de *Bartlett* testa a hipótese da matriz das correlações ser a matriz identidade, o que indicará que não há correlação entre os dados. Para um nível de significância de 5% é de rejeitar a hipótese nula de matriz de correlação identidade.

²⁴ O teste *t* para duas amostras independentes compara a média da variável num grupo com a média da variável noutro grupo (Pestana e Gageiro, 2003). Antes de realizar o teste *t*, testou-se a variável “dimensão” quanto à normalidade. Os resultados dos testes de *Kolmogorov-Smirnov* e de *Shapiro-Wilk* não permitiram rejeitar a hipótese de normalidade ($p>0,05$).

teste de Mann-Whitney²⁵ tendo este dado resultados igualmente significativos: o número de trabalhadores e o volume de vendas diferem com a utilização do USALI ($p < 0,05$). Já em relação ao “número de quartos” e ao “número de camas” não há diferenças significativas ($p > 0,05$). O fator “dimensão” está próximo da significância ($p < 0,1$). Dado ter-se observado que as unidades de quatro estrelas ocupam, em média, menos trabalhadores do que as unidades de cinco estrelas (71 e 213 trabalhadores, respetivamente), procurou-se averiguar se a categoria estaria relacionada com o número de trabalhadores. Realizou-se o teste *t de Student* concluindo-se pela existência de relação entre as variáveis ($t = -3,876$; $p < 0,01$).²⁶ Optou-se então por testar a existência de relação entre as variáveis “categoria” e “utilização do USALI-reclassificada”, com recurso ao teste exato de Fisher (uma alternativa ao teste do Qui-quadrado para frequências observadas baixas). Este teste mostra que as variáveis não são independentes ($p < 0,005$). Conclui-se assim que a adoção do USALI poderá ser mais bem explicada pela categoria, que implica um número maior ou menor de trabalhadores, mas não necessariamente por outras variáveis também associadas à dimensão.

Este resultado corrobora o de Lamelas (2011) quando refere que a utilização do USALI varia com a categoria da unidade hoteleira (quanto menor, menor a utilização).

Testou-se por fim a H3: *Existe relação entre a ‘utilização do USALI’ e o ‘responsável pela organização do SCG’*. O teste do Qui-quadrado ($t = 9$, $p < 0,05$) permite rejeitar a hipótese de independência das variáveis, logo, conclui-se pela existência de relação entre as variáveis, ou seja, quando o SCG é organizado por entidades externas (empresa de consultoria/de informática, profissional liberal) há uma maior tendência para a utilização do USALI.

Concluindo, a análise bivariada sugere que não existem diferenças significativas entre utilização do USALI e o tipo de gestão. Admite-se que a razão para este resultado possa dever-se à proveniência das cadeias internacionais que compõem a amostra. Também não existe relação entre a utilização do USALI e a dimensão da unidade, exceto no tocante ao número de trabalhadores. Existe porém relação entre a utilização do USALI e a categoria da unidade. Por fim, observou-se a existência de uma relação significativa entre a utilização do USALI e a entidade responsável pela organização do SCG.

5. CONCLUSÕES

Este estudo pretendeu contribuir para a divulgação do USALI, através da análise da sua estrutura, da base concetual em que assenta e das suas vantagens e limitações. Analisou ainda o grau de adoção do USALI e a sua utilidade para os gestores das unidades hoteleiras, tendo por base uma amostra de 66 unidades localizadas no Algarve, a principal região turística portuguesa. Procurou também identificar fatores contingenciais que expliquem a utilização do USALI.

Os estudos sobre a adoção do USALI escasseiam. A revisão de literatura revela que o USALI é muito utilizado nos EUA e nas cadeias hoteleiras internacionais. Em Portugal, a investigação é recente e escassa indiciando que mais de metade das unidades hoteleiras não utilizam este plano setorial.

No presente estudo observou-se uma taxa de adoção do USALI de 50%, taxa esta superior à reportada noutros estudos realizados em Portugal (AHP, 2006; Lima Santos *et al.*, 2012), o que denota uma evolução positiva cuja causa seria importante explorar. Atendendo ao tipo de gestão, a taxa de adoção nas cadeias internacionais é inferior à esperada (66,7%) e às reportadas noutros estudos, como o de Campa Planas (2005). Surpreendentemente, a taxa de adoção é mais elevada nos hotéis independentes do que nas cadeias nacionais.

²⁵ O teste de Mann-Whitney compara o centro de localização de duas amostras, com o intuito de detetar diferenças entre as duas populações correspondentes. É preferível ao teste *t* quando há violação da normalidade ou quando os *n*'s são pequenos (Pestana e Gageiro, 2003).

²⁶ Adicionalmente realizou-se o teste de Mann-Whitney tendo este revelado que o número de trabalhadores difere consoante a categoria ($p < 0,01$).

As unidades apresentaram como principais motivos para não utilizarem o USALI o facto de não ser obrigatório (42,9%) e a satisfação com o sistema atual (25%). Quase 46% dos respondentes consideram que esta norma setorial é pouco ou nada importante para a gestão financeira da unidade comparativamente a outras ferramentas/normativos, atribuindo maior relevância às normas fiscais.

A análise bivariada sugeriu que não existem diferenças significativas entre utilização do USALI e o tipo de gestão. Admite-se, no entanto, que a razão possa dever-se à proveniência das cadeias internacionais que compõem a amostra (e.g. alemã e espanhola). Também não existe relação entre a utilização do USALI e a dimensão da unidade hoteleira, exceto no tocante ao número de trabalhadores. Existe porém relação entre a utilização do USALI e a categoria da unidade. Observou-se ainda a existência de uma relação significativa entre a utilização do USALI e a entidade responsável pela organização do SCG.

Como sugestões para investigação futura, poder-se-ia alargar o estudo a outro universo (Portugal Continental, Regiões Autónomas), dado que são escassos os estudos realizados em Portugal. Seria particularmente interessante analisar a adoção do USALI numa região com uma sazonalidade não tão acentuada. Poder-se-iam ainda identificar outras variáveis contingenciais específicas da indústria hoteleira, em particular do Algarve.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AHLEI [AMERICAN HOTEL AND LODGING EDUCATIONAL INSTITUTE] (2015): “Uniform System of Accounts for the Lodging Industry FAQ”, [online], disponível em URL: <<https://www.ahlei.org/Resources/USALI/Uniform-System-of-Accounts-for-the-Lodging-Industry-FAQ/> [16 de Dezembro de 2015].
- ATKINSON, H. (2006): “Performance measurement in the international hospitality industry”, in HARRIS, P.; MONGIELLO, M. (eds.): *Accounting and Financial Management*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 46-70.
- BROWN, J.; ATKINSON, H. (2001): “Budgeting in the information age: A fresh approach”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13, 3, 136-143.
- CAMPA PLANAS, F. (2005): *La Contabilidad de Gestión en la Industria Hotelera: Estudio sobre su Implantación en las Cadenas Hoteleras en España*, Tese de Doutoramento não publicada, Universitat Rovira i Virgili.
- CAMPA PLANAS, F.; REBULL, M. (2007): “Un análisis de las prácticas en contabilidad de gestión dentro del sector hotelero: Diferencias entre el segmento vacacional y el de ciudad”, *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 9, 159-184.
- CARVALHO, F. (2009): *O “Uniform System of Accounts for the Lodging Industry” – Case Study Hotel Baía*, Tese de Mestrado não publicada, ISCTE-IUL.
- CHIN, J.; BARNEY, W.; O’SULLIVAN, H. (1995): “Best Accounting Practice in Hotels: A Guide for Other Industries?”, *Management Accounting*, 73, 11, 57-58.
- CRUZ, M.I. (2007): *Performance measurement practices in a globalized setting in the hospitality industry: An interpretive perspective*, Tese de Doutoramento não publicada, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.
- DOWNIE, N. (1997): “The use of accounting information in hotel marketing decisions”, *International Journal of Hospitality Management*, 16, 3, 305-312.
- ENZ, C.; POTTER, G. (1998): “The impact of variety on the costs and profits of a hotel chain’s properties”, *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 22, 2, 142-157.
- FARIA, A. (2012): *Sistemas de Contabilidade de Gestão no Setor Hoteleiro do Algarve: Planeamento ou Improvisação?*, Tese de Mestrado não publicada, Universidade do Algarve.
- FERREIRA, L. (2012): *A implementação do Uniform System of Accounts for the Lodging Industry num grupo hoteleiro em Portugal*, Tese de Mestrado não publicada, ISCTE-IUL.
- FIELD, H. (1995): “Financial management implications of hotel management contracts: A UK perspective”, in Harris, P. (ed.), *Accounting and Finance for the International Hospitality Industry*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 261-277.

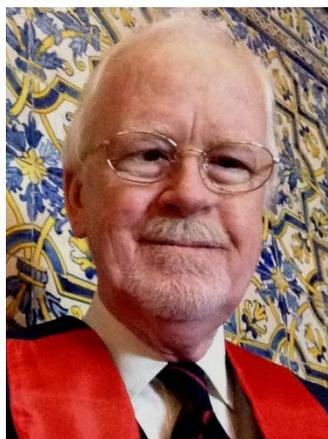
- GELLER, A.; SCHMIDGALL, R. (1980): “Cost allocation under the uniform system of accounts”, *Cornell Hotel and Administration Quarterly*, 21, 3, 31-39.
- HAKTANIR, M. HARRIS, P. (2005): “Performance measurement practice in an independent hotel context”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 17, 1, 39-50.
- HANYC [HOTEL ASSOCIATION OF NEW YORK CITY] (1996) *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, 9.^a edição revista, Michigan.
- HANYC [HOTEL ASSOCIATION OF NEW YORK CITY] (2014): *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, 11.^a edição revista, Michigan.
- HARRIS, P. (1999): *Profit Planning*, 2.^a edição, Oxford, Butterworth-Heinemann.
- HARRIS, P.; BRANDER BROWN, J. (1998): “Research and development in hospitality accounting and financial management”, *International Journal of Hospitality Management*, 17, 2, 161-181.
- HILL, M.; HILL, A. (2009): *Investigação por Questionário*, 2.^a edição, Lisboa, Edições Sílabo.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA (INE), I.P. (2010): Estatísticas do Turismo 2009. [Online]. Lisboa-Portugal, 2010. Disponível em URL: <<http://www.ine.pt>> [17 de Dezembro de 2012]. ISSN 0377-2306.
- JAGELS, M. (2007): *Hospitality Management Accounting*, 9.^a edição, New Jersey, John Wiley and Sons.
- KRAKHMAL, V. (2006): “Customer profitability accounting in the context of hotels, in P. Harris e M. Mongiello (Eds.)”: *Accounting and Financial Management, Developments in the international hospitality industry*, Oxford, Butterworth-Heinemann, 188-210.
- KWANSA, F.; SCHMIDGALL, R. (1999): “The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry: Its importance and use by hotel managers”, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 40, 6, 88-94.
- LAMELAS, J. (2004): *Sistema Uniforme de Contabilidade Analítica de Gestão Hoteleira*, Lisboa, Vislis Editores.
- LAMELAS, J. (2011): “Direção Hoteleira em Equipa com o USALI e o BSC – para uma gestão mais eficaz e eficiente”, *Cogitur – Journal of Tourism Studies*, 4, 4, 55-79.
- LIMA SANTOS, L.; GOMES, C.; ARROTEIA, N. (2012): “Management Accounting Practices in the Portuguese Lodging Industry”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8, 1, 1-14.
- MIA, L.; PATIAR, A. (2001): “The use of management accounting systems in hotels: An exploratory study”, *International Journal of Hospitality Management*, 20, 2, 111-128.
- PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. (2007): “Cost accounting in Greek Hotel Enterprises: An empirical approach”, *Tourismos*, 2, 2, 39-59.
- OTLEY, D. (1980): “The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis”, *Accounting, Organizations and Society*, 5, 413-428.
- PÉREZ, B.; GALLARDO, A. (2004): “El cuadro de mando como instrumento para la gestión: Una propuesta para el sector hotelero”, *Estudios Turísticos*, 159, 55-85.
- PERSIC, M.; JANKOVIC, S. (2010): “Performance Benchmarking Tool in the Croatian Hotel Industry”, *EuroCHRIE*, Amesterdão, 25-28 Outubro.
- PESTANA, M.; GAGEIRO, J. (2003): *Análise de Dados para Ciências Sociais, A complementaridade do SPSS*, 3.^a Edição, Lisboa, Edições Sílabo.
- POTTER, G.; SCHMIDGALL, R. (1999): “Hospitality management accounting: Current problems and future opportunities”, *International Journal of Hospitality Management*, 18, 4, 387-400.
- ROJAS, J.; SAMPER, R. (2002): “La información contable para gestión en la empresa hotelera: El Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)”, *Cuadernos de CC.EE. y EE.*, 43, 57-75.
- VACAS GUERRERO, C. (2000): “Sistema Uniforme de Contabilidad para la industria del alojamiento: Un modelo anglosajón de planificación contable”, *Técnica Contable*, LII, 622, 727-744.
- VENEGAS, T. (2011): “Is it time for a new edition of the USALI?”, *The Bottomline*, August/September.

Ana Rita Faria



É professora adjunta na Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo da Universidade do Algarve, onde leciona disciplinas de Contabilidade em cursos de Licenciatura e de Mestrado. Licenciou-se em Gestão Financeira na Universidade do Algarve; doutorou-se em Ciências Económicas e Empresariais, Especialidade em Gestão, pela Faculdade de Economia da Universidade do Algarve com tese sobre a temática “Sistemas de Contabilidade de Gestão no Setor Hoteleiro do Algarve: Planeamento ou Improvisação?”. Mestre em Ciências Económicas e Empresariais pela Universidade do Algarve. Tem desenvolvido investigação na área da História da Contabilidade e no domínio da Contabilidade de Gestão aplicada ao setor hoteleiro, investigação esta que tem sido difundida em diversos encontros científicos e publicada em revistas nacionais e internacionais, de que são exemplo as revistas *Accounting History*, *Pecvnia* e *Tourism and Management Studies*.

Duarte Trigueiros



É professor catedrático jubilado de Gestão de Empresas. Licenciou-se no Instituto Superior Técnico de Lisboa e trabalhou na Junta de Energia Nuclear, na EDP e em outras empresas. Em 1987 ingressou no ISCTE (Lisboa), doutorou-se no Reino Unido e foi *visiting fellow* da *City University* (Londres) onde aperfeiçoou modelos para a análise de risco de crédito e métodos de revisão analítica de contas. Publicou artigos sobre análise financeira e sobre métodos analíticos, em revistas como a *British Accounting Review*, *Accounting and Business Research*, *Applied Economics* e outras. Foi docente da AESE nos seus programas de Alta Direção. Trabalhou em projetos de desenvolvimento do Banco Mundial na Guiné-Bissau e da Cooperação Portuguesa em Timor-Leste. Esteve destacado em Macau durante seis anos. Presentemente leciona num mestrado da Universidade de Macau, coordena um projeto financiado pela Fundação para o Desenvolvimento da Ciência e Tecnologia de Macau e é membro de um centro de investigação do ISCTE-IUL em Lisboa.

#

Leonor Fernandes Ferreira



É professora associada convidada na Nova School of Business and Economics (Nova SBE), onde lecionou, desde 2003, *Financial Accounting* no LisbonMBA, Contabilidade Financeira nas licenciaturas de Economia e Gestão e *Financial Statement Analysis* nos programas de Mestrado. É ainda investigadora do centro de investigação INOVA, da mesma faculdade. É doutora em Gestão de Empresas. Mestre em Gestão pela Universidade Técnica de Lisboa (ISEG). É autora dos livros *Financial Reporting in Portugal* (Routledge, 1994) e *Modelos de Avaliação de Empresas e Utilidade da Informação Contabilística* (Ed. Lusíada, 2008). Publicou vários artigos, em revistas técnicas e científicas e colaborou escrevendo capítulos em diversas obras colectivas, tais como *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica* (AECA, 1996), *La Regulación de la Información Contable Financiera en la Unión Europea: Países del sur de Europa* (ICAC, 1997) *Accounting Regulation in Europe* (MacMillan, 1999), *Transnational Accounting* (Palgrave, 2001) e *The Millers' European Accounting Guide* (Aspen, 2003). (Escolar Editora, 2008) e *O SNC e os Juízos de Valor – Uma Visão Multidisciplinar* (Almedina, 2013). Participou em vários projetos de investigação, tendo sido a coordenadora de Portugal na rede de investigação em contabilidade europeia HARMONIA (2000-2004).