

**O “UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING
INDUSTRIES” - *Case Study* Hotel Baía**

Filipa Renata Calado Pinheiro de Carvalho

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

Orientadora:
Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado, Professora Auxiliar, ISCTE-IUL,
Departamento de Contabilidade

Setembro, 2009

Agradecimentos

À pessoa que autorizou o estudo no hotel em questão permitindo que todo o *case study* fosse desenvolvido e que disponibilizou o seu tempo, precioso, estando sempre prestável nas entrevistas que foram acontecendo.

À minha orientadora, por todo o apoio e motivação que sempre me apresentou. A sua predisposição e intuição foram fundamentais para ultrapassar todas as dúvidas que foram surgindo ao longo do trabalho, no alcance de uma meta a que me propus alcançar.

À minha família, por todo o apoio que me prestou.

Resumo

Esta dissertação de mestrado procura explicar em que consiste o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)*, como ferramenta utilizada no controlo de gestão. Tem como objectivo descrever o modelo e qual a informação prestada no apoio à tomada de decisão. Pretende igualmente averiguar se o *USALI* está a ser utilizado numa empresa em Portugal, de que forma, quais as semelhanças e diferenças face ao modelo teórico e qual a informação para a gestão que a empresa retira para a tomada de decisões. Para esta finalidade utilizou-se como método de investigação o *case study*, tendo este sido realizado no Hotel Baía. Após a descrição do modelo e depois da análise do *case study*, chegou-se à conclusão que o Hotel utiliza o *USALI* como fonte de informação para a tomada de decisões, no entanto, com algumas adaptações. Nomeadamente, a utilização de chaves de imputação e a adequação das demonstrações de resultados à sua realidade, desviando-se do modelo teórico. Uma semelhança encontrada é a análise de rácios e a comparação da informação ano a ano e suas variações, em valor e em percentagem.

Palavras-chave: *USALI*, *case study*, controlo de gestão, hotelaria. JEL Classification: M41; L83.

Abstract

This master dissertation attempts to explain the *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)* as a tool used in management control. It aims to describe the model as well as the rendered information to support the decision making procedure. It also intends to assess whether *USALI* is being used in Portugal at corporate level, in which way, which are the similarities/differences once compared with the theoretical model, and which is the precise management information that corporate takes into consideration in its decision making procedures. To this end, the research method used was the case study done at Hotel Baía. After the description of the model and the case study analysis, one comes to the conclusion that Hotel Baía uses *USALI* as a source of information in its decision making procedures, but with some adaptations though. Namely by using allocation bases and by adapting income statements to meet its needs, digressing this way from the theoretical model. As far as similarities are concerned, one to be found is the ratio analysis and the comparison between the yearly information and its variations, in value and percentage.

Key-words: *USALI*, *case study*, management control, Lodging industry. JEL Classification: M41; L83.

ÍNDICE

I - Introdução	1
II - Revisão de Literatura	3
2.1 O Uniform System of Accounts for the Lodging Industry	3
2.1.1 A Demonstração de Resultados Resumo	7
2.1.2 Os Anexos à Demonstração de Resultados Resumo	11
2.1.3 A Informação Prestada pelo USALI.....	17
2.2 Revisão de Estudos Empíricos.....	20
III - <i>Case Study</i>	27
3.1 A Teoria dos <i>Case Study</i> 's	27
3.2 A Implementação do USALI no Hotel Baía.....	33
3.2.1 Caracterização do Hotel Baía.....	33
3.2.2 Descrição do USALI Implementado	35
3.2.3 Análise Comparativa entre o <i>USALI</i> Teórico e o <i>USALI</i> Implementado	42
3.2.4 Análise Crítica ao USALI Implementado.....	45
IV - Conclusão	47
Bibliografia.....	49
Anexos.....	51

ÍNDICE de tabelas

Tabela 1 - Demonstração de Resultados Resumo.....	8
Tabela 2 - Demonstração de Resultados do Departamento Quartos	12
Tabela 3 - Demonstração de resultados do departamento Comidas	13
Tabela 4 - Demonstração de resultados do departamento Bebidas	14
Tabela 5 – Anexo 18 – Segurança	15
Tabela 6 – Anexo 21 – Manutenção	15
Tabela 7 – Anexo 25 - Juros.....	16
Tabela 8 – Anexo 26 - Depreciação e Amortização	16
Tabela 9 – Demonstração de resultados – desdobramento das colunas.....	18
Tabela 10 – Os estudos empíricos e o seu objectivo	20
Tabela 11 – Mapa comparativo dos estudos empíricos	20
Tabela 12 – Classificação dos pressupostos.....	28
Tabela 13 – Os paradigmas e sua posição teórico metodológica	29
Tabela 14 – Centros de custo.....	36
Tabela 15 – Chaves de Repartição.....	37
Tabela 16 – Chaves de Repartição (continuação).....	37
Tabela 17 – Chaves de Repartição (conclusão).....	38
Tabela 18 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais	38
Tabela 19 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (continuação)...	38
Tabela 20 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (conclusão).....	39
Tabela 21 – Bases para repartição dos custos indirectos	43

I - Introdução

Este trabalho pretende estudar e explicar em que consiste uma ferramenta utilizada no controlo de gestão e que é específica da indústria hoteleira, o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), mais particularmente, demonstrar em que consiste o modelo e qual a informação que presta no apoio à tomada de decisão. Propomo-nos igualmente investigar se as empresas portuguesas do sector hoteleiro utilizam ou não este sistema e de que forma está implementado. É um sistema que é largamente utilizado nos Estados Unidos da América (EUA), assim como em hotéis de todo o mundo e é considerado por muitos autores como o mais adequado para o sector. Para alcançar tal objectivo, seleccionámos o método de investigação que se baseia num *case study* e pretende-se responder a questões tais como: se o sistema é utilizado em Portugal, de que forma é utilizado, quais as adaptações ao sistema, caso existam, ou seja, as principais diferenças encontradas entre o modelo teórico e a prática existente no hotel, objecto do *case study*.

A pertinência da escolha do tema reside no facto deste trabalho pretender explorar uma ferramenta utilizada no controlo de gestão de empresas ligadas a uma actividade económica de extrema importância no nosso país e que é a actividade turística, mais particularmente, a indústria hoteleira a qual possui uma linguagem específica e portanto terminologias muito próprias, com uma actividade única, igualmente muito específica. Procura-se responder a questões do tipo, o que é, para que serve, que tipo de informação faculty, quem utiliza a informação, periodicidade com que é analisada a informação, entre outras. Temos igualmente como objectivo, levantar questões pertinentes acerca do tema em estudo e deixá-las em aberto para trabalhos de investigação futuros.

O trabalho está dividido em duas partes, sendo que na primeira parte, define-se em que consiste o tema, ou seja, descreve-se o sistema ao nível da sua teoria. Aqui focaremos a nossa atenção na demonstração de resultados do *USALI*, nos anexos a essa demonstração e à informação que é prestada pelo *USALI*. No segundo ponto desta parte do trabalho, efectua-se uma revisão da literatura existente acerca do tema em estudo.

A segunda parte do trabalho divide-se em dois pontos, sendo que no primeiro se fará uma descrição ou apresentação da teoria dos *case studies*, ou seja, como se deu o seu aparecimento e na segunda parte, inclui-se o *case study* propriamente dito, com o objectivo de mostrar um caso prático de como está a ser utilizado o *USALI* em Portugal. O segundo ponto desta parte do trabalho, trata da apresentação do hotel, descreve o *USALI* implementado, efectua uma análise comparativa entre a teoria e a prática presente no hotel e por fim, apresenta vantagens e desvantagens sentidas pelos utilizadores.

II - Revisão de Literatura

Este capítulo está dividido em dois pontos, sendo que no primeiro, descreve-se o *USALI* ao nível da sua teoria, ou seja, em que consiste o sistema e as partes que o compõem, nomeadamente a demonstração de resultados e os anexos a essa demonstração. Termina com a informação que o *USALI* presta aos seus utilizadores. No segundo ponto efectua-se uma revisão da literatura existente, ao nível de estudos empíricos em que se evidenciarão as conclusões a que chegaram os investigadores acerca deste tema.

Antes de se iniciar o desenvolvimento do capítulo propriamente dito, vamos definir alguns conceitos como os custos directos e custos indirectos, os custos fixos e custos variáveis. Segundo Caiado (2008) os custos directos, são os que concorrem directamente para o fabrico de um produto e os custos indirectos, concorrem de forma indirecta. Os custos fixos, refere, são aqueles que variam com o tempo e não com o nível de actividade. Já os custos variáveis são aqueles que estão relacionados com as variações do volume da actividade ou vendas. Ora isto já não acontece com os custos fixos, que não oscilam com as variações da actividade da empresa, mas sim com o passar do tempo.

Existe um termo que é específico da hotelaria pelo que decidimos mantê-lo sem traduzir, os “*amenities*”, que compreende os produtos de higiene e conforto à disposição dos hóspedes, nos quartos do hotel, como os sabonetes e o gel de banho, por exemplo, entre muitos outros.

2.1 O Uniform System of Accounts for the Lodging Industry

O *USALI*, descrito pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) foi desenvolvido nos Estados Unidos da América (EUA). Desde 1926 que nos EUA existe uma contabilidade organizada e uniforme para o sector hoteleiro. Uma das grandes vantagens apontadas é o facto de as demonstrações financeiras das unidades hoteleiras se poderem comparar, tanto pelos utilizadores ao nível interno, entre filiais, como ao nível externo, entre as unidades hoteleiras no geral.

Permite uma comparação das situações financeiras ou mesmo das performances operacionais.

A sua utilização ultrapassou fronteiras e é implementada pelas empresas hoteleiras em todo o mundo. Em Portugal, é igualmente utilizada e não sendo obrigatória, podem-se realizar alterações. Tais adaptações apenas são possíveis, já que é utilizado mais como uma ferramenta usada no apoio à tomada de decisão, que não sendo obrigatória, não está normalizada e tão pouco é uniforme. Cada gestor adaptará esta ferramenta como julgar ser-lhe mais conveniente.

Alves (1998) refere que é um sistema contabilístico claro, simples e objectivo, bastante mais analítico, que fornece mais elementos de informação e de análise ao gestor.

Além dos documentos contabilísticos obrigatórios que as empresas hoteleiras têm de elaborar, nos EUA e que são, o balanço, a demonstração de resultados, a demonstração de capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, são elaboradas ainda, demonstrações de resultados, mas por departamento. Estas demonstrações de resultados irão proporcionar informação considerada pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966), como essencial para reportar e analisar os resultados operacionais, mas agora, com a especificidade de prestarem a informação por departamento. As empresas são então divididas ou organizadas em departamentos (secções, divisões, etc.) definidos de forma lógica e ordenada possuindo um responsável pelas mesmas. Com esta divisão pretende-se obter os resultados de cada departamento, ou seja, de que forma contribuíram para a formação do resultado global da empresa e por outro lado, a responsabilização do correcto uso dos recursos colocados à disposição do gestor.

A departamentalização é um factor que distingue a filosofia do *USALI*, a qual tem como objectivo de se chegar, como já foi referido, ao resultado de cada um dos departamentos em que a empresa se reparte e a responsabilização de uma pessoa – o gestor departamental, pelos destinos desse departamento, tanto dos resultados obtidos como da aplicação dos recursos colocados à sua disposição.

Podemos verificar a existência de mais de trinta departamentos, apresentados pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) podendo este número variar de empresa para empresa, consoante as especificidades e dimensão de cada uma e os mesmos serão adequados à sua realidade. Como sabemos, o principal serviço prestado por um hotel é o de alojamento, o aluguer de quartos, ou seja, permitir a pernoita de uma pessoa ou de um turista ou vários. No entanto, existe uma variada panóplia de outros serviços de que os turistas poderão dispor, no hotel, em que para além das refeições, poderão ainda existir serviços como cabeleireiro, ginásio, piscina, *babysitting*, *rent – a – car*, animação, bem-estar (massagens, sauna, SPA), lojas (revistas, pronto a vestir, mini mercados), etc. Com estes exemplos percebe-se o porquê da existência de mais de trinta departamentos, assim como o facto de o seu número variar consoante a dimensão de cada hotel e dos serviços que colocam à disposição, daí que se efectuarão ajustamentos nas demonstrações, no sentido de adequar as mesmas à realidade de cada caso.

De referir ainda que existe o exemplo de um quadro de contas que servirá de base ao tratamento contabilístico das operações a registar e ainda uma listagem, contendo um rol de custos que podem surgir diariamente nos hotéis e ajudar assim à sua classificação, mais uma vez, de forma uniformizada. O quadro de contas utiliza uma numeração de doze dígitos, divididos por quatro *clusters*, de três dígitos cada. Os primeiros três dígitos correspondem à propriedade; os segundos aos departamentos, tanto de proveitos como de custos, o terceiro grupo de três dígitos, às principais contas do balanço e demonstração de resultados e o último grupo, a possíveis subcontas para análise e controlo. Cada hotel adequará às suas necessidades de informação a tabela de contas sugerida. Como por exemplo, utilizar somente o segundo e o terceiro *cluster*, os quais dizem respeito aos departamentos e às contas do balanço e da demonstração de resultados.

Relativamente à desagregação das contas do segundo cluster, apresenta o seguinte, 000 – toda a propriedade hoteleira, sem departamento específico; 100 – departamento de quartos; 200 – departamento de comidas; 300 – departamento de bebidas; 400 – departamento de telecomunicações; 500 – loja de lembranças; 550 – garagem e

parqueamento; 570 – outros departamentos operacionais; 590 – alugueres e outros proveitos; 600 – administrativos e gerais; 700 – *marketing*; 800 – manutenção; 850 – custos utilitários; 900 – salários da gestão; 950 – custos fixos.

É igualmente apresentada uma desagregação do plano de contas para o terceiro cluster, no qual existem oito classes de contas, o activo (100-199), o passivo (200-279), o capital próprio (280-299), os proveitos (300-399), o custo das vendas (400-499), os custos com o pessoal (500-599), outras despesas (600-699) e os custos fixos (700-799). A numeração apresentada entre parêntesis é a sugerida para a subsequente desagregação das contas dentro de cada um dos oito grupos ou classes de contas. O nosso plano de contas pode ser comparado a esta parte.

Concluindo, existe uma classificação por departamentos (segundo *cluster*) e uma classificação pela natureza dos proveitos e dos custos, a qual está patente no terceiro *cluster*, na classe dos proveitos, dos custos das vendas, dos custos com o pessoal, das outras despesas e dos custos fixos. Isto permite a elaboração dos vários documentos contabilísticos, da demonstração de resultados dita normal e das demonstrações departamentais, mais precisamente. A primeira é elaborada com base no que aparece lançado no terceiro *cluster* e a segunda é elaborada com base na informação contida no segundo *cluster*.

Está ainda previsto um anexo para o caso de o hotel possuir um casino nas suas instalações. Nesse caso, criar-se-á um novo departamento, a incluir nas demonstrações. No caso de o hotel estar a ser gerido por uma entidade externa, também existe um anexo específico que deve ser elaborado e incluído nas demonstrações.

Outro aspecto que consideramos importante referir neste trabalho, é o facto de nos termos apercebido de que existe uma grande diferença entre as demonstrações de resultados obtidas pelo *USALI* e a nossa demonstração de resultados (DR), que é precisamente a natureza dos custos. Se na nossa DR os custos aparecem organizados por natureza e separados por operacionais, financeiros e extraordinários (a descontinuar no novo sistema contabilístico), no *USALI*, eles aparecem organizados segundo a

classificação de directos, indirectos ou fixos. Os custos variáveis, também existem, no entanto, esta classificação não é importante para este aspecto. De facto, eles serão colocados nas demonstrações conforme a sua classificação em directos ou indirectos. Não existe a noção de financeiro ou extraordinário como na contabilidade que nós conhecemos. Por exemplo, os ganhos ou perdas com as diferenças de câmbio, que, na nossa DR, apareceriam nos proveitos ou custos financeiros, no *USALI*, ficarão num departamento de outros ganhos. O mesmo acontece no caso do recebimento de juros. Um outro exemplo é o caso do pagamento dos juros de empréstimos bancários, que na nossa DR apareceriam, segundo a mesma lógica, nos custos financeiros, mas que no *USALI*, aparecem como um custo fixo, fora dos departamentos. Contudo, se qualquer dos custos mencionados anteriormente for directo, nesse caso e só assim, irá para o departamento a que diz respeito.

2.1.1 A Demonstração de Resultados Resumo

Conforme referido, este trabalho debruça-se igualmente sobre a informação financeira obtida ou trabalhada por departamento e a mesma está representada num mapa que se chama de Demonstração de Resultados Resumo, no seu nome original “*Summary Statement of Income*”. Esta demonstração fornece um resumo da actividade de todo o hotel e é elaborada com base em anexos, no seu nome original “*schedules*”, os quais, por sua vez, são elaborados para cada um dos departamentos existentes na empresa. Podemos concluir que estes anexos são demonstrações de resultados, mas contendo dados que dizem respeito a cada um dos departamentos do hotel. Portanto, na demonstração de resultados resumo (DRR), apresentada na tabela 1, podemos ler os resultados obtidos pelos vários departamentos assim como o resultado do hotel no final do período económico. Diz-se de resumo, pois vai buscar a informação aos anexos de uma forma global, não discriminada. Se pretendermos a leitura mais detalhada das rubricas de custos e de proveitos de cada um dos departamentos, existe a correspondência, por meio de uma numeração, entre a DRR e os vários anexos que a suportam.

USALI: um *Case Study* no Hotel Baía

Tabela 1 - Demonstração de Resultados Resumo

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS RESUMO						
	Anexos	Vendas	Custo das Vendas	Salários	Outros Custos	Lucro (Prejuízo)
Departamentos operacionais						
Quartos	1					
Comidas	2					
Bebidas	3					
Telecomunicações	4					
Garagem e Estacionamento	5					
Campo de Golfe	6					
Loja de Golfe	7					
Lavanderia (hóspedes)	8					
Ginásio	9					
Piscina	10					
Campo Tênis	11					
Loja de Tênis	12					
Outros Departamentos Operacionais	13					
Aluguers e Outros Proveitos	14					
	Total de Departamentos Operacionais					
Custos Operacionais não Distribuídos⁽¹⁾						
Administrativos e Gerais	15					
Recursos Humanos	16					
Sistemas de Informação	17					
Segurança	18					
Marketing	19					
Custos do Franchising	19a					
Transportes	20					
Manutenção	21					
Custos Utilitários	22					
	Total Custos Operacionais não Distribuídos					
Totais						
Resultado depois Custos Operacionais não Distribuídos						
Salários da Gestão	23					
Rendas, Taxas/Impostos e seguros	24					
Resultado antes de Juros, Depreciação e Amortização e Impostos⁽²⁾						
Juros	25					
Resultados antes de Depreciação, Amortização e Impostos						
Depreciação e Amortização	26					
Ganhos ou Perdas na Alienação de Imobilizado						
Resultados antes de Impostos sobre o rendimento						
Impostos sobre o rendimento	27					
Resultado Líquido						

(1) Pode incluir-se uma linha para as despesas de instalação, se tal for apurado em separado

(2) também conhecido como EBITDA - Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization

A DRR está dividida, essencialmente, em três partes: os “departamentos operacionais” e os “custos operacionais não distribuídos”. Claramente existem estas duas partes, com os nomes já mencionados. A terceira parte apresenta os custos fixos, no entanto, esta última parte não tem uma nomenclatura específica, uma vez que, depois de retirado o “total dos custos operacionais não distribuídos” ao “total dos departamentos operacionais”, (parte 1 - parte 2), apura-se o “resultado depois dos custos operacionais não distribuídos”, após o que a este resultado se vão subtraindo custos, que verificamos serem fixos até se chegar ao resultado líquido do exercício. Os custos fixos que se podem observar na DRR são os seguintes: salários da gestão (no caso de a gestão estar a ser efectuada por uma empresa externa contratada para esse efeito); rendas, taxas e impostos prediais e seguros; juros; depreciação e amortização; ganhos ou perdas na venda de imobilizado e por fim, o imposto sobre o rendimento.

Na parte dos departamentos operacionais colocam-se todos os departamentos que geram vendas, em que, para cada um deles aparece a informação relativa às vendas, ao custo das vendas, salários, outros custos e o lucro/prejuízo. Acrescenta-se ainda, uma coluna que faz a correspondência entre os anexos e a DRR. É no anexo que aparecem todos os valores discriminados, de custos e proveitos e os totais é que vão para a DRR. Ou seja, na DRR, aparecem apenas os totais, que por sua vez, estão explicitados nos vários anexos. Os custos directos entram para esta secção do *USALI*. O tratamento destes custos é fácil, uma vez que sendo directos, sabe-se inequivocamente a que departamento dizem respeito, ou seja, qual foi o departamento que originou estes custos. A informação que se consegue obter com esta parte é muito importante, pois permite verificar o contributo de cada um dos departamentos para o resultado final da empresa.

No que diz respeito à parte dos custos operacionais não distribuídos, aparecem departamentos que apenas reportam custos, não têm vendas associadas, como por exemplo, o departamento de marketing, manutenção, recursos humanos, etc. Custos como a electricidade, a água, o combustível, o gás, entre outros, são colocados todos juntos num departamento, ao qual foi dado o nome de custos utilitários ou gastos gerais (*Utility Costs*).

Os custos que aparecem nesta parte da DRR, são aqueles que não são facilmente atribuíveis aos departamentos operacionais, por não se saber em que parte incorreram no custo, sendo assim considerados como aplicáveis a toda a empresa.

A razão pela qual não se imputam os custos indirectos aos departamentos operacionais revela uma outra característica do *USALI*, que é a não utilização de chaves de repartição. Embora as opiniões possam divergir, em nome da uniformidade, ficou decidido que o uso de critérios de repartição poderia acarretar subjectividade manipulando a repartição dos custos. A solução apontada foi a criação de uma secção onde tais custos ficariam sem serem repartidos, os “custos operacionais não distribuídos”, já anteriormente mencionado. De facto, não existem repartições teóricas de proveitos e custos, pelo que não faz sentido, dizem, utilizar chaves de repartição. Seriam repartições arbitrárias ou subjectivas, pelo que cada departamento só pode conter proveitos e/ou custos que sejam totalmente controláveis pelo seu responsável. O que significa que todos os custos que digam respeito a um departamento, mas que não seja possível a sua quantificação com rigor (custos indirectos), não devem ser afectos ao departamento, ficando na secção custos operacionais não distribuídos. Existem pressupostos que são especificados pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) para a alocação destes custos aos departamentos. No entanto, se tal for efectuado, servirá apenas para uso interno. Não deve ser divulgado com a restante informação financeira. Ou seja, se o gestor considerar que tem de afectar os custos indirectos aos departamentos e usar essa informação para o estabelecimento dos preços dos serviços ou, por outro lado, para aferir a eventualidade de subcontratação de serviços, conforme é referido, pode fazê-lo. No entanto, tal informação não será disponibilizada para fora da empresa, uma vez que todas as empresas elaborarão as suas demonstrações financeiras no pressuposto de que os custos indirectos não podem ser associados aos departamentos operacionais.

A terceira e última parte, não aparece claramente com a designação de “custos Fixos” mas pela observação das rubricas que aí aparecem e ainda da observação do quadro de contas referido, podemos concluir que esses custos são custos fixos.

Concluindo, a regra fundamental é colocar o que é directo (seja fixo ou variável) nos respectivos departamentos; o que é indirecto coloca-se nos custos operacionais não distribuídos; os custos fixos (que não são directos) aparecem na última parte e à medida que vão sendo subtraídos ao resultado anterior, vão dando origem a resultados intermédios até se chegar ao resultado líquido do exercício. Os custos variáveis ou são directos ou indirectos e arrumados na parte respectiva.

2.1.2 Os Anexos à Demonstração de Resultados Resumo

De um total de vinte e sete anexos à DRR, seleccionámos sete, que considerámos serem os mais significativos, tendo em conta que a actividade principal do hotel é o alojamento e depois as refeições. Com estes anexos, consegue-se ter uma visão mais particular e discriminada de todos os proveitos que contribuíram para o total dos proveitos e de todos os custos que contribuíram para o total dos custos, assim como o resultado final do departamento em análise. Facilita uma gestão mais direccionada para os problemas particulares e específicos de cada departamento, permitindo ao seu responsável delinear objectivos, planos e metas a atingir e o consequente acompanhamento e análise da actividade, a cada momento.

À semelhança do que se passa com todos os anexos que integram a primeira parte da DRR e que são os que compõem os departamentos operacionais, o que vai para a DRR são os totais das rubricas de vendas, neste caso, as líquidas, o custo das vendas (o qual não existe, no caso do departamento quartos), os custos com os salários e os outros custos. É nos anexos que se evidencia como se chega aos totais da DRR, com a desagregação dos custos dentro das rubricas. O total de outros custos é obtido pela soma de catorze parcelas, entre as quais, as comissões, a recolocação de hóspedes, os *amenities*, as reservas, etc., conforme se visualiza na tabela 2.

Tabela 2 - Demonstração de Resultados do Departamento Quartos

QUARTOS - Anexo 1		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Televisão		
Comissões		
Serviços complementares		
Contratos		
Recolocação de hóspedes		
Transporte de hóspedes		
Lavandaria e limpeza a seco		
Linho		
Amenities		
Reservas		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

A rubrica de vendas totais, primeira parcela apresentada na tabela 3, obtém-se pelo somatório das vendas líquidas com o total de outros rendimentos.

Relativamente ao apuramento do custo das vendas, há que ter em conta a chamada ventilação de consumos entre departamentos, neste caso, de comidas para bebidas, valor este a subtrair e de bebidas para comidas, sendo o valor, neste caso, a somar.

Tabela 3 - Demonstração de resultados do departamento Comidas

COMIDAS - Anexo 2		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo das Vendas		
Custo da comida		
Menos custo refeições empregados		
Menos transferências de comidas para bebidas		
Mais transferências bebidas para comidas		
Custo líquido das comidas		
Outros custos de vendas		
	Total do custo das vendas	
Resultado bruto das vendas de comidas		
Outros rendimentos		
Alugueres de salas		
Vendas associadas ao serviço de banquetes		
Cobranças de serviços		
	Total de outros rendimentos	
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Louças, vidros, pratos e linhos		
Contratos		
Lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Custos associados ao serviço de banquetes		
Música e entretenimento		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Na tabela 4 apresenta-se o anexo relativo ao departamento de bebidas, verificando-se o mesmo raciocínio patente no departamento comidas, no que diz respeito à rubrica de vendas totais. Quanto ao apuramento dos consumos do departamento de bebidas, o raciocínio é igualmente idêntico ao departamento comidas.

Tabela 4 - Demonstração de resultados do departamento Bebidas

BEBIDAS - Anexo 3		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo das Vendas		
Custo da bebida		
Menos transferências de bebidas para comidas		
Mais transferências comidas para bebidas		
Custo líquido das bebidas		
Outros custos de vendas		
Total do custo das vendas		
Resultado bruto das vendas de bebidas		
Outros rendimentos		
Cobranças de cobertura		
Cobranças de serviços		
Total de outros rendimentos		
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
Total salários		
Outros custos		
Louças, vidros, pratos e linhos		
Contratos		
Comidas grátis - aperitivos		
Lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Música e entretenimento		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
Total outros custos		
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

De seguida, iremos apresentar os anexos que integram a segunda parte da DRR, ou seja, os custos operacionais não distribuídos. Seleccionámos o anexo referente aos custos com a segurança, apresentado na tabela 5, do qual se destaca informação relativa aos custos com o pessoal e a outros custos.

Tabela 5 – Anexo 18 – Segurança

Segurança - Anexo 18		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Serviço carro blindado		
Contratos		
Material de escritório e equipamento		
Cofre e cacifos		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de segurança		_____

Seleccionámos ainda o anexo referente aos custos com a manutenção, apresentado na tabela 6.

Tabela 6 – Anexo 21 – Manutenção

Manutenção - Anexo 21		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Manutenção e reparação do edifício		
Contratos		
Manutenção e reparação de cortinas e tapeçarias		
Material eléctrico e mecânico		
Elevador		
Engenharia		
Manutenção do chão		
Mobília		
Manutenção de jardins		
Equipamento de quente, de ventilação e de ar condicionado		
Equipamento de cozinha		
Equipamento de lavandaria		
Manutenção dos materiais de prevenção e segurança		
Lâmpadas		
Chaves e cadeados		
Material de escritório		
Pintura e decoração		
Remoção de desperdícios		
Piscina		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Manutenção de veículos		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de manutenção		_____

O departamento manutenção, comparativamente com o departamento segurança, apresenta dados para o mesmo tipo de rubricas, ou seja, os custos com o pessoal e os outros custos.

Por último, incluímos dois anexos que dizem respeito à terceira parte da DRR e que integram a secção dos custos fixos. Destaca-se o anexo relativo aos custos com juros, que apresentamos na tabela 7. Este anexo já não apresenta uma organização das rubricas como os anteriores, uma vez que não há custos com o pessoal associados.

Tabela 7 – Anexo 25 - Juros

Juros - Anexo 25	
	ANO
Amortização de dívida	
Hipotecas	
Fornecedores	
Juros do Leasing	
Outras dívidas de longo prazo	
Outros	
Total de juros	

Inclui-se ainda o anexo para os custos com depreciações e amortizações, apresentado na tabela 8. Também não existem custos com o pessoal, tal como no caso anterior.

Tabela 8 – Anexo 26 - Depreciação e Amortização

Depreciação e amortização - Anexo 26	
	ANO
Bens detidos por Leasing	
Edifício	
Mobiliário e equipamentos	
Leasings e melhoramentos em leasings	
Intangíveis	
Outros	
Total de juros	

De referir que as rubricas que fazem parte dos outros custos estão colocados nas demonstrações por ordem alfabética, no entanto, na tradução optou-se por deixar a ordem inicial, ainda que fora da regra alfabética.

2.1.3 A Informação Prestada pelo USALI

Além de toda a informação financeira que já conhecemos, obtida ao nível global da empresa e que a análise financeira disponibiliza, a departamentalização e a consequente elaboração das demonstrações departamentais, vem fornecer outro tipo de informação, agora por departamento. Este tipo de informação vem igualmente auxiliar a tomada de decisões e o gestor nas suas funções diárias, permitindo agora actuar no departamento em que foi detectado que algo não está a correr bem, no caso do resultado do departamento ser negativo ou não corresponder às expectativas criadas ou orçamentadas.

Da observação da DRR, verifica-se a riqueza que cada departamento gerou, na parte dos departamentos operacionais, na última coluna da primeira parte – “Lucro/Prejuízo”. Pode-se ler ainda a informação quanto ao volume de vendas, o custo das vendas, o valor dispendido com os salários e os outros custos. Na segunda parte, nos custos operacionais não distribuídos, pode-se verificar quanto custou à empresa a manutenção de cada departamento que integra esta parte. Lê-se informação relativa aos salários e outros custos e consequente prejuízo. Aqui o prejuízo é relativizado e entendido como um valor a ser dispendido para a prestação dos serviços pelo hotel. Será sempre um prejuízo uma vez que não existem vendas associadas a estes departamentos. Podemos verificar quanto custa ou o que representa para a empresa possuir departamentos como a segurança, a manutenção, por exemplo. Da diferença entre o “total dos departamentos operacionais” e o “total dos custos operacionais não distribuídos”, obtém-se o “resultado depois de custos operacionais não distribuídos”. Ou seja, se ao resultado gerado pelos departamentos operacionais forem retirados os custos indirectos e se esse valor continuar positivo, conclui-se que a empresa consegue suportar os custos

indirectos com a riqueza gerada pelos departamentos operacionais. Esta diferença deve ser positiva, pois após os custos directos, a empresa ainda suporta uma grande quantidade de custos, absolutamente necessários ao bom desenrolar da actividade (os custos indirectos e os custos fixos). Poderá ainda verificar-se o peso que os custos indirectos representam para a empresa. Após a obtenção deste resultado, vão-se diminuindo os custos fixos, seguindo-se no sentido do “resultado líquido do exercício”, à medida que se vão lendo resultados intermédios como por exemplo, o *EBITDA*. Esta leitura faz-se, portanto, da DRR. Se quisermos verificar como se chegou aos totais das vendas, dos custos com o pessoal e dos outros custos, relativamente a cada departamento, podemos ler os respectivos anexos.

O que atrás ficou referido consiste numa leitura que facilmente se faz pela observação e interpretação das demonstrações. No entanto, há outro tipo de informação que se pode retirar do *USALI*, nomeadamente, uma análise comparativa entre o período corrente e o que foi orçamentado, uma análise comparativa entre os valores reais do período corrente e do período anterior, uma análise percentual entre proveitos e custos, bastando para tal, adequar as demonstrações àquilo que o gestor pretende obter, incluindo as colunas necessárias para o efeito. Por exemplo, inserir uma coluna para valores do ano corrente, em valor e percentagem, outra coluna para o orçamento, igualmente em valor e em percentagem e ainda uma coluna referente a valores do ano anterior, em valores e em percentagem, conforme se apresenta na tabela 9.

Tabela 9 – Demonstração de resultados – desdobramento das colunas

Ano Corrente		Orçamento		Ano Anterior	
€	%	€	%	€	%

De referir ainda que a gestão orçamental mencionada pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) tem por objectivo a elaboração de orçamentos mensais para cada um dos departamentos e o alcance de duas funções importantes numa gestão orçamental, planear e controlar. Como exemplos do que se pode tratar nas reuniões realizadas neste âmbito, incluídas no livro, temos a análise das

operações do ano corrente; análise às condições gerais do negócio; análise à situação actual da competitividade; análise aos rácios; análise aos níveis de ocupação e vendas brutas.

Um outro tipo de informação igualmente importante que pode ser obtida com a implementação de um sistema de controlo de gestão que utilize os princípios do *USALI* é relativa à análise de rácios e indicadores de gestão, por um lado e a elaboração de estatísticas, por outro.

Relativamente aos rácios, está-se a referir a rácios de liquidez, solvabilidade, rácios de actividade, rentabilidade e rácios operacionais. Estes últimos, os rácios operacionais, são mais específicos da actividade hoteleira, em que temos nomeadamente, a taxa de ocupação média dos quartos (vendas quartos/quartos pagos ocupados); a média de vendas por pessoa (total de vendas das comidas/total clientes); o rácio de comidas (custo das vendas de comidas/vendas de comidas); o “rácio do pessoal” (custos com o pessoal/total das vendas).

Quanto às estatísticas, são calculadas tanto para o departamento quartos como para o departamento comidas e de bebidas. Os rácios de ocupação apenas são calculados para o departamento quartos.

Para terminar, de referir que ainda é efectuada outra análise, mais precisamente o ponto de equilíbrio ou ponto crítico das vendas. O ponto crítico é calculado para a empresa vista como um todo, ou seja, é obtido quando o total dos proveitos iguala o total dos custos. Pode ser obtido em valor ou em quantidade, sendo que este último dado é usado para auxiliar no planeamento da actividade para um determinado período. Para esta análise é necessário determinar quais os custos fixos e os custos variáveis totais, pelo que é definido o que cada um deles representa e tais conceitos são iguais ao que já foi apresentado anteriormente. Acresce ainda um tipo novo de custos, os custos mistos, que são aqueles que têm uma parte fixa e outra variável e que, para a análise ao ponto crítico, deverão ser decompostos na sua parte fixa e variável e adicionar aos valores dos custos fixos e variáveis já obtidos. Como exemplo é dado o caso das telecomunicações,

em que uma parte é fixa, é um valor que faz parte do contrato e é sempre igual, não variando com o volume das chamadas e a outra parte, variável, a qual está ligada com a quantidade de chamadas efectuadas e que será superior ou inferior consoante se realizem mais ou menos chamadas, respectivamente.

2.2 Revisão de Estudos Empíricos

A revisão de estudos empíricos permitiu encontrar os cinco artigos apresentados na tabela 10, em que o *USALI* é objecto de estudo.

Tabela 10 – Os estudos empíricos e o seu objectivo

Artigo	Objectivo do estudo
Kwansa e Schmidgall (1999)	O <i>USALI</i> como objecto principal do estudo
Cruz (2007)	Sistemas de medição da performance usadas pela <i>joint venture</i> em análise
Chan e Wong (2007)	Aplicabilidade/adequabilidade do <i>USALI</i> à realidade do mercado turístico chinês
Persic <i>et al.</i> (2001)	Enquadramento conceptual para um sistema de medição da performance e de custos
Pavlatos e Paggios (2007)	Práticas actuais de contabilidade de custos na indústria hoteleira da Grécia

De seguida, apresenta-se uma análise comparativa entre os estudos anteriormente referenciados, na tabela 11.

Tabela 11 – Mapa comparativo dos estudos empíricos

Artigo	País	Método de recolha de dados	Número de respostas	Utilização do <i>USALI</i>
Kwansa e Schmidgall (1999)	EUA	Questionário	112	78%
Cruz (2007)	Portugal	<i>Case study</i>	1	100%
Chan e Wong (2007)	China	Entrevista	110	não refere
Persic <i>et al.</i> (2001)	Croácia	Questionário	não refere	40%
Pavlatos e Paggios (2007)	Grécia	Inquérito	85	11,80%

Kwansa e Schmidgall (1999) pretendem com este estudo averiguar o papel do *USALI* na gestão das empresas da indústria hoteleira, ao nível da prática contabilística, nomeadamente o quanto está disseminado e aceite, por um lado e o quanto está a ser utilizado, por outro. O autor conclui que o *USALI* é muitas vezes mal compreendido e pouco utilizado. No entanto, existe um suporte substancial para o sistema e para as modificações efectuadas da oitava para esta nona edição, modificações essas, que dizem respeito ao tratamento contabilístico das despesas de instalação, das louças e vidros, das gratuidades do serviço de banquetes. São apontadas ainda algumas objecções que deveriam ser tidas em conta no futuro, refere o autor.

Obtiveram-se 112 questionários respondidos (22% respostas), entre membros do “Hospitality Financial and Technology Professionals”. Do estudo retira-se que relativamente ao conhecimento do *USALI*, 11% conheciam mal o sistema, 50% admitiram que o seu conhecimento do *USALI* era bom e 9% conheciam-no de forma excelente. Outro dado obtido, foi que cerca de 88% dos questionados, referiram que sabiam da sua existência e que 12% não sabiam de nada acerca do *USALI*. Embora o *USALI* tenha sido amplamente divulgado e difundido, os 12% que nada sabiam não deixa de ser surpreendente, referem os autores. Dos resultados anteriores, os autores conseguem obter resposta ao objectivo quando refere em que medida é o *USALI* compreendido. Cerca de $\frac{3}{4}$ (78%) das respostas refere que o *USALI* é usado pelos operacionais, em que 12% indicaram que está a ser usado na íntegra, enquanto que 66%, está a ser utilizado na maioria dos aspectos, mas não em todos. 10% indicaram que não estava a ser usado mesmo e outros 10% que desconheciam se estava a ser usado ou não. Com estes dados pode tirar conclusões para responder ao segundo objectivo, quem tomou a decisão da implementação do *USALI*. A decisão de implementar o *USALI* foi tomada ao nível corporativo (57 participantes); a decisão foi tomada ao nível financeiro executivo em 28 participantes; nos restantes 27 hotéis, a decisão de seguir o *USALI* foi tomada pelo director geral, pelo dono ou ainda por outra autoridade. O terceiro objectivo, saber quem decide o seu uso, fica assim respondido. Quando perguntados acerca da frequência do uso das informações disponibilizadas pelo *USALI*, 43% referiu uma consulta mensal; 4% usam a informação diariamente; 3%, semanalmente. 37% apresentaram respostas como “2 ou 3 vezes por ano”, “conforme vai sendo necessário”,

“ocasionalmente”, “trimestralmente” e “uma vez por ano”. Finalmente, 13% referiu que não é usado de todo. Relativamente à questão colocada acerca de quem, no hotel, mais usa a informação que o *USALI* disponibiliza, a resposta mais dada, com 84%, foi o director do hotel. Com 8%, foi indicado o assistente do director e apenas com 2%, os empregados dos serviços contabilísticos. No entanto, em cerca de 6% dos casos, foi referido que duas pessoas em simultâneo usavam essa informação (sendo sempre uma delas, o director do hotel).

Os autores referem ainda que colocaram duas questões de resposta aberta, em que foram questionados pelos benefícios em adoptar o sistema e as objecções do ponto de vista operacional.

Das 98 pessoas que tinham conhecimento do *USALI*, responderam a esta questão, 76, para uma taxa de respostas de 78%, que avançaram que os benefícios ou vantagens apontadas foram a estandardização, a uniformidade, a comparabilidade e a consistência que a utilização do *USALI* permitia.

Já na questão relativa às objecções, responderam 24 entrevistados, dos 98, para uma taxa de respostas de 24%. 23 pessoas que responderam a esta questão, responderam igualmente à questão das vantagens, enquanto que apenas 1 pessoa indicou uma objecção, sem ter indicado nenhuma vantagem. Outras 10 pessoas responderam “nenhum” a esta questão.

Cinco respondentes referiram como objecção o tratamento das gratuitidades. Um deles disse que tratar uma gratuitidade como um proveito, distorce os proveitos assim como os cálculos efectuados com base nos mesmos, como os salários da gestão, por exemplo. Quatro respondentes, referiram-se à uniformidade e à compreensão da informação por não financeiros. Dois respondentes sentiam que mais do que aumentar a uniformidade, criavam-se mais áreas negras (não especificaram). Outros dois respondentes afirmaram que o *USALI* não era muito bem interpretado por pessoas de fora. As restantes objecções apontadas foram as que a seguir se apresentam: não preenche as necessidades de todos; a oportunidade de ser criativo não estará tão disponível; poderá não ser aplicável em todos os aspectos a todos os estabelecimentos hoteleiros; tende a complicar as demonstrações financeiras; a lógica por trás das novas provisões não está

de acordo com as necessidades operacionais e por último, consome muito tempo e envolve muita papelada.

Cruz (2007) pretende explorar em que medida estão a ser usados novos e tradicionais sistemas de medição da performance, numa *joint-venture*, entre uma cadeia internacional de hotéis e um hotel português. A autora utilizou o *case study* como método de investigação e a obtenção dos dados foi feita através de entrevistas. A conclusão a que chega é que a técnica mais utilizada na medição da performance, são os orçamentos e seu controlo, ou seja, a análise ao que foi orçamentado e os dados reais. Outra forma de medição da performance apontada é a análise aos resultados financeiros com base em comparações ano a ano.

A informação contabilística colocada à disposição dos gestores, referente à sua performance, é obtida com base na contabilidade. O tratamento contabilístico é realizado tendo por base o plano de contas desenvolvido a partir das linhas de orientação constantes do *USALI*. Esta informação é prestada ao nível da empresa vista como um todo, ou seja, obtendo os totais globais, assim como por departamento. Tal informação é disponibilizada mensalmente e entre ela encontra-se a comparação entre dois anos, assim como o orçamentado e o real. Portanto, os sistemas de medição da performance são elaborados com uma informação financeira obtida com base numa contabilidade efectuada sobre os princípios do *USALI*. A medição da performance é ainda completada com indicadores como a taxa de ocupação, preço médio por quarto, o REVPAR (abreviação, em português, para “*Revenue per Available Room*”) e o volume de vendas dos segmentos mais importantes e a rotação dos clientes, sendo que os três primeiros indicadores são considerados importantes, por serem variáveis directamente relacionadas com os proveitos.

Chan e Wong (2007) pretendem com este estudo, avaliar o formato contabilístico actual nos hotéis e a subsequente informação para a gestão que é prestada na China. Sugerem ainda o desenvolvimento do enquadramento, ainda que preliminar, para o estabelecimento de uma contabilidade uniforme para a hotelaria, na China.

Neste estudo, a metodologia de recolha de dados consistiu em entrevistas de grupo, a 112 entrevistados, de mais de 25 hotéis, em que os tópicos de conversa eram os seguintes: desenvolvimento de novos departamentos; melhoramentos nas demonstrações; desenvolvimento da estrutura das demonstrações. A conclusão a que chegaram foi que a aplicabilidade do *USALI* não se revelou muito fácil devido às especificidades do mercado chinês. Foram assinalados nove novos departamentos, tanto de proveitos como de custos e recomendada a preparação de nove novos anexos considerados relevantes, assim como novas rubricas dentro dos mesmos.

Presentemente, há dois tipos de formatos quanto à informação financeira prestada pelos hotéis, um que deriva do governo e o outro que deriva do que é feito a nível internacional, no sector hoteleiro – o *USALI*. O primeiro serve essencialmente para fins estatísticos. Este estudo aponta uma dificuldade na aplicabilidade do *USALI* na China, facto já apontado anteriormente e salienta que o desenvolvimento que se verificou na China ao nível turístico, nos últimos anos, veio reforçar a ideia de que há que ter em atenção as especificidades da actividade turística neste local, no sentido de rever e otimizar os mecanismos de reporte financeiro.

Persic *et. al* (2001) pretende alcançar o objectivo de mostrar como os hotéis podem aumentar a sua competitividade através do uso de melhores sistemas de contabilidade de gestão, apresentando o desenvolvimento de um enquadramento conceptual para sistemas de medição de performance e de custos, no sentido de fornecer aos hotéis uma ferramenta que os auxilie no seu objectivo de alcançar uma melhor performance. Os autores concluem que a redefinição dos seus sistemas de contabilidade de gestão podem facilitar o melhoramento da sua competitividade e consequente performance.

Este estudo foi realizado em empresas do sector hoteleiro, tendo sido utilizado o questionário como método de obtenção de informação. O seu objectivo é o de avaliar a prática corrente em relação à contabilidade de gestão e o uso da informação contabilística. Os autores chegaram a várias conclusões. Primeiro refere-se ao nível de implantação do *USALI* nos hotéis da Croácia, em que os resultados obtidos foram de 40%, para completamente implementado; 29% para parcialmente implementado e de 20% a ser implementado. Os autores concluem que os gestores croatas estão conscientes

do valor deste sistema. Outro facto questionado foi a importância da utilização dos anexos, em que 72% das respostas afirmaram que consideravam indispensáveis dois deles, “Quartos” e “Comidas e Bebidas”. Quanto à periodicidade do reporte destes anexos, 45% prefere um reporte mensal, enquanto 32% tem preferência por um reporte diário. Para os anexos de “alugueres e outros proveitos”, “recursos humanos”, “salários”, são considerados indispensáveis em 50% das respostas. Já os anexos de “marketing”, “taxas e juros” e “depreciação e amortização”, são considerados indispensáveis entre os 30% e os 45%. Para estes anexos a periodicidade da sua consulta é mensal. Para finalizar, referem ainda que o *USALI* não é mais conhecido nem mais utilizado, devido à fraca presença que ainda se assiste no que diz respeito à utilização das tecnologias de informação, assim como à fraca formação dos recursos humanos. Os autores concluem dizendo que os hotéis na Croácia devem implementar este sistema.

Pavlatos e Paggios (2007) pretendem caracterizar o estado actual das práticas de contabilidade de custos nos hotéis da Grécia. Utilizaram inquéritos como forma de obtenção de informação, dos quais foram obtidas 85 respostas. Os resultados a que chegaram revelaram que a maioria dos hotéis utiliza sistemas de contabilidade de custos tradicionais. Com o estudo conseguiram concluir ainda que os hotéis possuem tanto uma estrutura de custos fixos como uma proporção de custos indirectos, ambas consideradas pelos autores como sendo elevadas.

Dos inquéritos efectuados por estes autores, conclui-se que o *USALI* está a ser usado apenas em 11,8% dos hotéis, na Grécia. Ou seja, a maioria dos hotéis, cerca de 88%, não utiliza o *USALI*. O estudo refere que a maioria que usa o *USALI*, são hotéis que fazem parte de cadeias multinacionais (53,3%), enquanto que apenas 2,9%, que não fazem parte de cadeias internacionais de hotéis utiliza o *USALI*.

Algo muito importante que podemos retirar deste estudo, é que ele aponta características muito particulares desta indústria: a capacidade instalada, a qual é fixa; a precibilidade; o padrão da procura; a vida útil do produto; actividade/serviço em tempo real; a produção e a concepção; a localização e o tamanho; o trabalho e o capital

intensivo e a sua estrutura de custos. Outro aspecto referido, igualmente muito importante, é a estrutura de custos que se pode verificar na maioria dos hotéis: os custos fixos assumem uma proporção muito maior do que a dos custos variáveis, normalmente de 3/4. Os custos fixos que mais contribuem para este facto são os custos com o pessoal, já relativamente aos custos variáveis, prendem-se com os consumos das matérias-primas. Relativamente aos custos indirectos, os autores referem que rondam os 47%, o que consideram elevado.

Como aspectos a reter dos estudos explorados nesta parte do capítulo, podemos dizer que o *USALI* é mais utilizado nos EUA (78%), seguindo-se a Croácia (40%) e por último a Grécia (11,8%), o que não é de estranhar, pois os EUA é o país em que foi desenvolvido.

Relativamente à periodicidade com que é consultado, o período mensal é o mais indicado (43%), seguido de uma consulta diária ao sistema (4%).

Quem mais utiliza a informação prestada pelo sistema, é o director do hotel (84%), seguido do assistente do director (8%).

Em dois dos estudos é referido que o *USALI* não está a ser totalmente utilizado, ou seja, alguns aspectos não estão a ser seguidos.

III - Case Study

Numa primeira parte, explica-se o porquê do uso deste método de investigação que é o *case study* e desenvolveremos, com base na literatura o seu aparecimento e desenvolvimento. Na segunda parte deste capítulo, apresenta-se o *case study* propriamente dito, onde se efectua a caracterização do hotel em estudo, a prática presente no hotel com a implementação do *USALI*, fazendo uma descrição do sistema implementado, seguindo-se uma análise comparativa entre a teoria e a prática. Finalmente, mencionam-se vantagens e desvantagens.

3.1 A Teoria dos Case Study's

O estudo da contabilidade (Vieira, 2009) tem vindo a ser realizado com uma crescente preocupação de focar a contabilidade no seu contexto empresarial e social, assumindo uma visão subjectiva dos fenómenos e suas interacções, ao contrário do paradigma, ainda dominante, que defende o estudo de uma realidade objectiva, em que as pessoas possuem um comportamento objectivo e racional, sendo portanto, o investigador, neutro e passivo. Este paradigma, dito positivista, usa um modelo teórico, na definição de hipóteses, as quais são testadas e os resultados obtidos, generalizados. Já os paradigmas alternativos, ditos métodos mais naturalistas, usam o trabalho de campo, em que a contabilidade é estudada no seu ambiente natural, através de observação os quais pretendem uma análise global e um entendimento geral da contabilidade no seu quotidiano.

Segundo Chua (1986), o processo de investigação é condicionado por três factores, os quais são sequenciais:

- A ontologia, a qual define a posição do investigador frente à natureza da realidade do fenómeno em estudo;
- A epistemologia, que define a forma de alcançar o conhecimento sobre o fenómeno;

- A metodologia, que será o processo através do qual se pode realizar a investigação.

Chua (1986) refere que a ontologia aparece primeiro influenciando a epistemologia e a metodologia. Na figura 12, verifica-se esta ligação. A relação entre a teoria e a prática (C.) será obtida pela relação entre o conhecimento e a realidade empírica, se considerarmos o conhecimento como sendo as “crenças sobre o conhecimento” (A.) e a realidade empírica como sendo as “crenças sobre a realidade física e social” (B.).

Tabela 12 – Classificação dos pressupostos

A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> Epistemologia Metodologia
B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> Ontologia Intenção humana e racionalidade Ordem/conflito societal
C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u>

Com base nestes três factores, diversos autores classificam a investigação em contabilidade pela definição de grandes paradigmas. Os objectivos da investigação e o posicionamento teórico e filosófico do investigador vão condicionar a escolha na definição do paradigma a seguir. Hopper e Powel (1985) propuseram três categorias de investigação em contabilidade: a positivista, a interpretativa e a crítica, assim como Chua (1986), que classifica a investigação em contabilidade como investigação positivista, a qual é predominante em contabilidade, apresentando ainda outros dois tipos de alternativas, a investigação interpretativa e a investigação crítica. A posição de Chua (1986) é semelhante à de Hopper e Powel (1985). Vieira (2009) apresenta as principais características de cada um destes três tipos de investigação, tal como é apresentado na tabela 13.

Tabela 13 – Os paradigmas e sua posição teórico metodológica

<p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação dominante</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> A teoria e as observações são independentes entre si podendo estas ser utilizadas para verificar ou contrariar uma teoria. Os métodos quantitativos de recolha e análise de dados são preferidos para proporcionar uma base para as generalizações.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade empírica é objectiva e externa ao sujeito. Os actores humanos são essencialmente objectos passivos que procuram racionalmente objectivos de maximização da utilidade. A sociedade e as organizações são fundamentalmente estáveis e o conflito «disfuncional» pode ser gerido através da concepção de sistemas de controlo apropriados.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A contabilidade trata de meios, não de fins (é neutra) e as estruturas institucionais existentes não são questionadas.</p> <p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação interpretativa</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> A teoria serve para explicar as intenções humanas. A sua adequação é avaliada pela sua consistência lógica, interpretação subjectiva e de acordo com as interpretações de senso comum dos actores. Os métodos utilizados pretendem estudar os actores no seu dia-a-dia: etnografia, estudos de caso e observação participante.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade considera-se criada socialmente e objectivada através da interacção humana. A acção humana é intencional e o seu significado baseado no contexto social e histórico. A ordem social é assumida e medeiam-se os conflitos através de significados partilhados.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A teoria procura explicar a acção e compreender como se produz e reproduz a ordem social.</p> <p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação crítica</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> Os critérios para avaliar teorias são temporais e limitados pelo contexto. Os métodos mais utilizados são estudos de caso e investigação histórica e etnográfica.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade empírica caracteriza-se por relações objectivas e reais que se transformam e reproduzem através de uma interpretação subjectiva. Aceita-se a intenção humana e a racionalidade, mas analisadas criticamente por se considerar que o potencial humano está alienado por falta de consciência e ideologia. O conflito é endémico na sociedade devido à injustiça e à ideologia social, económica e política. Os seres humanos têm potencialidades inatas que são alienadas por mecanismos restritivos.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A teoria tem um imperativo crítico, concretamente a identificação e a eliminação das práticas ideológicas e de domínio.</p>

Fonte: Vieira, 2009: 16, 21 e 24.

A investigação positivista é o paradigma dominante, no entanto, nos finais da década de 70, começaram a surgir aqueles outros dois métodos de investigação, referidos anteriormente. Segundo o estudo de Chua (1986) aliando ao facto da divergência existente entre académicos, acerca da contabilidade ser uma disciplina “multi-paradigmática” ou “multi-escolas”, existem ainda questões de relacionamento entre a teoria contabilística e a prática nas empresas. Adianta ainda, o mesmo autor, que os académicos nem falavam a língua dos contabilistas nem tão pouco conheciam os seus problemas. Surgiram críticas ao uso exclusivo do paradigma dominante, o positivista e verificou-se a necessidade de recorrer a outras formas de estudar a contabilidade, mais precisamente, no seu contexto organizacional e social, em que o investigador assume uma posição subjectiva observando a realidade organizacional e procurando compreender as interacções que nela ocorrem. Esta vertente privilegia o uso do *case study*. A abordagem interpretativa, segundo Chua (1986) enfatiza o papel da linguagem, da interpretação e da compreensão, nas ciências sociais, derivando dos interesses da filosofia germânica. Em vez de construir modelos rigorosos, mas artificiais, esta vertente procura uma compreensão da contabilidade em acção, conseguindo-o através da definição da situação pelo actor ou investigador, analisando assim a forma como se transfere para um enquadramento social mais alargado. Pretende compreender a natureza social das práticas contabilísticas. A abordagem crítica distingue-se da interpretativa por dar uma ênfase especial à forma como a prática contabilística contribui e influencia uma sociedade desigual (Baxter e Chua, 2003). Já a vertente positivista (Vieira, 2009), que se baseia no método científico, que tem como fundamento o positivismo de Auguste Comte, apoia-se nos pressupostos de que existe uma realidade objectiva que deve ser interpretada objectivamente também. Deita mão ao uso da experiência e da observação neutra e objectiva do facto em estudo, o que implica uma separação entre o investigador e o seu objecto de estudo.

Julgamos que a abordagem interpretativa é uma das melhores formas de conseguir trazer para este trabalho a realidade que se vive numa empresa em concreto relativamente à implementação do *USALI* e a sua utilização enquanto instrumento de controlo de gestão, por um lado e por outro, uma ferramenta de apoio à tomada de decisão. Um dos métodos mais utilizados nesta abordagem é a realização de *case*

studys, o que nos parece ser a melhor forma de conduzir o estudo, usufruindo da ligação entre a investigação e a realidade da empresa. Tal ligação é conseguida pelas entrevistas realizadas entre o investigador e o entrevistado.

A utilização deste método é analisado no artigo de Eisenhardt (1989), o qual procura contribuir com três grandes objectivos. O primeiro será o de construir um mapa em que aponta o caminho para a produção de conhecimento a partir dos *case studys* (processo pelo qual são desenvolvidas novas teorias). O segundo objectivo é o de posicionar a produção do conhecimento baseado em *case studys*, num contexto mais alargado, nas ciências sociais, apontando as forças e as fraquezas ao se utilizar o *case study*. O terceiro objectivo é o de enumerar alguns pressupostos para avaliar esta metodologia de investigação.

Os *case studys* utilizam vários modos de obtenção de dados, como a pesquisa de arquivos, a condução de entrevistas, a formulação de questionários assim como a observação directa. Desta forma, a evidência recolhida pode ser tanto qualitativa, como quantitativa ou ambas (Eisenhardt, 1989).

A autora afirma ainda, que os *case studys* podem ser utilizados para variados fins, como por exemplo, para providenciar descrições, para testar teorias ou para a criação de teorias, sendo que é neste último que o trabalho de Eisenhardt tem o seu enfoque, ou seja, será que o desenvolvimento de novas teorias através do *case study* pode ser considerado válido, útil e sério.

Quanto ao processo da construção de teorias com base em *case studys*, Eisenhardt (1989) apontou oito etapas, nomeadamente - o começo; a selecção dos casos; a selecção de métodos de recolha e tratamento de dados e protocolos; a entrada em campo; a análise dos dados; a formulação hipóteses; a literatura existente; atingir o fim.

Quanto ao segundo objectivo do estudo e relativamente às forças apontadas na utilização dos *case studys*, são referidas três, nomeadamente: uma grande probabilidade de gerar novas teorias; a teoria emergente é testável com construções que podem ser

medidas e hipóteses que podem ser provadas como falsas; e a última força apontada reside no facto de a teoria resultante poder ser empiricamente validada. No que diz respeito às fraquezas, são essencialmente duas, em que a primeira advém de uma força e reside na quantidade de informação que é obtida e no facto de o investigador perder a objectividade no estudo por querer incluir toda a informação. Isto vai fazer com que a teoria formulada seja muito rica em pormenores, mas sem a simplicidade de uma visão global do fenómeno. O uso de métodos empíricos produz muita informação e se o investigador não conseguir restringir o uso de toda a informação, poderá estar a produzir teoria sobre casos muito particulares, que resultarão em teorias magras e particulares, sendo esta a outra fraqueza apontada.

Já no que diz respeito ao último objectivo traçado, a forma como se pode avaliar esta metodologia de investigação, Eisenhardt (1989) refere, entre outros, que as boas teorias são as que podem ser testadas, logicamente coerentes e parcimonias (moderada, prudente), adjectivos estes que se adequam neste contexto. Outro aspecto, é o de que existe uma realidade que suporta a teoria, há evidência, tal realidade é observável empiricamente. Finalmente, para ser uma boa teoria ou uma teoria forte, o uso do *case study*, deve produzir novas teorias e não apenas reforçar o que já se conhecia, o que já se sabia.

Seguindo a lógica de Eisenhardt (1989), em que refere que, entre outros objectivos, os *case studys* podem ser utilizados para efectuar descrições, no caso desta dissertação em particular pretende-se precisamente, a descrição de um modelo de controlo de gestão e mais particularmente, com o *case study*, evidenciar um exemplo da sua aplicação prática, num hotel, neste caso concreto.

3.2 A Implementação do USALI no Hotel Baía

Neste capítulo pretende-se analisar a aplicação do sistema, recorrendo para tal à prática presente no Hotel Baía. Num primeiro ponto faremos a apresentação da empresa em estudo, após o que se seguirá a descrição do *USALI* que está a ser utilizado pelo hotel. Seguidamente efectua-se uma análise comparativa, em que se pretende comparar o *USALI* ao nível teórico e aquele que está implementado no hotel. Para finalizar o capítulo, termina-se com uma análise crítica à utilização do *USALI*, em que apresentaremos as vantagens e desvantagens sentidas pelos entrevistados.

3.2.1 Caracterização do Hotel Baía

O Hotel Baía está implementado na Baía de Cascais, desde o ano de 1974. Oferece 113 quartos, em que 10 dos quais são suites, podendo solicitar ainda, quartos *single* ou duplos, com vista terra ou vista mar. O Hotel dedica a sua atenção às actividades de alojamento, restaurante, bares e esplanada; aluga ainda salas para reuniões e possui um parque de estacionamento próprio que também aluga, tanto aos seus clientes como a qualquer pessoa que precise de estacionar o seu carro, beneficiando da localização central que o Hotel Baía possui.

Os clientes de alojamento são divididos pela seguinte classificação: clientes passantes, são os chamados directos, sem reserva, em que se enquadram aqueles clientes que passam e solicitam alojamento na recepção; os clientes que chegam ao hotel através de contratos de colocação, que são aqueles que chegam através das agências de viagem e não pagam no hotel, sendo que o serviço já foi pago à agência; por último, os directos com reserva, são aqueles que vêm de agências de viagem, mas que não pagaram à mesma, pagam a sua estadia no hotel. A agência receberá mais tarde o pagamento do serviço.

O mercado emissor dos turistas que chegam a este hotel segue a seguinte ordem: Reino Unido, Irlanda, Suécia, EUA, Espanha, França. No entanto, os turistas surgem um

pouco de toda a parte do mundo, por exemplo, Alemanha, Argentina, Áustria, Austrália, Holanda, Polónia, etc.

O hotel possui três importantes candidaturas a certificações a decorrer, nomeadamente, a certificação de qualidade ISO 9001/2008, a certificação ambiental, norma ISO 14001/2002, em que está a concorrer ao “Hotel Verde”, assim como a implementação do HACCP (*Hazard Analysis and Critical Control Points*).

A época alta regista-se entre os meses de Junho a meados de Outubro, em que a percentagem de ocupação ultrapassa os 90%, em Agosto. No entanto, os meses de Junho e Julho, apesar de não irem além dos 90% de ocupação, registam ainda assim valores na ordem dos 78%, o que a gestão considera como sendo muito bom.

No organograma do hotel, apresentado em anexo, podemos verificar como o trabalho de 79 colaboradores se organiza pelos oito departamentos operacionais, para além da administração, que é composta por quatro elementos.

Achamos interessante colocar algumas definições, próprias da hotelaria e do turismo, como por exemplo, o que é um estabelecimento hoteleiro, o que é um hotel e em que consiste a definição de hóspede. Segundo o INE (2008), estabelecimento hoteleiro, é um estabelecimento cuja actividade principal consiste na prestação de serviços de alojamento e de outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, mediante pagamento; hotel, é um estabelecimento hoteleiro que ocupa um edifício ou apenas parte independente dele, constituindo as suas instalações um todo homogéneo, com pisos completos e contíguos, acesso próprio e directo para uso exclusivo dos seus utentes, a quem são prestados serviços de alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimentos de refeições, mediante pagamento. Estes estabelecimentos possuem, no mínimo, 10 unidades de alojamento. Quanto à definição de hóspede, refere que é um indivíduo que efectua pelo menos uma dormida num estabelecimento de alojamento turístico.

3.2.2 Descrição do USALI Implementado

O *USALI* está implementado no Hotel Baía desde 2002 e faculta informação online. O sistema foi sofrendo alterações e actualizações ao longo dos tempos. Antigamente a informação era tardia e antiga, pelo que os processos foram agilizados, informatizados e melhorados, com a implementação de um novo software de gestão financeira. Era tudo feito à mão ou não se faziam coisas importantes, como por exemplo, o controlo do imobilizado. O uso do sistema não é obrigatório, no entanto é o que melhor vai servindo a gestão, podendo mudar assim que o entenderem e quando surgir um sistema melhor que o *USALI*.

Questionado acerca do que é feito ao nível dos sistemas de controlo de gestão, o que faziam e o que gostariam de fazer no futuro, o entrevistado respondeu que a base do controlo de gestão é o *USALI*, incluindo a elaboração de rácios, estatísticas, indicadores de ocupação, do alojamento e do *F&B (food & beverage)*, por exemplo; existe ainda um relatório com o comparativo de quatro anos e ainda com informação de pessoal; são elaborados inventários e ainda cálculos como o valor acrescentado bruto, a taxa de autonomia financeira, a rentabilidade operacional das vendas e a taxa de endividamento, entre outros. Esta informação é enviada mensalmente à administração.

No que diz respeito à informação de gestão que é usada para a tomada de decisões no hotel, no dia-a-dia, foi referido, pelo entrevistado, que são enviados relatórios diários, como que um diário de bordo, para o director do hotel. Ajuda à gestão diária porque a análise dos custos fixos e variáveis e dos proveitos é obtida on-line.

Relativamente ao que gostaria de fazer no futuro, foi referida a necessidade de interligar os sistemas usados, ao nível informático. Existe um software na recepção, outro no *F&B* e outro na contabilidade, faltando uma ligação entre tais sistemas. Por exemplo, uma ligação entre o *F&B* e a recepção permitia o débito, na conta dos clientes, dos consumos efectuados, de forma automática. Assim, este débito tem de ser feito pegando na factura do restaurante ou bar e lançado na conta do cliente. Não havendo ligação entre ambos, há necessidade de existir uma pessoa a verificar, manualmente e

diariamente, se as facturas emitidas pelo restaurante ou bar são efectivamente debitadas ao cliente, tentando evitar assim erros e omissões, que atempadamente são corrigidos.

A periodicidade com que é elaborado o *USALI*, está dependente do facto do sistema de controlo de *F&B* não estar integrado no sistema informático de contabilidade, logo há um atraso motivado por isso, o que determina que o *USALI* é elaborado até ao dia 15 do mês seguinte, o mesmo acontecendo com outra informação relevante para a gestão. Interessa referir ainda que a construção do *USALI* inclui o comparativo com o período anterior.

O hotel foi departamentalizado da forma como se pode ver na tabela 14. Este princípio do *USALI* está bem patente e presente, uma vez que sem esta departamentalização não faz sentido a existência do mesmo. Os centros de custo ou departamentos operacionais em vigor são os que se apresentam na mesma tabela.

Tabela 14 – Centros de custo

Código	Designação
1001	Hotel
1002	Restaurante/Grill
1003	Bar
1006	Parque de estacionamento

Os códigos 1004 e 1005 foram descontinuados. O código 1004 era da boutique, onde se vendiam artigos artesanais e de papelaria. A loja deixou de existir, tendo sido absorvida pelas obras que foram dar origem à esplanada. O código 1005, gastos comuns e administrativos, acumulava gastos gerais, administrativos, financeiros e extraordinários, assim como as amortizações. Foi decidido descontinuar esse centro de custos e associar os seus custos, através de chaves de repartição aos quatro centros de custos apresentados anteriormente e que são pontos de venda.

É elaborado o mapa da demonstração de resultados resumo assim como os anexos. Existem algumas diferenças, que enunciaremos no ponto seguinte deste capítulo, uma

vez que o sistema é adequado conforme a gestão acha que melhor responde às suas necessidades.

Outro aspecto importante na aplicação do *USALI*, diz respeito à repartição dos custos indirectos, pelos quatro departamentos que geram vendas – Hotel, Restaurante/*Grill*, Bar e Parque de Estacionamento, segundo a utilização de chaves de imputação. Nas tabelas 15, 16 e 17 apresentam-se as chaves de repartição dos departamentos que apenas geram custos, nomeadamente, andares, manutenção, limpeza, roupa, economato, contabilidade, direcção, recepção, restaurante/*grill*, cozinha, pastelaria, bar e parque de estacionamento.

Tabela 15 – Chaves de Repartição

	Andares	Manutenção	Limpeza	Rouparia
Hotel	100%	85%	92,5%	80%
Restaurante/ <i>Grill</i>	0%	5%	2,5%	20%
Bar	0%	5%	2,5%	0%
Parque Estacionamento	0%	5%	2,5%	0%
total	100%	100%	100%	100%

A roupa é externa ao hotel, ficando situada noutra edifício, noutra localidade e os seus custos, a electricidade, a água e o gás são imputados apenas a dois departamentos – hotel e restaurante/*grill*.

Tabela 16 – Chaves de Repartição (continuação)

	Economato	Contabilidade	Direcção	Recepção
Hotel	45%	82,5%	85%	100%
Restaurante/ <i>Grill</i>	40%	10%	5%	0%
Bar	10%	2,5%	5%	0%
Parque Estacionamento	5%	5%	5%	0%
total	100%	100%	100%	100%

Tabela 17 – Chaves de Repartição (conclusão)

	Restaurante Grill Cafetaria	Cozinha	Pastelaria	Bar	Parque estacionamento
Hotel	0%	0%	0%	0%	0%
Restaurante/Grill	100%	100%	100%	0%	0%
Bar	0%	0%	0%	100%	0%
Parque Estacionamento	0%	0%	0%	0%	100%
total	100%	100%	100%	100%	100%

Os custos como a electricidade, a água, o gás, o combustível e a rede informática, entre outros, são repartidos conforme é explicitado nas tabelas 18, 19 e 20.

Tabela 18 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais

	Electricidade		Água		Gás	
	Hotel	Rouparia	Hotel	Rouparia	Hotel	Rouparia
Hotel	85%	80%	85%	80%	90%	80%
Restaurante/Grill	10%	20%	10%	20%	7,5%	20%
Bar	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%
Parque Estacionamento	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%	0,0%	0,0%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Tabela 19 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (continuação)

	Serviços desp. Bancárias	Telefones Listas	Controlo Assiduidade	Fotocopiadora Impressora/Fax	Guarda Nocturno	Correios
Hotel	85%	85%	56%	85%	80%	85%
Restaurante/Grill	10%	10%	37%	10%	20%	10%
Bar	2,5%	2,5%	3,0%	2,5%	0,0%	2,5%
Parque Estacionamento	2,5%	2,5%	4,0%	2,5%	0,0%	2,5%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Tabela 20 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (conclusão)

	Esplanada	Combustível	Rede Informática	Sistema Água	Seguro multiriscos	Seguros Ac. Trabalho
Hotel	0,0%	45%	85%	58%	80,19%	56%
Restaurante/Grill	85%	40%	10%	36,5%	4,30%	37%
Bar	15,0%	10%	2,5%	2,0%	2,15%	3,0%
Parque Estacionamento	0,0%	5%	2,5%	3,5%	13,36%	4,0%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Existe ainda um aluguer relativo a uma máquina existente na cozinha do restaurante e um contrato de prestações de serviço de limpeza das chaminés. No entanto, estes custos são considerados fixos, pelo que não são associados aos departamentos.

Existe toda uma organização interna, como a classificação dos documentos que suportam toda a actividade contabilística, que vai permitir o lançamento tanto na geral, como na contabilidade de gestão. O sistema de contas da contabilidade de gestão usa as contas da geral, desagregando-as conforme a necessidade para o lançamento dos custos directos e indirectos nos centros de custo.

Enumeram-se de seguida os tipos de serviços que o hotel presta, associados aos departamentos operacionais. Os proveitos associados ao departamento Hotel são a venda de quartos, o aluguer de salas, os telefones e comunicações dos hóspedes, o golfe, o aluguer de cofres e outros proveitos diversos, como por exemplo, táxis e transferes. O pequeno-almoço é vendido pelo F&B ao alojamento. Ao departamento Restaurante/*Grill*, são afectados os proveitos com a venda de meias pensões e pensões completas (restaurante). As refeições servidas aos passantes ou outros clientes serão associadas ao *Grill*. Os banquetes também ficam associados a este departamento. Relativamente ao Bar, aparecem os proveitos da cafetaria (tostas, torradas ou chás, por exemplo) e as bebidas (extra refeição). O departamento de restaurante/*grill*, apresenta resultados negativos, especialmente em época baixa, mas também noutros meses do ano. O parque de estacionamento apresenta apenas as vendas dos lugares do estacionamento privativo do hotel.

Raciocínio idêntico ao parágrafo anterior, mas agora relativamente aos custos directos, os quais serão associados igualmente aos departamentos operacionais respectivos.

Departamento Hotel:

- Custos com o pessoal. Toda a remuneração paga a empregadas de quarto e recepcionistas;
- Amortizações das roupas dos quartos, mobiliário, decoração e computadores;
- *Amenities*;
- Material de escritório. Aqui se inclui toda a logística inerente à actividade da recepção;
- Despesas bancárias dos contratos de colocação. Ex: despesas cobradas pelo banco, como o depósito de cheque de um operador inglês;
- Manutenção do site;
- Seguros;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Restaurante/grill:

- Custos com o pessoal;
- Amortizações das roupas, mobiliário, decoração, loiças e vidros, talheres e utensílios e equipamentos específicos da cozinha, como fogões e equipamentos de frio;
- As matérias consumidas na elaboração das refeições;
- Menus e cartas;
- Material de escritório;
- Uniformes/fardamentos;
- Seguro;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Bar:

- Custos com o pessoal;
- Amortizações do mobiliário, decoração, loiças e vidros, talheres e utensílios;
- As matérias consumidas na elaboração das bebidas;
- Menus e cartas;
- Material de escritório;
- Uniformes/fardamentos;
- Seguro;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Parque de Estacionamento:

- Electricidade;
- Amortização do edifício e das máquinas de extracção de águas (necessárias porque o piso está abaixo do nível da água e por vezes há infiltrações);
- Custos com o pessoal. Existe um gerente do parque e o pessoal afecto à limpeza e manutenção;
- Material de escritório. Essencialmente com as senhas do estacionamento;
- Seguro;
- Cancelas.

Relativamente à informação que o USALI presta para o auxílio à tomada de decisões no hotel, são obtidos e estudados os seguintes rácios, entre outros:

- Rácio de vendas por quarto = receita global/número de quartos;
- Resultado do exercício por quarto = resultado global/ número de quartos;
- Preço médio por quarto;
- Número de dormidas;
- Taxa de ocupação média dos quartos;
- Número médio de colaboradores no activo.

Acrescenta-se o facto de serem explicados todos os desvios considerados relevantes ou acentuados, para mais ou para menos. Estes rácios são retirados do *USALI*, no entanto são elaborados outros rácios, financeiros, para completar a informação considerada

essencial para uma boa gestão do hotel, tendo em conta a informação que auxilia a tomada de decisões, os quais já foram referidos no início deste ponto.

Outro aspecto a que se dá uma importância extrema e que foi referido como o mais importante, é a leitura dos rácios de *F&B*. Estes servem para controlar os consumos dos alimentos e das bebidas. Consideram-se consumos normais, 30% para alimentos e 20% para bebidas. Quando sai muito fora destes valores, tem de se verificar o porquê. Todos os meses os produtos são inventariados e os rácios são corrigidos ou actualizados. A forma como funciona a entrada e saída dos bens no armazém, é como a seguir se descreve. O armazém do economato agrega produtos de comidas e bebidas, o material de escritório e drogarias. As compras entram neste armazém e saem com requisições internas para as respectivas secções. O consumo é inserido no sistema e automaticamente é retirado do armazém. No caso da organização de um banquete, o circuito é externo a este procedimento, em que são efectuadas compras que são associadas directamente ao banquete, não passa portanto pelo economato. Há uma ficha técnica específica criada e elaborada para este efeito.

3.2.3 Análise Comparativa entre o *USALI* Teórico e o *USALI* Implementado

Numa primeira análise, vão-se referir as semelhanças entre os dois sistemas e posteriormente as diferenças.

Pode-se verificar que em três situações, os dois sistemas seguem na mesma linha. A departamentalização, a qual é inevitavelmente intrínseca neste sistema, o facto de na empresa se elaborar também a DRR assim como os anexos e os outputs obtidos do sistema, no que diz respeito à análise de rácios são igualmente efectuados pelo hotel. Assim como no *USALI*, também é efectuada uma análise do comparativo entre dois anos, o ano corrente e o anterior.

No que diz respeito às diferenças, verifica-se que existem chaves de imputação para afectar os custos indirectos aos departamentos o que, no *USALI* teórico, tal prática não é

aceite. O *USALI* advoga a existência de departamentos que geram apenas custos, os quais são estudados por si, não sendo imputados aos departamentos operacionais, como no hotel se faz. Turkel (1998) defende este procedimento. O autor critica a não imputação dos custos indirectos aos departamentos operacionais e afirma mesmo ser este um aspecto negativo do *USALI* e que o mesmo deveria ser corrigido. Avança igualmente com bases de alocação, para que os custos indirectos possam ser imputados aos departamentos operacionais. Justifica esta necessidade com o facto de os resultados que estão a ser obtidos sem essa imputação, serem resultados errados e que podem levar a medidas de gestão igualmente erradas, falando especificamente no caso do departamento de comidas e bebidas – *F&B*, o qual, por norma, apresenta lucros baixos ou mesmo negativos. Portanto, vem defender uma imputação dos custos indirectos no sentido de se aproximar da realidade, o lucro obtido, o qual será mais baixo ou mesmo negativo. Os custos indirectos que defende, deveriam ser alocados ao departamento de *F&B*, são os custos com os departamentos de administrativos e gerais, de marketing, de vendas, reparações, manutenções e custos de energia (água, electricidade, gás e combustíveis) e também os custos com os seguros, taxas/impostos e amortizações. Refere ainda que o *USALI* prevê uma base para alocação dos custos indirectos aos departamentos operacionais, mas não obriga a fazê-lo aquando se preparam as demonstrações. Já referimos este aspecto no capítulo dedicado à descrição do *USALI*. No sentido de propor alguma base para a alocação dos custos indirectos e assim se conseguirem valores mais próximos da realidade, o autor propõe a solução apresentada na tabela 21.

Tabela 21 – Bases para repartição dos custos indirectos

Base para alocação dos custos indirectos	
Custos	Método
Administrativos e gerais	Número de empregados
Marketing e vendas	Rácio de vendas
Reparação e manutenção	Metros quadrados
Energia	Metros cúbicos de ocupação
Seguros	Metros quadrados
Taxas/impostos	Metros quadrados
Amortizações	Metros quadrados

Outra diferença que podemos verificar, é facto de não ser criado um plano de centros de custo, para os movimentos referentes à contabilidade de gestão. Na prática da empresa, foram desagregadas as contas da contabilidade geral de acordo com os departamentos operacionais, ou seja, as contas da gestão aparecem dentro das contas de proveitos e de custos, na estrutura já delineada no plano de contas. No USALI existe ainda uma classificação por departamentos, no hotel tal classificação não é autónoma do plano de contas.

No *USALI*, não se separam os custos e proveitos em financeiros e extraordinários (os extraordinários não existem mesmo). No Hotel Baía, estes custos e proveitos aparecem separados dos operacionais, consoante a nossa classificação de financeiro ou extraordinário, naqueles custos em que não se pode afectar a um ou mais departamentos específicos, por exemplo, as despesas bancárias e juros gerais, que afectem a empresa como um todo. De qualquer modo, se for para repartir por todos os departamentos, usam-se as seguintes chaves: hotel, 85%; restaurante/*grill*, 10%; bar, 2,5% e parque, 2,5% também. Como exemplo de custos desta ordem considerados directos, são os encargos de um empréstimo contraído especificamente para as obras da esplanada, em que se repartiu pelos departamentos Hotel e Bar, nas percentagens de, respectivamente, 85% e 15%, por se considerar que veio beneficiar estes departamentos de forma directa. Outra diferença que podemos observar é o facto de na empresa não se efectuarem orçamentos, como no *USALI* se faz.

Outro aspecto a mencionar é o facto de as próprias demonstrações de resultados serem alteradas de acordo com o que a gestão define como essencial para a sua tomada de decisões, não seguindo o modelo proposto pelo *USALI*.

Para terminar, de referir que a tipologia dos clientes também difere nos dois casos. No *USALI*, os clientes dividem-se em passantes, permanentes e outros e no exemplo do hotel, dividem-se entre directos com reserva, contratos de colocação e clientes passantes. No entanto, a tipologia descrita pelo *USALI* teórico não é restritiva, pelo que pode ser adequada a cada caso.

3.2.4 Análise Crítica ao USALI Implementado

Questionado, o entrevistado, acerca de críticas que poderia encontrar no *USALI*, foi dito que de uma forma geral, concorda-se com a estrutura e que o *USALI* é importante associado à contabilidade de gestão, no que diz respeito ao apuramento de resultados e também dos custos. São duas informações essenciais que munem a empresa de dados úteis na tomada de decisões. O *USALI* foi aplicado sofrendo uma adequação à realidade e estrutura do hotel e àquilo em que os gestores consideraram ser o que melhor responde às suas questões práticas, colocadas no dia-a-dia.

A informação obtida pelo *USALI*, na perspectiva do entrevistado, é suficiente e para além da demonstração de resultados e dos anexos, é elaborado um relatório em que são explicados os desvios que eventualmente ocorram, além dos já mencionados rácios.

Uma crítica apontada, pelo entrevistado, é precisamente o facto da imputação de alguns custos indirectos estarem a influenciar de forma negativa o resultado de alguns departamentos, como é o caso do departamento restaurante/*gril*, sendo que, neste caso, será a chave de imputação que o hotel usa que não será a que melhor reparte os custos em questão.

Outro aspecto referido, não directamente relacionada com o *USALI* em si, mas que implica atrasos na informação obtida, é a não integração do sistema informático entre o *F&B* e a recepção (*front office*), entrando aqui a figura do *night auditor*. Este representa o lugar ocupado pelo director do hotel, entre as 00:00 e as 8:00 (meia noite e as oito da manhã). O seu papel é o de preparar diariamente o *tableau de Bord*, o painel de instrumentos que o director tem à sua disposição diariamente, em que analisa toda a actividade diária do hotel, nomeadamente, a ocupação/vendas dos quartos e as receitas diárias. É um reporte diário em que apresenta o acumulado e os valores do mês anterior. No fundo, resume toda a actividade diária do hotel. O *night auditor* é aquele que fecha o dia.

Quando questionado se o gestor de topo, assim como os gestores intermédios, estão contentes com a informação obtida, a resposta foi positiva, no entanto, todos os dias se vai melhorando essa informação. Por exemplo, poderá ser criado um departamento novo – piscina. Neste momento a piscina está integrada no bar da esplanada. No entanto, é possível saber a sua facturação, mesmo aparecendo integrada nas vendas da esplanada. Outro departamento que poderia ser criado seria o de recursos humanos, no sentido de os mesmos serem melhor geridos, uma vez que os custos com o pessoal representam uma das fatias maiores nos custos totais, senão mesmo os maiores custos em que o hotel incorre.

IV - Conclusão

Dos objectivos a que nos propusemos alcançar, nomeadamente em relação ao *USALI* efectuámos a sua descrição e enunciámos igualmente os princípios em que assenta e definimos a informação que presta aos seus utilizadores.

Seguidamente, com o *case study* conseguimos concluir que é utilizado e está implementado numa empresa hoteleira portuguesa e é uma das bases do seu controlo de gestão e ainda que não segue de todo alguns princípios fundamentais do *USALI*, principalmente no que diz respeito à não imputação dos custos indirectos aos departamentos operacionais. Adequa o sistema à sua realidade. Por outro lado, com a informação que o *USALI* presta, efectua a análise de rácios assim como analisa o comparativo ano a ano, como se faz no *USALI* teórico.

Com este trabalho conseguimos verificar que o *USALI* é um sistema que pode ser implementado pelas empresas portuguesas e o mesmo pode ser adequado à realidade de cada uma delas. A empresa objecto de estudo permitiu concluir que assim é.

Como principais limitações deste estudo, aponta-se o recurso a uma única fonte como origem da informação do *case study*. No entanto, dada a pequena dimensão do hotel, pensa-se que não tenha provocado enviesamento das conclusões, uma vez que o entrevistado domina as matérias sobre as quais foi inquirido.

No sentido de fornecer algumas pistas para futuras investigações, propomos a realização de mais *case studys* envolvendo mais unidades hoteleiras efectuando análises comparativas e o apuramento de vantagens de desvantagens. Consegue-se, desta forma, generalizações mais precisas e seguras e a experiência de outras unidades hoteleiras servirá de exemplo. Um outro aspecto que pode ser investigado é uma tentativa de realizar um enquadramento teórico, ou seja, explorar pistas no sentido da uniformização da contabilidade para o sector hoteleiro em Portugal, à semelhança do que já ocorre com a banca e os seguros, por exemplo. A actividade turística reveste-se de grande importância económica no nosso país e a sua actividade possui uma especificidade

única que a distingue das outras empresas comerciais ou prestadoras de serviços, nomeadamente, a capacidade instalada, a qual é fixa; a perecibilidade (um quarto que não é vendido num dia, não pode ser vendido no dia a seguir); o padrão da procura; a vida útil do produto; actividade/serviço em tempo real; a produção e a concepção; a localização e o tamanho; o trabalho e o capital intensivo e a sua estrutura de custos, características estas que, aliás, já foram referidas anteriormente.

Bibliografia

Alves, Joaquim Paredes (1998), *Sistemas de Contabilidade Hoteleira – vantagens da sua uniformização*, Instituto Nacional de Formação Turística.

Baxter, Jane e Chua, Wai Fong (2003), Alternative Management Accounting Research – Whence and Whiter, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 97-126.

Caiado, António C. Pires (2008), *Contabilidade Analítica e de Gestão*, Áreas Editora.

Chan, Wilco e Wong, Kevin (2007), Towards a more comprehensive accounting framework for hotels in China, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19, 7, 546-559.

Chua, Wai Fong (1986), Radical Developments in Accounting Thought, *The Accounting Review*, LXI, 4, 601-632.

Cruz, Inês (2007), How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19, 7, 574-588.

Educational Institute of the American Hotel & Motel Association (1966), *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, Ninth Revised Edition.

Eisenhardt, Kathleen M. (1989), Building Theories from Case Study Research, *The Academy of Management Review*, 14, 4, 532-550.

Hopper, T., e Powel, A. (1985), Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions, *Journal of Management Studies*, 22, 5, 429-465.

Instituto Nacional de Estatística (INE) (2008), Conceitos Estatísticos, http://metaweb.ine.pt/sim/conceitos/Detail.aspx?cnc_cod=1118&cnc_ini=16-05-2008

Kwansa, F. e R. S. Schmidgall (1999), The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry: Its Importance to and Use by Hotels Managers, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, December, 88-94.

Pavlatos, Odysseas e Paggios, Ioannis (2007), Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: an Empirical Approach, *Tourismos: an International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 2, 2, 39-59.

Persic, Milena e Prohic, Mustafa e Ilic, Sandra (2001), Management Accounting Systems and Hotel Enterprise Competitiveness, *Internacional Conference Enterprise in Transition*.

Turkel, Stanley (1998), Hotel & Motel Management, *Accounting Guide Needs Revision*, 213, Issue 14, 16, 2p.

Vieira, Rui (2009), Paradigmas teóricos da investigação em contabilidade, em Major, M^a João e Vieira, Rui (Escolar Editora), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, 11-34.

Anexos

A tabela a seguir apresentada, menciona dados relativamente às entrevistas que serviram de base à recolha de informação na realização do *case study*.

	1. ^a Entrevista	2. ^a Entrevista	3. ^a Entrevista	4. ^a Entrevista	5. ^a Entrevista
Entrevistado	Rui Taborda				
Data	08-10-2008	06-05-2009	13-05-2009	20-05-2009	27-05-2009
Local	Hotel Baía				
Duração	50 minutos	70 minutos	60 minutos	60 minutos	75 minutos
Hora Início	10:10	15:00	14:45	15:00	15:00
Hora Fim	11:00	16:10	15:45	16:00	16:15

De seguida, incluem-se os restantes anexos à demonstração de resultados resumo que não foram incluídos no corpo do trabalho e depois o organograma do Hotel Baía. Os anexos não estão ordenados apenas por uma questão de organização visual.

TELECOMUNICAÇÕES - Anexo 4		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo das chamadas		
Longa distância		
Locais		
Taxas		
Outras		
	Total de custo das chamadas	_____
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
Material diverso/fotocopiadora		
Telecomunicações		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Garagem e Estacionamento - Anexo 5		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Licenças		
Salário da gestão		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Outros Departamentos Operacionais - Anexo 13		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Louças e vidros		
Contratos		
Lavandaria		
Linho		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Campo de Golf - Anexo 6	
	ANO
Vendas	
Descontos	
Vendas líquidas	
Custos, excluindo a manutenção do campo	
Salários e ordenados	
Encargos sobre remunerações	
Total salários	
Outros custos	
Contratos	
Gasolina e lubrificantes	
Baterias e electricidade dos carros de golfe	
Reparação e manutenção dos carros de golfe	
Lavandaria e limpeza a seco	
<i>Amenities</i>	
Serviços profissionais	
Telecomunicações	
Despesas com torneios	
Formação	
Outros	
Total outros custos	
Total de custos excluindo a manutenção do campo	
Custos de manutenção do campo de golfe	
Salários e ordenados	
Encargos sobre remunerações	
Total salários	
Outros custos	
Contratos	
Fertilizantes, insecticidas e estrume	
Gasolina e lubrificantes	
Reparação e manutenção	
Geral	
Irrigação	
Maquinaria e equipamento	
Remoção de lixos	
Areia e <i>top dressing</i>	
Sementes, flores e arbustos	
Telecomunicações	
Formação	
Uniformes	
Água	
Outros	
Total de outros custos	
Total de custos com a manutenção do campo	
Total dos custos do campo de golfe	
Lucro/prejuízo departamental	

Loja de Golfe - Anexo 7		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Outros rendimentos		
	Resultado bruto e outros rendimentos	
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Lavandaria dos Hóspedes - Anexo 8a		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Lavandaria e limpeza a seco		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Total de custos		
Lucro/prejuízo departamental		
Lavandaria dos Hóspedes - Anexo 8b (quando existe apenas uma lavandaria)		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo de funcionamento de uma lavandaria		
Lucro/prejuízo departamental		

Ginásio - Anexo 9		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo do <i>merchandising</i> vendido		_____
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		_____
Contratos		
lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Linho		
Manutenção		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Piscina - Anexo 10		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		_____
Químicos		
Contratos		
lavandaria e limpeza a seco		
Linho		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Tênis - Anexo 11		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
Manutenção do campo		
Nets and Tapes		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Despesas com torneios		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Loja de Tênis - Anexo 12		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo do <i>merchandising</i> vendido		_____
Resultado bruto		_____
Outros rendimentos		
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Administrativos e Gerais - Anexo 15		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Encargos bancários		
Excedente/défi ce de divisas		
Sistemas de comunicações		
Contratos		
Verificação de contas correntes e cobranças		
Comissões cartões de crédito		
Donativos		
Representação e subscrições		
Sede		
Recursos humanos		
Sistemas de informação		
Auditorias internas		
Comunicações internas		
Perdas e estragos		
Refeições e entretenimento		
Material de escritório e equipamento		
Correios		
Fotocopiadora		
Honorários		
Provisões para cobranças duvidosas		
Segurança		
Telecomunicações		
Formação		
Transportes		
Viagens		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de administrativos e gerais		_____

Recursos Humanos - Anexo 16		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Contratos		
Quotizações e subscrições		
Recursos humanos - alojamento		
Recursos humanos - motivação		
Despesas médicas		
Material de escritório e equipamento		
Fotocopiadora		
Recrutamento		
Recursos humanos - recolocações		
Telecomunicações		
Formação		
Transportes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de recursos humanos		_____

Marketing - Anexo 19		ANO
Departamento Vendas		
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Ofertas a clientes - promoções		
Contratos		
Quotizações e subscrições		
Refeições e entretenimento		
Fotocopiadora		
Correios		
Participação em feiras		
Telecomunicações		
Formação		
Viagens		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de custos do departamento de vendas		
Departamento de Publicidade e <i>Merchandising</i>		
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Brochuras		
Contratos		
Correios		
Programas de alojamento frequente		
<i>Merchandising</i> interno		
Publicidade nos média		
Publicidade em <i>outdoors</i>		
Material de promoção no ponto de venda		
Vouchers de promoção especial		
Telecomunicações		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de custos de publicidade e <i>merchandising</i>		
Comissões e pagamentos		
Agências		
Outros		
	Total de comissões e pagamentos	_____
Outros custos com marketing		
Total de custos de marketing		

Franchise - Anexo 19 a		
Custos com <i>Franchise</i>		

Sistemas de Informação - Anexo 17		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
Total custos com o pessoal		_____
Outros custos		
Contratos		
Manutenção equipamento		
Material de escritório e equipamento		
Fotocopiadora		
Software - aplicações comerciais		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
Total outros custos		_____
Total de sistemas de informação		

Transportes - Anexo 20		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
Total custos com o pessoal		_____
Outros custos		
Contratos		
Combustíveis e óleos		
Seguros		
Material de escritório		
Manutenção e reparações		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
Total outros custos		_____
Total de transportes		

Custos utilitários - Anexo 22		ANO
Custos utilitários		
Electricidade		
Gás		
Óleo		
Vapor		
Água		
Outros fluídos		
Total custos utilitários		_____
Recuperações		
Recuperações de outras entidades		
Cobrados a outros departamentos		
Total recuperações		_____
Custos utilitários líquidos		

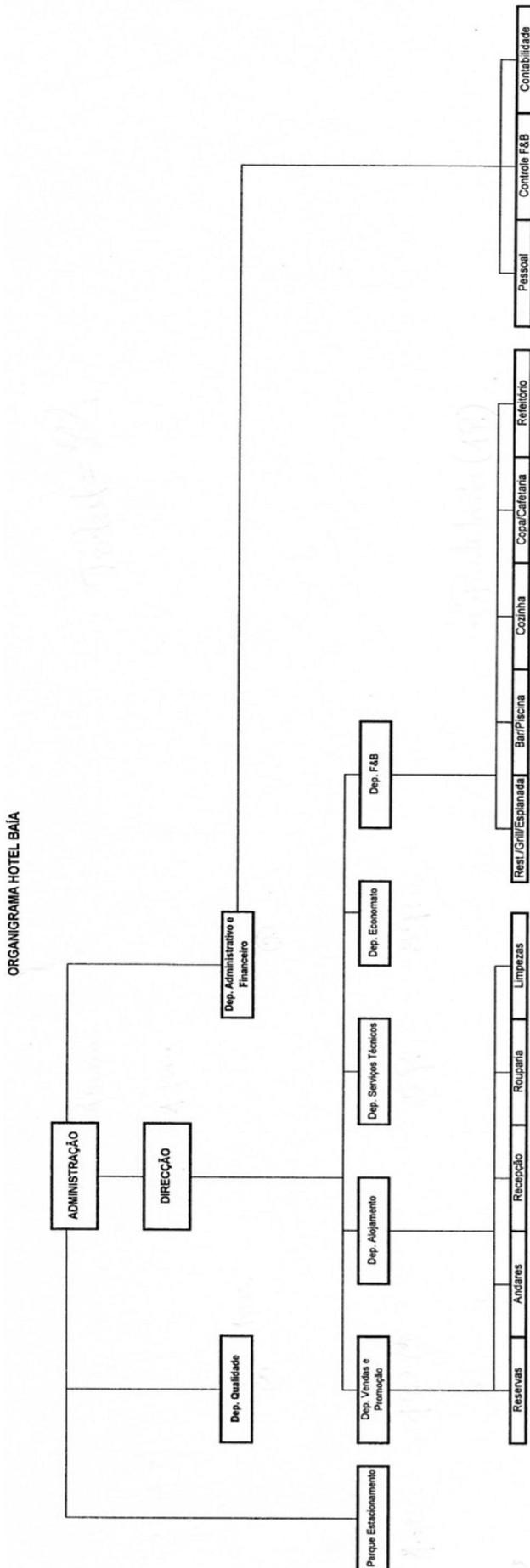
Alugueres e Outros Proveitos - Anexo 14	
	ANO
Alugueres de espaços e concessões	
Comissões	
Descontos de pronto pagamento obtidos	
Penalidades por cancelamentos	
Ganhos ou perdas por diferenças de câmbio	
Juros recebidos	
Outros	
Total de Alugueres e outros proveitos	

Salários da gestão - Anexo 23	
	ANO
Valor de base	
Incentivos	
Total de salários da gestão	

Rendas, taxas/impostos e seguros - Anexo 24	
	ANO
Rendas	
Terrenos e edifícios	
Equipamento de sistemas de informação	
Equipamento de telecomunicações	
Outras bens e equipamento	
Total rendas	
Taxas e Impostos	
Imposto sobre bens imóveis	
Imposto sobre propriedade privada	
Taxa de ocupação - trabalho/passantes	
Taxas dos custos utilitários	
Outras	
Total taxas e impostos	
Seguros	
Paredes e recheio	
Obrigações	
Total seguros	
Total de rendas, taxas/impostos e seguros	

Imposto sobre o rendimento - Anexo 27	
	ANO
Imposto federal	
Corrente	
Diferido	
Total federal	
Imposto estatal	
Corrente	
Diferido	
Total estatal	
Total de impostos federais e estatais	

Organograma do Hotel Baía



**O “UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING
INDUSTRIES” - *Case Study* Hotel Baía**

Filipa Renata Calado Pinheiro de Carvalho

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

Orientadora:
Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado, Professora Auxiliar, ISCTE-IUL,
Departamento de Contabilidade

Setembro, 2009

Agradecimentos

À pessoa que autorizou o estudo no hotel em questão permitindo que todo o *case study* fosse desenvolvido e que disponibilizou o seu tempo, precioso, estando sempre prestável nas entrevistas que foram acontecendo.

À minha orientadora, por todo o apoio e motivação que sempre me apresentou. A sua predisposição e intuição foram fundamentais para ultrapassar todas as dúvidas que foram surgindo ao longo do trabalho, no alcance de uma meta a que me propus alcançar.

À minha família, por todo o apoio que me prestou.

Resumo

Esta dissertação de mestrado procura explicar em que consiste o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)*, como ferramenta utilizada no controlo de gestão. Tem como objectivo descrever o modelo e qual a informação prestada no apoio à tomada de decisão. Pretende igualmente averiguar se o *USALI* está a ser utilizado numa empresa em Portugal, de que forma, quais as semelhanças e diferenças face ao modelo teórico e qual a informação para a gestão que a empresa retira para a tomada de decisões. Para esta finalidade utilizou-se como método de investigação o *case study*, tendo este sido realizado no Hotel Baía. Após a descrição do modelo e depois da análise do *case study*, chegou-se à conclusão que o Hotel utiliza o *USALI* como fonte de informação para a tomada de decisões, no entanto, com algumas adaptações. Nomeadamente, a utilização de chaves de imputação e a adequação das demonstrações de resultados à sua realidade, desviando-se do modelo teórico. Uma semelhança encontrada é a análise de rácios e a comparação da informação ano a ano e suas variações, em valor e em percentagem.

Palavras-chave: *USALI*, *case study*, controlo de gestão, hotelaria. JEL Classification: M41; L83.

Abstract

This master dissertation attempts to explain the *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)* as a tool used in management control. It aims to describe the model as well as the rendered information to support the decision making procedure. It also intends to assess whether *USALI* is being used in Portugal at corporate level, in which way, which are the similarities/differences once compared with the theoretical model, and which is the precise management information that corporate takes into consideration in its decision making procedures. To this end, the research method used was the case study done at Hotel Baía. After the description of the model and the case study analysis, one comes to the conclusion that Hotel Baía uses *USALI* as a source of information in its decision making procedures, but with some adaptations though. Namely by using allocation bases and by adapting income statements to meet its needs, digressing this way from the theoretical model. As far as similarities are concerned, one to be found is the ratio analysis and the comparison between the yearly information and its variations, in value and percentage.

Key-words: *USALI*, *case study*, management control, Lodging industry. JEL Classification: M41; L83.

ÍNDICE

I - Introdução	1
II - Revisão de Literatura	3
2.1 O Uniform System of Accounts for the Lodging Industry	3
2.1.1 A Demonstração de Resultados Resumo	7
2.1.2 Os Anexos à Demonstração de Resultados Resumo	11
2.1.3 A Informação Prestada pelo USALI.....	17
2.2 Revisão de Estudos Empíricos.....	20
III - <i>Case Study</i>	27
3.1 A Teoria dos <i>Case Study</i> 's	27
3.2 A Implementação do USALI no Hotel Baía.....	33
3.2.1 Caracterização do Hotel Baía.....	33
3.2.2 Descrição do USALI Implementado	35
3.2.3 Análise Comparativa entre o <i>USALI</i> Teórico e o <i>USALI</i> Implementado	42
3.2.4 Análise Crítica ao USALI Implementado.....	45
IV - Conclusão	47
Bibliografia.....	49
Anexos.....	51

ÍNDICE de tabelas

Tabela 1 - Demonstração de Resultados Resumo.....	8
Tabela 2 - Demonstração de Resultados do Departamento Quartos	12
Tabela 3 - Demonstração de resultados do departamento Comidas	13
Tabela 4 - Demonstração de resultados do departamento Bebidas	14
Tabela 5 – Anexo 18 – Segurança	15
Tabela 6 – Anexo 21 – Manutenção	15
Tabela 7 – Anexo 25 - Juros.....	16
Tabela 8 – Anexo 26 - Depreciação e Amortização	16
Tabela 9 – Demonstração de resultados – desdobramento das colunas.....	18
Tabela 10 – Os estudos empíricos e o seu objectivo	20
Tabela 11 – Mapa comparativo dos estudos empíricos	20
Tabela 12 – Classificação dos pressupostos.....	28
Tabela 13 – Os paradigmas e sua posição teórico metodológica	29
Tabela 14 – Centros de custo.....	36
Tabela 15 – Chaves de Repartição.....	37
Tabela 16 – Chaves de Repartição (continuação).....	37
Tabela 17 – Chaves de Repartição (conclusão).....	38
Tabela 18 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais	38
Tabela 19 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (continuação)...	38
Tabela 20 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (conclusão).....	39
Tabela 21 – Bases para repartição dos custos indirectos	43

I - Introdução

Este trabalho pretende estudar e explicar em que consiste uma ferramenta utilizada no controlo de gestão e que é específica da indústria hoteleira, o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), mais particularmente, demonstrar em que consiste o modelo e qual a informação que presta no apoio à tomada de decisão. Propomo-nos igualmente investigar se as empresas portuguesas do sector hoteleiro utilizam ou não este sistema e de que forma está implementado. É um sistema que é largamente utilizado nos Estados Unidos da América (EUA), assim como em hotéis de todo o mundo e é considerado por muitos autores como o mais adequado para o sector. Para alcançar tal objectivo, seleccionámos o método de investigação que se baseia num *case study* e pretende-se responder a questões tais como: se o sistema é utilizado em Portugal, de que forma é utilizado, quais as adaptações ao sistema, caso existam, ou seja, as principais diferenças encontradas entre o modelo teórico e a prática existente no hotel, objecto do *case study*.

A pertinência da escolha do tema reside no facto deste trabalho pretender explorar uma ferramenta utilizada no controlo de gestão de empresas ligadas a uma actividade económica de extrema importância no nosso país e que é a actividade turística, mais particularmente, a indústria hoteleira a qual possui uma linguagem específica e portanto terminologias muito próprias, com uma actividade única, igualmente muito específica. Procura-se responder a questões do tipo, o que é, para que serve, que tipo de informação faculty, quem utiliza a informação, periodicidade com que é analisada a informação, entre outras. Temos igualmente como objectivo, levantar questões pertinentes acerca do tema em estudo e deixá-las em aberto para trabalhos de investigação futuros.

O trabalho está dividido em duas partes, sendo que na primeira parte, define-se em que consiste o tema, ou seja, descreve-se o sistema ao nível da sua teoria. Aqui focaremos a nossa atenção na demonstração de resultados do *USALI*, nos anexos a essa demonstração e à informação que é prestada pelo *USALI*. No segundo ponto desta parte do trabalho, efectua-se uma revisão da literatura existente acerca do tema em estudo.

A segunda parte do trabalho divide-se em dois pontos, sendo que no primeiro se fará uma descrição ou apresentação da teoria dos *case studies*, ou seja, como se deu o seu aparecimento e na segunda parte, inclui-se o *case study* propriamente dito, com o objectivo de mostrar um caso prático de como está a ser utilizado o *USALI* em Portugal. O segundo ponto desta parte do trabalho, trata da apresentação do hotel, descreve o *USALI* implementado, efectua uma análise comparativa entre a teoria e a prática presente no hotel e por fim, apresenta vantagens e desvantagens sentidas pelos utilizadores.

II - Revisão de Literatura

Este capítulo está dividido em dois pontos, sendo que no primeiro, descreve-se o *USALI* ao nível da sua teoria, ou seja, em que consiste o sistema e as partes que o compõem, nomeadamente a demonstração de resultados e os anexos a essa demonstração. Termina com a informação que o *USALI* presta aos seus utilizadores. No segundo ponto efectua-se uma revisão da literatura existente, ao nível de estudos empíricos em que se evidenciarão as conclusões a que chegaram os investigadores acerca deste tema.

Antes de se iniciar o desenvolvimento do capítulo propriamente dito, vamos definir alguns conceitos como os custos directos e custos indirectos, os custos fixos e custos variáveis. Segundo Caiado (2008) os custos directos, são os que concorrem directamente para o fabrico de um produto e os custos indirectos, concorrem de forma indirecta. Os custos fixos, refere, são aqueles que variam com o tempo e não com o nível de actividade. Já os custos variáveis são aqueles que estão relacionados com as variações do volume da actividade ou vendas. Ora isto já não acontece com os custos fixos, que não oscilam com as variações da actividade da empresa, mas sim com o passar do tempo.

Existe um termo que é específico da hotelaria pelo que decidimos mantê-lo sem traduzir, os “*amenities*”, que compreende os produtos de higiene e conforto à disposição dos hóspedes, nos quartos do hotel, como os sabonetes e o gel de banho, por exemplo, entre muitos outros.

2.1 O Uniform System of Accounts for the Lodging Industry

O *USALI*, descrito pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) foi desenvolvido nos Estados Unidos da América (EUA). Desde 1926 que nos EUA existe uma contabilidade organizada e uniforme para o sector hoteleiro. Uma das grandes vantagens apontadas é o facto de as demonstrações financeiras das unidades hoteleiras se poderem comparar, tanto pelos utilizadores ao nível interno, entre filiais, como ao nível externo, entre as unidades hoteleiras no geral.

Permite uma comparação das situações financeiras ou mesmo das performances operacionais.

A sua utilização ultrapassou fronteiras e é implementada pelas empresas hoteleiras em todo o mundo. Em Portugal, é igualmente utilizada e não sendo obrigatória, podem-se realizar alterações. Tais adaptações apenas são possíveis, já que é utilizado mais como uma ferramenta usada no apoio à tomada de decisão, que não sendo obrigatória, não está normalizada e tão pouco é uniforme. Cada gestor adaptará esta ferramenta como julgar ser-lhe mais conveniente.

Alves (1998) refere que é um sistema contabilístico claro, simples e objectivo, bastante mais analítico, que fornece mais elementos de informação e de análise ao gestor.

Além dos documentos contabilísticos obrigatórios que as empresas hoteleiras têm de elaborar, nos EUA e que são, o balanço, a demonstração de resultados, a demonstração de capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, são elaboradas ainda, demonstrações de resultados, mas por departamento. Estas demonstrações de resultados irão proporcionar informação considerada pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966), como essencial para reportar e analisar os resultados operacionais, mas agora, com a especificidade de prestarem a informação por departamento. As empresas são então divididas ou organizadas em departamentos (secções, divisões, etc.) definidos de forma lógica e ordenada possuindo um responsável pelas mesmas. Com esta divisão pretende-se obter os resultados de cada departamento, ou seja, de que forma contribuíram para a formação do resultado global da empresa e por outro lado, a responsabilização do correcto uso dos recursos colocados à disposição do gestor.

A departamentalização é um factor que distingue a filosofia do *USALI*, a qual tem como objectivo de se chegar, como já foi referido, ao resultado de cada um dos departamentos em que a empresa se reparte e a responsabilização de uma pessoa – o gestor departamental, pelos destinos desse departamento, tanto dos resultados obtidos como da aplicação dos recursos colocados à sua disposição.

Podemos verificar a existência de mais de trinta departamentos, apresentados pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) podendo este número variar de empresa para empresa, consoante as especificidades e dimensão de cada uma e os mesmos serão adequados à sua realidade. Como sabemos, o principal serviço prestado por um hotel é o de alojamento, o aluguer de quartos, ou seja, permitir a pernoita de uma pessoa ou de um turista ou vários. No entanto, existe uma variada panóplia de outros serviços de que os turistas poderão dispor, no hotel, em que para além das refeições, poderão ainda existir serviços como cabeleireiro, ginásio, piscina, *babysitting*, *rent – a – car*, animação, bem-estar (massagens, sauna, SPA), lojas (revistas, pronto a vestir, mini mercados), etc. Com estes exemplos percebe-se o porquê da existência de mais de trinta departamentos, assim como o facto de o seu número variar consoante a dimensão de cada hotel e dos serviços que colocam à disposição, daí que se efectuarão ajustamentos nas demonstrações, no sentido de adequar as mesmas à realidade de cada caso.

De referir ainda que existe o exemplo de um quadro de contas que servirá de base ao tratamento contabilístico das operações a registar e ainda uma listagem, contendo um rol de custos que podem surgir diariamente nos hotéis e ajudar assim à sua classificação, mais uma vez, de forma uniformizada. O quadro de contas utiliza uma numeração de doze dígitos, divididos por quatro *clusters*, de três dígitos cada. Os primeiros três dígitos correspondem à propriedade; os segundos aos departamentos, tanto de proveitos como de custos, o terceiro grupo de três dígitos, às principais contas do balanço e demonstração de resultados e o último grupo, a possíveis subcontas para análise e controlo. Cada hotel adequará às suas necessidades de informação a tabela de contas sugerida. Como por exemplo, utilizar somente o segundo e o terceiro *cluster*, os quais dizem respeito aos departamentos e às contas do balanço e da demonstração de resultados.

Relativamente à desagregação das contas do segundo cluster, apresenta o seguinte, 000 – toda a propriedade hoteleira, sem departamento específico; 100 – departamento de quartos; 200 – departamento de comidas; 300 – departamento de bebidas; 400 – departamento de telecomunicações; 500 – loja de lembranças; 550 – garagem e

parqueamento; 570 – outros departamentos operacionais; 590 – alugueres e outros proveitos; 600 – administrativos e gerais; 700 – *marketing*; 800 – manutenção; 850 – custos utilitários; 900 – salários da gestão; 950 – custos fixos.

É igualmente apresentada uma desagregação do plano de contas para o terceiro cluster, no qual existem oito classes de contas, o activo (100-199), o passivo (200-279), o capital próprio (280-299), os proveitos (300-399), o custo das vendas (400-499), os custos com o pessoal (500-599), outras despesas (600-699) e os custos fixos (700-799). A numeração apresentada entre parêntesis é a sugerida para a subsequente desagregação das contas dentro de cada um dos oito grupos ou classes de contas. O nosso plano de contas pode ser comparado a esta parte.

Concluindo, existe uma classificação por departamentos (segundo *cluster*) e uma classificação pela natureza dos proveitos e dos custos, a qual está patente no terceiro *cluster*, na classe dos proveitos, dos custos das vendas, dos custos com o pessoal, das outras despesas e dos custos fixos. Isto permite a elaboração dos vários documentos contabilísticos, da demonstração de resultados dita normal e das demonstrações departamentais, mais precisamente. A primeira é elaborada com base no que aparece lançado no terceiro *cluster* e a segunda é elaborada com base na informação contida no segundo *cluster*.

Está ainda previsto um anexo para o caso de o hotel possuir um casino nas suas instalações. Nesse caso, criar-se-á um novo departamento, a incluir nas demonstrações. No caso de o hotel estar a ser gerido por uma entidade externa, também existe um anexo específico que deve ser elaborado e incluído nas demonstrações.

Outro aspecto que consideramos importante referir neste trabalho, é o facto de nos termos apercebido de que existe uma grande diferença entre as demonstrações de resultados obtidas pelo *USALI* e a nossa demonstração de resultados (DR), que é precisamente a natureza dos custos. Se na nossa DR os custos aparecem organizados por natureza e separados por operacionais, financeiros e extraordinários (a descontinuar no novo sistema contabilístico), no *USALI*, eles aparecem organizados segundo a

classificação de directos, indirectos ou fixos. Os custos variáveis, também existem, no entanto, esta classificação não é importante para este aspecto. De facto, eles serão colocados nas demonstrações conforme a sua classificação em directos ou indirectos. Não existe a noção de financeiro ou extraordinário como na contabilidade que nós conhecemos. Por exemplo, os ganhos ou perdas com as diferenças de câmbio, que, na nossa DR, apareceriam nos proveitos ou custos financeiros, no *USALI*, ficarão num departamento de outros ganhos. O mesmo acontece no caso do recebimento de juros. Um outro exemplo é o caso do pagamento dos juros de empréstimos bancários, que na nossa DR apareceriam, segundo a mesma lógica, nos custos financeiros, mas que no *USALI*, aparecem como um custo fixo, fora dos departamentos. Contudo, se qualquer dos custos mencionados anteriormente for directo, nesse caso e só assim, irá para o departamento a que diz respeito.

2.1.1 A Demonstração de Resultados Resumo

Conforme referido, este trabalho debruça-se igualmente sobre a informação financeira obtida ou trabalhada por departamento e a mesma está representada num mapa que se chama de Demonstração de Resultados Resumo, no seu nome original “*Summary Statement of Income*”. Esta demonstração fornece um resumo da actividade de todo o hotel e é elaborada com base em anexos, no seu nome original “*schedules*”, os quais, por sua vez, são elaborados para cada um dos departamentos existentes na empresa. Podemos concluir que estes anexos são demonstrações de resultados, mas contendo dados que dizem respeito a cada um dos departamentos do hotel. Portanto, na demonstração de resultados resumo (DRR), apresentada na tabela 1, podemos ler os resultados obtidos pelos vários departamentos assim como o resultado do hotel no final do período económico. Diz-se de resumo, pois vai buscar a informação aos anexos de uma forma global, não discriminada. Se pretendermos a leitura mais detalhada das rubricas de custos e de proveitos de cada um dos departamentos, existe a correspondência, por meio de uma numeração, entre a DRR e os vários anexos que a suportam.

USALI: um *Case Study* no Hotel Baía

Tabela 1 - Demonstração de Resultados Resumo

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS RESUMO						
	Anexos	Vendas	Custo das Vendas	Salários	Outros Custos	Lucro (Prejuízo)
Departamentos operacionais						
Quartos	1					
Comidas	2					
Bebidas	3					
Telecomunicações	4					
Garagem e Estacionamento	5					
Campo de Golfe	6					
Loja de Golfe	7					
Lavandaria (hóspedes)	8					
Ginásio	9					
Piscina	10					
Campo Tênis	11					
Loja de Tênis	12					
Outros Departamentos Operacionais	13					
Aluguers e Outros Proveitos	14					
	Total de Departamentos Operacionais					
Custos Operacionais não Distribuídos⁽¹⁾						
Administrativos e Gerais	15					
Recursos Humanos	16					
Sistemas de Informação	17					
Segurança	18					
Marketing	19					
Custos do Franchising	19a					
Transportes	20					
Manutenção	21					
Custos Utilitários	22					
	Total Custos Operacionais não Distribuídos					
Totais						
Resultado depois Custos Operacionais não Distribuídos						
Salários da Gestão	23					
Rendas, Taxas/Impostos e seguros	24					
Resultado antes de Juros, Depreciação e Amortização e Impostos⁽²⁾						
Juros	25					
Resultados antes de Depreciação, Amortização e Impostos						
Depreciação e Amortização	26					
Ganhos ou Perdas na Alienação de Imobilizado						
Resultados antes de Impostos sobre o rendimento						
Impostos sobre o rendimento	27					
Resultado Líquido						

(1) Pode incluir-se uma linha para as despesas de instalação, se tal for apurado em separado

(2) também conhecido como EBITDA - Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization

A DRR está dividida, essencialmente, em três partes: os “departamentos operacionais” e os “custos operacionais não distribuídos”. Claramente existem estas duas partes, com os nomes já mencionados. A terceira parte apresenta os custos fixos, no entanto, esta última parte não tem uma nomenclatura específica, uma vez que, depois de retirado o “total dos custos operacionais não distribuídos” ao “total dos departamentos operacionais”, (parte 1 - parte 2), apura-se o “resultado depois dos custos operacionais não distribuídos”, após o que a este resultado se vão subtraindo custos, que verificamos serem fixos até se chegar ao resultado líquido do exercício. Os custos fixos que se podem observar na DRR são os seguintes: salários da gestão (no caso de a gestão estar a ser efectuada por uma empresa externa contratada para esse efeito); rendas, taxas e impostos prediais e seguros; juros; depreciação e amortização; ganhos ou perdas na venda de imobilizado e por fim, o imposto sobre o rendimento.

Na parte dos departamentos operacionais colocam-se todos os departamentos que geram vendas, em que, para cada um deles aparece a informação relativa às vendas, ao custo das vendas, salários, outros custos e o lucro/prejuízo. Acrescenta-se ainda, uma coluna que faz a correspondência entre os anexos e a DRR. É no anexo que aparecem todos os valores discriminados, de custos e proveitos e os totais é que vão para a DRR. Ou seja, na DRR, aparecem apenas os totais, que por sua vez, estão explicitados nos vários anexos. Os custos directos entram para esta secção do *USALI*. O tratamento destes custos é fácil, uma vez que sendo directos, sabe-se inequivocamente a que departamento dizem respeito, ou seja, qual foi o departamento que originou estes custos. A informação que se consegue obter com esta parte é muito importante, pois permite verificar o contributo de cada um dos departamentos para o resultado final da empresa.

No que diz respeito à parte dos custos operacionais não distribuídos, aparecem departamentos que apenas reportam custos, não têm vendas associadas, como por exemplo, o departamento de marketing, manutenção, recursos humanos, etc. Custos como a electricidade, a água, o combustível, o gás, entre outros, são colocados todos juntos num departamento, ao qual foi dado o nome de custos utilitários ou gastos gerais (*Utility Costs*).

Os custos que aparecem nesta parte da DRR, são aqueles que não são facilmente atribuíveis aos departamentos operacionais, por não se saber em que parte incorreram no custo, sendo assim considerados como aplicáveis a toda a empresa.

A razão pela qual não se imputam os custos indirectos aos departamentos operacionais revela uma outra característica do *USALI*, que é a não utilização de chaves de repartição. Embora as opiniões possam divergir, em nome da uniformidade, ficou decidido que o uso de critérios de repartição poderia acarretar subjectividade manipulando a repartição dos custos. A solução apontada foi a criação de uma secção onde tais custos ficariam sem serem repartidos, os “custos operacionais não distribuídos”, já anteriormente mencionado. De facto, não existem repartições teóricas de proveitos e custos, pelo que não faz sentido, dizem, utilizar chaves de repartição. Seriam repartições arbitrárias ou subjectivas, pelo que cada departamento só pode conter proveitos e/ou custos que sejam totalmente controláveis pelo seu responsável. O que significa que todos os custos que digam respeito a um departamento, mas que não seja possível a sua quantificação com rigor (custos indirectos), não devem ser afectos ao departamento, ficando na secção custos operacionais não distribuídos. Existem pressupostos que são especificados pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) para a alocação destes custos aos departamentos. No entanto, se tal for efectuado, servirá apenas para uso interno. Não deve ser divulgado com a restante informação financeira. Ou seja, se o gestor considerar que tem de afectar os custos indirectos aos departamentos e usar essa informação para o estabelecimento dos preços dos serviços ou, por outro lado, para aferir a eventualidade de subcontratação de serviços, conforme é referido, pode fazê-lo. No entanto, tal informação não será disponibilizada para fora da empresa, uma vez que todas as empresas elaborarão as suas demonstrações financeiras no pressuposto de que os custos indirectos não podem ser associados aos departamentos operacionais.

A terceira e última parte, não aparece claramente com a designação de “custos Fixos” mas pela observação das rubricas que aí aparecem e ainda da observação do quadro de contas referido, podemos concluir que esses custos são custos fixos.

Concluindo, a regra fundamental é colocar o que é directo (seja fixo ou variável) nos respectivos departamentos; o que é indirecto coloca-se nos custos operacionais não distribuídos; os custos fixos (que não são directos) aparecem na última parte e à medida que vão sendo subtraídos ao resultado anterior, vão dando origem a resultados intermédios até se chegar ao resultado líquido do exercício. Os custos variáveis ou são directos ou indirectos e arrumados na parte respectiva.

2.1.2 Os Anexos à Demonstração de Resultados Resumo

De um total de vinte e sete anexos à DRR, seleccionámos sete, que considerámos serem os mais significativos, tendo em conta que a actividade principal do hotel é o alojamento e depois as refeições. Com estes anexos, consegue-se ter uma visão mais particular e discriminada de todos os proveitos que contribuíram para o total dos proveitos e de todos os custos que contribuíram para o total dos custos, assim como o resultado final do departamento em análise. Facilita uma gestão mais direccionada para os problemas particulares e específicos de cada departamento, permitindo ao seu responsável delinear objectivos, planos e metas a atingir e o consequente acompanhamento e análise da actividade, a cada momento.

À semelhança do que se passa com todos os anexos que integram a primeira parte da DRR e que são os que compõem os departamentos operacionais, o que vai para a DRR são os totais das rubricas de vendas, neste caso, as líquidas, o custo das vendas (o qual não existe, no caso do departamento quartos), os custos com os salários e os outros custos. É nos anexos que se evidencia como se chega aos totais da DRR, com a desagregação dos custos dentro das rubricas. O total de outros custos é obtido pela soma de catorze parcelas, entre as quais, as comissões, a recolocação de hóspedes, os *amenities*, as reservas, etc., conforme se visualiza na tabela 2.

Tabela 2 - Demonstração de Resultados do Departamento Quartos

QUARTOS - Anexo 1		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Televisão		
Comissões		
Serviços complementares		
Contratos		
Recolocação de hóspedes		
Transporte de hóspedes		
Lavandaria e limpeza a seco		
Linho		
Amenities		
Reservas		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

A rubrica de vendas totais, primeira parcela apresentada na tabela 3, obtém-se pelo somatório das vendas líquidas com o total de outros rendimentos.

Relativamente ao apuramento do custo das vendas, há que ter em conta a chamada ventilação de consumos entre departamentos, neste caso, de comidas para bebidas, valor este a subtrair e de bebidas para comidas, sendo o valor, neste caso, a somar.

Tabela 3 - Demonstração de resultados do departamento Comidas

COMIDAS - Anexo 2		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo das Vendas		
Custo da comida		
Menos custo refeições empregados		
Menos transferências de comidas para bebidas		
Mais transferências bebidas para comidas		
Custo líquido das comidas		
Outros custos de vendas		
	Total do custo das vendas	
Resultado bruto das vendas de comidas		
Outros rendimentos		
Alugueres de salas		
Vendas associadas ao serviço de banquetes		
Cobranças de serviços		
	Total de outros rendimentos	
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Louças, vidros, pratos e linhos		
Contratos		
Lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Custos associados ao serviço de banquetes		
Música e entretenimento		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Na tabela 4 apresenta-se o anexo relativo ao departamento de bebidas, verificando-se o mesmo raciocínio patente no departamento comidas, no que diz respeito à rubrica de vendas totais. Quanto ao apuramento dos consumos do departamento de bebidas, o raciocínio é igualmente idêntico ao departamento comidas.

Tabela 4 - Demonstração de resultados do departamento Bebidas

BEBIDAS - Anexo 3		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo das Vendas		
Custo da bebida		
Menos transferências de bebidas para comidas		
Mais transferências comidas para bebidas		
Custo líquido das bebidas		
Outros custos de vendas		
Total do custo das vendas		
Resultado bruto das vendas de bebidas		
Outros rendimentos		
Cobranças de cobertura		
Cobranças de serviços		
Total de outros rendimentos		
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
Total salários		
Outros custos		
Louças, vidros, pratos e linhos		
Contratos		
Comidas grátis - aperitivos		
Lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Música e entretenimento		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
Total outros custos		
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

De seguida, iremos apresentar os anexos que integram a segunda parte da DRR, ou seja, os custos operacionais não distribuídos. Seleccionámos o anexo referente aos custos com a segurança, apresentado na tabela 5, do qual se destaca informação relativa aos custos com o pessoal e a outros custos.

Tabela 5 – Anexo 18 – Segurança

Segurança - Anexo 18		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Serviço carro blindado		
Contratos		
Material de escritório e equipamento		
Cofre e cacifos		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de segurança		

Seleccionámos ainda o anexo referente aos custos com a manutenção, apresentado na tabela 6.

Tabela 6 – Anexo 21 – Manutenção

Manutenção - Anexo 21		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Manutenção e reparação do edifício		
Contratos		
Manutenção e reparação de cortinas e tapeçarias		
Material eléctrico e mecânico		
Elevador		
Engenharia		
Manutenção do chão		
Mobília		
Manutenção de jardins		
Equipamento de quente, de ventilação e de ar condicionado		
Equipamento de cozinha		
Equipamento de lavandaria		
Manutenção dos materiais de prevenção e segurança		
Lâmpadas		
Chaves e cadeados		
Material de escritório		
Pintura e decoração		
Remoção de desperdícios		
Piscina		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Manutenção de veículos		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de manutenção		

O departamento manutenção, comparativamente com o departamento segurança, apresenta dados para o mesmo tipo de rubricas, ou seja, os custos com o pessoal e os outros custos.

Por último, incluímos dois anexos que dizem respeito à terceira parte da DRR e que integram a secção dos custos fixos. Destaca-se o anexo relativo aos custos com juros, que apresentamos na tabela 7. Este anexo já não apresenta uma organização das rubricas como os anteriores, uma vez que não há custos com o pessoal associados.

Tabela 7 – Anexo 25 - Juros

Juros - Anexo 25	
	ANO
Amortização de dívida	
Hipotecas	
Fornecedores	
Juros do Leasing	
Outras dívidas de longo prazo	
Outros	
Total de juros	

Inclui-se ainda o anexo para os custos com depreciações e amortizações, apresentado na tabela 8. Também não existem custos com o pessoal, tal como no caso anterior.

Tabela 8 – Anexo 26 - Depreciação e Amortização

Depreciação e amortização - Anexo 26	
	ANO
Bens detidos por Leasing	
Edifício	
Mobiliário e equipamentos	
Leasings e melhoramentos em leasings	
Intangíveis	
Outros	
Total de juros	

De referir que as rubricas que fazem parte dos outros custos estão colocados nas demonstrações por ordem alfabética, no entanto, na tradução optou-se por deixar a ordem inicial, ainda que fora da regra alfabética.

2.1.3 A Informação Prestada pelo USALI

Além de toda a informação financeira que já conhecemos, obtida ao nível global da empresa e que a análise financeira disponibiliza, a departamentalização e a consequente elaboração das demonstrações departamentais, vem fornecer outro tipo de informação, agora por departamento. Este tipo de informação vem igualmente auxiliar a tomada de decisões e o gestor nas suas funções diárias, permitindo agora actuar no departamento em que foi detectado que algo não está a correr bem, no caso do resultado do departamento ser negativo ou não corresponder às expectativas criadas ou orçamentadas.

Da observação da DRR, verifica-se a riqueza que cada departamento gerou, na parte dos departamentos operacionais, na última coluna da primeira parte – “Lucro/Prejuízo”. Pode-se ler ainda a informação quanto ao volume de vendas, o custo das vendas, o valor dispendido com os salários e os outros custos. Na segunda parte, nos custos operacionais não distribuídos, pode-se verificar quanto custou à empresa a manutenção de cada departamento que integra esta parte. Lê-se informação relativa aos salários e outros custos e consequente prejuízo. Aqui o prejuízo é relativizado e entendido como um valor a ser dispendido para a prestação dos serviços pelo hotel. Será sempre um prejuízo uma vez que não existem vendas associadas a estes departamentos. Podemos verificar quanto custa ou o que representa para a empresa possuir departamentos como a segurança, a manutenção, por exemplo. Da diferença entre o “total dos departamentos operacionais” e o “total dos custos operacionais não distribuídos”, obtém-se o “resultado depois de custos operacionais não distribuídos”. Ou seja, se ao resultado gerado pelos departamentos operacionais forem retirados os custos indirectos e se esse valor continuar positivo, conclui-se que a empresa consegue suportar os custos

indirectos com a riqueza gerada pelos departamentos operacionais. Esta diferença deve ser positiva, pois após os custos directos, a empresa ainda suporta uma grande quantidade de custos, absolutamente necessários ao bom desenrolar da actividade (os custos indirectos e os custos fixos). Poderá ainda verificar-se o peso que os custos indirectos representam para a empresa. Após a obtenção deste resultado, vão-se diminuindo os custos fixos, seguindo-se no sentido do “resultado líquido do exercício”, à medida que se vão lendo resultados intermédios como por exemplo, o *EBITDA*. Esta leitura faz-se, portanto, da DRR. Se quisermos verificar como se chegou aos totais das vendas, dos custos com o pessoal e dos outros custos, relativamente a cada departamento, podemos ler os respectivos anexos.

O que atrás ficou referido consiste numa leitura que facilmente se faz pela observação e interpretação das demonstrações. No entanto, há outro tipo de informação que se pode retirar do *USALI*, nomeadamente, uma análise comparativa entre o período corrente e o que foi orçamentado, uma análise comparativa entre os valores reais do período corrente e do período anterior, uma análise percentual entre proveitos e custos, bastando para tal, adequar as demonstrações àquilo que o gestor pretende obter, incluindo as colunas necessárias para o efeito. Por exemplo, inserir uma coluna para valores do ano corrente, em valor e percentagem, outra coluna para o orçamento, igualmente em valor e em percentagem e ainda uma coluna referente a valores do ano anterior, em valores e em percentagem, conforme se apresenta na tabela 9.

Tabela 9 – Demonstração de resultados – desdobramento das colunas

Ano Corrente		Orçamento		Ano Anterior	
€	%	€	%	€	%

De referir ainda que a gestão orçamental mencionada pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) tem por objectivo a elaboração de orçamentos mensais para cada um dos departamentos e o alcance de duas funções importantes numa gestão orçamental, planear e controlar. Como exemplos do que se pode tratar nas reuniões realizadas neste âmbito, incluídas no livro, temos a análise das

operações do ano corrente; análise às condições gerais do negócio; análise à situação actual da competitividade; análise aos rácios; análise aos níveis de ocupação e vendas brutas.

Um outro tipo de informação igualmente importante que pode ser obtida com a implementação de um sistema de controlo de gestão que utilize os princípios do *USALI* é relativa à análise de rácios e indicadores de gestão, por um lado e a elaboração de estatísticas, por outro.

Relativamente aos rácios, está-se a referir a rácios de liquidez, solvabilidade, rácios de actividade, rentabilidade e rácios operacionais. Estes últimos, os rácios operacionais, são mais específicos da actividade hoteleira, em que temos nomeadamente, a taxa de ocupação média dos quartos (vendas quartos/quartos pagos ocupados); a média de vendas por pessoa (total de vendas das comidas/total clientes); o rácio de comidas (custo das vendas de comidas/vendas de comidas); o “rácio do pessoal” (custos com o pessoal/total das vendas).

Quanto às estatísticas, são calculadas tanto para o departamento quartos como para o departamento comidas e de bebidas. Os rácios de ocupação apenas são calculados para o departamento quartos.

Para terminar, de referir que ainda é efectuada outra análise, mais precisamente o ponto de equilíbrio ou ponto crítico das vendas. O ponto crítico é calculado para a empresa vista como um todo, ou seja, é obtido quando o total dos proveitos iguala o total dos custos. Pode ser obtido em valor ou em quantidade, sendo que este último dado é usado para auxiliar no planeamento da actividade para um determinado período. Para esta análise é necessário determinar quais os custos fixos e os custos variáveis totais, pelo que é definido o que cada um deles representa e tais conceitos são iguais ao que já foi apresentado anteriormente. Acresce ainda um tipo novo de custos, os custos mistos, que são aqueles que têm uma parte fixa e outra variável e que, para a análise ao ponto crítico, deverão ser decompostos na sua parte fixa e variável e adicionar aos valores dos custos fixos e variáveis já obtidos. Como exemplo é dado o caso das telecomunicações,

em que uma parte é fixa, é um valor que faz parte do contrato e é sempre igual, não variando com o volume das chamadas e a outra parte, variável, a qual está ligada com a quantidade de chamadas efectuadas e que será superior ou inferior consoante se realizem mais ou menos chamadas, respectivamente.

2.2 Revisão de Estudos Empíricos

A revisão de estudos empíricos permitiu encontrar os cinco artigos apresentados na tabela 10, em que o *USALI* é objecto de estudo.

Tabela 10 – Os estudos empíricos e o seu objectivo

Artigo	Objectivo do estudo
Kwansa e Schmidgall (1999)	O <i>USALI</i> como objecto principal do estudo
Cruz (2007)	Sistemas de medição da performance usadas pela <i>joint venture</i> em análise
Chan e Wong (2007)	Aplicabilidade/adequabilidade do <i>USALI</i> à realidade do mercado turístico chinês
Persic <i>et al.</i> (2001)	Enquadramento conceptual para um sistema de medição da performance e de custos
Pavlatos e Paggios (2007)	Práticas actuais de contabilidade de custos na indústria hoteleira da Grécia

De seguida, apresenta-se uma análise comparativa entre os estudos anteriormente referenciados, na tabela 11.

Tabela 11 – Mapa comparativo dos estudos empíricos

Artigo	País	Método de recolha de dados	Número de respostas	Utilização do <i>USALI</i>
Kwansa e Schmidgall (1999)	EUA	Questionário	112	78%
Cruz (2007)	Portugal	<i>Case study</i>	1	100%
Chan e Wong (2007)	China	Entrevista	110	não refere
Persic <i>et al.</i> (2001)	Croácia	Questionário	não refere	40%
Pavlatos e Paggios (2007)	Grécia	Inquérito	85	11,80%

Kwansa e Schmidgall (1999) pretendem com este estudo averiguar o papel do *USALI* na gestão das empresas da indústria hoteleira, ao nível da prática contabilística, nomeadamente o quanto está disseminado e aceite, por um lado e o quanto está a ser utilizado, por outro. O autor conclui que o *USALI* é muitas vezes mal compreendido e pouco utilizado. No entanto, existe um suporte substancial para o sistema e para as modificações efectuadas da oitava para esta nona edição, modificações essas, que dizem respeito ao tratamento contabilístico das despesas de instalação, das louças e vidros, das gratuidades do serviço de banquetes. São apontadas ainda algumas objecções que deveriam ser tidas em conta no futuro, refere o autor.

Obtiveram-se 112 questionários respondidos (22% respostas), entre membros do “Hospitality Financial and Technology Professionals”. Do estudo retira-se que relativamente ao conhecimento do *USALI*, 11% conheciam mal o sistema, 50% admitiram que o seu conhecimento do *USALI* era bom e 9% conheciam-no de forma excelente. Outro dado obtido, foi que cerca de 88% dos questionados, referiram que sabiam da sua existência e que 12% não sabiam de nada acerca do *USALI*. Embora o *USALI* tenha sido amplamente divulgado e difundido, os 12% que nada sabiam não deixa de ser surpreendente, referem os autores. Dos resultados anteriores, os autores conseguem obter resposta ao objectivo quando refere em que medida é o *USALI* compreendido. Cerca de $\frac{3}{4}$ (78%) das respostas refere que o *USALI* é usado pelos operacionais, em que 12% indicaram que está a ser usado na íntegra, enquanto que 66%, está a ser utilizado na maioria dos aspectos, mas não em todos. 10% indicaram que não estava a ser usado mesmo e outros 10% que desconheciam se estava a ser usado ou não. Com estes dados pode tirar conclusões para responder ao segundo objectivo, quem tomou a decisão da implementação do *USALI*. A decisão de implementar o *USALI* foi tomada ao nível corporativo (57 participantes); a decisão foi tomada ao nível financeiro executivo em 28 participantes; nos restantes 27 hotéis, a decisão de seguir o *USALI* foi tomada pelo director geral, pelo dono ou ainda por outra autoridade. O terceiro objectivo, saber quem decide o seu uso, fica assim respondido. Quando perguntados acerca da frequência do uso das informações disponibilizadas pelo *USALI*, 43% referiu uma consulta mensal; 4% usam a informação diariamente; 3%, semanalmente. 37% apresentaram respostas como “2 ou 3 vezes por ano”, “conforme vai sendo necessário”,

“ocasionalmente”, “trimestralmente” e “uma vez por ano”. Finalmente, 13% referiu que não é usado de todo. Relativamente à questão colocada acerca de quem, no hotel, mais usa a informação que o *USALI* disponibiliza, a resposta mais dada, com 84%, foi o director do hotel. Com 8%, foi indicado o assistente do director e apenas com 2%, os empregados dos serviços contabilísticos. No entanto, em cerca de 6% dos casos, foi referido que duas pessoas em simultâneo usavam essa informação (sendo sempre uma delas, o director do hotel).

Os autores referem ainda que colocaram duas questões de resposta aberta, em que foram questionados pelos benefícios em adoptar o sistema e as objecções do ponto de vista operacional.

Das 98 pessoas que tinham conhecimento do *USALI*, responderam a esta questão, 76, para uma taxa de respostas de 78%, que avançaram que os benefícios ou vantagens apontadas foram a estandardização, a uniformidade, a comparabilidade e a consistência que a utilização do *USALI* permitia.

Já na questão relativa às objecções, responderam 24 entrevistados, dos 98, para uma taxa de respostas de 24%. 23 pessoas que responderam a esta questão, responderam igualmente à questão das vantagens, enquanto que apenas 1 pessoa indicou uma objecção, sem ter indicado nenhuma vantagem. Outras 10 pessoas responderam “nenhum” a esta questão.

Cinco respondentes referiram como objecção o tratamento das gratuitidades. Um deles disse que tratar uma gratuitidade como um proveito, distorce os proveitos assim como os cálculos efectuados com base nos mesmos, como os salários da gestão, por exemplo. Quatro respondentes, referiram-se à uniformidade e à compreensão da informação por não financeiros. Dois respondentes sentiam que mais do que aumentar a uniformidade, criavam-se mais áreas negras (não especificaram). Outros dois respondentes afirmaram que o *USALI* não era muito bem interpretado por pessoas de fora. As restantes objecções apontadas foram as que a seguir se apresentam: não preenche as necessidades de todos; a oportunidade de ser criativo não estará tão disponível; poderá não ser aplicável em todos os aspectos a todos os estabelecimentos hoteleiros; tende a complicar as demonstrações financeiras; a lógica por trás das novas provisões não está

de acordo com as necessidades operacionais e por último, consome muito tempo e envolve muita papelada.

Cruz (2007) pretende explorar em que medida estão a ser usados novos e tradicionais sistemas de medição da performance, numa *joint-venture*, entre uma cadeia internacional de hotéis e um hotel português. A autora utilizou o *case study* como método de investigação e a obtenção dos dados foi feita através de entrevistas. A conclusão a que chega é que a técnica mais utilizada na medição da performance, são os orçamentos e seu controlo, ou seja, a análise ao que foi orçamentado e os dados reais. Outra forma de medição da performance apontada é a análise aos resultados financeiros com base em comparações ano a ano.

A informação contabilística colocada à disposição dos gestores, referente à sua performance, é obtida com base na contabilidade. O tratamento contabilístico é realizado tendo por base o plano de contas desenvolvido a partir das linhas de orientação constantes do *USALI*. Esta informação é prestada ao nível da empresa vista como um todo, ou seja, obtendo os totais globais, assim como por departamento. Tal informação é disponibilizada mensalmente e entre ela encontra-se a comparação entre dois anos, assim como o orçamentado e o real. Portanto, os sistemas de medição da performance são elaborados com uma informação financeira obtida com base numa contabilidade efectuada sobre os princípios do *USALI*. A medição da performance é ainda completada com indicadores como a taxa de ocupação, preço médio por quarto, o REVPAR (abreviação, em português, para “*Revenue per Available Room*”) e o volume de vendas dos segmentos mais importantes e a rotação dos clientes, sendo que os três primeiros indicadores são considerados importantes, por serem variáveis directamente relacionadas com os proveitos.

Chan e Wong (2007) pretendem com este estudo, avaliar o formato contabilístico actual nos hotéis e a subsequente informação para a gestão que é prestada na China. Sugerem ainda o desenvolvimento do enquadramento, ainda que preliminar, para o estabelecimento de uma contabilidade uniforme para a hotelaria, na China.

Neste estudo, a metodologia de recolha de dados consistiu em entrevistas de grupo, a 112 entrevistados, de mais de 25 hotéis, em que os tópicos de conversa eram os seguintes: desenvolvimento de novos departamentos; melhoramentos nas demonstrações; desenvolvimento da estrutura das demonstrações. A conclusão a que chegaram foi que a aplicabilidade do *USALI* não se revelou muito fácil devido às especificidades do mercado chinês. Foram assinalados nove novos departamentos, tanto de proveitos como de custos e recomendada a preparação de nove novos anexos considerados relevantes, assim como novas rubricas dentro dos mesmos.

Presentemente, há dois tipos de formatos quanto à informação financeira prestada pelos hotéis, um que deriva do governo e o outro que deriva do que é feito a nível internacional, no sector hoteleiro – o *USALI*. O primeiro serve essencialmente para fins estatísticos. Este estudo aponta uma dificuldade na aplicabilidade do *USALI* na China, facto já apontado anteriormente e salienta que o desenvolvimento que se verificou na China ao nível turístico, nos últimos anos, veio reforçar a ideia de que há que ter em atenção as especificidades da actividade turística neste local, no sentido de rever e otimizar os mecanismos de reporte financeiro.

Persic *et. al* (2001) pretende alcançar o objectivo de mostrar como os hotéis podem aumentar a sua competitividade através do uso de melhores sistemas de contabilidade de gestão, apresentando o desenvolvimento de um enquadramento conceptual para sistemas de medição de performance e de custos, no sentido de fornecer aos hotéis uma ferramenta que os auxilie no seu objectivo de alcançar uma melhor performance. Os autores concluem que a redefinição dos seus sistemas de contabilidade de gestão podem facilitar o melhoramento da sua competitividade e consequente performance.

Este estudo foi realizado em empresas do sector hoteleiro, tendo sido utilizado o questionário como método de obtenção de informação. O seu objectivo é o de avaliar a prática corrente em relação à contabilidade de gestão e o uso da informação contabilística. Os autores chegaram a várias conclusões. Primeiro refere-se ao nível de implantação do *USALI* nos hotéis da Croácia, em que os resultados obtidos foram de 40%, para completamente implementado; 29% para parcialmente implementado e de 20% a ser implementado. Os autores concluem que os gestores croatas estão conscientes

do valor deste sistema. Outro facto questionado foi a importância da utilização dos anexos, em que 72% das respostas afirmaram que consideravam indispensáveis dois deles, “Quartos” e “Comidas e Bebidas”. Quanto à periodicidade do reporte destes anexos, 45% prefere um reporte mensal, enquanto 32% tem preferência por um reporte diário. Para os anexos de “alugueres e outros proveitos”, “recursos humanos”, “salários”, são considerados indispensáveis em 50% das respostas. Já os anexos de “marketing”, “taxas e juros” e “depreciação e amortização”, são considerados indispensáveis entre os 30% e os 45%. Para estes anexos a periodicidade da sua consulta é mensal. Para finalizar, referem ainda que o *USALI* não é mais conhecido nem mais utilizado, devido à fraca presença que ainda se assiste no que diz respeito à utilização das tecnologias de informação, assim como à fraca formação dos recursos humanos. Os autores concluem dizendo que os hotéis na Croácia devem implementar este sistema.

Pavlatos e Paggios (2007) pretendem caracterizar o estado actual das práticas de contabilidade de custos nos hotéis da Grécia. Utilizaram inquéritos como forma de obtenção de informação, dos quais foram obtidas 85 respostas. Os resultados a que chegaram revelaram que a maioria dos hotéis utiliza sistemas de contabilidade de custos tradicionais. Com o estudo conseguiram concluir ainda que os hotéis possuem tanto uma estrutura de custos fixos como uma proporção de custos indirectos, ambas consideradas pelos autores como sendo elevadas.

Dos inquéritos efectuados por estes autores, conclui-se que o *USALI* está a ser usado apenas em 11,8% dos hotéis, na Grécia. Ou seja, a maioria dos hotéis, cerca de 88%, não utiliza o *USALI*. O estudo refere que a maioria que usa o *USALI*, são hotéis que fazem parte de cadeias multinacionais (53,3%), enquanto que apenas 2,9%, que não fazem parte de cadeias internacionais de hotéis utiliza o *USALI*.

Algo muito importante que podemos retirar deste estudo, é que ele aponta características muito particulares desta indústria: a capacidade instalada, a qual é fixa; a precibilidade; o padrão da procura; a vida útil do produto; actividade/serviço em tempo real; a produção e a concepção; a localização e o tamanho; o trabalho e o capital

intensivo e a sua estrutura de custos. Outro aspecto referido, igualmente muito importante, é a estrutura de custos que se pode verificar na maioria dos hotéis: os custos fixos assumem uma proporção muito maior do que a dos custos variáveis, normalmente de 3/4. Os custos fixos que mais contribuem para este facto são os custos com o pessoal, já relativamente aos custos variáveis, prendem-se com os consumos das matérias-primas. Relativamente aos custos indirectos, os autores referem que rondam os 47%, o que consideram elevado.

Como aspectos a reter dos estudos explorados nesta parte do capítulo, podemos dizer que o *USALI* é mais utilizado nos EUA (78%), seguindo-se a Croácia (40%) e por último a Grécia (11,8%), o que não é de estranhar, pois os EUA é o país em que foi desenvolvido.

Relativamente à periodicidade com que é consultado, o período mensal é o mais indicado (43%), seguido de uma consulta diária ao sistema (4%).

Quem mais utiliza a informação prestada pelo sistema, é o director do hotel (84%), seguido do assistente do director (8%).

Em dois dos estudos é referido que o *USALI* não está a ser totalmente utilizado, ou seja, alguns aspectos não estão a ser seguidos.

III - Case Study

Numa primeira parte, explica-se o porquê do uso deste método de investigação que é o *case study* e desenvolveremos, com base na literatura o seu aparecimento e desenvolvimento. Na segunda parte deste capítulo, apresenta-se o *case study* propriamente dito, onde se efectua a caracterização do hotel em estudo, a prática presente no hotel com a implementação do *USALI*, fazendo uma descrição do sistema implementado, seguindo-se uma análise comparativa entre a teoria e a prática. Finalmente, mencionam-se vantagens e desvantagens.

3.1 A Teoria dos Case Study's

O estudo da contabilidade (Vieira, 2009) tem vindo a ser realizado com uma crescente preocupação de focar a contabilidade no seu contexto empresarial e social, assumindo uma visão subjectiva dos fenómenos e suas interacções, ao contrário do paradigma, ainda dominante, que defende o estudo de uma realidade objectiva, em que as pessoas possuem um comportamento objectivo e racional, sendo portanto, o investigador, neutro e passivo. Este paradigma, dito positivista, usa um modelo teórico, na definição de hipóteses, as quais são testadas e os resultados obtidos, generalizados. Já os paradigmas alternativos, ditos métodos mais naturalistas, usam o trabalho de campo, em que a contabilidade é estudada no seu ambiente natural, através de observação os quais pretendem uma análise global e um entendimento geral da contabilidade no seu quotidiano.

Segundo Chua (1986), o processo de investigação é condicionado por três factores, os quais são sequenciais:

- A ontologia, a qual define a posição do investigador frente à natureza da realidade do fenómeno em estudo;
- A epistemologia, que define a forma de alcançar o conhecimento sobre o fenómeno;

- A metodologia, que será o processo através do qual se pode realizar a investigação.

Chua (1986) refere que a ontologia aparece primeiro influenciando a epistemologia e a metodologia. Na figura 12, verifica-se esta ligação. A relação entre a teoria e a prática (C.) será obtida pela relação entre o conhecimento e a realidade empírica, se considerarmos o conhecimento como sendo as “crenças sobre o conhecimento” (A.) e a realidade empírica como sendo as “crenças sobre a realidade física e social” (B.).

Tabela 12 – Classificação dos pressupostos

A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> Epistemologia Metodologia
B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> Ontologia Intenção humana e racionalidade Ordem/conflito societal
C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u>

Com base nestes três factores, diversos autores classificam a investigação em contabilidade pela definição de grandes paradigmas. Os objectivos da investigação e o posicionamento teórico e filosófico do investigador vão condicionar a escolha na definição do paradigma a seguir. Hopper e Powel (1985) propuseram três categorias de investigação em contabilidade: a positivista, a interpretativa e a crítica, assim como Chua (1986), que classifica a investigação em contabilidade como investigação positivista, a qual é predominante em contabilidade, apresentando ainda outros dois tipos de alternativas, a investigação interpretativa e a investigação crítica. A posição de Chua (1986) é semelhante à de Hopper e Powel (1985). Vieira (2009) apresenta as principais características de cada um destes três tipos de investigação, tal como é apresentado na tabela 13.

Tabela 13 – Os paradigmas e sua posição teórico metodológica

<p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação dominante</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> A teoria e as observações são independentes entre si podendo estas ser utilizadas para verificar ou contrariar uma teoria. Os métodos quantitativos de recolha e análise de dados são preferidos para proporcionar uma base para as generalizações.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade empírica é objectiva e externa ao sujeito. Os actores humanos são essencialmente objectos passivos que procuram racionalmente objectivos de maximização da utilidade. A sociedade e as organizações são fundamentalmente estáveis e o conflito «disfuncional» pode ser gerido através da concepção de sistemas de controlo apropriados.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A contabilidade trata de meios, não de fins (é neutra) e as estruturas institucionais existentes não são questionadas.</p> <p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação interpretativa</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> A teoria serve para explicar as intenções humanas. A sua adequação é avaliada pela sua consistência lógica, interpretação subjectiva e de acordo com as interpretações de senso comum dos actores. Os métodos utilizados pretendem estudar os actores no seu dia-a-dia: etnografia, estudos de caso e observação participante.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade considera-se criada socialmente e objectivada através da interacção humana. A acção humana é intencional e o seu significado baseado no contexto social e histórico. A ordem social é assumida e medeiam-se os conflitos através de significados partilhados.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A teoria procura explicar a acção e compreender como se produz e reproduz a ordem social.</p> <p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação crítica</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> Os critérios para avaliar teorias são temporais e limitados pelo contexto. Os métodos mais utilizados são estudos de caso e investigação histórica e etnográfica.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade empírica caracteriza-se por relações objectivas e reais que se transformam e reproduzem através de uma interpretação subjectiva. Aceita-se a intenção humana e a racionalidade, mas analisadas criticamente por se considerar que o potencial humano está alienado por falta de consciência e ideologia. O conflito é endémico na sociedade devido à injustiça e à ideologia social, económica e política. Os seres humanos têm potencialidades inatas que são alienadas por mecanismos restritivos.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A teoria tem um imperativo crítico, concretamente a identificação e a eliminação das práticas ideológicas e de domínio.</p>

Fonte: Vieira, 2009: 16, 21 e 24.

A investigação positivista é o paradigma dominante, no entanto, nos finais da década de 70, começaram a surgir aqueles outros dois métodos de investigação, referidos anteriormente. Segundo o estudo de Chua (1986) aliando ao facto da divergência existente entre académicos, acerca da contabilidade ser uma disciplina “multi-paradigmática” ou “multi-escolas”, existem ainda questões de relacionamento entre a teoria contabilística e a prática nas empresas. Adianta ainda, o mesmo autor, que os académicos nem falavam a língua dos contabilistas nem tão pouco conheciam os seus problemas. Surgiram críticas ao uso exclusivo do paradigma dominante, o positivista e verificou-se a necessidade de recorrer a outras formas de estudar a contabilidade, mais precisamente, no seu contexto organizacional e social, em que o investigador assume uma posição subjectiva observando a realidade organizacional e procurando compreender as interacções que nela ocorrem. Esta vertente privilegia o uso do *case study*. A abordagem interpretativa, segundo Chua (1986) enfatiza o papel da linguagem, da interpretação e da compreensão, nas ciências sociais, derivando dos interesses da filosofia germânica. Em vez de construir modelos rigorosos, mas artificiais, esta vertente procura uma compreensão da contabilidade em acção, conseguindo-o através da definição da situação pelo actor ou investigador, analisando assim a forma como se transfere para um enquadramento social mais alargado. Pretende compreender a natureza social das práticas contabilísticas. A abordagem crítica distingue-se da interpretativa por dar uma ênfase especial à forma como a prática contabilística contribui e influencia uma sociedade desigual (Baxter e Chua, 2003). Já a vertente positivista (Vieira, 2009), que se baseia no método científico, que tem como fundamento o positivismo de Auguste Comte, apoia-se nos pressupostos de que existe uma realidade objectiva que deve ser interpretada objectivamente também. Deita mão ao uso da experiência e da observação neutra e objectiva do facto em estudo, o que implica uma separação entre o investigador e o seu objecto de estudo.

Julgamos que a abordagem interpretativa é uma das melhores formas de conseguir trazer para este trabalho a realidade que se vive numa empresa em concreto relativamente à implementação do *USALI* e a sua utilização enquanto instrumento de controlo de gestão, por um lado e por outro, uma ferramenta de apoio à tomada de decisão. Um dos métodos mais utilizados nesta abordagem é a realização de *case*

studys, o que nos parece ser a melhor forma de conduzir o estudo, usufruindo da ligação entre a investigação e a realidade da empresa. Tal ligação é conseguida pelas entrevistas realizadas entre o investigador e o entrevistado.

A utilização deste método é analisado no artigo de Eisenhardt (1989), o qual procura contribuir com três grandes objectivos. O primeiro será o de construir um mapa em que aponta o caminho para a produção de conhecimento a partir dos *case studys* (processo pelo qual são desenvolvidas novas teorias). O segundo objectivo é o de posicionar a produção do conhecimento baseado em *case studys*, num contexto mais alargado, nas ciências sociais, apontando as forças e as fraquezas ao se utilizar o *case study*. O terceiro objectivo é o de enumerar alguns pressupostos para avaliar esta metodologia de investigação.

Os *case studys* utilizam vários modos de obtenção de dados, como a pesquisa de arquivos, a condução de entrevistas, a formulação de questionários assim como a observação directa. Desta forma, a evidência recolhida pode ser tanto qualitativa, como quantitativa ou ambas (Eisenhardt, 1989).

A autora afirma ainda, que os *case studys* podem ser utilizados para variados fins, como por exemplo, para providenciar descrições, para testar teorias ou para a criação de teorias, sendo que é neste último que o trabalho de Eisenhardt tem o seu enfoque, ou seja, será que o desenvolvimento de novas teorias através do *case study* pode ser considerado válido, útil e sério.

Quanto ao processo da construção de teorias com base em *case studys*, Eisenhardt (1989) apontou oito etapas, nomeadamente - o começo; a selecção dos casos; a selecção de métodos de recolha e tratamento de dados e protocolos; a entrada em campo; a análise dos dados; a formulação hipóteses; a literatura existente; atingir o fim.

Quanto ao segundo objectivo do estudo e relativamente às forças apontadas na utilização dos *case studys*, são referidas três, nomeadamente: uma grande probabilidade de gerar novas teorias; a teoria emergente é testável com construções que podem ser

medidas e hipóteses que podem ser provadas como falsas; e a última força apontada reside no facto de a teoria resultante poder ser empiricamente validada. No que diz respeito às fraquezas, são essencialmente duas, em que a primeira advém de uma força e reside na quantidade de informação que é obtida e no facto de o investigador perder a objectividade no estudo por querer incluir toda a informação. Isto vai fazer com que a teoria formulada seja muito rica em pormenores, mas sem a simplicidade de uma visão global do fenómeno. O uso de métodos empíricos produz muita informação e se o investigador não conseguir restringir o uso de toda a informação, poderá estar a produzir teoria sobre casos muito particulares, que resultarão em teorias magras e particulares, sendo esta a outra fraqueza apontada.

Já no que diz respeito ao último objectivo traçado, a forma como se pode avaliar esta metodologia de investigação, Eisenhardt (1989) refere, entre outros, que as boas teorias são as que podem ser testadas, logicamente coerentes e parcimonias (moderada, prudente), adjectivos estes que se adequam neste contexto. Outro aspecto, é o de que existe uma realidade que suporta a teoria, há evidência, tal realidade é observável empiricamente. Finalmente, para ser uma boa teoria ou uma teoria forte, o uso do *case study*, deve produzir novas teorias e não apenas reforçar o que já se conhecia, o que já se sabia.

Seguindo a lógica de Eisenhardt (1989), em que refere que, entre outros objectivos, os *case studys* podem ser utilizados para efectuar descrições, no caso desta dissertação em particular pretende-se precisamente, a descrição de um modelo de controlo de gestão e mais particularmente, com o *case study*, evidenciar um exemplo da sua aplicação prática, num hotel, neste caso concreto.

3.2 A Implementação do USALI no Hotel Baía

Neste capítulo pretende-se analisar a aplicação do sistema, recorrendo para tal à prática presente no Hotel Baía. Num primeiro ponto faremos a apresentação da empresa em estudo, após o que se seguirá a descrição do *USALI* que está a ser utilizado pelo hotel. Seguidamente efectua-se uma análise comparativa, em que se pretende comparar o *USALI* ao nível teórico e aquele que está implementado no hotel. Para finalizar o capítulo, termina-se com uma análise crítica à utilização do *USALI*, em que apresentaremos as vantagens e desvantagens sentidas pelos entrevistados.

3.2.1 Caracterização do Hotel Baía

O Hotel Baía está implementado na Baía de Cascais, desde o ano de 1974. Oferece 113 quartos, em que 10 dos quais são suites, podendo solicitar ainda, quartos *single* ou duplos, com vista terra ou vista mar. O Hotel dedica a sua atenção às actividades de alojamento, restaurante, bares e esplanada; aluga ainda salas para reuniões e possui um parque de estacionamento próprio que também aluga, tanto aos seus clientes como a qualquer pessoa que precise de estacionar o seu carro, beneficiando da localização central que o Hotel Baía possui.

Os clientes de alojamento são divididos pela seguinte classificação: clientes passantes, são os chamados directos, sem reserva, em que se enquadram aqueles clientes que passam e solicitam alojamento na recepção; os clientes que chegam ao hotel através de contratos de colocação, que são aqueles que chegam através das agências de viagem e não pagam no hotel, sendo que o serviço já foi pago à agência; por último, os directos com reserva, são aqueles que vêm de agências de viagem, mas que não pagaram à mesma, pagam a sua estadia no hotel. A agência receberá mais tarde o pagamento do serviço.

O mercado emissor dos turistas que chegam a este hotel segue a seguinte ordem: Reino Unido, Irlanda, Suécia, EUA, Espanha, França. No entanto, os turistas surgem um

pouco de toda a parte do mundo, por exemplo, Alemanha, Argentina, Áustria, Austrália, Holanda, Polónia, etc.

O hotel possui três importantes candidaturas a certificações a decorrer, nomeadamente, a certificação de qualidade ISO 9001/2008, a certificação ambiental, norma ISO 14001/2002, em que está a concorrer ao “Hotel Verde”, assim como a implementação do HACCP (*Hazard Analysis and Critical Control Points*).

A época alta regista-se entre os meses de Junho a meados de Outubro, em que a percentagem de ocupação ultrapassa os 90%, em Agosto. No entanto, os meses de Junho e Julho, apesar de não irem além dos 90% de ocupação, registam ainda assim valores na ordem dos 78%, o que a gestão considera como sendo muito bom.

No organograma do hotel, apresentado em anexo, podemos verificar como o trabalho de 79 colaboradores se organiza pelos oito departamentos operacionais, para além da administração, que é composta por quatro elementos.

Achamos interessante colocar algumas definições, próprias da hotelaria e do turismo, como por exemplo, o que é um estabelecimento hoteleiro, o que é um hotel e em que consiste a definição de hóspede. Segundo o INE (2008), estabelecimento hoteleiro, é um estabelecimento cuja actividade principal consiste na prestação de serviços de alojamento e de outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, mediante pagamento; hotel, é um estabelecimento hoteleiro que ocupa um edifício ou apenas parte independente dele, constituindo as suas instalações um todo homogéneo, com pisos completos e contíguos, acesso próprio e directo para uso exclusivo dos seus utentes, a quem são prestados serviços de alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimentos de refeições, mediante pagamento. Estes estabelecimentos possuem, no mínimo, 10 unidades de alojamento. Quanto à definição de hóspede, refere que é um indivíduo que efectua pelo menos uma dormida num estabelecimento de alojamento turístico.

3.2.2 Descrição do USALI Implementado

O *USALI* está implementado no Hotel Baía desde 2002 e faculta informação online. O sistema foi sofrendo alterações e actualizações ao longo dos tempos. Antigamente a informação era tardia e antiga, pelo que os processos foram agilizados, informatizados e melhorados, com a implementação de um novo software de gestão financeira. Era tudo feito à mão ou não se faziam coisas importantes, como por exemplo, o controlo do imobilizado. O uso do sistema não é obrigatório, no entanto é o que melhor vai servindo a gestão, podendo mudar assim que o entenderem e quando surgir um sistema melhor que o *USALI*.

Questionado acerca do que é feito ao nível dos sistemas de controlo de gestão, o que faziam e o que gostariam de fazer no futuro, o entrevistado respondeu que a base do controlo de gestão é o *USALI*, incluindo a elaboração de rácios, estatísticas, indicadores de ocupação, do alojamento e do *F&B (food & beverage)*, por exemplo; existe ainda um relatório com o comparativo de quatro anos e ainda com informação de pessoal; são elaborados inventários e ainda cálculos como o valor acrescentado bruto, a taxa de autonomia financeira, a rentabilidade operacional das vendas e a taxa de endividamento, entre outros. Esta informação é enviada mensalmente à administração.

No que diz respeito à informação de gestão que é usada para a tomada de decisões no hotel, no dia-a-dia, foi referido, pelo entrevistado, que são enviados relatórios diários, como que um diário de bordo, para o director do hotel. Ajuda à gestão diária porque a análise dos custos fixos e variáveis e dos proveitos é obtida on-line.

Relativamente ao que gostaria de fazer no futuro, foi referida a necessidade de interligar os sistemas usados, ao nível informático. Existe um software na recepção, outro no *F&B* e outro na contabilidade, faltando uma ligação entre tais sistemas. Por exemplo, uma ligação entre o *F&B* e a recepção permitia o débito, na conta dos clientes, dos consumos efectuados, de forma automática. Assim, este débito tem de ser feito pegando na factura do restaurante ou bar e lançado na conta do cliente. Não havendo ligação entre ambos, há necessidade de existir uma pessoa a verificar, manualmente e

diariamente, se as facturas emitidas pelo restaurante ou bar são efectivamente debitadas ao cliente, tentando evitar assim erros e omissões, que atempadamente são corrigidos.

A periodicidade com que é elaborado o *USALI*, está dependente do facto do sistema de controlo de *F&B* não estar integrado no sistema informático de contabilidade, logo há um atraso motivado por isso, o que determina que o *USALI* é elaborado até ao dia 15 do mês seguinte, o mesmo acontecendo com outra informação relevante para a gestão. Interessa referir ainda que a construção do *USALI* inclui o comparativo com o período anterior.

O hotel foi departamentalizado da forma como se pode ver na tabela 14. Este princípio do *USALI* está bem patente e presente, uma vez que sem esta departamentalização não faz sentido a existência do mesmo. Os centros de custo ou departamentos operacionais em vigor são os que se apresentam na mesma tabela.

Tabela 14 – Centros de custo

Código	Designação
1001	Hotel
1002	Restaurante/Grill
1003	Bar
1006	Parque de estacionamento

Os códigos 1004 e 1005 foram descontinuados. O código 1004 era da boutique, onde se vendiam artigos artesanais e de papelaria. A loja deixou de existir, tendo sido absorvida pelas obras que foram dar origem à esplanada. O código 1005, gastos comuns e administrativos, acumulava gastos gerais, administrativos, financeiros e extraordinários, assim como as amortizações. Foi decidido descontinuar esse centro de custos e associar os seus custos, através de chaves de repartição aos quatro centros de custos apresentados anteriormente e que são pontos de venda.

É elaborado o mapa da demonstração de resultados resumo assim como os anexos. Existem algumas diferenças, que enunciaremos no ponto seguinte deste capítulo, uma

vez que o sistema é adequado conforme a gestão acha que melhor responde às suas necessidades.

Outro aspecto importante na aplicação do *USALI*, diz respeito à repartição dos custos indirectos, pelos quatro departamentos que geram vendas – Hotel, Restaurante/*Grill*, Bar e Parque de Estacionamento, segundo a utilização de chaves de imputação. Nas tabelas 15, 16 e 17 apresentam-se as chaves de repartição dos departamentos que apenas geram custos, nomeadamente, andares, manutenção, limpeza, roupa, economato, contabilidade, direcção, recepção, restaurante/*grill*, cozinha, pastelaria, bar e parque de estacionamento.

Tabela 15 – Chaves de Repartição

	Andares	Manutenção	Limpeza	Rouparia
Hotel	100%	85%	92,5%	80%
Restaurante/ <i>Grill</i>	0%	5%	2,5%	20%
Bar	0%	5%	2,5%	0%
Parque Estacionamento	0%	5%	2,5%	0%
total	100%	100%	100%	100%

A roupa é externa ao hotel, ficando situada noutra edifício, noutra localidade e os seus custos, a electricidade, a água e o gás são imputados apenas a dois departamentos – hotel e restaurante/*grill*.

Tabela 16 – Chaves de Repartição (continuação)

	Economato	Contabilidade	Direcção	Recepção
Hotel	45%	82,5%	85%	100%
Restaurante/ <i>Grill</i>	40%	10%	5%	0%
Bar	10%	2,5%	5%	0%
Parque Estacionamento	5%	5%	5%	0%
total	100%	100%	100%	100%

Tabela 17 – Chaves de Repartição (conclusão)

	Restaurante Grill Cafetaria	Cozinha	Pastelaria	Bar	Parque estacionamento
Hotel	0%	0%	0%	0%	0%
Restaurante/Grill	100%	100%	100%	0%	0%
Bar	0%	0%	0%	100%	0%
Parque Estacionamento	0%	0%	0%	0%	100%
total	100%	100%	100%	100%	100%

Os custos como a electricidade, a água, o gás, o combustível e a rede informática, entre outros, são repartidos conforme é explicitado nas tabelas 18, 19 e 20.

Tabela 18 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais

	Electricidade		Água		Gás	
	Hotel	Rouparia	Hotel	Rouparia	Hotel	Rouparia
Hotel	85%	80%	85%	80%	90%	80%
Restaurante/Grill	10%	20%	10%	20%	7,5%	20%
Bar	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%
Parque Estacionamento	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%	0,0%	0,0%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Tabela 19 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (continuação)

	Serviços desp. Bancárias	Telefones Listas	Controlo Assiduidade	Fotocopiadora Impressora/Fax	Guarda Nocturno	Correios
Hotel	85%	85%	56%	85%	80%	85%
Restaurante/Grill	10%	10%	37%	10%	20%	10%
Bar	2,5%	2,5%	3,0%	2,5%	0,0%	2,5%
Parque Estacionamento	2,5%	2,5%	4,0%	2,5%	0,0%	2,5%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Tabela 20 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (conclusão)

	Esplanada	Combustível	Rede Informática	Sistema Água	Seguro multiriscos	Seguros Ac. Trabalho
Hotel	0,0%	45%	85%	58%	80,19%	56%
Restaurante/Grill	85%	40%	10%	36,5%	4,30%	37%
Bar	15,0%	10%	2,5%	2,0%	2,15%	3,0%
Parque Estacionamento	0,0%	5%	2,5%	3,5%	13,36%	4,0%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Existe ainda um aluguer relativo a uma máquina existente na cozinha do restaurante e um contrato de prestações de serviço de limpeza das chaminés. No entanto, estes custos são considerados fixos, pelo que não são associados aos departamentos.

Existe toda uma organização interna, como a classificação dos documentos que suportam toda a actividade contabilística, que vai permitir o lançamento tanto na geral, como na contabilidade de gestão. O sistema de contas da contabilidade de gestão usa as contas da geral, desagregando-as conforme a necessidade para o lançamento dos custos directos e indirectos nos centros de custo.

Enumeram-se de seguida os tipos de serviços que o hotel presta, associados aos departamentos operacionais. Os proveitos associados ao departamento Hotel são a venda de quartos, o aluguer de salas, os telefones e comunicações dos hóspedes, o golfe, o aluguer de cofres e outros proveitos diversos, como por exemplo, táxis e transferes. O pequeno-almoço é vendido pelo F&B ao alojamento. Ao departamento Restaurante/*Grill*, são afectados os proveitos com a venda de meias pensões e pensões completas (restaurante). As refeições servidas aos passantes ou outros clientes serão associadas ao *Grill*. Os banquetes também ficam associados a este departamento. Relativamente ao Bar, aparecem os proveitos da cafetaria (tostas, torradas ou chás, por exemplo) e as bebidas (extra refeição). O departamento de restaurante/*grill*, apresenta resultados negativos, especialmente em época baixa, mas também noutros meses do ano. O parque de estacionamento apresenta apenas as vendas dos lugares do estacionamento privativo do hotel.

Raciocínio idêntico ao parágrafo anterior, mas agora relativamente aos custos directos, os quais serão associados igualmente aos departamentos operacionais respectivos.

Departamento Hotel:

- Custos com o pessoal. Toda a remuneração paga a empregadas de quarto e recepcionistas;
- Amortizações das roupas dos quartos, mobiliário, decoração e computadores;
- *Amenities*;
- Material de escritório. Aqui se inclui toda a logística inerente à actividade da recepção;
- Despesas bancárias dos contratos de colocação. Ex: despesas cobradas pelo banco, como o depósito de cheque de um operador inglês;
- Manutenção do site;
- Seguros;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Restaurante/grill:

- Custos com o pessoal;
- Amortizações das roupas, mobiliário, decoração, loiças e vidros, talheres e utensílios e equipamentos específicos da cozinha, como fogões e equipamentos de frio;
- As matérias consumidas na elaboração das refeições;
- Menus e cartas;
- Material de escritório;
- Uniformes/fardamentos;
- Seguro;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Bar:

- Custos com o pessoal;
- Amortizações do mobiliário, decoração, loiças e vidros, talheres e utensílios;
- As matérias consumidas na elaboração das bebidas;
- Menus e cartas;
- Material de escritório;
- Uniformes/fardamentos;
- Seguro;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Parque de Estacionamento:

- Electricidade;
- Amortização do edifício e das máquinas de extracção de águas (necessárias porque o piso está abaixo do nível da água e por vezes há infiltrações);
- Custos com o pessoal. Existe um gerente do parque e o pessoal afecto à limpeza e manutenção;
- Material de escritório. Essencialmente com as senhas do estacionamento;
- Seguro;
- Cancelas.

Relativamente à informação que o USALI presta para o auxílio à tomada de decisões no hotel, são obtidos e estudados os seguintes rácios, entre outros:

- Rácio de vendas por quarto = receita global/número de quartos;
- Resultado do exercício por quarto = resultado global/ número de quartos;
- Preço médio por quarto;
- Número de dormidas;
- Taxa de ocupação média dos quartos;
- Número médio de colaboradores no activo.

Acrescenta-se o facto de serem explicados todos os desvios considerados relevantes ou acentuados, para mais ou para menos. Estes rácios são retirados do *USALI*, no entanto são elaborados outros rácios, financeiros, para completar a informação considerada

essencial para uma boa gestão do hotel, tendo em conta a informação que auxilia a tomada de decisões, os quais já foram referidos no início deste ponto.

Outro aspecto a que se dá uma importância extrema e que foi referido como o mais importante, é a leitura dos rácios de *F&B*. Estes servem para controlar os consumos dos alimentos e das bebidas. Consideram-se consumos normais, 30% para alimentos e 20% para bebidas. Quando sai muito fora destes valores, tem de se verificar o porquê. Todos os meses os produtos são inventariados e os rácios são corrigidos ou actualizados. A forma como funciona a entrada e saída dos bens no armazém, é como a seguir se descreve. O armazém do economato agrega produtos de comidas e bebidas, o material de escritório e drogarias. As compras entram neste armazém e saem com requisições internas para as respectivas secções. O consumo é inserido no sistema e automaticamente é retirado do armazém. No caso da organização de um banquete, o circuito é externo a este procedimento, em que são efectuadas compras que são associadas directamente ao banquete, não passa portanto pelo economato. Há uma ficha técnica específica criada e elaborada para este efeito.

3.2.3 Análise Comparativa entre o *USALI* Teórico e o *USALI* Implementado

Numa primeira análise, vão-se referir as semelhanças entre os dois sistemas e posteriormente as diferenças.

Pode-se verificar que em três situações, os dois sistemas seguem na mesma linha. A departamentalização, a qual é inegavelmente intrínseca neste sistema, o facto de na empresa se elaborar também a DRR assim como os anexos e os outputs obtidos do sistema, no que diz respeito à análise de rácios são igualmente efectuados pelo hotel. Assim como no *USALI*, também é efectuada uma análise do comparativo entre dois anos, o ano corrente e o anterior.

No que diz respeito às diferenças, verifica-se que existem chaves de imputação para afectar os custos indirectos aos departamentos o que, no *USALI* teórico, tal prática não é

aceite. O *USALI* advoga a existência de departamentos que geram apenas custos, os quais são estudados por si, não sendo imputados aos departamentos operacionais, como no hotel se faz. Turkel (1998) defende este procedimento. O autor critica a não imputação dos custos indirectos aos departamentos operacionais e afirma mesmo ser este um aspecto negativo do *USALI* e que o mesmo deveria ser corrigido. Avança igualmente com bases de alocação, para que os custos indirectos possam ser imputados aos departamentos operacionais. Justifica esta necessidade com o facto de os resultados que estão a ser obtidos sem essa imputação, serem resultados errados e que podem levar a medidas de gestão igualmente erradas, falando especificamente no caso do departamento de comidas e bebidas – *F&B*, o qual, por norma, apresenta lucros baixos ou mesmo negativos. Portanto, vem defender uma imputação dos custos indirectos no sentido de se aproximar da realidade, o lucro obtido, o qual será mais baixo ou mesmo negativo. Os custos indirectos que defende, deveriam ser alocados ao departamento de *F&B*, são os custos com os departamentos de administrativos e gerais, de marketing, de vendas, reparações, manutenções e custos de energia (água, electricidade, gás e combustíveis) e também os custos com os seguros, taxas/impostos e amortizações. Refere ainda que o *USALI* prevê uma base para alocação dos custos indirectos aos departamentos operacionais, mas não obriga a fazê-lo aquando se preparam as demonstrações. Já referimos este aspecto no capítulo dedicado à descrição do *USALI*. No sentido de propor alguma base para a alocação dos custos indirectos e assim se conseguirem valores mais próximos da realidade, o autor propõe a solução apresentada na tabela 21.

Tabela 21 – Bases para repartição dos custos indirectos

Base para alocação dos custos indirectos	
Custos	Método
Administrativos e gerais	Número de empregados
Marketing e vendas	Rácio de vendas
Reparação e manutenção	Metros quadrados
Energia	Metros cúbicos de ocupação
Seguros	Metros quadrados
Taxas/impostos	Metros quadrados
Amortizações	Metros quadrados

Outra diferença que podemos verificar, é facto de não ser criado um plano de centros de custo, para os movimentos referentes à contabilidade de gestão. Na prática da empresa, foram desagregadas as contas da contabilidade geral de acordo com os departamentos operacionais, ou seja, as contas da gestão aparecem dentro das contas de proveitos e de custos, na estrutura já delineada no plano de contas. No USALI existe ainda uma classificação por departamentos, no hotel tal classificação não é autónoma do plano de contas.

No *USALI*, não se separam os custos e proveitos em financeiros e extraordinários (os extraordinários não existem mesmo). No Hotel Baía, estes custos e proveitos aparecem separados dos operacionais, consoante a nossa classificação de financeiro ou extraordinário, naqueles custos em que não se pode afectar a um ou mais departamentos específicos, por exemplo, as despesas bancárias e juros gerais, que afectem a empresa como um todo. De qualquer modo, se for para repartir por todos os departamentos, usam-se as seguintes chaves: hotel, 85%; restaurante/*grill*, 10%; bar, 2,5% e parque, 2,5% também. Como exemplo de custos desta ordem considerados directos, são os encargos de um empréstimo contraído especificamente para as obras da esplanada, em que se repartiu pelos departamentos Hotel e Bar, nas percentagens de, respectivamente, 85% e 15%, por se considerar que veio beneficiar estes departamentos de forma directa. Outra diferença que podemos observar é o facto de na empresa não se efectuarem orçamentos, como no *USALI* se faz.

Outro aspecto a mencionar é o facto de as próprias demonstrações de resultados serem alteradas de acordo com o que a gestão define como essencial para a sua tomada de decisões, não seguindo o modelo proposto pelo *USALI*.

Para terminar, de referir que a tipologia dos clientes também difere nos dois casos. No *USALI*, os clientes dividem-se em passantes, permanentes e outros e no exemplo do hotel, dividem-se entre directos com reserva, contratos de colocação e clientes passantes. No entanto, a tipologia descrita pelo *USALI* teórico não é restritiva, pelo que pode ser adequada a cada caso.

3.2.4 Análise Crítica ao USALI Implementado

Questionado, o entrevistado, acerca de críticas que poderia encontrar no *USALI*, foi dito que de uma forma geral, concorda-se com a estrutura e que o *USALI* é importante associado à contabilidade de gestão, no que diz respeito ao apuramento de resultados e também dos custos. São duas informações essenciais que munem a empresa de dados úteis na tomada de decisões. O *USALI* foi aplicado sofrendo uma adequação à realidade e estrutura do hotel e àquilo em que os gestores consideraram ser o que melhor responde às suas questões práticas, colocadas no dia-a-dia.

A informação obtida pelo *USALI*, na perspectiva do entrevistado, é suficiente e para além da demonstração de resultados e dos anexos, é elaborado um relatório em que são explicados os desvios que eventualmente ocorram, além dos já mencionados rácios.

Uma crítica apontada, pelo entrevistado, é precisamente o facto da imputação de alguns custos indirectos estarem a influenciar de forma negativa o resultado de alguns departamentos, como é o caso do departamento restaurante/*gril*, sendo que, neste caso, será a chave de imputação que o hotel usa que não será a que melhor reparte os custos em questão.

Outro aspecto referido, não directamente relacionada com o *USALI* em si, mas que implica atrasos na informação obtida, é a não integração do sistema informático entre o *F&B* e a recepção (*front office*), entrando aqui a figura do *night auditor*. Este representa o lugar ocupado pelo director do hotel, entre as 00:00 e as 8:00 (meia noite e as oito da manhã). O seu papel é o de preparar diariamente o *tableau de Bord*, o painel de instrumentos que o director tem à sua disposição diariamente, em que analisa toda a actividade diária do hotel, nomeadamente, a ocupação/vendas dos quartos e as receitas diárias. É um reporte diário em que apresenta o acumulado e os valores do mês anterior. No fundo, resume toda a actividade diária do hotel. O *night auditor* é aquele que fecha o dia.

Quando questionado se o gestor de topo, assim como os gestores intermédios, estão contentes com a informação obtida, a resposta foi positiva, no entanto, todos os dias se vai melhorando essa informação. Por exemplo, poderá ser criado um departamento novo – piscina. Neste momento a piscina está integrada no bar da esplanada. No entanto, é possível saber a sua facturação, mesmo aparecendo integrada nas vendas da esplanada. Outro departamento que poderia ser criado seria o de recursos humanos, no sentido de os mesmos serem melhor geridos, uma vez que os custos com o pessoal representam uma das fatias maiores nos custos totais, senão mesmo os maiores custos em que o hotel incorre.

IV - Conclusão

Dos objectivos a que nos propusemos alcançar, nomeadamente em relação ao *USALI* efectuámos a sua descrição e enunciámos igualmente os princípios em que assenta e definimos a informação que presta aos seus utilizadores.

Seguidamente, com o *case study* conseguimos concluir que é utilizado e está implementado numa empresa hoteleira portuguesa e é uma das bases do seu controlo de gestão e ainda que não segue de todo alguns princípios fundamentais do *USALI*, principalmente no que diz respeito à não imputação dos custos indirectos aos departamentos operacionais. Adequa o sistema à sua realidade. Por outro lado, com a informação que o *USALI* presta, efectua a análise de rácios assim como analisa o comparativo ano a ano, como se faz no *USALI* teórico.

Com este trabalho conseguimos verificar que o *USALI* é um sistema que pode ser implementado pelas empresas portuguesas e o mesmo pode ser adequado à realidade de cada uma delas. A empresa objecto de estudo permitiu concluir que assim é.

Como principais limitações deste estudo, aponta-se o recurso a uma única fonte como origem da informação do *case study*. No entanto, dada a pequena dimensão do hotel, pensa-se que não tenha provocado enviesamento das conclusões, uma vez que o entrevistado domina as matérias sobre as quais foi inquirido.

No sentido de fornecer algumas pistas para futuras investigações, propomos a realização de mais *case studys* envolvendo mais unidades hoteleiras efectuando análises comparativas e o apuramento de vantagens de desvantagens. Consegue-se, desta forma, generalizações mais precisas e seguras e a experiência de outras unidades hoteleiras servirá de exemplo. Um outro aspecto que pode ser investigado é uma tentativa de realizar um enquadramento teórico, ou seja, explorar pistas no sentido da uniformização da contabilidade para o sector hoteleiro em Portugal, à semelhança do que já ocorre com a banca e os seguros, por exemplo. A actividade turística reveste-se de grande importância económica no nosso país e a sua actividade possui uma especificidade

única que a distingue das outras empresas comerciais ou prestadoras de serviços, nomeadamente, a capacidade instalada, a qual é fixa; a perecibilidade (um quarto que não é vendido num dia, não pode ser vendido no dia a seguir); o padrão da procura; a vida útil do produto; actividade/serviço em tempo real; a produção e a concepção; a localização e o tamanho; o trabalho e o capital intensivo e a sua estrutura de custos, características estas que, aliás, já foram referidas anteriormente.

Bibliografia

Alves, Joaquim Paredes (1998), *Sistemas de Contabilidade Hoteleira – vantagens da sua uniformização*, Instituto Nacional de Formação Turística.

Baxter, Jane e Chua, Wai Fong (2003), Alternative Management Accounting Research – Whence and Whiter, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 97-126.

Caiado, António C. Pires (2008), *Contabilidade Analítica e de Gestão*, Áreas Editora.

Chan, Wilco e Wong, Kevin (2007), Towards a more comprehensive accounting framework for hotels in China, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19, 7, 546-559.

Chua, Wai Fong (1986), Radical Developments in Accounting Thought, *The Accounting Review*, LXI, 4, 601-632.

Cruz, Inês (2007), How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19, 7, 574-588.

Educational Institute of the American Hotel & Motel Association (1966), *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, Ninth Revised Edition.

Eisenhardt, Kathleen M. (1989), Building Theories from Case Study Research, *The Academy of Management Review*, 14, 4, 532-550.

Hopper, T., e Powel, A. (1985), Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions, *Journal of Management Studies*, 22, 5, 429-465.

Instituto Nacional de Estatística (INE) (2008), Conceitos Estatísticos, http://metaweb.ine.pt/sim/conceitos/Detail.aspx?cnc_cod=1118&cnc_ini=16-05-2008

Kwansa, F. e R. S. Schmidgall (1999), The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry: Its Importance to and Use by Hotels Managers, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, December, 88-94.

Pavlatos, Odysseas e Paggios, Ioannis (2007), Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: an Empirical Approach, *Tourismos: an International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 2, 2, 39-59.

Persic, Milena e Prohic, Mustafa e Ilic, Sandra (2001), Management Accounting Systems and Hotel Enterprise Competitiveness, *Internacional Conference Enterprise in Transition*.

Turkel, Stanley (1998), Hotel & Motel Management, *Accounting Guide Needs Revision*, 213, Issue 14, 16, 2p.

Vieira, Rui (2009), Paradigmas teóricos da investigação em contabilidade, em Major, M^a João e Vieira, Rui (Escolar Editora), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, 11-34.

Anexos

A tabela a seguir apresentada, menciona dados relativamente às entrevistas que serviram de base à recolha de informação na realização do *case study*.

	1.ª Entrevista	2.ª Entrevista	3.ª Entrevista	4.ª Entrevista	5.ª Entrevista
Entrevistado	Rui Taborda				
Data	08-10-2008	06-05-2009	13-05-2009	20-05-2009	27-05-2009
Local	Hotel Baía				
Duração	50 minutos	70 minutos	60 minutos	60 minutos	75 minutos
Hora Início	10:10	15:00	14:45	15:00	15:00
Hora Fim	11:00	16:10	15:45	16:00	16:15

De seguida, incluem-se os restantes anexos à demonstração de resultados resumo que não foram incluídos no corpo do trabalho e depois o organograma do Hotel Baía. Os anexos não estão ordenados apenas por uma questão de organização visual.

TELECOMUNICAÇÕES - Anexo 4	
	ANO
Vendas	
Descontos	
Vendas líquidas	_____
Custo das chamadas	
Longa distância	
Locais	
Taxas	
Outras	
Total de custo das chamadas	_____
Resultado bruto	
Custos	
Salários e ordenados	
Encargos sobre remunerações	
Total salários	_____
Outros custos	
Contratos	
Material diverso/fotocopiadora	
Telecomunicações	
Uniformes	
Outros	
Total outros custos	_____
Custos totais	_____
Lucro/prejuízo departamental	_____

Garagem e Estacionamento - Anexo 5		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Licenças		
Salário da gestão		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Outros Departamentos Operacionais - Anexo 13		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Louças e vidros		
Contratos		
Lavandaria		
Linho		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Campo de Golf - Anexo 6		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custos, excluindo a manutenção do campo		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		_____
Contratos		
Gasolina e lubrificantes		
Baterias e electricidade dos carros de golfe		
Reparação e manutenção dos carros de golfe		
Lavandaria e limpeza a seco		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Despesas com torneios		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
	Total de custos excluindo a manutenção do campo	_____
Custos de manutenção do campo de golfe		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		_____
Contratos		
Fertilizantes, insecticidas e estrume		
Gasolina e lubrificantes		
Reparação e manutenção		
Geral		
Irrigação		
Maquinaria e equipamento		
Remoção de lixos		
Areia e <i>top dressing</i>		
Sementes, flores e arbustos		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Água		
Outros		
	Total de outros custos	_____
	Total de custos com a manutenção do campo	_____
	Total dos custos do campo de golfe	_____
	Lucro/prejuízo departamental	_____

Loja de Golfe - Anexo 7		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Outros rendimentos		
	Resultado bruto e outros rendimentos	
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Lavandaria dos Hóspedes - Anexo 8a		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Lavandaria e limpeza a seco		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Total de custos		
Lucro/prejuízo departamental		
Lavandaria dos Hóspedes - Anexo 8b (quando existe apenas uma lavandaria)		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo de funcionamento de uma lavandaria		
Lucro/prejuízo departamental		

Ginásio - Anexo 9		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo do <i>merchandising</i> vendido		_____
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		_____
Contratos		
lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Linho		
Manutenção		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Piscina - Anexo 10		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		_____
Químicos		
Contratos		
lavandaria e limpeza a seco		
Linho		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Tênis - Anexo 11		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
Manutenção do campo		
Nets and Tapes		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Despesas com torneios		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Loja de Tênis - Anexo 12		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		_____
Outros rendimentos		
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Administrativos e Gerais - Anexo 15		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Encargos bancários		
Excedente/défi ce de divisas		
Sistemas de comunicações		
Contratos		
Verificação de contas correntes e cobranças		
Comissões cartões de crédito		
Donativos		
Representação e subscrições		
Sede		
Recursos humanos		
Sistemas de informação		
Auditorias internas		
Comunicações internas		
Perdas e estragos		
Refeições e entretenimento		
Material de escritório e equipamento		
Correios		
Fotocopiadora		
Honorários		
Provisões para cobranças duvidosas		
Segurança		
Telecomunicações		
Formação		
Transportes		
Viagens		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de administrativos e gerais		_____

Recursos Humanos - Anexo 16		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Contratos		
Quotizações e subscrições		
Recursos humanos - alojamento		
Recursos humanos - motivação		
Despesas médicas		
Material de escritório e equipamento		
Fotocopiadora		
Recrutamento		
Recursos humanos - recolocações		
Telecomunicações		
Formação		
Transportes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de recursos humanos		_____

Marketing - Anexo 19		ANO
Departamento Vendas		
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Ofertas a clientes - promoções		
Contratos		
Quotizações e subscrições		
Refeições e entretenimento		
Fotocopiadora		
Correios		
Participação em feiras		
Telecomunicações		
Formação		
Viagens		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de custos do departamento de vendas		
Departamento de Publicidade e <i>Merchandising</i>		
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Brochuras		
Contratos		
Correios		
Programas de alojamento frequente		
<i>Merchandising</i> interno		
Publicidade nos média		
Publicidade em <i>outdoors</i>		
Material de promoção no ponto de venda		
Vouchers de promoção especial		
Telecomunicações		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de custos de publicidade e <i>merchandising</i>		
Comissões e pagamentos		
Agências		
Outros		
	Total de comissões e pagamentos	_____
Outros custos com marketing		
Total de custos de marketing		

Franchise - Anexo 19 a		
Custos com <i>Franchise</i>		

Sistemas de Informação - Anexo 17		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Contratos		
Manutenção equipamento		
Material de escritório e equipamento		
Fotocopiadora		
Software - aplicações comerciais		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de sistemas de informação		

Transportes - Anexo 20		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Contratos		
Combustíveis e óleos		
Seguros		
Material de escritório		
Manutenção e reparações		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de transportes		

Custos utilitários - Anexo 22		ANO
Custos utilitários		
Electricidade		
Gás		
Óleo		
Vapor		
Água		
Outros fluídos		
	Total custos utilitários	_____
Recuperações		
Recuperações de outras entidades		
Cobrados a outros departamentos		
	Total recuperações	_____
Custos utilitários líquidos		

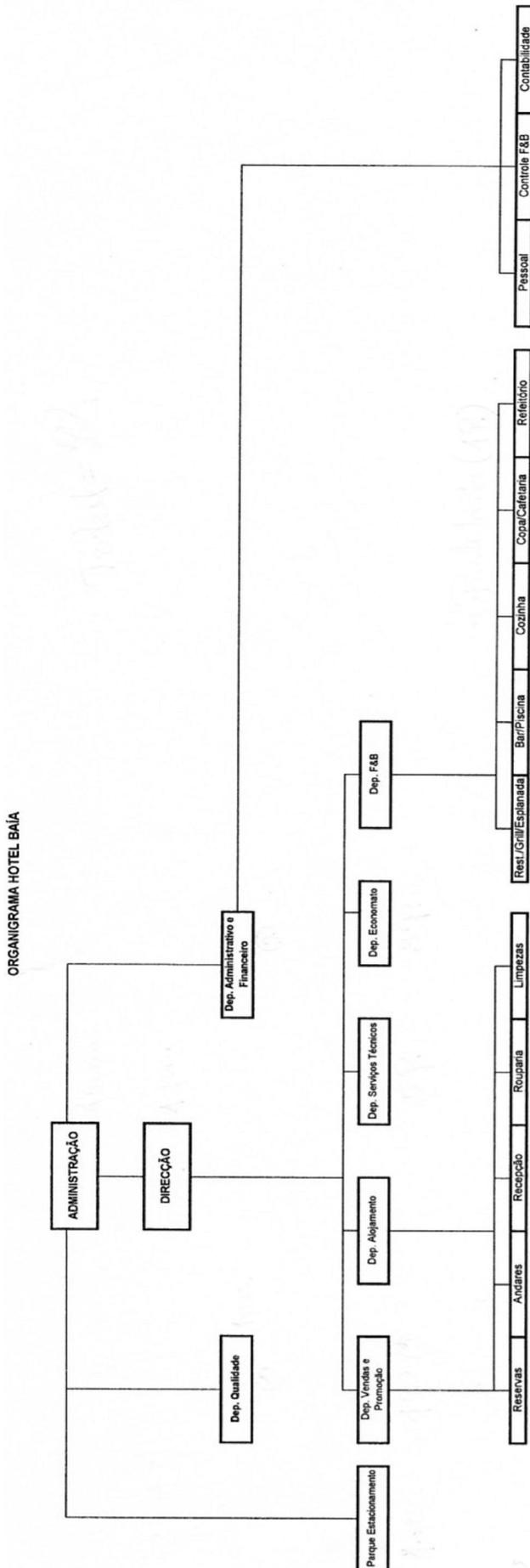
Alugueres e Outros Proveitos - Anexo 14	
	ANO
Alugueres de espaços e concessões	
Comissões	
Descontos de pronto pagamento obtidos	
Penalidades por cancelamentos	
Ganhos ou perdas por diferenças de câmbio	
Juros recebidos	
Outros	
Total de Alugueres e outros proveitos	

Salários da gestão - Anexo 23	
	ANO
Valor de base	
Incentivos	
Total de salários da gestão	

Rendas, taxas/impostos e seguros - Anexo 24	
	ANO
Rendas	
Terrenos e edifícios	
Equipamento de sistemas de informação	
Equipamento de telecomunicações	
Outras bens e equipamento	
Total rendas	
Taxas e Impostos	
Imposto sobre bens imóveis	
Imposto sobre propriedade privada	
Taxa de ocupação - trabalho/passantes	
Taxas dos custos utilitários	
Outras	
Total taxas e impostos	
Seguros	
Paredes e recheio	
Obrigações	
Total seguros	
Total de rendas, taxas/impostos e seguros	

Imposto sobre o rendimento - Anexo 27	
	ANO
Imposto federal	
Corrente	
Diferido	
Total federal	
Imposto estatal	
Corrente	
Diferido	
Total estatal	
Total de impostos federais e estatais	

Organograma do Hotel Baía



**O “UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING
INDUSTRIES” - *Case Study* Hotel Baía**

Filipa Renata Calado Pinheiro de Carvalho

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

Orientadora:
Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado, Professora Auxiliar, ISCTE-IUL,
Departamento de Contabilidade

Setembro, 2009

Agradecimentos

À pessoa que autorizou o estudo no hotel em questão permitindo que todo o *case study* fosse desenvolvido e que disponibilizou o seu tempo, precioso, estando sempre prestável nas entrevistas que foram acontecendo.

À minha orientadora, por todo o apoio e motivação que sempre me apresentou. A sua predisposição e intuição foram fundamentais para ultrapassar todas as dúvidas que foram surgindo ao longo do trabalho, no alcance de uma meta a que me propus alcançar.

À minha família, por todo o apoio que me prestou.

Resumo

Esta dissertação de mestrado procura explicar em que consiste o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)*, como ferramenta utilizada no controlo de gestão. Tem como objectivo descrever o modelo e qual a informação prestada no apoio à tomada de decisão. Pretende igualmente averiguar se o *USALI* está a ser utilizado numa empresa em Portugal, de que forma, quais as semelhanças e diferenças face ao modelo teórico e qual a informação para a gestão que a empresa retira para a tomada de decisões. Para esta finalidade utilizou-se como método de investigação o *case study*, tendo este sido realizado no Hotel Baía. Após a descrição do modelo e depois da análise do *case study*, chegou-se à conclusão que o Hotel utiliza o *USALI* como fonte de informação para a tomada de decisões, no entanto, com algumas adaptações. Nomeadamente, a utilização de chaves de imputação e a adequação das demonstrações de resultados à sua realidade, desviando-se do modelo teórico. Uma semelhança encontrada é a análise de rácios e a comparação da informação ano a ano e suas variações, em valor e em percentagem.

Palavras-chave: *USALI*, *case study*, controlo de gestão, hotelaria. JEL Classification: M41; L83.

Abstract

This master dissertation attempts to explain the *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)* as a tool used in management control. It aims to describe the model as well as the rendered information to support the decision making procedure. It also intends to assess whether *USALI* is being used in Portugal at corporate level, in which way, which are the similarities/differences once compared with the theoretical model, and which is the precise management information that corporate takes into consideration in its decision making procedures. To this end, the research method used was the case study done at Hotel Baía. After the description of the model and the case study analysis, one comes to the conclusion that Hotel Baía uses *USALI* as a source of information in its decision making procedures, but with some adaptations though. Namely by using allocation bases and by adapting income statements to meet its needs, digressing this way from the theoretical model. As far as similarities are concerned, one to be found is the ratio analysis and the comparison between the yearly information and its variations, in value and percentage.

Key-words: *USALI*, *case study*, management control, Lodging industry. JEL Classification: M41; L83.

ÍNDICE

I - Introdução	1
II - Revisão de Literatura	3
2.1 O Uniform System of Accounts for the Lodging Industry	3
2.1.1 A Demonstração de Resultados Resumo	7
2.1.2 Os Anexos à Demonstração de Resultados Resumo	11
2.1.3 A Informação Prestada pelo USALI.....	17
2.2 Revisão de Estudos Empíricos.....	20
III - <i>Case Study</i>	27
3.1 A Teoria dos <i>Case Study</i> 's	27
3.2 A Implementação do USALI no Hotel Baía.....	33
3.2.1 Caracterização do Hotel Baía.....	33
3.2.2 Descrição do USALI Implementado	35
3.2.3 Análise Comparativa entre o <i>USALI</i> Teórico e o <i>USALI</i> Implementado	42
3.2.4 Análise Crítica ao USALI Implementado.....	45
IV - Conclusão	47
Bibliografia.....	49
Anexos.....	51

ÍNDICE de tabelas

Tabela 1 - Demonstração de Resultados Resumo.....	8
Tabela 2 - Demonstração de Resultados do Departamento Quartos	12
Tabela 3 - Demonstração de resultados do departamento Comidas	13
Tabela 4 - Demonstração de resultados do departamento Bebidas	14
Tabela 5 – Anexo 18 – Segurança	15
Tabela 6 – Anexo 21 – Manutenção	15
Tabela 7 – Anexo 25 - Juros.....	16
Tabela 8 – Anexo 26 - Depreciação e Amortização	16
Tabela 9 – Demonstração de resultados – desdobramento das colunas.....	18
Tabela 10 – Os estudos empíricos e o seu objectivo	20
Tabela 11 – Mapa comparativo dos estudos empíricos	20
Tabela 12 – Classificação dos pressupostos.....	28
Tabela 13 – Os paradigmas e sua posição teórico metodológica	29
Tabela 14 – Centros de custo.....	36
Tabela 15 – Chaves de Repartição.....	37
Tabela 16 – Chaves de Repartição (continuação).....	37
Tabela 17 – Chaves de Repartição (conclusão).....	38
Tabela 18 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais	38
Tabela 19 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (continuação)...	38
Tabela 20 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (conclusão).....	39
Tabela 21 – Bases para repartição dos custos indirectos	43

I - Introdução

Este trabalho pretende estudar e explicar em que consiste uma ferramenta utilizada no controlo de gestão e que é específica da indústria hoteleira, o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), mais particularmente, demonstrar em que consiste o modelo e qual a informação que presta no apoio à tomada de decisão. Propomo-nos igualmente investigar se as empresas portuguesas do sector hoteleiro utilizam ou não este sistema e de que forma está implementado. É um sistema que é largamente utilizado nos Estados Unidos da América (EUA), assim como em hotéis de todo o mundo e é considerado por muitos autores como o mais adequado para o sector. Para alcançar tal objectivo, seleccionámos o método de investigação que se baseia num *case study* e pretende-se responder a questões tais como: se o sistema é utilizado em Portugal, de que forma é utilizado, quais as adaptações ao sistema, caso existam, ou seja, as principais diferenças encontradas entre o modelo teórico e a prática existente no hotel, objecto do *case study*.

A pertinência da escolha do tema reside no facto deste trabalho pretender explorar uma ferramenta utilizada no controlo de gestão de empresas ligadas a uma actividade económica de extrema importância no nosso país e que é a actividade turística, mais particularmente, a indústria hoteleira a qual possui uma linguagem específica e portanto terminologias muito próprias, com uma actividade única, igualmente muito específica. Procura-se responder a questões do tipo, o que é, para que serve, que tipo de informação faculty, quem utiliza a informação, periodicidade com que é analisada a informação, entre outras. Temos igualmente como objectivo, levantar questões pertinentes acerca do tema em estudo e deixá-las em aberto para trabalhos de investigação futuros.

O trabalho está dividido em duas partes, sendo que na primeira parte, define-se em que consiste o tema, ou seja, descreve-se o sistema ao nível da sua teoria. Aqui focaremos a nossa atenção na demonstração de resultados do *USALI*, nos anexos a essa demonstração e à informação que é prestada pelo *USALI*. No segundo ponto desta parte do trabalho, efectua-se uma revisão da literatura existente acerca do tema em estudo.

A segunda parte do trabalho divide-se em dois pontos, sendo que no primeiro se fará uma descrição ou apresentação da teoria dos *case studies*, ou seja, como se deu o seu aparecimento e na segunda parte, inclui-se o *case study* propriamente dito, com o objectivo de mostrar um caso prático de como está a ser utilizado o *USALI* em Portugal. O segundo ponto desta parte do trabalho, trata da apresentação do hotel, descreve o *USALI* implementado, efectua uma análise comparativa entre a teoria e a prática presente no hotel e por fim, apresenta vantagens e desvantagens sentidas pelos utilizadores.

II - Revisão de Literatura

Este capítulo está dividido em dois pontos, sendo que no primeiro, descreve-se o *USALI* ao nível da sua teoria, ou seja, em que consiste o sistema e as partes que o compõem, nomeadamente a demonstração de resultados e os anexos a essa demonstração. Termina com a informação que o *USALI* presta aos seus utilizadores. No segundo ponto efectua-se uma revisão da literatura existente, ao nível de estudos empíricos em que se evidenciarão as conclusões a que chegaram os investigadores acerca deste tema.

Antes de se iniciar o desenvolvimento do capítulo propriamente dito, vamos definir alguns conceitos como os custos directos e custos indirectos, os custos fixos e custos variáveis. Segundo Caiado (2008) os custos directos, são os que concorrem directamente para o fabrico de um produto e os custos indirectos, concorrem de forma indirecta. Os custos fixos, refere, são aqueles que variam com o tempo e não com o nível de actividade. Já os custos variáveis são aqueles que estão relacionados com as variações do volume da actividade ou vendas. Ora isto já não acontece com os custos fixos, que não oscilam com as variações da actividade da empresa, mas sim com o passar do tempo.

Existe um termo que é específico da hotelaria pelo que decidimos mantê-lo sem traduzir, os “*amenities*”, que compreende os produtos de higiene e conforto à disposição dos hóspedes, nos quartos do hotel, como os sabonetes e o gel de banho, por exemplo, entre muitos outros.

2.1 O Uniform System of Accounts for the Lodging Industry

O *USALI*, descrito pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) foi desenvolvido nos Estados Unidos da América (EUA). Desde 1926 que nos EUA existe uma contabilidade organizada e uniforme para o sector hoteleiro. Uma das grandes vantagens apontadas é o facto de as demonstrações financeiras das unidades hoteleiras se poderem comparar, tanto pelos utilizadores ao nível interno, entre filiais, como ao nível externo, entre as unidades hoteleiras no geral.

Permite uma comparação das situações financeiras ou mesmo das performances operacionais.

A sua utilização ultrapassou fronteiras e é implementada pelas empresas hoteleiras em todo o mundo. Em Portugal, é igualmente utilizada e não sendo obrigatória, podem-se realizar alterações. Tais adaptações apenas são possíveis, já que é utilizado mais como uma ferramenta usada no apoio à tomada de decisão, que não sendo obrigatória, não está normalizada e tão pouco é uniforme. Cada gestor adaptará esta ferramenta como julgar ser-lhe mais conveniente.

Alves (1998) refere que é um sistema contabilístico claro, simples e objectivo, bastante mais analítico, que fornece mais elementos de informação e de análise ao gestor.

Além dos documentos contabilísticos obrigatórios que as empresas hoteleiras têm de elaborar, nos EUA e que são, o balanço, a demonstração de resultados, a demonstração de capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, são elaboradas ainda, demonstrações de resultados, mas por departamento. Estas demonstrações de resultados irão proporcionar informação considerada pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966), como essencial para reportar e analisar os resultados operacionais, mas agora, com a especificidade de prestarem a informação por departamento. As empresas são então divididas ou organizadas em departamentos (secções, divisões, etc.) definidos de forma lógica e ordenada possuindo um responsável pelas mesmas. Com esta divisão pretende-se obter os resultados de cada departamento, ou seja, de que forma contribuíram para a formação do resultado global da empresa e por outro lado, a responsabilização do correcto uso dos recursos colocados à disposição do gestor.

A departamentalização é um factor que distingue a filosofia do *USALI*, a qual tem como objectivo de se chegar, como já foi referido, ao resultado de cada um dos departamentos em que a empresa se reparte e a responsabilização de uma pessoa – o gestor departamental, pelos destinos desse departamento, tanto dos resultados obtidos como da aplicação dos recursos colocados à sua disposição.

Podemos verificar a existência de mais de trinta departamentos, apresentados pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) podendo este número variar de empresa para empresa, consoante as especificidades e dimensão de cada uma e os mesmos serão adequados à sua realidade. Como sabemos, o principal serviço prestado por um hotel é o de alojamento, o aluguer de quartos, ou seja, permitir a pernoita de uma pessoa ou de um turista ou vários. No entanto, existe uma variada panóplia de outros serviços de que os turistas poderão dispor, no hotel, em que para além das refeições, poderão ainda existir serviços como cabeleireiro, ginásio, piscina, *babysitting*, *rent – a – car*, animação, bem-estar (massagens, sauna, SPA), lojas (revistas, pronto a vestir, mini mercados), etc. Com estes exemplos percebe-se o porquê da existência de mais de trinta departamentos, assim como o facto de o seu número variar consoante a dimensão de cada hotel e dos serviços que colocam à disposição, daí que se efectuarão ajustamentos nas demonstrações, no sentido de adequar as mesmas à realidade de cada caso.

De referir ainda que existe o exemplo de um quadro de contas que servirá de base ao tratamento contabilístico das operações a registar e ainda uma listagem, contendo um rol de custos que podem surgir diariamente nos hotéis e ajudar assim à sua classificação, mais uma vez, de forma uniformizada. O quadro de contas utiliza uma numeração de doze dígitos, divididos por quatro *clusters*, de três dígitos cada. Os primeiros três dígitos correspondem à propriedade; os segundos aos departamentos, tanto de proveitos como de custos, o terceiro grupo de três dígitos, às principais contas do balanço e demonstração de resultados e o último grupo, a possíveis subcontas para análise e controlo. Cada hotel adequará às suas necessidades de informação a tabela de contas sugerida. Como por exemplo, utilizar somente o segundo e o terceiro *cluster*, os quais dizem respeito aos departamentos e às contas do balanço e da demonstração de resultados.

Relativamente à desagregação das contas do segundo cluster, apresenta o seguinte, 000 – toda a propriedade hoteleira, sem departamento específico; 100 – departamento de quartos; 200 – departamento de comidas; 300 – departamento de bebidas; 400 – departamento de telecomunicações; 500 – loja de lembranças; 550 – garagem e

parqueamento; 570 – outros departamentos operacionais; 590 – alugueres e outros proveitos; 600 – administrativos e gerais; 700 – *marketing*; 800 – manutenção; 850 – custos utilitários; 900 – salários da gestão; 950 – custos fixos.

É igualmente apresentada uma desagregação do plano de contas para o terceiro cluster, no qual existem oito classes de contas, o activo (100-199), o passivo (200-279), o capital próprio (280-299), os proveitos (300-399), o custo das vendas (400-499), os custos com o pessoal (500-599), outras despesas (600-699) e os custos fixos (700-799). A numeração apresentada entre parêntesis é a sugerida para a subsequente desagregação das contas dentro de cada um dos oito grupos ou classes de contas. O nosso plano de contas pode ser comparado a esta parte.

Concluindo, existe uma classificação por departamentos (segundo *cluster*) e uma classificação pela natureza dos proveitos e dos custos, a qual está patente no terceiro *cluster*, na classe dos proveitos, dos custos das vendas, dos custos com o pessoal, das outras despesas e dos custos fixos. Isto permite a elaboração dos vários documentos contabilísticos, da demonstração de resultados dita normal e das demonstrações departamentais, mais precisamente. A primeira é elaborada com base no que aparece lançado no terceiro *cluster* e a segunda é elaborada com base na informação contida no segundo *cluster*.

Está ainda previsto um anexo para o caso de o hotel possuir um casino nas suas instalações. Nesse caso, criar-se-á um novo departamento, a incluir nas demonstrações. No caso de o hotel estar a ser gerido por uma entidade externa, também existe um anexo específico que deve ser elaborado e incluído nas demonstrações.

Outro aspecto que consideramos importante referir neste trabalho, é o facto de nos termos apercebido de que existe uma grande diferença entre as demonstrações de resultados obtidas pelo *USALI* e a nossa demonstração de resultados (DR), que é precisamente a natureza dos custos. Se na nossa DR os custos aparecem organizados por natureza e separados por operacionais, financeiros e extraordinários (a descontinuar no novo sistema contabilístico), no *USALI*, eles aparecem organizados segundo a

classificação de directos, indirectos ou fixos. Os custos variáveis, também existem, no entanto, esta classificação não é importante para este aspecto. De facto, eles serão colocados nas demonstrações conforme a sua classificação em directos ou indirectos. Não existe a noção de financeiro ou extraordinário como na contabilidade que nós conhecemos. Por exemplo, os ganhos ou perdas com as diferenças de câmbio, que, na nossa DR, apareceriam nos proveitos ou custos financeiros, no *USALI*, ficarão num departamento de outros ganhos. O mesmo acontece no caso do recebimento de juros. Um outro exemplo é o caso do pagamento dos juros de empréstimos bancários, que na nossa DR apareceriam, segundo a mesma lógica, nos custos financeiros, mas que no *USALI*, aparecem como um custo fixo, fora dos departamentos. Contudo, se qualquer dos custos mencionados anteriormente for directo, nesse caso e só assim, irá para o departamento a que diz respeito.

2.1.1 A Demonstração de Resultados Resumo

Conforme referido, este trabalho debruça-se igualmente sobre a informação financeira obtida ou trabalhada por departamento e a mesma está representada num mapa que se chama de Demonstração de Resultados Resumo, no seu nome original “*Summary Statement of Income*”. Esta demonstração fornece um resumo da actividade de todo o hotel e é elaborada com base em anexos, no seu nome original “*schedules*”, os quais, por sua vez, são elaborados para cada um dos departamentos existentes na empresa. Podemos concluir que estes anexos são demonstrações de resultados, mas contendo dados que dizem respeito a cada um dos departamentos do hotel. Portanto, na demonstração de resultados resumo (DRR), apresentada na tabela 1, podemos ler os resultados obtidos pelos vários departamentos assim como o resultado do hotel no final do período económico. Diz-se de resumo, pois vai buscar a informação aos anexos de uma forma global, não discriminada. Se pretendermos a leitura mais detalhada das rubricas de custos e de proveitos de cada um dos departamentos, existe a correspondência, por meio de uma numeração, entre a DRR e os vários anexos que a suportam.

USALI: um *Case Study* no Hotel Baía

Tabela 1 - Demonstração de Resultados Resumo

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS RESUMO						
	Anexos	Vendas	Custo das Vendas	Salários	Outros Custos	Lucro (Prejuízo)
Departamentos operacionais						
Quartos	1					
Comidas	2					
Bebidas	3					
Telecomunicações	4					
Garagem e Estacionamento	5					
Campo de Golfe	6					
Loja de Golfe	7					
Lavandaria (hóspedes)	8					
Ginásio	9					
Piscina	10					
Campo Tênis	11					
Loja de Tênis	12					
Outros Departamentos Operacionais	13					
Alugueres e Outros Proveitos	14					
	Total de Departamentos Operacionais					
Custos Operacionais não Distribuídos⁽¹⁾						
Administrativos e Gerais	15					
Recursos Humanos	16					
Sistemas de Informação	17					
Segurança	18					
Marketing	19					
Custos do Franchising	19a					
Transportes	20					
Manutenção	21					
Custos Utilitários	22					
	Total Custos Operacionais não Distribuídos					
Totais						
Resultado depois Custos Operacionais não Distribuídos						
Salários da Gestão	23					
Rendas, Taxas/Impostos e seguros	24					
Resultado antes de Juros, Depreciação e Amortização e Impostos⁽²⁾						
Juros	25					
Resultados antes de Depreciação, Amortização e Impostos						
Depreciação e Amortização	26					
Ganhos ou Perdas na Alienação de Imobilizado						
Resultados antes de Impostos sobre o rendimento						
Impostos sobre o rendimento	27					
Resultado Líquido						

(1) Pode incluir-se uma linha para as despesas de instalação, se tal for apurado em separado

(2) também conhecido como EBITDA - Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization

A DRR está dividida, essencialmente, em três partes: os “departamentos operacionais” e os “custos operacionais não distribuídos”. Claramente existem estas duas partes, com os nomes já mencionados. A terceira parte apresenta os custos fixos, no entanto, esta última parte não tem uma nomenclatura específica, uma vez que, depois de retirado o “total dos custos operacionais não distribuídos” ao “total dos departamentos operacionais”, (parte 1 - parte 2), apura-se o “resultado depois dos custos operacionais não distribuídos”, após o que a este resultado se vão subtraindo custos, que verificamos serem fixos até se chegar ao resultado líquido do exercício. Os custos fixos que se podem observar na DRR são os seguintes: salários da gestão (no caso de a gestão estar a ser efectuada por uma empresa externa contratada para esse efeito); rendas, taxas e impostos prediais e seguros; juros; depreciação e amortização; ganhos ou perdas na venda de imobilizado e por fim, o imposto sobre o rendimento.

Na parte dos departamentos operacionais colocam-se todos os departamentos que geram vendas, em que, para cada um deles aparece a informação relativa às vendas, ao custo das vendas, salários, outros custos e o lucro/prejuízo. Acrescenta-se ainda, uma coluna que faz a correspondência entre os anexos e a DRR. É no anexo que aparecem todos os valores discriminados, de custos e proveitos e os totais é que vão para a DRR. Ou seja, na DRR, aparecem apenas os totais, que por sua vez, estão explicitados nos vários anexos. Os custos directos entram para esta secção do *USALI*. O tratamento destes custos é fácil, uma vez que sendo directos, sabe-se inequivocamente a que departamento dizem respeito, ou seja, qual foi o departamento que originou estes custos. A informação que se consegue obter com esta parte é muito importante, pois permite verificar o contributo de cada um dos departamentos para o resultado final da empresa.

No que diz respeito à parte dos custos operacionais não distribuídos, aparecem departamentos que apenas reportam custos, não têm vendas associadas, como por exemplo, o departamento de marketing, manutenção, recursos humanos, etc. Custos como a electricidade, a água, o combustível, o gás, entre outros, são colocados todos juntos num departamento, ao qual foi dado o nome de custos utilitários ou gastos gerais (*Utility Costs*).

Os custos que aparecem nesta parte da DRR, são aqueles que não são facilmente atribuíveis aos departamentos operacionais, por não se saber em que parte incorreram no custo, sendo assim considerados como aplicáveis a toda a empresa.

A razão pela qual não se imputam os custos indirectos aos departamentos operacionais revela uma outra característica do *USALI*, que é a não utilização de chaves de repartição. Embora as opiniões possam divergir, em nome da uniformidade, ficou decidido que o uso de critérios de repartição poderia acarretar subjectividade manipulando a repartição dos custos. A solução apontada foi a criação de uma secção onde tais custos ficariam sem serem repartidos, os “custos operacionais não distribuídos”, já anteriormente mencionado. De facto, não existem repartições teóricas de proveitos e custos, pelo que não faz sentido, dizem, utilizar chaves de repartição. Seriam repartições arbitrárias ou subjectivas, pelo que cada departamento só pode conter proveitos e/ou custos que sejam totalmente controláveis pelo seu responsável. O que significa que todos os custos que digam respeito a um departamento, mas que não seja possível a sua quantificação com rigor (custos indirectos), não devem ser afectos ao departamento, ficando na secção custos operacionais não distribuídos. Existem pressupostos que são especificados pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) para a alocação destes custos aos departamentos. No entanto, se tal for efectuado, servirá apenas para uso interno. Não deve ser divulgado com a restante informação financeira. Ou seja, se o gestor considerar que tem de afectar os custos indirectos aos departamentos e usar essa informação para o estabelecimento dos preços dos serviços ou, por outro lado, para aferir a eventualidade de subcontratação de serviços, conforme é referido, pode fazê-lo. No entanto, tal informação não será disponibilizada para fora da empresa, uma vez que todas as empresas elaborarão as suas demonstrações financeiras no pressuposto de que os custos indirectos não podem ser associados aos departamentos operacionais.

A terceira e última parte, não aparece claramente com a designação de “custos Fixos” mas pela observação das rubricas que aí aparecem e ainda da observação do quadro de contas referido, podemos concluir que esses custos são custos fixos.

Concluindo, a regra fundamental é colocar o que é directo (seja fixo ou variável) nos respectivos departamentos; o que é indirecto coloca-se nos custos operacionais não distribuídos; os custos fixos (que não são directos) aparecem na última parte e à medida que vão sendo subtraídos ao resultado anterior, vão dando origem a resultados intermédios até se chegar ao resultado líquido do exercício. Os custos variáveis ou são directos ou indirectos e arrumados na parte respectiva.

2.1.2 Os Anexos à Demonstração de Resultados Resumo

De um total de vinte e sete anexos à DRR, seleccionámos sete, que considerámos serem os mais significativos, tendo em conta que a actividade principal do hotel é o alojamento e depois as refeições. Com estes anexos, consegue-se ter uma visão mais particular e discriminada de todos os proveitos que contribuíram para o total dos proveitos e de todos os custos que contribuíram para o total dos custos, assim como o resultado final do departamento em análise. Facilita uma gestão mais direccionada para os problemas particulares e específicos de cada departamento, permitindo ao seu responsável delinear objectivos, planos e metas a atingir e o consequente acompanhamento e análise da actividade, a cada momento.

À semelhança do que se passa com todos os anexos que integram a primeira parte da DRR e que são os que compõem os departamentos operacionais, o que vai para a DRR são os totais das rubricas de vendas, neste caso, as líquidas, o custo das vendas (o qual não existe, no caso do departamento quartos), os custos com os salários e os outros custos. É nos anexos que se evidencia como se chega aos totais da DRR, com a desagregação dos custos dentro das rubricas. O total de outros custos é obtido pela soma de catorze parcelas, entre as quais, as comissões, a recolocação de hóspedes, os *amenities*, as reservas, etc., conforme se visualiza na tabela 2.

Tabela 2 - Demonstração de Resultados do Departamento Quartos

QUARTOS - Anexo 1		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Televisão		
Comissões		
Serviços complementares		
Contratos		
Recolocação de hóspedes		
Transporte de hóspedes		
Lavandaria e limpeza a seco		
Linho		
Amenities		
Reservas		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

A rubrica de vendas totais, primeira parcela apresentada na tabela 3, obtém-se pelo somatório das vendas líquidas com o total de outros rendimentos.

Relativamente ao apuramento do custo das vendas, há que ter em conta a chamada ventilação de consumos entre departamentos, neste caso, de comidas para bebidas, valor este a subtrair e de bebidas para comidas, sendo o valor, neste caso, a somar.

Tabela 3 - Demonstração de resultados do departamento Comidas

COMIDAS - Anexo 2		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo das Vendas		
Custo da comida		
Menos custo refeições empregados		
Menos transferências de comidas para bebidas		
Mais transferências bebidas para comidas		
Custo líquido das comidas		
Outros custos de vendas		
	Total do custo das vendas	
Resultado bruto das vendas de comidas		
Outros rendimentos		
Alugueres de salas		
Vendas associadas ao serviço de banquetes		
Cobranças de serviços		
	Total de outros rendimentos	
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Louças, vidros, pratos e linhos		
Contratos		
Lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Custos associados ao serviço de banquetes		
Música e entretenimento		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Na tabela 4 apresenta-se o anexo relativo ao departamento de bebidas, verificando-se o mesmo raciocínio patente no departamento comidas, no que diz respeito à rubrica de vendas totais. Quanto ao apuramento dos consumos do departamento de bebidas, o raciocínio é igualmente idêntico ao departamento comidas.

Tabela 4 - Demonstração de resultados do departamento Bebidas

BEBIDAS - Anexo 3		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo das Vendas		
Custo da bebida		
Menos transferências de bebidas para comidas		
Mais transferências comidas para bebidas		
Custo líquido das bebidas		
Outros custos de vendas		
Total do custo das vendas		
Resultado bruto das vendas de bebidas		
Outros rendimentos		
Cobranças de cobertura		
Cobranças de serviços		
Total de outros rendimentos		
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
Total salários		
Outros custos		
Louças, vidros, pratos e linhos		
Contratos		
Comidas grátis - aperitivos		
Lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Música e entretenimento		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
Total outros custos		
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

De seguida, iremos apresentar os anexos que integram a segunda parte da DRR, ou seja, os custos operacionais não distribuídos. Seleccionámos o anexo referente aos custos com a segurança, apresentado na tabela 5, do qual se destaca informação relativa aos custos com o pessoal e a outros custos.

Tabela 5 – Anexo 18 – Segurança

Segurança - Anexo 18		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Serviço carro blindado		
Contratos		
Material de escritório e equipamento		
Cofre e cacifos		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de segurança		_____

Seleccionámos ainda o anexo referente aos custos com a manutenção, apresentado na tabela 6.

Tabela 6 – Anexo 21 – Manutenção

Manutenção - Anexo 21		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Manutenção e reparação do edifício		
Contratos		
Manutenção e reparação de cortinas e tapeçarias		
Material eléctrico e mecânico		
Elevador		
Engenharia		
Manutenção do chão		
Mobília		
Manutenção de jardins		
Equipamento de quente, de ventilação e de ar condicionado		
Equipamento de cozinha		
Equipamento de lavandaria		
Manutenção dos materiais de prevenção e segurança		
Lâmpadas		
Chaves e cadeados		
Material de escritório		
Pintura e decoração		
Remoção de desperdícios		
Piscina		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Manutenção de veículos		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de manutenção		_____

O departamento manutenção, comparativamente com o departamento segurança, apresenta dados para o mesmo tipo de rubricas, ou seja, os custos com o pessoal e os outros custos.

Por último, incluímos dois anexos que dizem respeito à terceira parte da DRR e que integram a secção dos custos fixos. Destaca-se o anexo relativo aos custos com juros, que apresentamos na tabela 7. Este anexo já não apresenta uma organização das rubricas como os anteriores, uma vez que não há custos com o pessoal associados.

Tabela 7 – Anexo 25 - Juros

Juros - Anexo 25	
	ANO
Amortização de dívida	
Hipotecas	
Fornecedores	
Juros do Leasing	
Outras dívidas de longo prazo	
Outros	
Total de juros	

Inclui-se ainda o anexo para os custos com depreciações e amortizações, apresentado na tabela 8. Também não existem custos com o pessoal, tal como no caso anterior.

Tabela 8 – Anexo 26 - Depreciação e Amortização

Depreciação e amortização - Anexo 26	
	ANO
Bens detidos por Leasing	
Edifício	
Mobiliário e equipamentos	
Leasings e melhoramentos em leasings	
Intangíveis	
Outros	
Total de juros	

De referir que as rubricas que fazem parte dos outros custos estão colocados nas demonstrações por ordem alfabética, no entanto, na tradução optou-se por deixar a ordem inicial, ainda que fora da regra alfabética.

2.1.3 A Informação Prestada pelo USALI

Além de toda a informação financeira que já conhecemos, obtida ao nível global da empresa e que a análise financeira disponibiliza, a departamentalização e a consequente elaboração das demonstrações departamentais, vem fornecer outro tipo de informação, agora por departamento. Este tipo de informação vem igualmente auxiliar a tomada de decisões e o gestor nas suas funções diárias, permitindo agora actuar no departamento em que foi detectado que algo não está a correr bem, no caso do resultado do departamento ser negativo ou não corresponder às expectativas criadas ou orçamentadas.

Da observação da DRR, verifica-se a riqueza que cada departamento gerou, na parte dos departamentos operacionais, na última coluna da primeira parte – “Lucro/Prejuízo”. Pode-se ler ainda a informação quanto ao volume de vendas, o custo das vendas, o valor dispendido com os salários e os outros custos. Na segunda parte, nos custos operacionais não distribuídos, pode-se verificar quanto custou à empresa a manutenção de cada departamento que integra esta parte. Lê-se informação relativa aos salários e outros custos e consequente prejuízo. Aqui o prejuízo é relativizado e entendido como um valor a ser dispendido para a prestação dos serviços pelo hotel. Será sempre um prejuízo uma vez que não existem vendas associadas a estes departamentos. Podemos verificar quanto custa ou o que representa para a empresa possuir departamentos como a segurança, a manutenção, por exemplo. Da diferença entre o “total dos departamentos operacionais” e o “total dos custos operacionais não distribuídos”, obtém-se o “resultado depois de custos operacionais não distribuídos”. Ou seja, se ao resultado gerado pelos departamentos operacionais forem retirados os custos indirectos e se esse valor continuar positivo, conclui-se que a empresa consegue suportar os custos

indirectos com a riqueza gerada pelos departamentos operacionais. Esta diferença deve ser positiva, pois após os custos directos, a empresa ainda suporta uma grande quantidade de custos, absolutamente necessários ao bom desenrolar da actividade (os custos indirectos e os custos fixos). Poderá ainda verificar-se o peso que os custos indirectos representam para a empresa. Após a obtenção deste resultado, vão-se diminuindo os custos fixos, seguindo-se no sentido do “resultado líquido do exercício”, à medida que se vão lendo resultados intermédios como por exemplo, o *EBITDA*. Esta leitura faz-se, portanto, da DRR. Se quisermos verificar como se chegou aos totais das vendas, dos custos com o pessoal e dos outros custos, relativamente a cada departamento, podemos ler os respectivos anexos.

O que atrás ficou referido consiste numa leitura que facilmente se faz pela observação e interpretação das demonstrações. No entanto, há outro tipo de informação que se pode retirar do *USALI*, nomeadamente, uma análise comparativa entre o período corrente e o que foi orçamentado, uma análise comparativa entre os valores reais do período corrente e do período anterior, uma análise percentual entre proveitos e custos, bastando para tal, adequar as demonstrações àquilo que o gestor pretende obter, incluindo as colunas necessárias para o efeito. Por exemplo, inserir uma coluna para valores do ano corrente, em valor e percentagem, outra coluna para o orçamento, igualmente em valor e em percentagem e ainda uma coluna referente a valores do ano anterior, em valores e em percentagem, conforme se apresenta na tabela 9.

Tabela 9 – Demonstração de resultados – desdobramento das colunas

Ano Corrente		Orçamento		Ano Anterior	
€	%	€	%	€	%

De referir ainda que a gestão orçamental mencionada pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) tem por objectivo a elaboração de orçamentos mensais para cada um dos departamentos e o alcance de duas funções importantes numa gestão orçamental, planear e controlar. Como exemplos do que se pode tratar nas reuniões realizadas neste âmbito, incluídas no livro, temos a análise das

operações do ano corrente; análise às condições gerais do negócio; análise à situação actual da competitividade; análise aos rácios; análise aos níveis de ocupação e vendas brutas.

Um outro tipo de informação igualmente importante que pode ser obtida com a implementação de um sistema de controlo de gestão que utilize os princípios do *USALI* é relativa à análise de rácios e indicadores de gestão, por um lado e a elaboração de estatísticas, por outro.

Relativamente aos rácios, está-se a referir a rácios de liquidez, solvabilidade, rácios de actividade, rentabilidade e rácios operacionais. Estes últimos, os rácios operacionais, são mais específicos da actividade hoteleira, em que temos nomeadamente, a taxa de ocupação média dos quartos (vendas quartos/quartos pagos ocupados); a média de vendas por pessoa (total de vendas das comidas/total clientes); o rácio de comidas (custo das vendas de comidas/vendas de comidas); o “rácio do pessoal” (custos com o pessoal/total das vendas).

Quanto às estatísticas, são calculadas tanto para o departamento quartos como para o departamento comidas e de bebidas. Os rácios de ocupação apenas são calculados para o departamento quartos.

Para terminar, de referir que ainda é efectuada outra análise, mais precisamente o ponto de equilíbrio ou ponto crítico das vendas. O ponto crítico é calculado para a empresa vista como um todo, ou seja, é obtido quando o total dos proveitos iguala o total dos custos. Pode ser obtido em valor ou em quantidade, sendo que este último dado é usado para auxiliar no planeamento da actividade para um determinado período. Para esta análise é necessário determinar quais os custos fixos e os custos variáveis totais, pelo que é definido o que cada um deles representa e tais conceitos são iguais ao que já foi apresentado anteriormente. Acresce ainda um tipo novo de custos, os custos mistos, que são aqueles que têm uma parte fixa e outra variável e que, para a análise ao ponto crítico, deverão ser decompostos na sua parte fixa e variável e adicionar aos valores dos custos fixos e variáveis já obtidos. Como exemplo é dado o caso das telecomunicações,

em que uma parte é fixa, é um valor que faz parte do contrato e é sempre igual, não variando com o volume das chamadas e a outra parte, variável, a qual está ligada com a quantidade de chamadas efectuadas e que será superior ou inferior consoante se realizem mais ou menos chamadas, respectivamente.

2.2 Revisão de Estudos Empíricos

A revisão de estudos empíricos permitiu encontrar os cinco artigos apresentados na tabela 10, em que o *USALI* é objecto de estudo.

Tabela 10 – Os estudos empíricos e o seu objectivo

Artigo	Objectivo do estudo
Kwansa e Schmidgall (1999)	O <i>USALI</i> como objecto principal do estudo
Cruz (2007)	Sistemas de medição da performance usadas pela <i>joint venture</i> em análise
Chan e Wong (2007)	Aplicabilidade/adequabilidade do <i>USALI</i> à realidade do mercado turístico chinês
Persic <i>et al.</i> (2001)	Enquadramento conceptual para um sistema de medição da performance e de custos
Pavlatos e Paggios (2007)	Práticas actuais de contabilidade de custos na indústria hoteleira da Grécia

De seguida, apresenta-se uma análise comparativa entre os estudos anteriormente referenciados, na tabela 11.

Tabela 11 – Mapa comparativo dos estudos empíricos

Artigo	País	Método de recolha de dados	Número de respostas	Utilização do <i>USALI</i>
Kwansa e Schmidgall (1999)	EUA	Questionário	112	78%
Cruz (2007)	Portugal	<i>Case study</i>	1	100%
Chan e Wong (2007)	China	Entrevista	110	não refere
Persic <i>et al.</i> (2001)	Croácia	Questionário	não refere	40%
Pavlatos e Paggios (2007)	Grécia	Inquérito	85	11,80%

Kwansa e Schmidgall (1999) pretendem com este estudo averiguar o papel do *USALI* na gestão das empresas da indústria hoteleira, ao nível da prática contabilística, nomeadamente o quanto está disseminado e aceite, por um lado e o quanto está a ser utilizado, por outro. O autor conclui que o *USALI* é muitas vezes mal compreendido e pouco utilizado. No entanto, existe um suporte substancial para o sistema e para as modificações efectuadas da oitava para esta nona edição, modificações essas, que dizem respeito ao tratamento contabilístico das despesas de instalação, das louças e vidros, das gratuidades do serviço de banquetes. São apontadas ainda algumas objecções que deveriam ser tidas em conta no futuro, refere o autor.

Obtiveram-se 112 questionários respondidos (22% respostas), entre membros do “Hospitality Financial and Technology Professionals”. Do estudo retira-se que relativamente ao conhecimento do *USALI*, 11% conheciam mal o sistema, 50% admitiram que o seu conhecimento do *USALI* era bom e 9% conheciam-no de forma excelente. Outro dado obtido, foi que cerca de 88% dos questionados, referiram que sabiam da sua existência e que 12% não sabiam de nada acerca do *USALI*. Embora o *USALI* tenha sido amplamente divulgado e difundido, os 12% que nada sabiam não deixa de ser surpreendente, referem os autores. Dos resultados anteriores, os autores conseguem obter resposta ao objectivo quando refere em que medida é o *USALI* compreendido. Cerca de $\frac{3}{4}$ (78%) das respostas refere que o *USALI* é usado pelos operacionais, em que 12% indicaram que está a ser usado na íntegra, enquanto que 66%, está a ser utilizado na maioria dos aspectos, mas não em todos. 10% indicaram que não estava a ser usado mesmo e outros 10% que desconheciam se estava a ser usado ou não. Com estes dados pode tirar conclusões para responder ao segundo objectivo, quem tomou a decisão da implementação do *USALI*. A decisão de implementar o *USALI* foi tomada ao nível corporativo (57 participantes); a decisão foi tomada ao nível financeiro executivo em 28 participantes; nos restantes 27 hotéis, a decisão de seguir o *USALI* foi tomada pelo director geral, pelo dono ou ainda por outra autoridade. O terceiro objectivo, saber quem decide o seu uso, fica assim respondido. Quando perguntados acerca da frequência do uso das informações disponibilizadas pelo *USALI*, 43% referiu uma consulta mensal; 4% usam a informação diariamente; 3%, semanalmente. 37% apresentaram respostas como “2 ou 3 vezes por ano”, “conforme vai sendo necessário”,

“ocasionalmente”, “trimestralmente” e “uma vez por ano”. Finalmente, 13% referiu que não é usado de todo. Relativamente à questão colocada acerca de quem, no hotel, mais usa a informação que o *USALI* disponibiliza, a resposta mais dada, com 84%, foi o director do hotel. Com 8%, foi indicado o assistente do director e apenas com 2%, os empregados dos serviços contabilísticos. No entanto, em cerca de 6% dos casos, foi referido que duas pessoas em simultâneo usavam essa informação (sendo sempre uma delas, o director do hotel).

Os autores referem ainda que colocaram duas questões de resposta aberta, em que foram questionados pelos benefícios em adoptar o sistema e as objecções do ponto de vista operacional.

Das 98 pessoas que tinham conhecimento do *USALI*, responderam a esta questão, 76, para uma taxa de respostas de 78%, que avançaram que os benefícios ou vantagens apontadas foram a estandardização, a uniformidade, a comparabilidade e a consistência que a utilização do *USALI* permitia.

Já na questão relativa às objecções, responderam 24 entrevistados, dos 98, para uma taxa de respostas de 24%. 23 pessoas que responderam a esta questão, responderam igualmente à questão das vantagens, enquanto que apenas 1 pessoa indicou uma objecção, sem ter indicado nenhuma vantagem. Outras 10 pessoas responderam “nenhum” a esta questão.

Cinco respondentes referiram como objecção o tratamento das gratuitidades. Um deles disse que tratar uma gratuidade como um proveito, distorce os proveitos assim como os cálculos efectuados com base nos mesmos, como os salários da gestão, por exemplo. Quatro respondentes, referiram-se à uniformidade e à compreensão da informação por não financeiros. Dois respondentes sentiam que mais do que aumentar a uniformidade, criavam-se mais áreas negras (não especificaram). Outros dois respondentes afirmaram que o *USALI* não era muito bem interpretado por pessoas de fora. As restantes objecções apontadas foram as que a seguir se apresentam: não preenche as necessidades de todos; a oportunidade de ser criativo não estará tão disponível; poderá não ser aplicável em todos os aspectos a todos os estabelecimentos hoteleiros; tende a complicar as demonstrações financeiras; a lógica por trás das novas provisões não está

de acordo com as necessidades operacionais e por último, consome muito tempo e envolve muita papelada.

Cruz (2007) pretende explorar em que medida estão a ser usados novos e tradicionais sistemas de medição da performance, numa *joint-venture*, entre uma cadeia internacional de hotéis e um hotel português. A autora utilizou o *case study* como método de investigação e a obtenção dos dados foi feita através de entrevistas. A conclusão a que chega é que a técnica mais utilizada na medição da performance, são os orçamentos e seu controlo, ou seja, a análise ao que foi orçamentado e os dados reais. Outra forma de medição da performance apontada é a análise aos resultados financeiros com base em comparações ano a ano.

A informação contabilística colocada à disposição dos gestores, referente à sua performance, é obtida com base na contabilidade. O tratamento contabilístico é realizado tendo por base o plano de contas desenvolvido a partir das linhas de orientação constantes do *USALI*. Esta informação é prestada ao nível da empresa vista como um todo, ou seja, obtendo os totais globais, assim como por departamento. Tal informação é disponibilizada mensalmente e entre ela encontra-se a comparação entre dois anos, assim como o orçamentado e o real. Portanto, os sistemas de medição da performance são elaborados com uma informação financeira obtida com base numa contabilidade efectuada sobre os princípios do *USALI*. A medição da performance é ainda completada com indicadores como a taxa de ocupação, preço médio por quarto, o REVPAR (abreviação, em português, para “*Revenue per Available Room*”) e o volume de vendas dos segmentos mais importantes e a rotação dos clientes, sendo que os três primeiros indicadores são considerados importantes, por serem variáveis directamente relacionadas com os proveitos.

Chan e Wong (2007) pretendem com este estudo, avaliar o formato contabilístico actual nos hotéis e a subsequente informação para a gestão que é prestada na China. Sugerem ainda o desenvolvimento do enquadramento, ainda que preliminar, para o estabelecimento de uma contabilidade uniforme para a hotelaria, na China.

Neste estudo, a metodologia de recolha de dados consistiu em entrevistas de grupo, a 112 entrevistados, de mais de 25 hotéis, em que os tópicos de conversa eram os seguintes: desenvolvimento de novos departamentos; melhoramentos nas demonstrações; desenvolvimento da estrutura das demonstrações. A conclusão a que chegaram foi que a aplicabilidade do *USALI* não se revelou muito fácil devido às especificidades do mercado chinês. Foram assinalados nove novos departamentos, tanto de proveitos como de custos e recomendada a preparação de nove novos anexos considerados relevantes, assim como novas rubricas dentro dos mesmos.

Presentemente, há dois tipos de formatos quanto à informação financeira prestada pelos hotéis, um que deriva do governo e o outro que deriva do que é feito a nível internacional, no sector hoteleiro – o *USALI*. O primeiro serve essencialmente para fins estatísticos. Este estudo aponta uma dificuldade na aplicabilidade do *USALI* na China, facto já apontado anteriormente e salienta que o desenvolvimento que se verificou na China ao nível turístico, nos últimos anos, veio reforçar a ideia de que há que ter em atenção as especificidades da actividade turística neste local, no sentido de rever e otimizar os mecanismos de reporte financeiro.

Persic *et. al* (2001) pretende alcançar o objectivo de mostrar como os hotéis podem aumentar a sua competitividade através do uso de melhores sistemas de contabilidade de gestão, apresentando o desenvolvimento de um enquadramento conceptual para sistemas de medição de performance e de custos, no sentido de fornecer aos hotéis uma ferramenta que os auxilie no seu objectivo de alcançar uma melhor performance. Os autores concluem que a redefinição dos seus sistemas de contabilidade de gestão podem facilitar o melhoramento da sua competitividade e consequente performance.

Este estudo foi realizado em empresas do sector hoteleiro, tendo sido utilizado o questionário como método de obtenção de informação. O seu objectivo é o de avaliar a prática corrente em relação à contabilidade de gestão e o uso da informação contabilística. Os autores chegaram a várias conclusões. Primeiro refere-se ao nível de implantação do *USALI* nos hotéis da Croácia, em que os resultados obtidos foram de 40%, para completamente implementado; 29% para parcialmente implementado e de 20% a ser implementado. Os autores concluem que os gestores croatas estão conscientes

do valor deste sistema. Outro facto questionado foi a importância da utilização dos anexos, em que 72% das respostas afirmaram que consideravam indispensáveis dois deles, “Quartos” e “Comidas e Bebidas”. Quanto à periodicidade do reporte destes anexos, 45% prefere um reporte mensal, enquanto 32% tem preferência por um reporte diário. Para os anexos de “alugueres e outros proveitos”, “recursos humanos”, “salários”, são considerados indispensáveis em 50% das respostas. Já os anexos de “marketing”, “taxas e juros” e “depreciação e amortização”, são considerados indispensáveis entre os 30% e os 45%. Para estes anexos a periodicidade da sua consulta é mensal. Para finalizar, referem ainda que o *USALI* não é mais conhecido nem mais utilizado, devido à fraca presença que ainda se assiste no que diz respeito à utilização das tecnologias de informação, assim como à fraca formação dos recursos humanos. Os autores concluem dizendo que os hotéis na Croácia devem implementar este sistema.

Pavlatos e Paggios (2007) pretendem caracterizar o estado actual das práticas de contabilidade de custos nos hotéis da Grécia. Utilizaram inquéritos como forma de obtenção de informação, dos quais foram obtidas 85 respostas. Os resultados a que chegaram revelaram que a maioria dos hotéis utiliza sistemas de contabilidade de custos tradicionais. Com o estudo conseguiram concluir ainda que os hotéis possuem tanto uma estrutura de custos fixos como uma proporção de custos indirectos, ambas consideradas pelos autores como sendo elevadas.

Dos inquéritos efectuados por estes autores, conclui-se que o *USALI* está a ser usado apenas em 11,8% dos hotéis, na Grécia. Ou seja, a maioria dos hotéis, cerca de 88%, não utiliza o *USALI*. O estudo refere que a maioria que usa o *USALI*, são hotéis que fazem parte de cadeias multinacionais (53,3%), enquanto que apenas 2,9%, que não fazem parte de cadeias internacionais de hotéis utiliza o *USALI*.

Algo muito importante que podemos retirar deste estudo, é que ele aponta características muito particulares desta indústria: a capacidade instalada, a qual é fixa; a precibilidade; o padrão da procura; a vida útil do produto; actividade/serviço em tempo real; a produção e a concepção; a localização e o tamanho; o trabalho e o capital

intensivo e a sua estrutura de custos. Outro aspecto referido, igualmente muito importante, é a estrutura de custos que se pode verificar na maioria dos hotéis: os custos fixos assumem uma proporção muito maior do que a dos custos variáveis, normalmente de 3/4. Os custos fixos que mais contribuem para este facto são os custos com o pessoal, já relativamente aos custos variáveis, prendem-se com os consumos das matérias-primas. Relativamente aos custos indirectos, os autores referem que rondam os 47%, o que consideram elevado.

Como aspectos a reter dos estudos explorados nesta parte do capítulo, podemos dizer que o *USALI* é mais utilizado nos EUA (78%), seguindo-se a Croácia (40%) e por último a Grécia (11,8%), o que não é de estranhar, pois os EUA é o país em que foi desenvolvido.

Relativamente à periodicidade com que é consultado, o período mensal é o mais indicado (43%), seguido de uma consulta diária ao sistema (4%).

Quem mais utiliza a informação prestada pelo sistema, é o director do hotel (84%), seguido do assistente do director (8%).

Em dois dos estudos é referido que o *USALI* não está a ser totalmente utilizado, ou seja, alguns aspectos não estão a ser seguidos.

III - Case Study

Numa primeira parte, explica-se o porquê do uso deste método de investigação que é o *case study* e desenvolveremos, com base na literatura o seu aparecimento e desenvolvimento. Na segunda parte deste capítulo, apresenta-se o *case study* propriamente dito, onde se efectua a caracterização do hotel em estudo, a prática presente no hotel com a implementação do *USALI*, fazendo uma descrição do sistema implementado, seguindo-se uma análise comparativa entre a teoria e a prática. Finalmente, mencionam-se vantagens e desvantagens.

3.1 A Teoria dos Case Study's

O estudo da contabilidade (Vieira, 2009) tem vindo a ser realizado com uma crescente preocupação de focar a contabilidade no seu contexto empresarial e social, assumindo uma visão subjectiva dos fenómenos e suas interacções, ao contrário do paradigma, ainda dominante, que defende o estudo de uma realidade objectiva, em que as pessoas possuem um comportamento objectivo e racional, sendo portanto, o investigador, neutro e passivo. Este paradigma, dito positivista, usa um modelo teórico, na definição de hipóteses, as quais são testadas e os resultados obtidos, generalizados. Já os paradigmas alternativos, ditos métodos mais naturalistas, usam o trabalho de campo, em que a contabilidade é estudada no seu ambiente natural, através de observação os quais pretendem uma análise global e um entendimento geral da contabilidade no seu quotidiano.

Segundo Chua (1986), o processo de investigação é condicionado por três factores, os quais são sequenciais:

- A ontologia, a qual define a posição do investigador frente à natureza da realidade do fenómeno em estudo;
- A epistemologia, que define a forma de alcançar o conhecimento sobre o fenómeno;

- A metodologia, que será o processo através do qual se pode realizar a investigação.

Chua (1986) refere que a ontologia aparece primeiro influenciando a epistemologia e a metodologia. Na figura 12, verifica-se esta ligação. A relação entre a teoria e a prática (C.) será obtida pela relação entre o conhecimento e a realidade empírica, se considerarmos o conhecimento como sendo as “crenças sobre o conhecimento” (A.) e a realidade empírica como sendo as “crenças sobre a realidade física e social” (B.).

Tabela 12 – Classificação dos pressupostos

A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> Epistemologia Metodologia
B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> Ontologia Intenção humana e racionalidade Ordem/conflito societal
C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u>

Com base nestes três factores, diversos autores classificam a investigação em contabilidade pela definição de grandes paradigmas. Os objectivos da investigação e o posicionamento teórico e filosófico do investigador vão condicionar a escolha na definição do paradigma a seguir. Hopper e Powel (1985) propuseram três categorias de investigação em contabilidade: a positivista, a interpretativa e a crítica, assim como Chua (1986), que classifica a investigação em contabilidade como investigação positivista, a qual é predominante em contabilidade, apresentando ainda outros dois tipos de alternativas, a investigação interpretativa e a investigação crítica. A posição de Chua (1986) é semelhante à de Hopper e Powel (1985). Vieira (2009) apresenta as principais características de cada um destes três tipos de investigação, tal como é apresentado na tabela 13.

Tabela 13 – Os paradigmas e sua posição teórico metodológica

<p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação dominante</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> A teoria e as observações são independentes entre si podendo estas ser utilizadas para verificar ou contrariar uma teoria. Os métodos quantitativos de recolha e análise de dados são preferidos para proporcionar uma base para as generalizações.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade empírica é objectiva e externa ao sujeito. Os actores humanos são essencialmente objectos passivos que procuram racionalmente objectivos de maximização da utilidade. A sociedade e as organizações são fundamentalmente estáveis e o conflito «disfuncional» pode ser gerido através da concepção de sistemas de controlo apropriados.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A contabilidade trata de meios, não de fins (é neutra) e as estruturas institucionais existentes não são questionadas.</p> <p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação interpretativa</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> A teoria serve para explicar as intenções humanas. A sua adequação é avaliada pela sua consistência lógica, interpretação subjectiva e de acordo com as interpretações de senso comum dos actores. Os métodos utilizados pretendem estudar os actores no seu dia-a-dia: etnografia, estudos de caso e observação participante.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade considera-se criada socialmente e objectivada através da interacção humana. A acção humana é intencional e o seu significado baseado no contexto social e histórico. A ordem social é assumida e medeiam-se os conflitos através de significados partilhados.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A teoria procura explicar a acção e compreender como se produz e reproduz a ordem social.</p> <p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação crítica</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> Os critérios para avaliar teorias são temporais e limitados pelo contexto. Os métodos mais utilizados são estudos de caso e investigação histórica e etnográfica.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade empírica caracteriza-se por relações objectivas e reais que se transformam e reproduzem através de uma interpretação subjectiva. Aceita-se a intenção humana e a racionalidade, mas analisadas criticamente por se considerar que o potencial humano está alienado por falta de consciência e ideologia. O conflito é endémico na sociedade devido à injustiça e à ideologia social, económica e política. Os seres humanos têm potencialidades inatas que são alienadas por mecanismos restritivos.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A teoria tem um imperativo crítico, concretamente a identificação e a eliminação das práticas ideológicas e de domínio.</p>

Fonte: Vieira, 2009: 16, 21 e 24.

A investigação positivista é o paradigma dominante, no entanto, nos finais da década de 70, começaram a surgir aqueles outros dois métodos de investigação, referidos anteriormente. Segundo o estudo de Chua (1986) aliando ao facto da divergência existente entre académicos, acerca da contabilidade ser uma disciplina “multi-paradigmática” ou “multi-escolas”, existem ainda questões de relacionamento entre a teoria contabilística e a prática nas empresas. Adianta ainda, o mesmo autor, que os académicos nem falavam a língua dos contabilistas nem tão pouco conheciam os seus problemas. Surgiram críticas ao uso exclusivo do paradigma dominante, o positivista e verificou-se a necessidade de recorrer a outras formas de estudar a contabilidade, mais precisamente, no seu contexto organizacional e social, em que o investigador assume uma posição subjectiva observando a realidade organizacional e procurando compreender as interacções que nela ocorrem. Esta vertente privilegia o uso do *case study*. A abordagem interpretativa, segundo Chua (1986) enfatiza o papel da linguagem, da interpretação e da compreensão, nas ciências sociais, derivando dos interesses da filosofia germânica. Em vez de construir modelos rigorosos, mas artificiais, esta vertente procura uma compreensão da contabilidade em acção, conseguindo-o através da definição da situação pelo actor ou investigador, analisando assim a forma como se transfere para um enquadramento social mais alargado. Pretende compreender a natureza social das práticas contabilísticas. A abordagem crítica distingue-se da interpretativa por dar uma ênfase especial à forma como a prática contabilística contribui e influencia uma sociedade desigual (Baxter e Chua, 2003). Já a vertente positivista (Vieira, 2009), que se baseia no método científico, que tem como fundamento o positivismo de Auguste Comte, apoia-se nos pressupostos de que existe uma realidade objectiva que deve ser interpretada objectivamente também. Deita mão ao uso da experiência e da observação neutra e objectiva do facto em estudo, o que implica uma separação entre o investigador e o seu objecto de estudo.

Julgamos que a abordagem interpretativa é uma das melhores formas de conseguir trazer para este trabalho a realidade que se vive numa empresa em concreto relativamente à implementação do *USALI* e a sua utilização enquanto instrumento de controlo de gestão, por um lado e por outro, uma ferramenta de apoio à tomada de decisão. Um dos métodos mais utilizados nesta abordagem é a realização de *case*

studys, o que nos parece ser a melhor forma de conduzir o estudo, usufruindo da ligação entre a investigação e a realidade da empresa. Tal ligação é conseguida pelas entrevistas realizadas entre o investigador e o entrevistado.

A utilização deste método é analisado no artigo de Eisenhardt (1989), o qual procura contribuir com três grandes objectivos. O primeiro será o de construir um mapa em que aponta o caminho para a produção de conhecimento a partir dos *case studys* (processo pelo qual são desenvolvidas novas teorias). O segundo objectivo é o de posicionar a produção do conhecimento baseado em *case studys*, num contexto mais alargado, nas ciências sociais, apontando as forças e as fraquezas ao se utilizar o *case study*. O terceiro objectivo é o de enumerar alguns pressupostos para avaliar esta metodologia de investigação.

Os *case studys* utilizam vários modos de obtenção de dados, como a pesquisa de arquivos, a condução de entrevistas, a formulação de questionários assim como a observação directa. Desta forma, a evidência recolhida pode ser tanto qualitativa, como quantitativa ou ambas (Eisenhardt, 1989).

A autora afirma ainda, que os *case studys* podem ser utilizados para variados fins, como por exemplo, para providenciar descrições, para testar teorias ou para a criação de teorias, sendo que é neste último que o trabalho de Eisenhardt tem o seu enfoque, ou seja, será que o desenvolvimento de novas teorias através do *case study* pode ser considerado válido, útil e sério.

Quanto ao processo da construção de teorias com base em *case studys*, Eisenhardt (1989) apontou oito etapas, nomeadamente - o começo; a selecção dos casos; a selecção de métodos de recolha e tratamento de dados e protocolos; a entrada em campo; a análise dos dados; a formulação hipóteses; a literatura existente; atingir o fim.

Quanto ao segundo objectivo do estudo e relativamente às forças apontadas na utilização dos *case studys*, são referidas três, nomeadamente: uma grande probabilidade de gerar novas teorias; a teoria emergente é testável com construções que podem ser

medidas e hipóteses que podem ser provadas como falsas; e a última força apontada reside no facto de a teoria resultante poder ser empiricamente validada. No que diz respeito às fraquezas, são essencialmente duas, em que a primeira advém de uma força e reside na quantidade de informação que é obtida e no facto de o investigador perder a objectividade no estudo por querer incluir toda a informação. Isto vai fazer com que a teoria formulada seja muito rica em pormenores, mas sem a simplicidade de uma visão global do fenómeno. O uso de métodos empíricos produz muita informação e se o investigador não conseguir restringir o uso de toda a informação, poderá estar a produzir teoria sobre casos muito particulares, que resultarão em teorias magras e particulares, sendo esta a outra fraqueza apontada.

Já no que diz respeito ao último objectivo traçado, a forma como se pode avaliar esta metodologia de investigação, Eisenhardt (1989) refere, entre outros, que as boas teorias são as que podem ser testadas, logicamente coerentes e parcimonias (moderada, prudente), adjectivos estes que se adequam neste contexto. Outro aspecto, é o de que existe uma realidade que suporta a teoria, há evidência, tal realidade é observável empiricamente. Finalmente, para ser uma boa teoria ou uma teoria forte, o uso do *case study*, deve produzir novas teorias e não apenas reforçar o que já se conhecia, o que já se sabia.

Seguindo a lógica de Eisenhardt (1989), em que refere que, entre outros objectivos, os *case studys* podem ser utilizados para efectuar descrições, no caso desta dissertação em particular pretende-se precisamente, a descrição de um modelo de controlo de gestão e mais particularmente, com o *case study*, evidenciar um exemplo da sua aplicação prática, num hotel, neste caso concreto.

3.2 A Implementação do USALI no Hotel Baía

Neste capítulo pretende-se analisar a aplicação do sistema, recorrendo para tal à prática presente no Hotel Baía. Num primeiro ponto faremos a apresentação da empresa em estudo, após o que se seguirá a descrição do *USALI* que está a ser utilizado pelo hotel. Seguidamente efectua-se uma análise comparativa, em que se pretende comparar o *USALI* ao nível teórico e aquele que está implementado no hotel. Para finalizar o capítulo, termina-se com uma análise crítica à utilização do *USALI*, em que apresentaremos as vantagens e desvantagens sentidas pelos entrevistados.

3.2.1 Caracterização do Hotel Baía

O Hotel Baía está implementado na Baía de Cascais, desde o ano de 1974. Oferece 113 quartos, em que 10 dos quais são suites, podendo solicitar ainda, quartos *single* ou duplos, com vista terra ou vista mar. O Hotel dedica a sua atenção às actividades de alojamento, restaurante, bares e esplanada; aluga ainda salas para reuniões e possui um parque de estacionamento próprio que também aluga, tanto aos seus clientes como a qualquer pessoa que precise de estacionar o seu carro, beneficiando da localização central que o Hotel Baía possui.

Os clientes de alojamento são divididos pela seguinte classificação: clientes passantes, são os chamados directos, sem reserva, em que se enquadram aqueles clientes que passam e solicitam alojamento na recepção; os clientes que chegam ao hotel através de contratos de colocação, que são aqueles que chegam através das agências de viagem e não pagam no hotel, sendo que o serviço já foi pago à agência; por último, os directos com reserva, são aqueles que vêm de agências de viagem, mas que não pagaram à mesma, pagam a sua estadia no hotel. A agência receberá mais tarde o pagamento do serviço.

O mercado emissor dos turistas que chegam a este hotel segue a seguinte ordem: Reino Unido, Irlanda, Suécia, EUA, Espanha, França. No entanto, os turistas surgem um

pouco de toda a parte do mundo, por exemplo, Alemanha, Argentina, Áustria, Austrália, Holanda, Polónia, etc.

O hotel possui três importantes candidaturas a certificações a decorrer, nomeadamente, a certificação de qualidade ISO 9001/2008, a certificação ambiental, norma ISO 14001/2002, em que está a concorrer ao “Hotel Verde”, assim como a implementação do HACCP (*Hazard Analysis and Critical Control Points*).

A época alta regista-se entre os meses de Junho a meados de Outubro, em que a percentagem de ocupação ultrapassa os 90%, em Agosto. No entanto, os meses de Junho e Julho, apesar de não irem além dos 90% de ocupação, registam ainda assim valores na ordem dos 78%, o que a gestão considera como sendo muito bom.

No organograma do hotel, apresentado em anexo, podemos verificar como o trabalho de 79 colaboradores se organiza pelos oito departamentos operacionais, para além da administração, que é composta por quatro elementos.

Achamos interessante colocar algumas definições, próprias da hotelaria e do turismo, como por exemplo, o que é um estabelecimento hoteleiro, o que é um hotel e em que consiste a definição de hóspede. Segundo o INE (2008), estabelecimento hoteleiro, é um estabelecimento cuja actividade principal consiste na prestação de serviços de alojamento e de outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, mediante pagamento; hotel, é um estabelecimento hoteleiro que ocupa um edifício ou apenas parte independente dele, constituindo as suas instalações um todo homogéneo, com pisos completos e contíguos, acesso próprio e directo para uso exclusivo dos seus utentes, a quem são prestados serviços de alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimentos de refeições, mediante pagamento. Estes estabelecimentos possuem, no mínimo, 10 unidades de alojamento. Quanto à definição de hóspede, refere que é um indivíduo que efectua pelo menos uma dormida num estabelecimento de alojamento turístico.

3.2.2 Descrição do USALI Implementado

O *USALI* está implementado no Hotel Baía desde 2002 e faculta informação online. O sistema foi sofrendo alterações e actualizações ao longo dos tempos. Antigamente a informação era tardia e antiga, pelo que os processos foram agilizados, informatizados e melhorados, com a implementação de um novo software de gestão financeira. Era tudo feito à mão ou não se faziam coisas importantes, como por exemplo, o controlo do imobilizado. O uso do sistema não é obrigatório, no entanto é o que melhor vai servindo a gestão, podendo mudar assim que o entenderem e quando surgir um sistema melhor que o *USALI*.

Questionado acerca do que é feito ao nível dos sistemas de controlo de gestão, o que faziam e o que gostariam de fazer no futuro, o entrevistado respondeu que a base do controlo de gestão é o *USALI*, incluindo a elaboração de rácios, estatísticas, indicadores de ocupação, do alojamento e do *F&B (food & beverage)*, por exemplo; existe ainda um relatório com o comparativo de quatro anos e ainda com informação de pessoal; são elaborados inventários e ainda cálculos como o valor acrescentado bruto, a taxa de autonomia financeira, a rentabilidade operacional das vendas e a taxa de endividamento, entre outros. Esta informação é enviada mensalmente à administração.

No que diz respeito à informação de gestão que é usada para a tomada de decisões no hotel, no dia-a-dia, foi referido, pelo entrevistado, que são enviados relatórios diários, como que um diário de bordo, para o director do hotel. Ajuda à gestão diária porque a análise dos custos fixos e variáveis e dos proveitos é obtida on-line.

Relativamente ao que gostaria de fazer no futuro, foi referida a necessidade de interligar os sistemas usados, ao nível informático. Existe um software na recepção, outro no *F&B* e outro na contabilidade, faltando uma ligação entre tais sistemas. Por exemplo, uma ligação entre o *F&B* e a recepção permitia o débito, na conta dos clientes, dos consumos efectuados, de forma automática. Assim, este débito tem de ser feito pegando na factura do restaurante ou bar e lançado na conta do cliente. Não havendo ligação entre ambos, há necessidade de existir uma pessoa a verificar, manualmente e

diariamente, se as facturas emitidas pelo restaurante ou bar são efectivamente debitadas ao cliente, tentando evitar assim erros e omissões, que atempadamente são corrigidos.

A periodicidade com que é elaborado o *USALI*, está dependente do facto do sistema de controlo de *F&B* não estar integrado no sistema informático de contabilidade, logo há um atraso motivado por isso, o que determina que o *USALI* é elaborado até ao dia 15 do mês seguinte, o mesmo acontecendo com outra informação relevante para a gestão. Interessa referir ainda que a construção do *USALI* inclui o comparativo com o período anterior.

O hotel foi departamentalizado da forma como se pode ver na tabela 14. Este princípio do *USALI* está bem patente e presente, uma vez que sem esta departamentalização não faz sentido a existência do mesmo. Os centros de custo ou departamentos operacionais em vigor são os que se apresentam na mesma tabela.

Tabela 14 – Centros de custo

Código	Designação
1001	Hotel
1002	Restaurante/Grill
1003	Bar
1006	Parque de estacionamento

Os códigos 1004 e 1005 foram descontinuados. O código 1004 era da boutique, onde se vendiam artigos artesanais e de papelaria. A loja deixou de existir, tendo sido absorvida pelas obras que foram dar origem à esplanada. O código 1005, gastos comuns e administrativos, acumulava gastos gerais, administrativos, financeiros e extraordinários, assim como as amortizações. Foi decidido descontinuar esse centro de custos e associar os seus custos, através de chaves de repartição aos quatro centros de custos apresentados anteriormente e que são pontos de venda.

É elaborado o mapa da demonstração de resultados resumo assim como os anexos. Existem algumas diferenças, que enunciaremos no ponto seguinte deste capítulo, uma

vez que o sistema é adequado conforme a gestão acha que melhor responde às suas necessidades.

Outro aspecto importante na aplicação do *USALI*, diz respeito à repartição dos custos indirectos, pelos quatro departamentos que geram vendas – Hotel, Restaurante/*Grill*, Bar e Parque de Estacionamento, segundo a utilização de chaves de imputação. Nas tabelas 15, 16 e 17 apresentam-se as chaves de repartição dos departamentos que apenas geram custos, nomeadamente, andares, manutenção, limpeza, roupa, economato, contabilidade, direcção, recepção, restaurante/*grill*, cozinha, pastelaria, bar e parque de estacionamento.

Tabela 15 – Chaves de Repartição

	Andares	Manutenção	Limpeza	Rouparia
Hotel	100%	85%	92,5%	80%
Restaurante/ <i>Grill</i>	0%	5%	2,5%	20%
Bar	0%	5%	2,5%	0%
Parque Estacionamento	0%	5%	2,5%	0%
total	100%	100%	100%	100%

A roupa é externa ao hotel, ficando situada noutra edifício, noutra localidade e os seus custos, a electricidade, a água e o gás são imputados apenas a dois departamentos – hotel e restaurante/*grill*.

Tabela 16 – Chaves de Repartição (continuação)

	Economato	Contabilidade	Direcção	Recepção
Hotel	45%	82,5%	85%	100%
Restaurante/ <i>Grill</i>	40%	10%	5%	0%
Bar	10%	2,5%	5%	0%
Parque Estacionamento	5%	5%	5%	0%
total	100%	100%	100%	100%

Tabela 17 – Chaves de Repartição (conclusão)

	Restaurante Grill Cafetaria	Cozinha	Pastelaria	Bar	Parque estacionamento
Hotel	0%	0%	0%	0%	0%
Restaurante/Grill	100%	100%	100%	0%	0%
Bar	0%	0%	0%	100%	0%
Parque Estacionamento	0%	0%	0%	0%	100%
total	100%	100%	100%	100%	100%

Os custos como a electricidade, a água, o gás, o combustível e a rede informática, entre outros, são repartidos conforme é explicitado nas tabelas 18, 19 e 20.

Tabela 18 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais

	Electricidade		Água		Gás	
	Hotel	Rouparia	Hotel	Rouparia	Hotel	Rouparia
Hotel	85%	80%	85%	80%	90%	80%
Restaurante/Grill	10%	20%	10%	20%	7,5%	20%
Bar	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%
Parque Estacionamento	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%	0,0%	0,0%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Tabela 19 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (continuação)

	Serviços desp. Bancárias	Telefones Listas	Controlo Assiduidade	Fotocopiadora Impressora/Fax	Guarda Nocturno	Correios
Hotel	85%	85%	56%	85%	80%	85%
Restaurante/Grill	10%	10%	37%	10%	20%	10%
Bar	2,5%	2,5%	3,0%	2,5%	0,0%	2,5%
Parque Estacionamento	2,5%	2,5%	4,0%	2,5%	0,0%	2,5%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Tabela 20 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (conclusão)

	Esplanada	Combustível	Rede Informática	Sistema Água	Seguro multiriscos	Seguros Ac. Trabalho
Hotel	0,0%	45%	85%	58%	80,19%	56%
Restaurante/Grill	85%	40%	10%	36,5%	4,30%	37%
Bar	15,0%	10%	2,5%	2,0%	2,15%	3,0%
Parque Estacionamento	0,0%	5%	2,5%	3,5%	13,36%	4,0%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Existe ainda um aluguer relativo a uma máquina existente na cozinha do restaurante e um contrato de prestações de serviço de limpeza das chaminés. No entanto, estes custos são considerados fixos, pelo que não são associados aos departamentos.

Existe toda uma organização interna, como a classificação dos documentos que suportam toda a actividade contabilística, que vai permitir o lançamento tanto na geral, como na contabilidade de gestão. O sistema de contas da contabilidade de gestão usa as contas da geral, desagregando-as conforme a necessidade para o lançamento dos custos directos e indirectos nos centros de custo.

Enumeram-se de seguida os tipos de serviços que o hotel presta, associados aos departamentos operacionais. Os proveitos associados ao departamento Hotel são a venda de quartos, o aluguer de salas, os telefones e comunicações dos hóspedes, o golfe, o aluguer de cofres e outros proveitos diversos, como por exemplo, táxis e transferes. O pequeno-almoço é vendido pelo F&B ao alojamento. Ao departamento Restaurante/*Grill*, são afectados os proveitos com a venda de meias pensões e pensões completas (restaurante). As refeições servidas aos passantes ou outros clientes serão associadas ao *Grill*. Os banquetes também ficam associados a este departamento. Relativamente ao Bar, aparecem os proveitos da cafetaria (tostas, torradas ou chás, por exemplo) e as bebidas (extra refeição). O departamento de restaurante/*grill*, apresenta resultados negativos, especialmente em época baixa, mas também noutros meses do ano. O parque de estacionamento apresenta apenas as vendas dos lugares do estacionamento privativo do hotel.

Raciocínio idêntico ao parágrafo anterior, mas agora relativamente aos custos directos, os quais serão associados igualmente aos departamentos operacionais respectivos.

Departamento Hotel:

- Custos com o pessoal. Toda a remuneração paga a empregadas de quarto e recepcionistas;
- Amortizações das roupas dos quartos, mobiliário, decoração e computadores;
- *Amenities*;
- Material de escritório. Aqui se inclui toda a logística inerente à actividade da recepção;
- Despesas bancárias dos contratos de colocação. Ex: despesas cobradas pelo banco, como o depósito de cheque de um operador inglês;
- Manutenção do site;
- Seguros;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Restaurante/grill:

- Custos com o pessoal;
- Amortizações das roupas, mobiliário, decoração, loiças e vidros, talheres e utensílios e equipamentos específicos da cozinha, como fogões e equipamentos de frio;
- As matérias consumidas na elaboração das refeições;
- Menus e cartas;
- Material de escritório;
- Uniformes/fardamentos;
- Seguro;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Bar:

- Custos com o pessoal;
- Amortizações do mobiliário, decoração, loiças e vidros, talheres e utensílios;
- As matérias consumidas na elaboração das bebidas;
- Menus e cartas;
- Material de escritório;
- Uniformes/fardamentos;
- Seguro;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Parque de Estacionamento:

- Electricidade;
- Amortização do edifício e das máquinas de extracção de águas (necessárias porque o piso está abaixo do nível da água e por vezes há infiltrações);
- Custos com o pessoal. Existe um gerente do parque e o pessoal afecto à limpeza e manutenção;
- Material de escritório. Essencialmente com as senhas do estacionamento;
- Seguro;
- Cancelas.

Relativamente à informação que o USALI presta para o auxílio à tomada de decisões no hotel, são obtidos e estudados os seguintes rácios, entre outros:

- Rácio de vendas por quarto = receita global/número de quartos;
- Resultado do exercício por quarto = resultado global/ número de quartos;
- Preço médio por quarto;
- Número de dormidas;
- Taxa de ocupação média dos quartos;
- Número médio de colaboradores no activo.

Acrescenta-se o facto de serem explicados todos os desvios considerados relevantes ou acentuados, para mais ou para menos. Estes rácios são retirados do *USALI*, no entanto são elaborados outros rácios, financeiros, para completar a informação considerada

essencial para uma boa gestão do hotel, tendo em conta a informação que auxilia a tomada de decisões, os quais já foram referidos no início deste ponto.

Outro aspecto a que se dá uma importância extrema e que foi referido como o mais importante, é a leitura dos rácios de *F&B*. Estes servem para controlar os consumos dos alimentos e das bebidas. Consideram-se consumos normais, 30% para alimentos e 20% para bebidas. Quando sai muito fora destes valores, tem de se verificar o porquê. Todos os meses os produtos são inventariados e os rácios são corrigidos ou actualizados. A forma como funciona a entrada e saída dos bens no armazém, é como a seguir se descreve. O armazém do economato agrega produtos de comidas e bebidas, o material de escritório e drogarias. As compras entram neste armazém e saem com requisições internas para as respectivas secções. O consumo é inserido no sistema e automaticamente é retirado do armazém. No caso da organização de um banquete, o circuito é externo a este procedimento, em que são efectuadas compras que são associadas directamente ao banquete, não passa portanto pelo economato. Há uma ficha técnica específica criada e elaborada para este efeito.

3.2.3 Análise Comparativa entre o *USALI* Teórico e o *USALI* Implementado

Numa primeira análise, vão-se referir as semelhanças entre os dois sistemas e posteriormente as diferenças.

Pode-se verificar que em três situações, os dois sistemas seguem na mesma linha. A departamentalização, a qual é inegavelmente intrínseca neste sistema, o facto de na empresa se elaborar também a DRR assim como os anexos e os outputs obtidos do sistema, no que diz respeito à análise de rácios são igualmente efectuados pelo hotel. Assim como no *USALI*, também é efectuada uma análise do comparativo entre dois anos, o ano corrente e o anterior.

No que diz respeito às diferenças, verifica-se que existem chaves de imputação para afectar os custos indirectos aos departamentos o que, no *USALI* teórico, tal prática não é

aceite. O *USALI* advoga a existência de departamentos que geram apenas custos, os quais são estudados por si, não sendo imputados aos departamentos operacionais, como no hotel se faz. Turkel (1998) defende este procedimento. O autor critica a não imputação dos custos indirectos aos departamentos operacionais e afirma mesmo ser este um aspecto negativo do *USALI* e que o mesmo deveria ser corrigido. Avança igualmente com bases de alocação, para que os custos indirectos possam ser imputados aos departamentos operacionais. Justifica esta necessidade com o facto de os resultados que estão a ser obtidos sem essa imputação, serem resultados errados e que podem levar a medidas de gestão igualmente erradas, falando especificamente no caso do departamento de comidas e bebidas – *F&B*, o qual, por norma, apresenta lucros baixos ou mesmo negativos. Portanto, vem defender uma imputação dos custos indirectos no sentido de se aproximar da realidade, o lucro obtido, o qual será mais baixo ou mesmo negativo. Os custos indirectos que defende, deveriam ser alocados ao departamento de *F&B*, são os custos com os departamentos de administrativos e gerais, de marketing, de vendas, reparações, manutenções e custos de energia (água, electricidade, gás e combustíveis) e também os custos com os seguros, taxas/impostos e amortizações. Refere ainda que o *USALI* prevê uma base para alocação dos custos indirectos aos departamentos operacionais, mas não obriga a fazê-lo aquando se preparam as demonstrações. Já referimos este aspecto no capítulo dedicado à descrição do *USALI*. No sentido de propor alguma base para a alocação dos custos indirectos e assim se conseguirem valores mais próximos da realidade, o autor propõe a solução apresentada na tabela 21.

Tabela 21 – Bases para repartição dos custos indirectos

Base para alocação dos custos indirectos	
Custos	Método
Administrativos e gerais	Número de empregados
Marketing e vendas	Rácio de vendas
Reparação e manutenção	Metros quadrados
Energia	Metros cúbicos de ocupação
Seguros	Metros quadrados
Taxas/impostos	Metros quadrados
Amortizações	Metros quadrados

Outra diferença que podemos verificar, é facto de não ser criado um plano de centros de custo, para os movimentos referentes à contabilidade de gestão. Na prática da empresa, foram desagregadas as contas da contabilidade geral de acordo com os departamentos operacionais, ou seja, as contas da gestão aparecem dentro das contas de proveitos e de custos, na estrutura já delineada no plano de contas. No USALI existe ainda uma classificação por departamentos, no hotel tal classificação não é autónoma do plano de contas.

No *USALI*, não se separam os custos e proveitos em financeiros e extraordinários (os extraordinários não existem mesmo). No Hotel Baía, estes custos e proveitos aparecem separados dos operacionais, consoante a nossa classificação de financeiro ou extraordinário, naqueles custos em que não se pode afectar a um ou mais departamentos específicos, por exemplo, as despesas bancárias e juros gerais, que afectem a empresa como um todo. De qualquer modo, se for para repartir por todos os departamentos, usam-se as seguintes chaves: hotel, 85%; restaurante/*grill*, 10%; bar, 2,5% e parque, 2,5% também. Como exemplo de custos desta ordem considerados directos, são os encargos de um empréstimo contraído especificamente para as obras da esplanada, em que se repartiu pelos departamentos Hotel e Bar, nas percentagens de, respectivamente, 85% e 15%, por se considerar que veio beneficiar estes departamentos de forma directa. Outra diferença que podemos observar é o facto de na empresa não se efectuarem orçamentos, como no *USALI* se faz.

Outro aspecto a mencionar é o facto de as próprias demonstrações de resultados serem alteradas de acordo com o que a gestão define como essencial para a sua tomada de decisões, não seguindo o modelo proposto pelo *USALI*.

Para terminar, de referir que a tipologia dos clientes também difere nos dois casos. No *USALI*, os clientes dividem-se em passantes, permanentes e outros e no exemplo do hotel, dividem-se entre directos com reserva, contratos de colocação e clientes passantes. No entanto, a tipologia descrita pelo *USALI* teórico não é restritiva, pelo que pode ser adequada a cada caso.

3.2.4 Análise Crítica ao USALI Implementado

Questionado, o entrevistado, acerca de críticas que poderia encontrar no *USALI*, foi dito que de uma forma geral, concorda-se com a estrutura e que o *USALI* é importante associado à contabilidade de gestão, no que diz respeito ao apuramento de resultados e também dos custos. São duas informações essenciais que munem a empresa de dados úteis na tomada de decisões. O *USALI* foi aplicado sofrendo uma adequação à realidade e estrutura do hotel e àquilo em que os gestores consideraram ser o que melhor responde às suas questões práticas, colocadas no dia-a-dia.

A informação obtida pelo *USALI*, na perspectiva do entrevistado, é suficiente e para além da demonstração de resultados e dos anexos, é elaborado um relatório em que são explicados os desvios que eventualmente ocorram, além dos já mencionados rácios.

Uma crítica apontada, pelo entrevistado, é precisamente o facto da imputação de alguns custos indirectos estarem a influenciar de forma negativa o resultado de alguns departamentos, como é o caso do departamento restaurante/*gril*, sendo que, neste caso, será a chave de imputação que o hotel usa que não será a que melhor reparte os custos em questão.

Outro aspecto referido, não directamente relacionada com o *USALI* em si, mas que implica atrasos na informação obtida, é a não integração do sistema informático entre o *F&B* e a recepção (*front office*), entrando aqui a figura do *night auditor*. Este representa o lugar ocupado pelo director do hotel, entre as 00:00 e as 8:00 (meia noite e as oito da manhã). O seu papel é o de preparar diariamente o *tableau de Bord*, o painel de instrumentos que o director tem à sua disposição diariamente, em que analisa toda a actividade diária do hotel, nomeadamente, a ocupação/vendas dos quartos e as receitas diárias. É um reporte diário em que apresenta o acumulado e os valores do mês anterior. No fundo, resume toda a actividade diária do hotel. O *night auditor* é aquele que fecha o dia.

Quando questionado se o gestor de topo, assim como os gestores intermédios, estão contentes com a informação obtida, a resposta foi positiva, no entanto, todos os dias se vai melhorando essa informação. Por exemplo, poderá ser criado um departamento novo – piscina. Neste momento a piscina está integrada no bar da esplanada. No entanto, é possível saber a sua facturação, mesmo aparecendo integrada nas vendas da esplanada. Outro departamento que poderia ser criado seria o de recursos humanos, no sentido de os mesmos serem melhor geridos, uma vez que os custos com o pessoal representam uma das fatias maiores nos custos totais, senão mesmo os maiores custos em que o hotel incorre.

IV - Conclusão

Dos objectivos a que nos propusemos alcançar, nomeadamente em relação ao *USALI* efectuámos a sua descrição e enunciámos igualmente os princípios em que assenta e definimos a informação que presta aos seus utilizadores.

Seguidamente, com o *case study* conseguimos concluir que é utilizado e está implementado numa empresa hoteleira portuguesa e é uma das bases do seu controlo de gestão e ainda que não segue de todo alguns princípios fundamentais do *USALI*, principalmente no que diz respeito à não imputação dos custos indirectos aos departamentos operacionais. Adequa o sistema à sua realidade. Por outro lado, com a informação que o *USALI* presta, efectua a análise de rácios assim como analisa o comparativo ano a ano, como se faz no *USALI* teórico.

Com este trabalho conseguimos verificar que o *USALI* é um sistema que pode ser implementado pelas empresas portuguesas e o mesmo pode ser adequado à realidade de cada uma delas. A empresa objecto de estudo permitiu concluir que assim é.

Como principais limitações deste estudo, aponta-se o recurso a uma única fonte como origem da informação do *case study*. No entanto, dada a pequena dimensão do hotel, pensa-se que não tenha provocado enviesamento das conclusões, uma vez que o entrevistado domina as matérias sobre as quais foi inquirido.

No sentido de fornecer algumas pistas para futuras investigações, propomos a realização de mais *case studys* envolvendo mais unidades hoteleiras efectuando análises comparativas e o apuramento de vantagens de desvantagens. Consegue-se, desta forma, generalizações mais precisas e seguras e a experiência de outras unidades hoteleiras servirá de exemplo. Um outro aspecto que pode ser investigado é uma tentativa de realizar um enquadramento teórico, ou seja, explorar pistas no sentido da uniformização da contabilidade para o sector hoteleiro em Portugal, à semelhança do que já ocorre com a banca e os seguros, por exemplo. A actividade turística reveste-se de grande importância económica no nosso país e a sua actividade possui uma especificidade

única que a distingue das outras empresas comerciais ou prestadoras de serviços, nomeadamente, a capacidade instalada, a qual é fixa; a perecibilidade (um quarto que não é vendido num dia, não pode ser vendido no dia a seguir); o padrão da procura; a vida útil do produto; actividade/serviço em tempo real; a produção e a concepção; a localização e o tamanho; o trabalho e o capital intensivo e a sua estrutura de custos, características estas que, aliás, já foram referidas anteriormente.

Bibliografia

Alves, Joaquim Paredes (1998), *Sistemas de Contabilidade Hoteleira – vantagens da sua uniformização*, Instituto Nacional de Formação Turística.

Baxter, Jane e Chua, Wai Fong (2003), Alternative Management Accounting Research – Whence and Whiter, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 97-126.

Caiado, António C. Pires (2008), *Contabilidade Analítica e de Gestão*, Áreas Editora.

Chan, Wilco e Wong, Kevin (2007), Towards a more comprehensive accounting framework for hotels in China, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19, 7, 546-559.

Chua, Wai Fong (1986), Radical Developments in Accounting Thought, *The Accounting Review*, LXI, 4, 601-632.

Cruz, Inês (2007), How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19, 7, 574-588.

Educational Institute of the American Hotel & Motel Association (1966), *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, Ninth Revised Edition.

Eisenhardt, Kathleen M. (1989), Building Theories from Case Study Research, *The Academy of Management Review*, 14, 4, 532-550.

Hopper, T., e Powel, A. (1985), Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions, *Journal of Management Studies*, 22, 5, 429-465.

Instituto Nacional de Estatística (INE) (2008), Conceitos Estatísticos, http://metaweb.ine.pt/sim/conceitos/Detail.aspx?cnc_cod=1118&cnc_ini=16-05-2008

Kwansa, F. e R. S. Schmidgall (1999), The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry: Its Importance to and Use by Hotels Managers, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, December, 88-94.

Pavlatos, Odysseas e Paggios, Ioannis (2007), Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: an Empirical Approach, *Tourismos: an International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 2, 2, 39-59.

Persic, Milena e Prohic, Mustafa e Ilic, Sandra (2001), Management Accounting Systems and Hotel Enterprise Competitiveness, *Internacional Conference Enterprise in Transition*.

Turkel, Stanley (1998), Hotel & Motel Management, *Accounting Guide Needs Revision*, 213, Issue 14, 16, 2p.

Vieira, Rui (2009), Paradigmas teóricos da investigação em contabilidade, em Major, M^a João e Vieira, Rui (Escolar Editora), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, 11-34.

Anexos

A tabela a seguir apresentada, menciona dados relativamente às entrevistas que serviram de base à recolha de informação na realização do *case study*.

	1.ª Entrevista	2.ª Entrevista	3.ª Entrevista	4.ª Entrevista	5.ª Entrevista
Entrevistado	Rui Taborda				
Data	08-10-2008	06-05-2009	13-05-2009	20-05-2009	27-05-2009
Local	Hotel Baía				
Duração	50 minutos	70 minutos	60 minutos	60 minutos	75 minutos
Hora Início	10:10	15:00	14:45	15:00	15:00
Hora Fim	11:00	16:10	15:45	16:00	16:15

De seguida, incluem-se os restantes anexos à demonstração de resultados resumo que não foram incluídos no corpo do trabalho e depois o organograma do Hotel Baía. Os anexos não estão ordenados apenas por uma questão de organização visual.

TELECOMUNICAÇÕES - Anexo 4	
	ANO
Vendas	
Descontos	
Vendas líquidas	_____
Custo das chamadas	
Longa distância	
Locais	
Taxas	
Outras	
Total de custo das chamadas	_____
Resultado bruto	
Custos	
Salários e ordenados	
Encargos sobre remunerações	
Total salários	_____
Outros custos	
Contratos	
Material diverso/fotocopiadora	
Telecomunicações	
Uniformes	
Outros	
Total outros custos	_____
Custos totais	_____
Lucro/prejuízo departamental	_____

Garagem e Estacionamento - Anexo 5		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Licenças		
Salário da gestão		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Outros Departamentos Operacionais - Anexo 13		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Louças e vidros		
Contratos		
Lavandaria		
Linho		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Campo de Golf - Anexo 6		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custos, excluindo a manutenção do campo		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Gasolina e lubrificantes		
Baterias e electricidade dos carros de golfe		
Reparação e manutenção dos carros de golfe		
Lavandaria e limpeza a seco		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Despesas com torneios		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	
	Total de custos excluindo a manutenção do campo	
Custos de manutenção do campo de golfe		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Fertilizantes, insecticidas e estrume		
Gasolina e lubrificantes		
Reparação e manutenção		
Geral		
Irrigação		
Maquinaria e equipamento		
Remoção de lixos		
Areia e <i>top dressing</i>		
Sementes, flores e arbustos		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Água		
Outros		
	Total de outros custos	
Total de custos com a manutenção do campo		
Total dos custos do campo de golfe		
Lucro/prejuízo departamental		

Loja de Golfe - Anexo 7		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Outros rendimentos		
	Resultado bruto e outros rendimentos	
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Lavandaria dos Hóspedes - Anexo 8a		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Lavandaria e limpeza a seco		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Total de custos		
Lucro/prejuízo departamental		
Lavandaria dos Hóspedes - Anexo 8b (quando existe apenas uma lavandaria)		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo de funcionamento de uma lavandaria		
Lucro/prejuízo departamental		

Ginásio - Anexo 9		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo do <i>merchandising</i> vendido		_____
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		_____
Contratos		
lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Linho		
Manutenção		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Piscina - Anexo 10		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		_____
Químicos		
Contratos		
lavandaria e limpeza a seco		
Linho		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Tênis - Anexo 11		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
Manutenção do campo		
Nets and Tapes		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Despesas com torneios		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Loja de Tênis - Anexo 12		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo do <i>merchandising</i> vendido		_____
Resultado bruto		
Outros rendimentos		
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Administrativos e Gerais - Anexo 15		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Encargos bancários		
Excedente/défi ce de divisas		
Sistemas de comunicações		
Contratos		
Verificação de contas correntes e cobranças		
Comissões cartões de crédito		
Donativos		
Representação e subscrições		
Sede		
Recursos humanos		
Sistemas de informação		
Auditorias internas		
Comunicações internas		
Perdas e estragos		
Refeições e entretenimento		
Material de escritório e equipamento		
Correios		
Fotocopiadora		
Honorários		
Provisões para cobranças duvidosas		
Segurança		
Telecomunicações		
Formação		
Transportes		
Viagens		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de administrativos e gerais		_____

Recursos Humanos - Anexo 16		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Contratos		
Quotizações e subscrições		
Recursos humanos - alojamento		
Recursos humanos - motivação		
Despesas médicas		
Material de escritório e equipamento		
Fotocopiadora		
Recrutamento		
Recursos humanos - recolocações		
Telecomunicações		
Formação		
Transportes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de recursos humanos		_____

Marketing - Anexo 19		ANO
Departamento Vendas		
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Ofertas a clientes - promoções		
Contratos		
Quotizações e subscrições		
Refeições e entretenimento		
Fotocopiadora		
Correios		
Participação em feiras		
Telecomunicações		
Formação		
Viagens		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de custos do departamento de vendas		
Departamento de Publicidade e <i>Merchandising</i>		
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Brochuras		
Contratos		
Correios		
Programas de alojamento frequente		
<i>Merchandising</i> interno		
Publicidade nos média		
Publicidade em <i>outdoors</i>		
Material de promoção no ponto de venda		
Vouchers de promoção especial		
Telecomunicações		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de custos de publicidade e <i>merchandising</i>		
Comissões e pagamentos		
Agências		
Outros		
	Total de comissões e pagamentos	_____
Outros custos com marketing		
Total de custos de marketing		

Franchise - Anexo 19 a		
Custos com <i>Franchise</i>		

Sistemas de Informação - Anexo 17		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
Total custos com o pessoal		_____
Outros custos		
Contratos		
Manutenção equipamento		
Material de escritório e equipamento		
Fotocopiadora		
Software - aplicações comerciais		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
Total outros custos		_____
Total de sistemas de informação		

Transportes - Anexo 20		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
Total custos com o pessoal		_____
Outros custos		
Contratos		
Combustíveis e óleos		
Seguros		
Material de escritório		
Manutenção e reparações		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
Total outros custos		_____
Total de transportes		

Custos utilitários - Anexo 22		ANO
Custos utilitários		
Electricidade		
Gás		
Óleo		
Vapor		
Água		
Outros fluídos		
Total custos utilitários		_____
Recuperações		
Recuperações de outras entidades		
Cobrados a outros departamentos		
Total recuperações		_____
Custos utilitários líquidos		

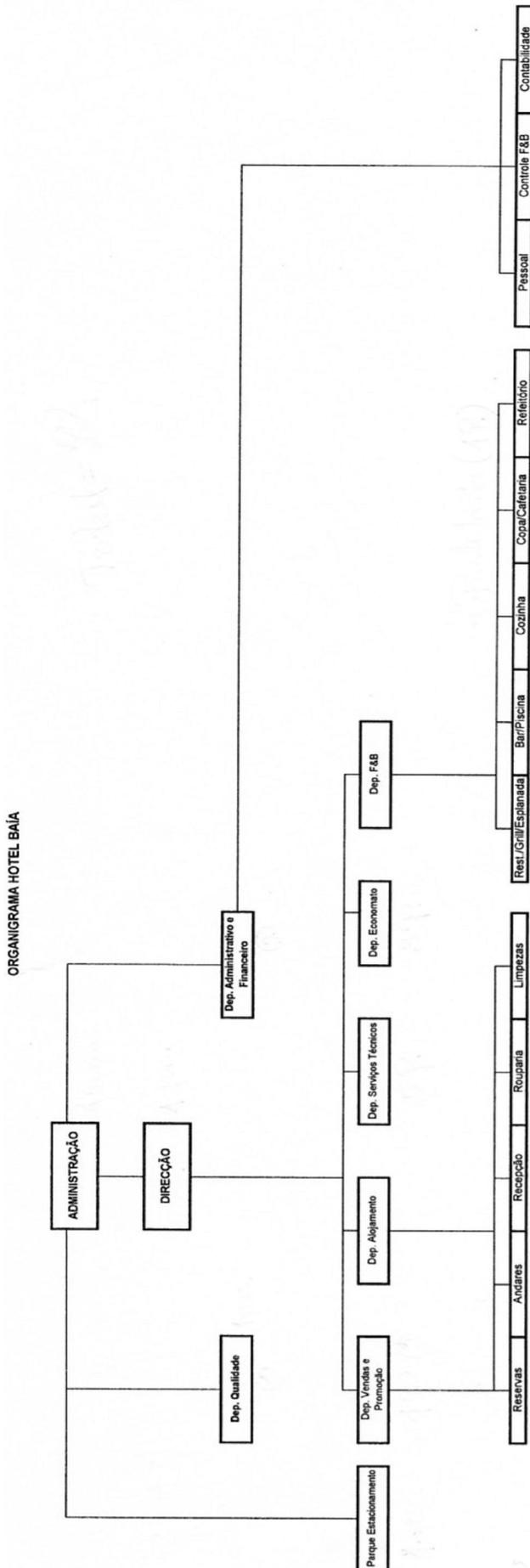
Alugueres e Outros Proveitos - Anexo 14	
	ANO
Alugueres de espaços e concessões	
Comissões	
Descontos de pronto pagamento obtidos	
Penalidades por cancelamentos	
Ganhos ou perdas por diferenças de câmbio	
Juros recebidos	
Outros	
Total de Alugueres e outros proveitos	

Salários da gestão - Anexo 23	
	ANO
Valor de base	
Incentivos	
Total de salários da gestão	

Rendas, taxas/impostos e seguros - Anexo 24	
	ANO
Rendas	
Terrenos e edifícios	
Equipamento de sistemas de informação	
Equipamento de telecomunicações	
Outras bens e equipamento	
Total rendas	
Taxas e Impostos	
Imposto sobre bens imóveis	
Imposto sobre propriedade privada	
Taxa de ocupação - trabalho/passantes	
Taxas dos custos utilitários	
Outras	
Total taxas e impostos	
Seguros	
Paredes e recheio	
Obrigações	
Total seguros	
Total de rendas, taxas/impostos e seguros	

Imposto sobre o rendimento - Anexo 27	
	ANO
Imposto federal	
Corrente	
Diferido	
Total federal	
Imposto estatal	
Corrente	
Diferido	
Total estatal	
Total de impostos federais e estaduais	

Organograma do Hotel Baía



**O “UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING
INDUSTRIES” - *Case Study* Hotel Baía**

Filipa Renata Calado Pinheiro de Carvalho

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

Orientadora:
Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado, Professora Auxiliar, ISCTE-IUL,
Departamento de Contabilidade

Setembro, 2009

Agradecimentos

À pessoa que autorizou o estudo no hotel em questão permitindo que todo o *case study* fosse desenvolvido e que disponibilizou o seu tempo, precioso, estando sempre prestável nas entrevistas que foram acontecendo.

À minha orientadora, por todo o apoio e motivação que sempre me apresentou. A sua predisposição e intuição foram fundamentais para ultrapassar todas as dúvidas que foram surgindo ao longo do trabalho, no alcance de uma meta a que me propus alcançar.

À minha família, por todo o apoio que me prestou.

Resumo

Esta dissertação de mestrado procura explicar em que consiste o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)*, como ferramenta utilizada no controlo de gestão. Tem como objectivo descrever o modelo e qual a informação prestada no apoio à tomada de decisão. Pretende igualmente averiguar se o *USALI* está a ser utilizado numa empresa em Portugal, de que forma, quais as semelhanças e diferenças face ao modelo teórico e qual a informação para a gestão que a empresa retira para a tomada de decisões. Para esta finalidade utilizou-se como método de investigação o *case study*, tendo este sido realizado no Hotel Baía. Após a descrição do modelo e depois da análise do *case study*, chegou-se à conclusão que o Hotel utiliza o *USALI* como fonte de informação para a tomada de decisões, no entanto, com algumas adaptações. Nomeadamente, a utilização de chaves de imputação e a adequação das demonstrações de resultados à sua realidade, desviando-se do modelo teórico. Uma semelhança encontrada é a análise de rácios e a comparação da informação ano a ano e suas variações, em valor e em percentagem.

Palavras-chave: *USALI*, *case study*, controlo de gestão, hotelaria. JEL Classification: M41; L83.

Abstract

This master dissertation attempts to explain the *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)* as a tool used in management control. It aims to describe the model as well as the rendered information to support the decision making procedure. It also intends to assess whether *USALI* is being used in Portugal at corporate level, in which way, which are the similarities/differences once compared with the theoretical model, and which is the precise management information that corporate takes into consideration in its decision making procedures. To this end, the research method used was the case study done at Hotel Baía. After the description of the model and the case study analysis, one comes to the conclusion that Hotel Baía uses *USALI* as a source of information in its decision making procedures, but with some adaptations though. Namely by using allocation bases and by adapting income statements to meet its needs, digressing this way from the theoretical model. As far as similarities are concerned, one to be found is the ratio analysis and the comparison between the yearly information and its variations, in value and percentage.

Key-words: *USALI*, *case study*, management control, Lodging industry. JEL Classification: M41; L83.

ÍNDICE

I - Introdução	1
II - Revisão de Literatura	3
2.1 O Uniform System of Accounts for the Lodging Industry	3
2.1.1 A Demonstração de Resultados Resumo	7
2.1.2 Os Anexos à Demonstração de Resultados Resumo	11
2.1.3 A Informação Prestada pelo USALI.....	17
2.2 Revisão de Estudos Empíricos.....	20
III - <i>Case Study</i>	27
3.1 A Teoria dos <i>Case Study</i> 's	27
3.2 A Implementação do USALI no Hotel Baía.....	33
3.2.1 Caracterização do Hotel Baía.....	33
3.2.2 Descrição do USALI Implementado	35
3.2.3 Análise Comparativa entre o <i>USALI</i> Teórico e o <i>USALI</i> Implementado	42
3.2.4 Análise Crítica ao USALI Implementado.....	45
IV - Conclusão	47
Bibliografia.....	49
Anexos.....	51

ÍNDICE de tabelas

Tabela 1 - Demonstração de Resultados Resumo.....	8
Tabela 2 - Demonstração de Resultados do Departamento Quartos	12
Tabela 3 - Demonstração de resultados do departamento Comidas	13
Tabela 4 - Demonstração de resultados do departamento Bebidas	14
Tabela 5 – Anexo 18 – Segurança	15
Tabela 6 – Anexo 21 – Manutenção	15
Tabela 7 – Anexo 25 - Juros.....	16
Tabela 8 – Anexo 26 - Depreciação e Amortização	16
Tabela 9 – Demonstração de resultados – desdobramento das colunas.....	18
Tabela 10 – Os estudos empíricos e o seu objectivo	20
Tabela 11 – Mapa comparativo dos estudos empíricos	20
Tabela 12 – Classificação dos pressupostos.....	28
Tabela 13 – Os paradigmas e sua posição teórico metodológica	29
Tabela 14 – Centros de custo.....	36
Tabela 15 – Chaves de Repartição.....	37
Tabela 16 – Chaves de Repartição (continuação).....	37
Tabela 17 – Chaves de Repartição (conclusão).....	38
Tabela 18 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais	38
Tabela 19 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (continuação)...	38
Tabela 20 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (conclusão)	39
Tabela 21 – Bases para repartição dos custos indirectos	43

I - Introdução

Este trabalho pretende estudar e explicar em que consiste uma ferramenta utilizada no controlo de gestão e que é específica da indústria hoteleira, o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), mais particularmente, demonstrar em que consiste o modelo e qual a informação que presta no apoio à tomada de decisão. Propomo-nos igualmente investigar se as empresas portuguesas do sector hoteleiro utilizam ou não este sistema e de que forma está implementado. É um sistema que é largamente utilizado nos Estados Unidos da América (EUA), assim como em hotéis de todo o mundo e é considerado por muitos autores como o mais adequado para o sector. Para alcançar tal objectivo, seleccionámos o método de investigação que se baseia num *case study* e pretende-se responder a questões tais como: se o sistema é utilizado em Portugal, de que forma é utilizado, quais as adaptações ao sistema, caso existam, ou seja, as principais diferenças encontradas entre o modelo teórico e a prática existente no hotel, objecto do *case study*.

A pertinência da escolha do tema reside no facto deste trabalho pretender explorar uma ferramenta utilizada no controlo de gestão de empresas ligadas a uma actividade económica de extrema importância no nosso país e que é a actividade turística, mais particularmente, a indústria hoteleira a qual possui uma linguagem específica e portanto terminologias muito próprias, com uma actividade única, igualmente muito específica. Procura-se responder a questões do tipo, o que é, para que serve, que tipo de informação faculty, quem utiliza a informação, periodicidade com que é analisada a informação, entre outras. Temos igualmente como objectivo, levantar questões pertinentes acerca do tema em estudo e deixá-las em aberto para trabalhos de investigação futuros.

O trabalho está dividido em duas partes, sendo que na primeira parte, define-se em que consiste o tema, ou seja, descreve-se o sistema ao nível da sua teoria. Aqui focaremos a nossa atenção na demonstração de resultados do *USALI*, nos anexos a essa demonstração e à informação que é prestada pelo *USALI*. No segundo ponto desta parte do trabalho, efectua-se uma revisão da literatura existente acerca do tema em estudo.

A segunda parte do trabalho divide-se em dois pontos, sendo que no primeiro se fará uma descrição ou apresentação da teoria dos *case studies*, ou seja, como se deu o seu aparecimento e na segunda parte, inclui-se o *case study* propriamente dito, com o objectivo de mostrar um caso prático de como está a ser utilizado o *USALI* em Portugal. O segundo ponto desta parte do trabalho, trata da apresentação do hotel, descreve o *USALI* implementado, efectua uma análise comparativa entre a teoria e a prática presente no hotel e por fim, apresenta vantagens e desvantagens sentidas pelos utilizadores.

II - Revisão de Literatura

Este capítulo está dividido em dois pontos, sendo que no primeiro, descreve-se o *USALI* ao nível da sua teoria, ou seja, em que consiste o sistema e as partes que o compõem, nomeadamente a demonstração de resultados e os anexos a essa demonstração. Termina com a informação que o *USALI* presta aos seus utilizadores. No segundo ponto efectua-se uma revisão da literatura existente, ao nível de estudos empíricos em que se evidenciarão as conclusões a que chegaram os investigadores acerca deste tema.

Antes de se iniciar o desenvolvimento do capítulo propriamente dito, vamos definir alguns conceitos como os custos directos e custos indirectos, os custos fixos e custos variáveis. Segundo Caiado (2008) os custos directos, são os que concorrem directamente para o fabrico de um produto e os custos indirectos, concorrem de forma indirecta. Os custos fixos, refere, são aqueles que variam com o tempo e não com o nível de actividade. Já os custos variáveis são aqueles que estão relacionados com as variações do volume da actividade ou vendas. Ora isto já não acontece com os custos fixos, que não oscilam com as variações da actividade da empresa, mas sim com o passar do tempo.

Existe um termo que é específico da hotelaria pelo que decidimos mantê-lo sem traduzir, os “*amenities*”, que compreende os produtos de higiene e conforto à disposição dos hóspedes, nos quartos do hotel, como os sabonetes e o gel de banho, por exemplo, entre muitos outros.

2.1 O Uniform System of Accounts for the Lodging Industry

O *USALI*, descrito pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) foi desenvolvido nos Estados Unidos da América (EUA). Desde 1926 que nos EUA existe uma contabilidade organizada e uniforme para o sector hoteleiro. Uma das grandes vantagens apontadas é o facto de as demonstrações financeiras das unidades hoteleiras se poderem comparar, tanto pelos utilizadores ao nível interno, entre filiais, como ao nível externo, entre as unidades hoteleiras no geral.

Permite uma comparação das situações financeiras ou mesmo das performances operacionais.

A sua utilização ultrapassou fronteiras e é implementada pelas empresas hoteleiras em todo o mundo. Em Portugal, é igualmente utilizada e não sendo obrigatória, podem-se realizar alterações. Tais adaptações apenas são possíveis, já que é utilizado mais como uma ferramenta usada no apoio à tomada de decisão, que não sendo obrigatória, não está normalizada e tão pouco é uniforme. Cada gestor adaptará esta ferramenta como julgar ser-lhe mais conveniente.

Alves (1998) refere que é um sistema contabilístico claro, simples e objectivo, bastante mais analítico, que fornece mais elementos de informação e de análise ao gestor.

Além dos documentos contabilísticos obrigatórios que as empresas hoteleiras têm de elaborar, nos EUA e que são, o balanço, a demonstração de resultados, a demonstração de capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, são elaboradas ainda, demonstrações de resultados, mas por departamento. Estas demonstrações de resultados irão proporcionar informação considerada pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966), como essencial para reportar e analisar os resultados operacionais, mas agora, com a especificidade de prestarem a informação por departamento. As empresas são então divididas ou organizadas em departamentos (secções, divisões, etc.) definidos de forma lógica e ordenada possuindo um responsável pelas mesmas. Com esta divisão pretende-se obter os resultados de cada departamento, ou seja, de que forma contribuíram para a formação do resultado global da empresa e por outro lado, a responsabilização do correcto uso dos recursos colocados à disposição do gestor.

A departamentalização é um factor que distingue a filosofia do *USALI*, a qual tem como objectivo de se chegar, como já foi referido, ao resultado de cada um dos departamentos em que a empresa se reparte e a responsabilização de uma pessoa – o gestor departamental, pelos destinos desse departamento, tanto dos resultados obtidos como da aplicação dos recursos colocados à sua disposição.

Podemos verificar a existência de mais de trinta departamentos, apresentados pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) podendo este número variar de empresa para empresa, consoante as especificidades e dimensão de cada uma e os mesmos serão adequados à sua realidade. Como sabemos, o principal serviço prestado por um hotel é o de alojamento, o aluguer de quartos, ou seja, permitir a pernoita de uma pessoa ou de um turista ou vários. No entanto, existe uma variada panóplia de outros serviços de que os turistas poderão dispor, no hotel, em que para além das refeições, poderão ainda existir serviços como cabeleireiro, ginásio, piscina, *babysitting*, *rent – a – car*, animação, bem-estar (massagens, sauna, SPA), lojas (revistas, pronto a vestir, mini mercados), etc. Com estes exemplos percebe-se o porquê da existência de mais de trinta departamentos, assim como o facto de o seu número variar consoante a dimensão de cada hotel e dos serviços que colocam à disposição, daí que se efectuarão ajustamentos nas demonstrações, no sentido de adequar as mesmas à realidade de cada caso.

De referir ainda que existe o exemplo de um quadro de contas que servirá de base ao tratamento contabilístico das operações a registar e ainda uma listagem, contendo um rol de custos que podem surgir diariamente nos hotéis e ajudar assim à sua classificação, mais uma vez, de forma uniformizada. O quadro de contas utiliza uma numeração de doze dígitos, divididos por quatro *clusters*, de três dígitos cada. Os primeiros três dígitos correspondem à propriedade; os segundos aos departamentos, tanto de proveitos como de custos, o terceiro grupo de três dígitos, às principais contas do balanço e demonstração de resultados e o último grupo, a possíveis subcontas para análise e controlo. Cada hotel adequará às suas necessidades de informação a tabela de contas sugerida. Como por exemplo, utilizar somente o segundo e o terceiro *cluster*, os quais dizem respeito aos departamentos e às contas do balanço e da demonstração de resultados.

Relativamente à desagregação das contas do segundo cluster, apresenta o seguinte, 000 – toda a propriedade hoteleira, sem departamento específico; 100 – departamento de quartos; 200 – departamento de comidas; 300 – departamento de bebidas; 400 – departamento de telecomunicações; 500 – loja de lembranças; 550 – garagem e

parqueamento; 570 – outros departamentos operacionais; 590 – alugueres e outros proveitos; 600 – administrativos e gerais; 700 – *marketing*; 800 – manutenção; 850 – custos utilitários; 900 – salários da gestão; 950 – custos fixos.

É igualmente apresentada uma desagregação do plano de contas para o terceiro cluster, no qual existem oito classes de contas, o activo (100-199), o passivo (200-279), o capital próprio (280-299), os proveitos (300-399), o custo das vendas (400-499), os custos com o pessoal (500-599), outras despesas (600-699) e os custos fixos (700-799). A numeração apresentada entre parêntesis é a sugerida para a subsequente desagregação das contas dentro de cada um dos oito grupos ou classes de contas. O nosso plano de contas pode ser comparado a esta parte.

Concluindo, existe uma classificação por departamentos (segundo *cluster*) e uma classificação pela natureza dos proveitos e dos custos, a qual está patente no terceiro *cluster*, na classe dos proveitos, dos custos das vendas, dos custos com o pessoal, das outras despesas e dos custos fixos. Isto permite a elaboração dos vários documentos contabilísticos, da demonstração de resultados dita normal e das demonstrações departamentais, mais precisamente. A primeira é elaborada com base no que aparece lançado no terceiro *cluster* e a segunda é elaborada com base na informação contida no segundo *cluster*.

Está ainda previsto um anexo para o caso de o hotel possuir um casino nas suas instalações. Nesse caso, criar-se-á um novo departamento, a incluir nas demonstrações. No caso de o hotel estar a ser gerido por uma entidade externa, também existe um anexo específico que deve ser elaborado e incluído nas demonstrações.

Outro aspecto que consideramos importante referir neste trabalho, é o facto de nos termos apercebido de que existe uma grande diferença entre as demonstrações de resultados obtidas pelo *USALI* e a nossa demonstração de resultados (DR), que é precisamente a natureza dos custos. Se na nossa DR os custos aparecem organizados por natureza e separados por operacionais, financeiros e extraordinários (a descontinuar no novo sistema contabilístico), no *USALI*, eles aparecem organizados segundo a

classificação de directos, indirectos ou fixos. Os custos variáveis, também existem, no entanto, esta classificação não é importante para este aspecto. De facto, eles serão colocados nas demonstrações conforme a sua classificação em directos ou indirectos. Não existe a noção de financeiro ou extraordinário como na contabilidade que nós conhecemos. Por exemplo, os ganhos ou perdas com as diferenças de câmbio, que, na nossa DR, apareceriam nos proveitos ou custos financeiros, no *USALI*, ficarão num departamento de outros ganhos. O mesmo acontece no caso do recebimento de juros. Um outro exemplo é o caso do pagamento dos juros de empréstimos bancários, que na nossa DR apareceriam, segundo a mesma lógica, nos custos financeiros, mas que no *USALI*, aparecem como um custo fixo, fora dos departamentos. Contudo, se qualquer dos custos mencionados anteriormente for directo, nesse caso e só assim, irá para o departamento a que diz respeito.

2.1.1 A Demonstração de Resultados Resumo

Conforme referido, este trabalho debruça-se igualmente sobre a informação financeira obtida ou trabalhada por departamento e a mesma está representada num mapa que se chama de Demonstração de Resultados Resumo, no seu nome original “*Summary Statement of Income*”. Esta demonstração fornece um resumo da actividade de todo o hotel e é elaborada com base em anexos, no seu nome original “*schedules*”, os quais, por sua vez, são elaborados para cada um dos departamentos existentes na empresa. Podemos concluir que estes anexos são demonstrações de resultados, mas contendo dados que dizem respeito a cada um dos departamentos do hotel. Portanto, na demonstração de resultados resumo (DRR), apresentada na tabela 1, podemos ler os resultados obtidos pelos vários departamentos assim como o resultado do hotel no final do período económico. Diz-se de resumo, pois vai buscar a informação aos anexos de uma forma global, não discriminada. Se pretendermos a leitura mais detalhada das rubricas de custos e de proveitos de cada um dos departamentos, existe a correspondência, por meio de uma numeração, entre a DRR e os vários anexos que a suportam.

USALI: um *Case Study* no Hotel Baía

Tabela 1 - Demonstração de Resultados Resumo

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS RESUMO						
	Anexos	Vendas	Custo das Vendas	Salários	Outros Custos	Lucro (Prejuízo)
Departamentos operacionais						
Quartos	1					
Comidas	2					
Bebidas	3					
Telecomunicações	4					
Garagem e Estacionamento	5					
Campo de Golfe	6					
Loja de Golfe	7					
Lavanderia (hóspedes)	8					
Ginásio	9					
Piscina	10					
Campo Tênis	11					
Loja de Tênis	12					
Outros Departamentos Operacionais	13					
Aluguers e Outros Proveitos	14					
		_____	_____	_____	_____	_____
Total de Departamentos Operacionais						
Custos Operacionais não Distribuídos⁽¹⁾						
Administrativos e Gerais	15					
Recursos Humanos	16					
Sistemas de Informação	17					
Segurança	18					
Marketing	19					
Custos do Franchising	19a					
Transportes	20					
Manutenção	21					
Custos Utilitários	22					
				_____	_____	_____
Total Custos Operacionais não Distribuídos				_____	_____	_____
Totais		=====	=====	=====	=====	
Resultado depois Custos Operacionais não Distribuídos						
Salários da Gestão	23					
Rendas, Taxas/Impostos e seguros	24					
Resultado antes de Juros, Depreciação e Amortização e Impostos⁽²⁾						_____
Juros	25					_____
Resultados antes de Depreciação, Amortização e Impostos						_____
Depreciação e Amortização	26					_____
Ganhos ou Perdas na Alienação de Imobilizado						_____
Resultados antes de Impostos sobre o rendimento						_____
Impostos sobre o rendimento	27					_____
Resultado Líquido						_____

(1) Pode incluir-se uma linha para as despesas de instalação, se tal for apurado em separado

(2) também conhecido como EBITDA - Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization

A DRR está dividida, essencialmente, em três partes: os “departamentos operacionais” e os “custos operacionais não distribuídos”. Claramente existem estas duas partes, com os nomes já mencionados. A terceira parte apresenta os custos fixos, no entanto, esta última parte não tem uma nomenclatura específica, uma vez que, depois de retirado o “total dos custos operacionais não distribuídos” ao “total dos departamentos operacionais”, (parte 1 - parte 2), apura-se o “resultado depois dos custos operacionais não distribuídos”, após o que a este resultado se vão subtraindo custos, que verificamos serem fixos até se chegar ao resultado líquido do exercício. Os custos fixos que se podem observar na DRR são os seguintes: salários da gestão (no caso de a gestão estar a ser efectuada por uma empresa externa contratada para esse efeito); rendas, taxas e impostos prediais e seguros; juros; depreciação e amortização; ganhos ou perdas na venda de imobilizado e por fim, o imposto sobre o rendimento.

Na parte dos departamentos operacionais colocam-se todos os departamentos que geram vendas, em que, para cada um deles aparece a informação relativa às vendas, ao custo das vendas, salários, outros custos e o lucro/prejuízo. Acrescenta-se ainda, uma coluna que faz a correspondência entre os anexos e a DRR. É no anexo que aparecem todos os valores discriminados, de custos e proveitos e os totais é que vão para a DRR. Ou seja, na DRR, aparecem apenas os totais, que por sua vez, estão explicitados nos vários anexos. Os custos directos entram para esta secção do *USALI*. O tratamento destes custos é fácil, uma vez que sendo directos, sabe-se inequivocamente a que departamento dizem respeito, ou seja, qual foi o departamento que originou estes custos. A informação que se consegue obter com esta parte é muito importante, pois permite verificar o contributo de cada um dos departamentos para o resultado final da empresa.

No que diz respeito à parte dos custos operacionais não distribuídos, aparecem departamentos que apenas reportam custos, não têm vendas associadas, como por exemplo, o departamento de marketing, manutenção, recursos humanos, etc. Custos como a electricidade, a água, o combustível, o gás, entre outros, são colocados todos juntos num departamento, ao qual foi dado o nome de custos utilitários ou gastos gerais (*Utility Costs*).

Os custos que aparecem nesta parte da DRR, são aqueles que não são facilmente atribuíveis aos departamentos operacionais, por não se saber em que parte incorreram no custo, sendo assim considerados como aplicáveis a toda a empresa.

A razão pela qual não se imputam os custos indirectos aos departamentos operacionais revela uma outra característica do *USALI*, que é a não utilização de chaves de repartição. Embora as opiniões possam divergir, em nome da uniformidade, ficou decidido que o uso de critérios de repartição poderia acarretar subjectividade manipulando a repartição dos custos. A solução apontada foi a criação de uma secção onde tais custos ficariam sem serem repartidos, os “custos operacionais não distribuídos”, já anteriormente mencionado. De facto, não existem repartições teóricas de proveitos e custos, pelo que não faz sentido, dizem, utilizar chaves de repartição. Seriam repartições arbitrárias ou subjectivas, pelo que cada departamento só pode conter proveitos e/ou custos que sejam totalmente controláveis pelo seu responsável. O que significa que todos os custos que digam respeito a um departamento, mas que não seja possível a sua quantificação com rigor (custos indirectos), não devem ser afectos ao departamento, ficando na secção custos operacionais não distribuídos. Existem pressupostos que são especificados pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) para a alocação destes custos aos departamentos. No entanto, se tal for efectuado, servirá apenas para uso interno. Não deve ser divulgado com a restante informação financeira. Ou seja, se o gestor considerar que tem de afectar os custos indirectos aos departamentos e usar essa informação para o estabelecimento dos preços dos serviços ou, por outro lado, para aferir a eventualidade de subcontratação de serviços, conforme é referido, pode fazê-lo. No entanto, tal informação não será disponibilizada para fora da empresa, uma vez que todas as empresas elaborarão as suas demonstrações financeiras no pressuposto de que os custos indirectos não podem ser associados aos departamentos operacionais.

A terceira e última parte, não aparece claramente com a designação de “custos Fixos” mas pela observação das rubricas que aí aparecem e ainda da observação do quadro de contas referido, podemos concluir que esses custos são custos fixos.

Concluindo, a regra fundamental é colocar o que é directo (seja fixo ou variável) nos respectivos departamentos; o que é indirecto coloca-se nos custos operacionais não distribuídos; os custos fixos (que não são directos) aparecem na última parte e à medida que vão sendo subtraídos ao resultado anterior, vão dando origem a resultados intermédios até se chegar ao resultado líquido do exercício. Os custos variáveis ou são directos ou indirectos e arrumados na parte respectiva.

2.1.2 Os Anexos à Demonstração de Resultados Resumo

De um total de vinte e sete anexos à DRR, seleccionámos sete, que considerámos serem os mais significativos, tendo em conta que a actividade principal do hotel é o alojamento e depois as refeições. Com estes anexos, consegue-se ter uma visão mais particular e discriminada de todos os proveitos que contribuíram para o total dos proveitos e de todos os custos que contribuíram para o total dos custos, assim como o resultado final do departamento em análise. Facilita uma gestão mais direccionada para os problemas particulares e específicos de cada departamento, permitindo ao seu responsável delinear objectivos, planos e metas a atingir e o consequente acompanhamento e análise da actividade, a cada momento.

À semelhança do que se passa com todos os anexos que integram a primeira parte da DRR e que são os que compõem os departamentos operacionais, o que vai para a DRR são os totais das rubricas de vendas, neste caso, as líquidas, o custo das vendas (o qual não existe, no caso do departamento quartos), os custos com os salários e os outros custos. É nos anexos que se evidencia como se chega aos totais da DRR, com a desagregação dos custos dentro das rubricas. O total de outros custos é obtido pela soma de catorze parcelas, entre as quais, as comissões, a recolocação de hóspedes, os *amenities*, as reservas, etc., conforme se visualiza na tabela 2.

Tabela 2 - Demonstração de Resultados do Departamento Quartos

QUARTOS - Anexo 1		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Televisão		
Comissões		
Serviços complementares		
Contratos		
Recolocação de hóspedes		
Transporte de hóspedes		
Lavandaria e limpeza a seco		
Linho		
Amenities		
Reservas		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

A rubrica de vendas totais, primeira parcela apresentada na tabela 3, obtém-se pelo somatório das vendas líquidas com o total de outros rendimentos.

Relativamente ao apuramento do custo das vendas, há que ter em conta a chamada ventilação de consumos entre departamentos, neste caso, de comidas para bebidas, valor este a subtrair e de bebidas para comidas, sendo o valor, neste caso, a somar.

Tabela 3 - Demonstração de resultados do departamento Comidas

COMIDAS - Anexo 2		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo das Vendas		
Custo da comida		
Menos custo refeições empregados		
Menos transferências de comidas para bebidas		
Mais transferências bebidas para comidas		
Custo líquido das comidas		
Outros custos de vendas		
	Total do custo das vendas	
Resultado bruto das vendas de comidas		
Outros rendimentos		
Alugueres de salas		
Vendas associadas ao serviço de banquetes		
Cobranças de serviços		
	Total de outros rendimentos	
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Louças, vidros, pratos e linhos		
Contratos		
Lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Custos associados ao serviço de banquetes		
Música e entretenimento		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Na tabela 4 apresenta-se o anexo relativo ao departamento de bebidas, verificando-se o mesmo raciocínio patente no departamento comidas, no que diz respeito à rubrica de vendas totais. Quanto ao apuramento dos consumos do departamento de bebidas, o raciocínio é igualmente idêntico ao departamento comidas.

Tabela 4 - Demonstração de resultados do departamento Bebidas

BEBIDAS - Anexo 3		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo das Vendas		
Custo da bebida		
Menos transferências de bebidas para comidas		
Mais transferências comidas para bebidas		
Custo líquido das bebidas		
Outros custos de vendas		
Total do custo das vendas		
Resultado bruto das vendas de bebidas		
Outros rendimentos		
Cobranças de cobertura		
Cobranças de serviços		
Total de outros rendimentos		
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
Total salários		
Outros custos		
Louças, vidros, pratos e linhos		
Contratos		
Comidas grátis - aperitivos		
Lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Música e entretenimento		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
Total outros custos		
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

De seguida, iremos apresentar os anexos que integram a segunda parte da DRR, ou seja, os custos operacionais não distribuídos. Seleccionámos o anexo referente aos custos com a segurança, apresentado na tabela 5, do qual se destaca informação relativa aos custos com o pessoal e a outros custos.

Tabela 5 – Anexo 18 – Segurança

Segurança - Anexo 18		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Serviço carro blindado		
Contratos		
Material de escritório e equipamento		
Cofre e cacifos		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de segurança		

Seleccionámos ainda o anexo referente aos custos com a manutenção, apresentado na tabela 6.

Tabela 6 – Anexo 21 – Manutenção

Manutenção - Anexo 21		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Manutenção e reparação do edifício		
Contratos		
Manutenção e reparação de cortinas e tapeçarias		
Material eléctrico e mecânico		
Elevador		
Engenharia		
Manutenção do chão		
Mobília		
Manutenção de jardins		
Equipamento de quente, de ventilação e de ar condicionado		
Equipamento de cozinha		
Equipamento de lavandaria		
Manutenção dos materiais de prevenção e segurança		
Lâmpadas		
Chaves e cadeados		
Material de escritório		
Pintura e decoração		
Remoção de desperdícios		
Piscina		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Manutenção de veículos		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de manutenção		

O departamento manutenção, comparativamente com o departamento segurança, apresenta dados para o mesmo tipo de rubricas, ou seja, os custos com o pessoal e os outros custos.

Por último, incluímos dois anexos que dizem respeito à terceira parte da DRR e que integram a secção dos custos fixos. Destaca-se o anexo relativo aos custos com juros, que apresentamos na tabela 7. Este anexo já não apresenta uma organização das rubricas como os anteriores, uma vez que não há custos com o pessoal associados.

Tabela 7 – Anexo 25 - Juros

Juros - Anexo 25	
	ANO
Amortização de dívida	
Hipotecas	
Fornecedores	
Juros do Leasing	
Outras dívidas de longo prazo	
Outros	
Total de juros	

Inclui-se ainda o anexo para os custos com depreciações e amortizações, apresentado na tabela 8. Também não existem custos com o pessoal, tal como no caso anterior.

Tabela 8 – Anexo 26 - Depreciação e Amortização

Depreciação e amortização - Anexo 26	
	ANO
Bens detidos por Leasing	
Edifício	
Mobiliário e equipamentos	
Leasings e melhoramentos em leasings	
Intangíveis	
Outros	
Total de juros	

De referir que as rubricas que fazem parte dos outros custos estão colocados nas demonstrações por ordem alfabética, no entanto, na tradução optou-se por deixar a ordem inicial, ainda que fora da regra alfabética.

2.1.3 A Informação Prestada pelo USALI

Além de toda a informação financeira que já conhecemos, obtida ao nível global da empresa e que a análise financeira disponibiliza, a departamentalização e a consequente elaboração das demonstrações departamentais, vem fornecer outro tipo de informação, agora por departamento. Este tipo de informação vem igualmente auxiliar a tomada de decisões e o gestor nas suas funções diárias, permitindo agora actuar no departamento em que foi detectado que algo não está a correr bem, no caso do resultado do departamento ser negativo ou não corresponder às expectativas criadas ou orçamentadas.

Da observação da DRR, verifica-se a riqueza que cada departamento gerou, na parte dos departamentos operacionais, na última coluna da primeira parte – “Lucro/Prejuízo”. Pode-se ler ainda a informação quanto ao volume de vendas, o custo das vendas, o valor dispendido com os salários e os outros custos. Na segunda parte, nos custos operacionais não distribuídos, pode-se verificar quanto custou à empresa a manutenção de cada departamento que integra esta parte. Lê-se informação relativa aos salários e outros custos e consequente prejuízo. Aqui o prejuízo é relativizado e entendido como um valor a ser dispendido para a prestação dos serviços pelo hotel. Será sempre um prejuízo uma vez que não existem vendas associadas a estes departamentos. Podemos verificar quanto custa ou o que representa para a empresa possuir departamentos como a segurança, a manutenção, por exemplo. Da diferença entre o “total dos departamentos operacionais” e o “total dos custos operacionais não distribuídos”, obtém-se o “resultado depois de custos operacionais não distribuídos”. Ou seja, se ao resultado gerado pelos departamentos operacionais forem retirados os custos indirectos e se esse valor continuar positivo, conclui-se que a empresa consegue suportar os custos

indirectos com a riqueza gerada pelos departamentos operacionais. Esta diferença deve ser positiva, pois após os custos directos, a empresa ainda suporta uma grande quantidade de custos, absolutamente necessários ao bom desenrolar da actividade (os custos indirectos e os custos fixos). Poderá ainda verificar-se o peso que os custos indirectos representam para a empresa. Após a obtenção deste resultado, vão-se diminuindo os custos fixos, seguindo-se no sentido do “resultado líquido do exercício”, à medida que se vão lendo resultados intermédios como por exemplo, o *EBITDA*. Esta leitura faz-se, portanto, da DRR. Se quisermos verificar como se chegou aos totais das vendas, dos custos com o pessoal e dos outros custos, relativamente a cada departamento, podemos ler os respectivos anexos.

O que atrás ficou referido consiste numa leitura que facilmente se faz pela observação e interpretação das demonstrações. No entanto, há outro tipo de informação que se pode retirar do *USALI*, nomeadamente, uma análise comparativa entre o período corrente e o que foi orçamentado, uma análise comparativa entre os valores reais do período corrente e do período anterior, uma análise percentual entre proveitos e custos, bastando para tal, adequar as demonstrações àquilo que o gestor pretende obter, incluindo as colunas necessárias para o efeito. Por exemplo, inserir uma coluna para valores do ano corrente, em valor e percentagem, outra coluna para o orçamento, igualmente em valor e em percentagem e ainda uma coluna referente a valores do ano anterior, em valores e em percentagem, conforme se apresenta na tabela 9.

Tabela 9 – Demonstração de resultados – desdobramento das colunas

Ano Corrente		Orçamento		Ano Anterior	
€	%	€	%	€	%

De referir ainda que a gestão orçamental mencionada pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) tem por objectivo a elaboração de orçamentos mensais para cada um dos departamentos e o alcance de duas funções importantes numa gestão orçamental, planear e controlar. Como exemplos do que se pode tratar nas reuniões realizadas neste âmbito, incluídas no livro, temos a análise das

operações do ano corrente; análise às condições gerais do negócio; análise à situação actual da competitividade; análise aos rácios; análise aos níveis de ocupação e vendas brutas.

Um outro tipo de informação igualmente importante que pode ser obtida com a implementação de um sistema de controlo de gestão que utilize os princípios do *USALI* é relativa à análise de rácios e indicadores de gestão, por um lado e a elaboração de estatísticas, por outro.

Relativamente aos rácios, está-se a referir a rácios de liquidez, solvabilidade, rácios de actividade, rentabilidade e rácios operacionais. Estes últimos, os rácios operacionais, são mais específicos da actividade hoteleira, em que temos nomeadamente, a taxa de ocupação média dos quartos (vendas quartos/quartos pagos ocupados); a média de vendas por pessoa (total de vendas das comidas/total clientes); o rácio de comidas (custo das vendas de comidas/vendas de comidas); o “rácio do pessoal” (custos com o pessoal/total das vendas).

Quanto às estatísticas, são calculadas tanto para o departamento quartos como para o departamento comidas e de bebidas. Os rácios de ocupação apenas são calculados para o departamento quartos.

Para terminar, de referir que ainda é efectuada outra análise, mais precisamente o ponto de equilíbrio ou ponto crítico das vendas. O ponto crítico é calculado para a empresa vista como um todo, ou seja, é obtido quando o total dos proveitos iguala o total dos custos. Pode ser obtido em valor ou em quantidade, sendo que este último dado é usado para auxiliar no planeamento da actividade para um determinado período. Para esta análise é necessário determinar quais os custos fixos e os custos variáveis totais, pelo que é definido o que cada um deles representa e tais conceitos são iguais ao que já foi apresentado anteriormente. Acresce ainda um tipo novo de custos, os custos mistos, que são aqueles que têm uma parte fixa e outra variável e que, para a análise ao ponto crítico, deverão ser decompostos na sua parte fixa e variável e adicionar aos valores dos custos fixos e variáveis já obtidos. Como exemplo é dado o caso das telecomunicações,

em que uma parte é fixa, é um valor que faz parte do contrato e é sempre igual, não variando com o volume das chamadas e a outra parte, variável, a qual está ligada com a quantidade de chamadas efectuadas e que será superior ou inferior consoante se realizem mais ou menos chamadas, respectivamente.

2.2 Revisão de Estudos Empíricos

A revisão de estudos empíricos permitiu encontrar os cinco artigos apresentados na tabela 10, em que o *USALI* é objecto de estudo.

Tabela 10 – Os estudos empíricos e o seu objectivo

Artigo	Objectivo do estudo
Kwansa e Schmidgall (1999)	O <i>USALI</i> como objecto principal do estudo
Cruz (2007)	Sistemas de medição da performance usadas pela <i>joint venture</i> em análise
Chan e Wong (2007)	Aplicabilidade/adequabilidade do <i>USALI</i> à realidade do mercado turístico chinês
Persic <i>et al.</i> (2001)	Enquadramento conceptual para um sistema de medição da performance e de custos
Pavlatos e Paggios (2007)	Práticas actuais de contabilidade de custos na indústria hoteleira da Grécia

De seguida, apresenta-se uma análise comparativa entre os estudos anteriormente referenciados, na tabela 11.

Tabela 11 – Mapa comparativo dos estudos empíricos

Artigo	País	Método de recolha de dados	Número de respostas	Utilização do <i>USALI</i>
Kwansa e Schmidgall (1999)	EUA	Questionário	112	78%
Cruz (2007)	Portugal	<i>Case study</i>	1	100%
Chan e Wong (2007)	China	Entrevista	110	não refere
Persic <i>et al.</i> (2001)	Croácia	Questionário	não refere	40%
Pavlatos e Paggios (2007)	Grécia	Inquérito	85	11,80%

Kwansa e Schmidgall (1999) pretendem com este estudo averiguar o papel do *USALI* na gestão das empresas da indústria hoteleira, ao nível da prática contabilística, nomeadamente o quanto está disseminado e aceite, por um lado e o quanto está a ser utilizado, por outro. O autor conclui que o *USALI* é muitas vezes mal compreendido e pouco utilizado. No entanto, existe um suporte substancial para o sistema e para as modificações efectuadas da oitava para esta nona edição, modificações essas, que dizem respeito ao tratamento contabilístico das despesas de instalação, das louças e vidros, das gratuidades do serviço de banquetes. São apontadas ainda algumas objecções que deveriam ser tidas em conta no futuro, refere o autor.

Obtiveram-se 112 questionários respondidos (22% respostas), entre membros do “Hospitality Financial and Technology Professionals”. Do estudo retira-se que relativamente ao conhecimento do *USALI*, 11% conheciam mal o sistema, 50% admitiram que o seu conhecimento do *USALI* era bom e 9% conheciam-no de forma excelente. Outro dado obtido, foi que cerca de 88% dos questionados, referiram que sabiam da sua existência e que 12% não sabiam de nada acerca do *USALI*. Embora o *USALI* tenha sido amplamente divulgado e difundido, os 12% que nada sabiam não deixa de ser surpreendente, referem os autores. Dos resultados anteriores, os autores conseguem obter resposta ao objectivo quando refere em que medida é o *USALI* compreendido. Cerca de $\frac{3}{4}$ (78%) das respostas refere que o *USALI* é usado pelos operacionais, em que 12% indicaram que está a ser usado na íntegra, enquanto que 66%, está a ser utilizado na maioria dos aspectos, mas não em todos. 10% indicaram que não estava a ser usado mesmo e outros 10% que desconheciam se estava a ser usado ou não. Com estes dados pode tirar conclusões para responder ao segundo objectivo, quem tomou a decisão da implementação do *USALI*. A decisão de implementar o *USALI* foi tomada ao nível corporativo (57 participantes); a decisão foi tomada ao nível financeiro executivo em 28 participantes; nos restantes 27 hotéis, a decisão de seguir o *USALI* foi tomada pelo director geral, pelo dono ou ainda por outra autoridade. O terceiro objectivo, saber quem decide o seu uso, fica assim respondido. Quando perguntados acerca da frequência do uso das informações disponibilizadas pelo *USALI*, 43% referiu uma consulta mensal; 4% usam a informação diariamente; 3%, semanalmente. 37% apresentaram respostas como “2 ou 3 vezes por ano”, “conforme vai sendo necessário”,

“ocasionalmente”, “trimestralmente” e “uma vez por ano”. Finalmente, 13% referiu que não é usado de todo. Relativamente à questão colocada acerca de quem, no hotel, mais usa a informação que o *USALI* disponibiliza, a resposta mais dada, com 84%, foi o director do hotel. Com 8%, foi indicado o assistente do director e apenas com 2%, os empregados dos serviços contabilísticos. No entanto, em cerca de 6% dos casos, foi referido que duas pessoas em simultâneo usavam essa informação (sendo sempre uma delas, o director do hotel).

Os autores referem ainda que colocaram duas questões de resposta aberta, em que foram questionados pelos benefícios em adoptar o sistema e as objecções do ponto de vista operacional.

Das 98 pessoas que tinham conhecimento do *USALI*, responderam a esta questão, 76, para uma taxa de respostas de 78%, que avançaram que os benefícios ou vantagens apontadas foram a estandardização, a uniformidade, a comparabilidade e a consistência que a utilização do *USALI* permitia.

Já na questão relativa às objecções, responderam 24 entrevistados, dos 98, para uma taxa de respostas de 24%. 23 pessoas que responderam a esta questão, responderam igualmente à questão das vantagens, enquanto que apenas 1 pessoa indicou uma objecção, sem ter indicado nenhuma vantagem. Outras 10 pessoas responderam “nenhum” a esta questão.

Cinco respondentes referiram como objecção o tratamento das gratuitidades. Um deles disse que tratar uma gratuitidade como um proveito, distorce os proveitos assim como os cálculos efectuados com base nos mesmos, como os salários da gestão, por exemplo. Quatro respondentes, referiram-se à uniformidade e à compreensão da informação por não financeiros. Dois respondentes sentiam que mais do que aumentar a uniformidade, criavam-se mais áreas negras (não especificaram). Outros dois respondentes afirmaram que o *USALI* não era muito bem interpretado por pessoas de fora. As restantes objecções apontadas foram as que a seguir se apresentam: não preenche as necessidades de todos; a oportunidade de ser criativo não estará tão disponível; poderá não ser aplicável em todos os aspectos a todos os estabelecimentos hoteleiros; tende a complicar as demonstrações financeiras; a lógica por trás das novas provisões não está

de acordo com as necessidades operacionais e por último, consome muito tempo e envolve muita papelada.

Cruz (2007) pretende explorar em que medida estão a ser usados novos e tradicionais sistemas de medição da performance, numa *joint-venture*, entre uma cadeia internacional de hotéis e um hotel português. A autora utilizou o *case study* como método de investigação e a obtenção dos dados foi feita através de entrevistas. A conclusão a que chega é que a técnica mais utilizada na medição da performance, são os orçamentos e seu controlo, ou seja, a análise ao que foi orçamentado e os dados reais. Outra forma de medição da performance apontada é a análise aos resultados financeiros com base em comparações ano a ano.

A informação contabilística colocada à disposição dos gestores, referente à sua performance, é obtida com base na contabilidade. O tratamento contabilístico é realizado tendo por base o plano de contas desenvolvido a partir das linhas de orientação constantes do *USALI*. Esta informação é prestada ao nível da empresa vista como um todo, ou seja, obtendo os totais globais, assim como por departamento. Tal informação é disponibilizada mensalmente e entre ela encontra-se a comparação entre dois anos, assim como o orçamentado e o real. Portanto, os sistemas de medição da performance são elaborados com uma informação financeira obtida com base numa contabilidade efectuada sobre os princípios do *USALI*. A medição da performance é ainda completada com indicadores como a taxa de ocupação, preço médio por quarto, o REVPAR (abreviação, em português, para “*Revenue per Available Room*”) e o volume de vendas dos segmentos mais importantes e a rotação dos clientes, sendo que os três primeiros indicadores são considerados importantes, por serem variáveis directamente relacionadas com os proveitos.

Chan e Wong (2007) pretendem com este estudo, avaliar o formato contabilístico actual nos hotéis e a subsequente informação para a gestão que é prestada na China. Sugerem ainda o desenvolvimento do enquadramento, ainda que preliminar, para o estabelecimento de uma contabilidade uniforme para a hotelaria, na China.

Neste estudo, a metodologia de recolha de dados consistiu em entrevistas de grupo, a 112 entrevistados, de mais de 25 hotéis, em que os tópicos de conversa eram os seguintes: desenvolvimento de novos departamentos; melhoramentos nas demonstrações; desenvolvimento da estrutura das demonstrações. A conclusão a que chegaram foi que a aplicabilidade do *USALI* não se revelou muito fácil devido às especificidades do mercado chinês. Foram assinalados nove novos departamentos, tanto de proveitos como de custos e recomendada a preparação de nove novos anexos considerados relevantes, assim como novas rubricas dentro dos mesmos.

Presentemente, há dois tipos de formatos quanto à informação financeira prestada pelos hotéis, um que deriva do governo e o outro que deriva do que é feito a nível internacional, no sector hoteleiro – o *USALI*. O primeiro serve essencialmente para fins estatísticos. Este estudo aponta uma dificuldade na aplicabilidade do *USALI* na China, facto já apontado anteriormente e salienta que o desenvolvimento que se verificou na China ao nível turístico, nos últimos anos, veio reforçar a ideia de que há que ter em atenção as especificidades da actividade turística neste local, no sentido de rever e otimizar os mecanismos de reporte financeiro.

Persic *et. al* (2001) pretende alcançar o objectivo de mostrar como os hotéis podem aumentar a sua competitividade através do uso de melhores sistemas de contabilidade de gestão, apresentando o desenvolvimento de um enquadramento conceptual para sistemas de medição de performance e de custos, no sentido de fornecer aos hotéis uma ferramenta que os auxilie no seu objectivo de alcançar uma melhor performance. Os autores concluem que a redefinição dos seus sistemas de contabilidade de gestão podem facilitar o melhoramento da sua competitividade e consequente performance.

Este estudo foi realizado em empresas do sector hoteleiro, tendo sido utilizado o questionário como método de obtenção de informação. O seu objectivo é o de avaliar a prática corrente em relação à contabilidade de gestão e o uso da informação contabilística. Os autores chegaram a várias conclusões. Primeiro refere-se ao nível de implantação do *USALI* nos hotéis da Croácia, em que os resultados obtidos foram de 40%, para completamente implementado; 29% para parcialmente implementado e de 20% a ser implementado. Os autores concluem que os gestores croatas estão conscientes

do valor deste sistema. Outro facto questionado foi a importância da utilização dos anexos, em que 72% das respostas afirmaram que consideravam indispensáveis dois deles, “Quartos” e “Comidas e Bebidas”. Quanto à periodicidade do reporte destes anexos, 45% prefere um reporte mensal, enquanto 32% tem preferência por um reporte diário. Para os anexos de “alugueres e outros proveitos”, “recursos humanos”, “salários”, são considerados indispensáveis em 50% das respostas. Já os anexos de “marketing”, “taxas e juros” e “depreciação e amortização”, são considerados indispensáveis entre os 30% e os 45%. Para estes anexos a periodicidade da sua consulta é mensal. Para finalizar, referem ainda que o *USALI* não é mais conhecido nem mais utilizado, devido à fraca presença que ainda se assiste no que diz respeito à utilização das tecnologias de informação, assim como à fraca formação dos recursos humanos. Os autores concluem dizendo que os hotéis na Croácia devem implementar este sistema.

Pavlatos e Paggios (2007) pretendem caracterizar o estado actual das práticas de contabilidade de custos nos hotéis da Grécia. Utilizaram inquéritos como forma de obtenção de informação, dos quais foram obtidas 85 respostas. Os resultados a que chegaram revelaram que a maioria dos hotéis utiliza sistemas de contabilidade de custos tradicionais. Com o estudo conseguiram concluir ainda que os hotéis possuem tanto uma estrutura de custos fixos como uma proporção de custos indirectos, ambas consideradas pelos autores como sendo elevadas.

Dos inquéritos efectuados por estes autores, conclui-se que o *USALI* está a ser usado apenas em 11,8% dos hotéis, na Grécia. Ou seja, a maioria dos hotéis, cerca de 88%, não utiliza o *USALI*. O estudo refere que a maioria que usa o *USALI*, são hotéis que fazem parte de cadeias multinacionais (53,3%), enquanto que apenas 2,9%, que não fazem parte de cadeias internacionais de hotéis utiliza o *USALI*.

Algo muito importante que podemos retirar deste estudo, é que ele aponta características muito particulares desta indústria: a capacidade instalada, a qual é fixa; a precibilidade; o padrão da procura; a vida útil do produto; actividade/serviço em tempo real; a produção e a concepção; a localização e o tamanho; o trabalho e o capital

intensivo e a sua estrutura de custos. Outro aspecto referido, igualmente muito importante, é a estrutura de custos que se pode verificar na maioria dos hotéis: os custos fixos assumem uma proporção muito maior do que a dos custos variáveis, normalmente de 3/4. Os custos fixos que mais contribuem para este facto são os custos com o pessoal, já relativamente aos custos variáveis, prendem-se com os consumos das matérias-primas. Relativamente aos custos indirectos, os autores referem que rondam os 47%, o que consideram elevado.

Como aspectos a reter dos estudos explorados nesta parte do capítulo, podemos dizer que o *USALI* é mais utilizado nos EUA (78%), seguindo-se a Croácia (40%) e por último a Grécia (11,8%), o que não é de estranhar, pois os EUA é o país em que foi desenvolvido.

Relativamente à periodicidade com que é consultado, o período mensal é o mais indicado (43%), seguido de uma consulta diária ao sistema (4%).

Quem mais utiliza a informação prestada pelo sistema, é o director do hotel (84%), seguido do assistente do director (8%).

Em dois dos estudos é referido que o *USALI* não está a ser totalmente utilizado, ou seja, alguns aspectos não estão a ser seguidos.

III - Case Study

Numa primeira parte, explica-se o porquê do uso deste método de investigação que é o *case study* e desenvolveremos, com base na literatura o seu aparecimento e desenvolvimento. Na segunda parte deste capítulo, apresenta-se o *case study* propriamente dito, onde se efectua a caracterização do hotel em estudo, a prática presente no hotel com a implementação do *USALI*, fazendo uma descrição do sistema implementado, seguindo-se uma análise comparativa entre a teoria e a prática. Finalmente, mencionam-se vantagens e desvantagens.

3.1 A Teoria dos Case Study's

O estudo da contabilidade (Vieira, 2009) tem vindo a ser realizado com uma crescente preocupação de focar a contabilidade no seu contexto empresarial e social, assumindo uma visão subjectiva dos fenómenos e suas interacções, ao contrário do paradigma, ainda dominante, que defende o estudo de uma realidade objectiva, em que as pessoas possuem um comportamento objectivo e racional, sendo portanto, o investigador, neutro e passivo. Este paradigma, dito positivista, usa um modelo teórico, na definição de hipóteses, as quais são testadas e os resultados obtidos, generalizados. Já os paradigmas alternativos, ditos métodos mais naturalistas, usam o trabalho de campo, em que a contabilidade é estudada no seu ambiente natural, através de observação os quais pretendem uma análise global e um entendimento geral da contabilidade no seu quotidiano.

Segundo Chua (1986), o processo de investigação é condicionado por três factores, os quais são sequenciais:

- A ontologia, a qual define a posição do investigador frente à natureza da realidade do fenómeno em estudo;
- A epistemologia, que define a forma de alcançar o conhecimento sobre o fenómeno;

- A metodologia, que será o processo através do qual se pode realizar a investigação.

Chua (1986) refere que a ontologia aparece primeiro influenciando a epistemologia e a metodologia. Na figura 12, verifica-se esta ligação. A relação entre a teoria e a prática (C.) será obtida pela relação entre o conhecimento e a realidade empírica, se considerarmos o conhecimento como sendo as “crenças sobre o conhecimento” (A.) e a realidade empírica como sendo as “crenças sobre a realidade física e social” (B.).

Tabela 12 – Classificação dos pressupostos

A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> Epistemologia Metodologia
B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> Ontologia Intenção humana e racionalidade Ordem/conflito societal
C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u>

Com base nestes três factores, diversos autores classificam a investigação em contabilidade pela definição de grandes paradigmas. Os objectivos da investigação e o posicionamento teórico e filosófico do investigador vão condicionar a escolha na definição do paradigma a seguir. Hopper e Powel (1985) propuseram três categorias de investigação em contabilidade: a positivista, a interpretativa e a crítica, assim como Chua (1986), que classifica a investigação em contabilidade como investigação positivista, a qual é predominante em contabilidade, apresentando ainda outros dois tipos de alternativas, a investigação interpretativa e a investigação crítica. A posição de Chua (1986) é semelhante à de Hopper e Powel (1985). Vieira (2009) apresenta as principais características de cada um destes três tipos de investigação, tal como é apresentado na tabela 13.

Tabela 13 – Os paradigmas e sua posição teórico metodológica

<p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação dominante</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> A teoria e as observações são independentes entre si podendo estas ser utilizadas para verificar ou contrariar uma teoria. Os métodos quantitativos de recolha e análise de dados são preferidos para proporcionar uma base para as generalizações.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade empírica é objectiva e externa ao sujeito. Os actores humanos são essencialmente objectos passivos que procuram racionalmente objectivos de maximização da utilidade. A sociedade e as organizações são fundamentalmente estáveis e o conflito «disfuncional» pode ser gerido através da concepção de sistemas de controlo apropriados.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A contabilidade trata de meios, não de fins (é neutra) e as estruturas institucionais existentes não são questionadas.</p> <p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação interpretativa</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> A teoria serve para explicar as intenções humanas. A sua adequação é avaliada pela sua consistência lógica, interpretação subjectiva e de acordo com as interpretações de senso comum dos actores. Os métodos utilizados pretendem estudar os actores no seu dia-a-dia: etnografia, estudos de caso e observação participante.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade considera-se criada socialmente e objectivada através da interacção humana. A acção humana é intencional e o seu significado baseado no contexto social e histórico. A ordem social é assumida e medeiam-se os conflitos através de significados partilhados.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A teoria procura explicar a acção e compreender como se produz e reproduz a ordem social.</p> <p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação crítica</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> Os critérios para avaliar teorias são temporais e limitados pelo contexto. Os métodos mais utilizados são estudos de caso e investigação histórica e etnográfica.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade empírica caracteriza-se por relações objectivas e reais que se transformam e reproduzem através de uma interpretação subjectiva. Aceita-se a intenção humana e a racionalidade, mas analisadas criticamente por se considerar que o potencial humano está alienado por falta de consciência e ideologia. O conflito é endémico na sociedade devido à injustiça e à ideologia social, económica e política. Os seres humanos têm potencialidades inatas que são alienadas por mecanismos restritivos.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A teoria tem um imperativo crítico, concretamente a identificação e a eliminação das práticas ideológicas e de domínio.</p>

Fonte: Vieira, 2009: 16, 21 e 24.

A investigação positivista é o paradigma dominante, no entanto, nos finais da década de 70, começaram a surgir aqueles outros dois métodos de investigação, referidos anteriormente. Segundo o estudo de Chua (1986) aliando ao facto da divergência existente entre académicos, acerca da contabilidade ser uma disciplina “multi-paradigmática” ou “multi-escolas”, existem ainda questões de relacionamento entre a teoria contabilística e a prática nas empresas. Adianta ainda, o mesmo autor, que os académicos nem falavam a língua dos contabilistas nem tão pouco conheciam os seus problemas. Surgiram críticas ao uso exclusivo do paradigma dominante, o positivista e verificou-se a necessidade de recorrer a outras formas de estudar a contabilidade, mais precisamente, no seu contexto organizacional e social, em que o investigador assume uma posição subjectiva observando a realidade organizacional e procurando compreender as interacções que nela ocorrem. Esta vertente privilegia o uso do *case study*. A abordagem interpretativa, segundo Chua (1986) enfatiza o papel da linguagem, da interpretação e da compreensão, nas ciências sociais, derivando dos interesses da filosofia germânica. Em vez de construir modelos rigorosos, mas artificiais, esta vertente procura uma compreensão da contabilidade em acção, conseguindo-o através da definição da situação pelo actor ou investigador, analisando assim a forma como se transfere para um enquadramento social mais alargado. Pretende compreender a natureza social das práticas contabilísticas. A abordagem crítica distingue-se da interpretativa por dar uma ênfase especial à forma como a prática contabilística contribui e influencia uma sociedade desigual (Baxter e Chua, 2003). Já a vertente positivista (Vieira, 2009), que se baseia no método científico, que tem como fundamento o positivismo de Auguste Comte, apoia-se nos pressupostos de que existe uma realidade objectiva que deve ser interpretada objectivamente também. Deita mão ao uso da experiência e da observação neutra e objectiva do facto em estudo, o que implica uma separação entre o investigador e o seu objecto de estudo.

Julgamos que a abordagem interpretativa é uma das melhores formas de conseguir trazer para este trabalho a realidade que se vive numa empresa em concreto relativamente à implementação do *USALI* e a sua utilização enquanto instrumento de controlo de gestão, por um lado e por outro, uma ferramenta de apoio à tomada de decisão. Um dos métodos mais utilizados nesta abordagem é a realização de *case*

studys, o que nos parece ser a melhor forma de conduzir o estudo, usufruindo da ligação entre a investigação e a realidade da empresa. Tal ligação é conseguida pelas entrevistas realizadas entre o investigador e o entrevistado.

A utilização deste método é analisado no artigo de Eisenhardt (1989), o qual procura contribuir com três grandes objectivos. O primeiro será o de construir um mapa em que aponta o caminho para a produção de conhecimento a partir dos *case studys* (processo pelo qual são desenvolvidas novas teorias). O segundo objectivo é o de posicionar a produção do conhecimento baseado em *case studys*, num contexto mais alargado, nas ciências sociais, apontando as forças e as fraquezas ao se utilizar o *case study*. O terceiro objectivo é o de enumerar alguns pressupostos para avaliar esta metodologia de investigação.

Os *case studys* utilizam vários modos de obtenção de dados, como a pesquisa de arquivos, a condução de entrevistas, a formulação de questionários assim como a observação directa. Desta forma, a evidência recolhida pode ser tanto qualitativa, como quantitativa ou ambas (Eisenhardt, 1989).

A autora afirma ainda, que os *case studys* podem ser utilizados para variados fins, como por exemplo, para providenciar descrições, para testar teorias ou para a criação de teorias, sendo que é neste último que o trabalho de Eisenhardt tem o seu enfoque, ou seja, será que o desenvolvimento de novas teorias através do *case study* pode ser considerado válido, útil e sério.

Quanto ao processo da construção de teorias com base em *case studys*, Eisenhardt (1989) apontou oito etapas, nomeadamente - o começo; a selecção dos casos; a selecção de métodos de recolha e tratamento de dados e protocolos; a entrada em campo; a análise dos dados; a formulação hipóteses; a literatura existente; atingir o fim.

Quanto ao segundo objectivo do estudo e relativamente às forças apontadas na utilização dos *case studys*, são referidas três, nomeadamente: uma grande probabilidade de gerar novas teorias; a teoria emergente é testável com construções que podem ser

medidas e hipóteses que podem ser provadas como falsas; e a última força apontada reside no facto de a teoria resultante poder ser empiricamente validada. No que diz respeito às fraquezas, são essencialmente duas, em que a primeira advém de uma força e reside na quantidade de informação que é obtida e no facto de o investigador perder a objectividade no estudo por querer incluir toda a informação. Isto vai fazer com que a teoria formulada seja muito rica em pormenores, mas sem a simplicidade de uma visão global do fenómeno. O uso de métodos empíricos produz muita informação e se o investigador não conseguir restringir o uso de toda a informação, poderá estar a produzir teoria sobre casos muito particulares, que resultarão em teorias magras e particulares, sendo esta a outra fraqueza apontada.

Já no que diz respeito ao último objectivo traçado, a forma como se pode avaliar esta metodologia de investigação, Eisenhardt (1989) refere, entre outros, que as boas teorias são as que podem ser testadas, logicamente coerentes e parcimonias (moderada, prudente), adjectivos estes que se adequam neste contexto. Outro aspecto, é o de que existe uma realidade que suporta a teoria, há evidência, tal realidade é observável empiricamente. Finalmente, para ser uma boa teoria ou uma teoria forte, o uso do *case study*, deve produzir novas teorias e não apenas reforçar o que já se conhecia, o que já se sabia.

Seguindo a lógica de Eisenhardt (1989), em que refere que, entre outros objectivos, os *case studys* podem ser utilizados para efectuar descrições, no caso desta dissertação em particular pretende-se precisamente, a descrição de um modelo de controlo de gestão e mais particularmente, com o *case study*, evidenciar um exemplo da sua aplicação prática, num hotel, neste caso concreto.

3.2 A Implementação do USALI no Hotel Baía

Neste capítulo pretende-se analisar a aplicação do sistema, recorrendo para tal à prática presente no Hotel Baía. Num primeiro ponto faremos a apresentação da empresa em estudo, após o que se seguirá a descrição do *USALI* que está a ser utilizado pelo hotel. Seguidamente efectua-se uma análise comparativa, em que se pretende comparar o *USALI* ao nível teórico e aquele que está implementado no hotel. Para finalizar o capítulo, termina-se com uma análise crítica à utilização do *USALI*, em que apresentaremos as vantagens e desvantagens sentidas pelos entrevistados.

3.2.1 Caracterização do Hotel Baía

O Hotel Baía está implementado na Baía de Cascais, desde o ano de 1974. Oferece 113 quartos, em que 10 dos quais são suites, podendo solicitar ainda, quartos *single* ou duplos, com vista terra ou vista mar. O Hotel dedica a sua atenção às actividades de alojamento, restaurante, bares e esplanada; aluga ainda salas para reuniões e possui um parque de estacionamento próprio que também aluga, tanto aos seus clientes como a qualquer pessoa que precise de estacionar o seu carro, beneficiando da localização central que o Hotel Baía possui.

Os clientes de alojamento são divididos pela seguinte classificação: clientes passantes, são os chamados directos, sem reserva, em que se enquadram aqueles clientes que passam e solicitam alojamento na recepção; os clientes que chegam ao hotel através de contratos de colocação, que são aqueles que chegam através das agências de viagem e não pagam no hotel, sendo que o serviço já foi pago à agência; por último, os directos com reserva, são aqueles que vêm de agências de viagem, mas que não pagaram à mesma, pagam a sua estadia no hotel. A agência receberá mais tarde o pagamento do serviço.

O mercado emissor dos turistas que chegam a este hotel segue a seguinte ordem: Reino Unido, Irlanda, Suécia, EUA, Espanha, França. No entanto, os turistas surgem um

pouco de toda a parte do mundo, por exemplo, Alemanha, Argentina, Áustria, Austrália, Holanda, Polónia, etc.

O hotel possui três importantes candidaturas a certificações a decorrer, nomeadamente, a certificação de qualidade ISO 9001/2008, a certificação ambiental, norma ISO 14001/2002, em que está a concorrer ao “Hotel Verde”, assim como a implementação do HACCP (*Hazard Analysis and Critical Control Points*).

A época alta regista-se entre os meses de Junho a meados de Outubro, em que a percentagem de ocupação ultrapassa os 90%, em Agosto. No entanto, os meses de Junho e Julho, apesar de não irem além dos 90% de ocupação, registam ainda assim valores na ordem dos 78%, o que a gestão considera como sendo muito bom.

No organograma do hotel, apresentado em anexo, podemos verificar como o trabalho de 79 colaboradores se organiza pelos oito departamentos operacionais, para além da administração, que é composta por quatro elementos.

Achamos interessante colocar algumas definições, próprias da hotelaria e do turismo, como por exemplo, o que é um estabelecimento hoteleiro, o que é um hotel e em que consiste a definição de hóspede. Segundo o INE (2008), estabelecimento hoteleiro, é um estabelecimento cuja actividade principal consiste na prestação de serviços de alojamento e de outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, mediante pagamento; hotel, é um estabelecimento hoteleiro que ocupa um edifício ou apenas parte independente dele, constituindo as suas instalações um todo homogéneo, com pisos completos e contíguos, acesso próprio e directo para uso exclusivo dos seus utentes, a quem são prestados serviços de alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimentos de refeições, mediante pagamento. Estes estabelecimentos possuem, no mínimo, 10 unidades de alojamento. Quanto à definição de hóspede, refere que é um indivíduo que efectua pelo menos uma dormida num estabelecimento de alojamento turístico.

3.2.2 Descrição do USALI Implementado

O *USALI* está implementado no Hotel Baía desde 2002 e faculta informação online. O sistema foi sofrendo alterações e actualizações ao longo dos tempos. Antigamente a informação era tardia e antiga, pelo que os processos foram agilizados, informatizados e melhorados, com a implementação de um novo software de gestão financeira. Era tudo feito à mão ou não se faziam coisas importantes, como por exemplo, o controlo do imobilizado. O uso do sistema não é obrigatório, no entanto é o que melhor vai servindo a gestão, podendo mudar assim que o entenderem e quando surgir um sistema melhor que o *USALI*.

Questionado acerca do que é feito ao nível dos sistemas de controlo de gestão, o que faziam e o que gostariam de fazer no futuro, o entrevistado respondeu que a base do controlo de gestão é o *USALI*, incluindo a elaboração de rácios, estatísticas, indicadores de ocupação, do alojamento e do *F&B (food & beverage)*, por exemplo; existe ainda um relatório com o comparativo de quatro anos e ainda com informação de pessoal; são elaborados inventários e ainda cálculos como o valor acrescentado bruto, a taxa de autonomia financeira, a rentabilidade operacional das vendas e a taxa de endividamento, entre outros. Esta informação é enviada mensalmente à administração.

No que diz respeito à informação de gestão que é usada para a tomada de decisões no hotel, no dia-a-dia, foi referido, pelo entrevistado, que são enviados relatórios diários, como que um diário de bordo, para o director do hotel. Ajuda à gestão diária porque a análise dos custos fixos e variáveis e dos proveitos é obtida on-line.

Relativamente ao que gostaria de fazer no futuro, foi referida a necessidade de interligar os sistemas usados, ao nível informático. Existe um software na recepção, outro no *F&B* e outro na contabilidade, faltando uma ligação entre tais sistemas. Por exemplo, uma ligação entre o *F&B* e a recepção permitia o débito, na conta dos clientes, dos consumos efectuados, de forma automática. Assim, este débito tem de ser feito pegando na factura do restaurante ou bar e lançado na conta do cliente. Não havendo ligação entre ambos, há necessidade de existir uma pessoa a verificar, manualmente e

diariamente, se as facturas emitidas pelo restaurante ou bar são efectivamente debitadas ao cliente, tentando evitar assim erros e omissões, que atempadamente são corrigidos.

A periodicidade com que é elaborado o *USALI*, está dependente do facto do sistema de controlo de *F&B* não estar integrado no sistema informático de contabilidade, logo há um atraso motivado por isso, o que determina que o *USALI* é elaborado até ao dia 15 do mês seguinte, o mesmo acontecendo com outra informação relevante para a gestão. Interessa referir ainda que a construção do *USALI* inclui o comparativo com o período anterior.

O hotel foi departamentalizado da forma como se pode ver na tabela 14. Este princípio do *USALI* está bem patente e presente, uma vez que sem esta departamentalização não faz sentido a existência do mesmo. Os centros de custo ou departamentos operacionais em vigor são os que se apresentam na mesma tabela.

Tabela 14 – Centros de custo

Código	Designação
1001	Hotel
1002	Restaurante/Grill
1003	Bar
1006	Parque de estacionamento

Os códigos 1004 e 1005 foram descontinuados. O código 1004 era da boutique, onde se vendiam artigos artesanais e de papelaria. A loja deixou de existir, tendo sido absorvida pelas obras que foram dar origem à esplanada. O código 1005, gastos comuns e administrativos, acumulava gastos gerais, administrativos, financeiros e extraordinários, assim como as amortizações. Foi decidido descontinuar esse centro de custos e associar os seus custos, através de chaves de repartição aos quatro centros de custos apresentados anteriormente e que são pontos de venda.

É elaborado o mapa da demonstração de resultados resumo assim como os anexos. Existem algumas diferenças, que enunciaremos no ponto seguinte deste capítulo, uma

vez que o sistema é adequado conforme a gestão acha que melhor responde às suas necessidades.

Outro aspecto importante na aplicação do *USALI*, diz respeito à repartição dos custos indirectos, pelos quatro departamentos que geram vendas – Hotel, Restaurante/*Grill*, Bar e Parque de Estacionamento, segundo a utilização de chaves de imputação. Nas tabelas 15, 16 e 17 apresentam-se as chaves de repartição dos departamentos que apenas geram custos, nomeadamente, andares, manutenção, limpeza, roupa, economato, contabilidade, direcção, recepção, restaurante/*grill*, cozinha, pastelaria, bar e parque de estacionamento.

Tabela 15 – Chaves de Repartição

	Andares	Manutenção	Limpeza	Rouparia
Hotel	100%	85%	92,5%	80%
Restaurante/ <i>Grill</i>	0%	5%	2,5%	20%
Bar	0%	5%	2,5%	0%
Parque Estacionamento	0%	5%	2,5%	0%
total	100%	100%	100%	100%

A roupa é externa ao hotel, ficando situada noutra edifício, noutra localidade e os seus custos, a electricidade, a água e o gás são imputados apenas a dois departamentos – hotel e restaurante/*grill*.

Tabela 16 – Chaves de Repartição (continuação)

	Economato	Contabilidade	Direcção	Recepção
Hotel	45%	82,5%	85%	100%
Restaurante/ <i>Grill</i>	40%	10%	5%	0%
Bar	10%	2,5%	5%	0%
Parque Estacionamento	5%	5%	5%	0%
total	100%	100%	100%	100%

Tabela 17 – Chaves de Repartição (conclusão)

	Restaurante Grill Cafetaria	Cozinha	Pastelaria	Bar	Parque estacionamento
Hotel	0%	0%	0%	0%	0%
Restaurante/Grill	100%	100%	100%	0%	0%
Bar	0%	0%	0%	100%	0%
Parque Estacionamento	0%	0%	0%	0%	100%
total	100%	100%	100%	100%	100%

Os custos como a electricidade, a água, o gás, o combustível e a rede informática, entre outros, são repartidos conforme é explicitado nas tabelas 18, 19 e 20.

Tabela 18 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais

	Electricidade		Água		Gás	
	Hotel	Rouparia	Hotel	Rouparia	Hotel	Rouparia
Hotel	85%	80%	85%	80%	90%	80%
Restaurante/Grill	10%	20%	10%	20%	7,5%	20%
Bar	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%
Parque Estacionamento	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%	0,0%	0,0%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Tabela 19 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (continuação)

	Serviços desp. Bancárias	Telefones Listas	Controlo Assiduidade	Fotocopiadora Impressora/Fax	Guarda Nocturno	Correios
Hotel	85%	85%	56%	85%	80%	85%
Restaurante/Grill	10%	10%	37%	10%	20%	10%
Bar	2,5%	2,5%	3,0%	2,5%	0,0%	2,5%
Parque Estacionamento	2,5%	2,5%	4,0%	2,5%	0,0%	2,5%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Tabela 20 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (conclusão)

	Esplanada	Combustível	Rede Informática	Sistema Água	Seguro multiriscos	Seguros Ac. Trabalho
Hotel	0,0%	45%	85%	58%	80,19%	56%
Restaurante/Grill	85%	40%	10%	36,5%	4,30%	37%
Bar	15,0%	10%	2,5%	2,0%	2,15%	3,0%
Parque Estacionamento	0,0%	5%	2,5%	3,5%	13,36%	4,0%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Existe ainda um aluguer relativo a uma máquina existente na cozinha do restaurante e um contrato de prestações de serviço de limpeza das chaminés. No entanto, estes custos são considerados fixos, pelo que não são associados aos departamentos.

Existe toda uma organização interna, como a classificação dos documentos que suportam toda a actividade contabilística, que vai permitir o lançamento tanto na geral, como na contabilidade de gestão. O sistema de contas da contabilidade de gestão usa as contas da geral, desagregando-as conforme a necessidade para o lançamento dos custos directos e indirectos nos centros de custo.

Enumeram-se de seguida os tipos de serviços que o hotel presta, associados aos departamentos operacionais. Os proveitos associados ao departamento Hotel são a venda de quartos, o aluguer de salas, os telefones e comunicações dos hóspedes, o golfe, o aluguer de cofres e outros proveitos diversos, como por exemplo, táxis e transferes. O pequeno-almoço é vendido pelo F&B ao alojamento. Ao departamento Restaurante/*Grill*, são afectados os proveitos com a venda de meias pensões e pensões completas (restaurante). As refeições servidas aos passantes ou outros clientes serão associadas ao *Grill*. Os banquetes também ficam associados a este departamento. Relativamente ao Bar, aparecem os proveitos da cafetaria (tostas, torradas ou chás, por exemplo) e as bebidas (extra refeição). O departamento de restaurante/*grill*, apresenta resultados negativos, especialmente em época baixa, mas também noutros meses do ano. O parque de estacionamento apresenta apenas as vendas dos lugares do estacionamento privativo do hotel.

Raciocínio idêntico ao parágrafo anterior, mas agora relativamente aos custos directos, os quais serão associados igualmente aos departamentos operacionais respectivos.

Departamento Hotel:

- Custos com o pessoal. Toda a remuneração paga a empregadas de quarto e recepcionistas;
- Amortizações das roupas dos quartos, mobiliário, decoração e computadores;
- *Amenities*;
- Material de escritório. Aqui se inclui toda a logística inerente à actividade da recepção;
- Despesas bancárias dos contratos de colocação. Ex: despesas cobradas pelo banco, como o depósito de cheque de um operador inglês;
- Manutenção do site;
- Seguros;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Restaurante/grill:

- Custos com o pessoal;
- Amortizações das roupas, mobiliário, decoração, loiças e vidros, talheres e utensílios e equipamentos específicos da cozinha, como fogões e equipamentos de frio;
- As matérias consumidas na elaboração das refeições;
- Menus e cartas;
- Material de escritório;
- Uniformes/fardamentos;
- Seguro;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Bar:

- Custos com o pessoal;
- Amortizações do mobiliário, decoração, loiças e vidros, talheres e utensílios;
- As matérias consumidas na elaboração das bebidas;
- Menus e cartas;
- Material de escritório;
- Uniformes/fardamentos;
- Seguro;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Parque de Estacionamento:

- Electricidade;
- Amortização do edifício e das máquinas de extracção de águas (necessárias porque o piso está abaixo do nível da água e por vezes há infiltrações);
- Custos com o pessoal. Existe um gerente do parque e o pessoal afecto à limpeza e manutenção;
- Material de escritório. Essencialmente com as senhas do estacionamento;
- Seguro;
- Cancelas.

Relativamente à informação que o USALI presta para o auxílio à tomada de decisões no hotel, são obtidos e estudados os seguintes rácios, entre outros:

- Rácio de vendas por quarto = receita global/número de quartos;
- Resultado do exercício por quarto = resultado global/ número de quartos;
- Preço médio por quarto;
- Número de dormidas;
- Taxa de ocupação média dos quartos;
- Número médio de colaboradores no activo.

Acrescenta-se o facto de serem explicados todos os desvios considerados relevantes ou acentuados, para mais ou para menos. Estes rácios são retirados do *USALI*, no entanto são elaborados outros rácios, financeiros, para completar a informação considerada

essencial para uma boa gestão do hotel, tendo em conta a informação que auxilia a tomada de decisões, os quais já foram referidos no início deste ponto.

Outro aspecto a que se dá uma importância extrema e que foi referido como o mais importante, é a leitura dos rácios de *F&B*. Estes servem para controlar os consumos dos alimentos e das bebidas. Consideram-se consumos normais, 30% para alimentos e 20% para bebidas. Quando sai muito fora destes valores, tem de se verificar o porquê. Todos os meses os produtos são inventariados e os rácios são corrigidos ou actualizados. A forma como funciona a entrada e saída dos bens no armazém, é como a seguir se descreve. O armazém do economato agrega produtos de comidas e bebidas, o material de escritório e drogarias. As compras entram neste armazém e saem com requisições internas para as respectivas secções. O consumo é inserido no sistema e automaticamente é retirado do armazém. No caso da organização de um banquete, o circuito é externo a este procedimento, em que são efectuadas compras que são associadas directamente ao banquete, não passa portanto pelo economato. Há uma ficha técnica específica criada e elaborada para este efeito.

3.2.3 Análise Comparativa entre o *USALI* Teórico e o *USALI* Implementado

Numa primeira análise, vão-se referir as semelhanças entre os dois sistemas e posteriormente as diferenças.

Pode-se verificar que em três situações, os dois sistemas seguem na mesma linha. A departamentalização, a qual é inevitavelmente intrínseca neste sistema, o facto de na empresa se elaborar também a DRR assim como os anexos e os outputs obtidos do sistema, no que diz respeito à análise de rácios são igualmente efectuados pelo hotel. Assim como no *USALI*, também é efectuada uma análise do comparativo entre dois anos, o ano corrente e o anterior.

No que diz respeito às diferenças, verifica-se que existem chaves de imputação para afectar os custos indirectos aos departamentos o que, no *USALI* teórico, tal prática não é

aceite. O *USALI* advoga a existência de departamentos que geram apenas custos, os quais são estudados por si, não sendo imputados aos departamentos operacionais, como no hotel se faz. Turkel (1998) defende este procedimento. O autor critica a não imputação dos custos indirectos aos departamentos operacionais e afirma mesmo ser este um aspecto negativo do *USALI* e que o mesmo deveria ser corrigido. Avança igualmente com bases de alocação, para que os custos indirectos possam ser imputados aos departamentos operacionais. Justifica esta necessidade com o facto de os resultados que estão a ser obtidos sem essa imputação, serem resultados errados e que podem levar a medidas de gestão igualmente erradas, falando especificamente no caso do departamento de comidas e bebidas – *F&B*, o qual, por norma, apresenta lucros baixos ou mesmo negativos. Portanto, vem defender uma imputação dos custos indirectos no sentido de se aproximar da realidade, o lucro obtido, o qual será mais baixo ou mesmo negativo. Os custos indirectos que defende, deveriam ser alocados ao departamento de *F&B*, são os custos com os departamentos de administrativos e gerais, de marketing, de vendas, reparações, manutenções e custos de energia (água, electricidade, gás e combustíveis) e também os custos com os seguros, taxas/impostos e amortizações. Refere ainda que o *USALI* prevê uma base para alocação dos custos indirectos aos departamentos operacionais, mas não obriga a fazê-lo aquando se preparam as demonstrações. Já referimos este aspecto no capítulo dedicado à descrição do *USALI*. No sentido de propor alguma base para a alocação dos custos indirectos e assim se conseguirem valores mais próximos da realidade, o autor propõe a solução apresentada na tabela 21.

Tabela 21 – Bases para repartição dos custos indirectos

Base para alocação dos custos indirectos	
Custos	Método
Administrativos e gerais	Número de empregados
Marketing e vendas	Rácio de vendas
Reparação e manutenção	Metros quadrados
Energia	Metros cúbicos de ocupação
Seguros	Metros quadrados
Taxas/impostos	Metros quadrados
Amortizações	Metros quadrados

Outra diferença que podemos verificar, é facto de não ser criado um plano de centros de custo, para os movimentos referentes à contabilidade de gestão. Na prática da empresa, foram desagregadas as contas da contabilidade geral de acordo com os departamentos operacionais, ou seja, as contas da gestão aparecem dentro das contas de proveitos e de custos, na estrutura já delineada no plano de contas. No USALI existe ainda uma classificação por departamentos, no hotel tal classificação não é autónoma do plano de contas.

No *USALI*, não se separam os custos e proveitos em financeiros e extraordinários (os extraordinários não existem mesmo). No Hotel Baía, estes custos e proveitos aparecem separados dos operacionais, consoante a nossa classificação de financeiro ou extraordinário, naqueles custos em que não se pode afectar a um ou mais departamentos específicos, por exemplo, as despesas bancárias e juros gerais, que afectem a empresa como um todo. De qualquer modo, se for para repartir por todos os departamentos, usam-se as seguintes chaves: hotel, 85%; restaurante/*grill*, 10%; bar, 2,5% e parque, 2,5% também. Como exemplo de custos desta ordem considerados directos, são os encargos de um empréstimo contraído especificamente para as obras da esplanada, em que se repartiu pelos departamentos Hotel e Bar, nas percentagens de, respectivamente, 85% e 15%, por se considerar que veio beneficiar estes departamentos de forma directa. Outra diferença que podemos observar é o facto de na empresa não se efectuarem orçamentos, como no *USALI* se faz.

Outro aspecto a mencionar é o facto de as próprias demonstrações de resultados serem alteradas de acordo com o que a gestão define como essencial para a sua tomada de decisões, não seguindo o modelo proposto pelo *USALI*.

Para terminar, de referir que a tipologia dos clientes também difere nos dois casos. No *USALI*, os clientes dividem-se em passantes, permanentes e outros e no exemplo do hotel, dividem-se entre directos com reserva, contratos de colocação e clientes passantes. No entanto, a tipologia descrita pelo *USALI* teórico não é restritiva, pelo que pode ser adequada a cada caso.

3.2.4 Análise Crítica ao USALI Implementado

Questionado, o entrevistado, acerca de críticas que poderia encontrar no *USALI*, foi dito que de uma forma geral, concorda-se com a estrutura e que o *USALI* é importante associado à contabilidade de gestão, no que diz respeito ao apuramento de resultados e também dos custos. São duas informações essenciais que munem a empresa de dados úteis na tomada de decisões. O *USALI* foi aplicado sofrendo uma adequação à realidade e estrutura do hotel e àquilo em que os gestores consideraram ser o que melhor responde às suas questões práticas, colocadas no dia-a-dia.

A informação obtida pelo *USALI*, na perspectiva do entrevistado, é suficiente e para além da demonstração de resultados e dos anexos, é elaborado um relatório em que são explicados os desvios que eventualmente ocorram, além dos já mencionados rácios.

Uma crítica apontada, pelo entrevistado, é precisamente o facto da imputação de alguns custos indirectos estarem a influenciar de forma negativa o resultado de alguns departamentos, como é o caso do departamento restaurante/*gril*, sendo que, neste caso, será a chave de imputação que o hotel usa que não será a que melhor reparte os custos em questão.

Outro aspecto referido, não directamente relacionada com o *USALI* em si, mas que implica atrasos na informação obtida, é a não integração do sistema informático entre o *F&B* e a recepção (*front office*), entrando aqui a figura do *night auditor*. Este representa o lugar ocupado pelo director do hotel, entre as 00:00 e as 8:00 (meia noite e as oito da manhã). O seu papel é o de preparar diariamente o *tableau de Bord*, o painel de instrumentos que o director tem à sua disposição diariamente, em que analisa toda a actividade diária do hotel, nomeadamente, a ocupação/vendas dos quartos e as receitas diárias. É um reporte diário em que apresenta o acumulado e os valores do mês anterior. No fundo, resume toda a actividade diária do hotel. O *night auditor* é aquele que fecha o dia.

Quando questionado se o gestor de topo, assim como os gestores intermédios, estão contentes com a informação obtida, a resposta foi positiva, no entanto, todos os dias se vai melhorando essa informação. Por exemplo, poderá ser criado um departamento novo – piscina. Neste momento a piscina está integrada no bar da esplanada. No entanto, é possível saber a sua facturação, mesmo aparecendo integrada nas vendas da esplanada. Outro departamento que poderia ser criado seria o de recursos humanos, no sentido de os mesmos serem melhor geridos, uma vez que os custos com o pessoal representam uma das fatias maiores nos custos totais, senão mesmo os maiores custos em que o hotel incorre.

IV - Conclusão

Dos objectivos a que nos propusemos alcançar, nomeadamente em relação ao *USALI* efectuámos a sua descrição e enunciámos igualmente os princípios em que assenta e definimos a informação que presta aos seus utilizadores.

Seguidamente, com o *case study* conseguimos concluir que é utilizado e está implementado numa empresa hoteleira portuguesa e é uma das bases do seu controlo de gestão e ainda que não segue de todo alguns princípios fundamentais do *USALI*, principalmente no que diz respeito à não imputação dos custos indirectos aos departamentos operacionais. Adequa o sistema à sua realidade. Por outro lado, com a informação que o *USALI* presta, efectua a análise de rácios assim como analisa o comparativo ano a ano, como se faz no *USALI* teórico.

Com este trabalho conseguimos verificar que o *USALI* é um sistema que pode ser implementado pelas empresas portuguesas e o mesmo pode ser adequado à realidade de cada uma delas. A empresa objecto de estudo permitiu concluir que assim é.

Como principais limitações deste estudo, aponta-se o recurso a uma única fonte como origem da informação do *case study*. No entanto, dada a pequena dimensão do hotel, pensa-se que não tenha provocado enviesamento das conclusões, uma vez que o entrevistado domina as matérias sobre as quais foi inquirido.

No sentido de fornecer algumas pistas para futuras investigações, propomos a realização de mais *case studys* envolvendo mais unidades hoteleiras efectuando análises comparativas e o apuramento de vantagens de desvantagens. Consegue-se, desta forma, generalizações mais precisas e seguras e a experiência de outras unidades hoteleiras servirá de exemplo. Um outro aspecto que pode ser investigado é uma tentativa de realizar um enquadramento teórico, ou seja, explorar pistas no sentido da uniformização da contabilidade para o sector hoteleiro em Portugal, à semelhança do que já ocorre com a banca e os seguros, por exemplo. A actividade turística reveste-se de grande importância económica no nosso país e a sua actividade possui uma especificidade

única que a distingue das outras empresas comerciais ou prestadoras de serviços, nomeadamente, a capacidade instalada, a qual é fixa; a perecibilidade (um quarto que não é vendido num dia, não pode ser vendido no dia a seguir); o padrão da procura; a vida útil do produto; actividade/serviço em tempo real; a produção e a concepção; a localização e o tamanho; o trabalho e o capital intensivo e a sua estrutura de custos, características estas que, aliás, já foram referidas anteriormente.

Bibliografia

Alves, Joaquim Paredes (1998), *Sistemas de Contabilidade Hoteleira – vantagens da sua uniformização*, Instituto Nacional de Formação Turística.

Baxter, Jane e Chua, Wai Fong (2003), Alternative Management Accounting Research – Whence and Whiter, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 97-126.

Caiado, António C. Pires (2008), *Contabilidade Analítica e de Gestão*, Áreas Editora.

Chan, Wilco e Wong, Kevin (2007), Towards a more comprehensive accounting framework for hotels in China, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19, 7, 546-559.

Chua, Wai Fong (1986), Radical Developments in Accounting Thought, *The Accounting Review*, LXI, 4, 601-632.

Cruz, Inês (2007), How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19, 7, 574-588.

Educational Institute of the American Hotel & Motel Association (1966), *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, Ninth Revised Edition.

Eisenhardt, Kathleen M. (1989), Building Theories from Case Study Research, *The Academy of Management Review*, 14, 4, 532-550.

Hopper, T., e Powel, A. (1985), Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions, *Journal of Management Studies*, 22, 5, 429-465.

Instituto Nacional de Estatística (INE) (2008), Conceitos Estatísticos, http://metaweb.ine.pt/sim/conceitos/Detail.aspx?cnc_cod=1118&cnc_ini=16-05-2008

Kwansa, F. e R. S. Schmidgall (1999), The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry: Its Importance to and Use by Hotels Managers, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, December, 88-94.

Pavlatos, Odysseas e Paggios, Ioannis (2007), Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: an Empirical Approach, *Tourismos: an International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 2, 2, 39-59.

Persic, Milena e Prohic, Mustafa e Ilic, Sandra (2001), Management Accounting Systems and Hotel Enterprise Competitiveness, *Internacional Conference Enterprise in Transition*.

Turkel, Stanley (1998), Hotel & Motel Management, *Accounting Guide Needs Revision*, 213, Issue 14, 16, 2p.

Vieira, Rui (2009), Paradigmas teóricos da investigação em contabilidade, em Major, M^a João e Vieira, Rui (Escolar Editora), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, 11-34.

Anexos

A tabela a seguir apresentada, menciona dados relativamente às entrevistas que serviram de base à recolha de informação na realização do *case study*.

	1. ^a Entrevista	2. ^a Entrevista	3. ^a Entrevista	4. ^a Entrevista	5. ^a Entrevista
Entrevistado	Rui Taborda				
Data	08-10-2008	06-05-2009	13-05-2009	20-05-2009	27-05-2009
Local	Hotel Baía				
Duração	50 minutos	70 minutos	60 minutos	60 minutos	75 minutos
Hora Início	10:10	15:00	14:45	15:00	15:00
Hora Fim	11:00	16:10	15:45	16:00	16:15

De seguida, incluem-se os restantes anexos à demonstração de resultados resumo que não foram incluídos no corpo do trabalho e depois o organograma do Hotel Baía. Os anexos não estão ordenados apenas por uma questão de organização visual.

TELECOMUNICAÇÕES - Anexo 4		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo das chamadas		
Longa distância		
Locais		
Taxas		
Outras		
	Total de custo das chamadas	_____
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
Material diverso/fotocopiadora		
Telecomunicações		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Garagem e Estacionamento - Anexo 5		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo do <i>merchandising</i> vendido		_____
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
Licenças		
Salário da gestão		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Outros Departamentos Operacionais - Anexo 13		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo do <i>merchandising</i> vendido		_____
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Louças e vidros		
Contratos		
Lavandaria		
Linho		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Campo de Golf - Anexo 6		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custos, excluindo a manutenção do campo		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Gasolina e lubrificantes		
Baterias e electricidade dos carros de golfe		
Reparação e manutenção dos carros de golfe		
Lavandaria e limpeza a seco		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Despesas com torneios		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	
	Total de custos excluindo a manutenção do campo	
Custos de manutenção do campo de golfe		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Fertilizantes, insecticidas e estrume		
Gasolina e lubrificantes		
Reparação e manutenção		
Geral		
Irrigação		
Maquinaria e equipamento		
Remoção de lixos		
Areia e <i>top dressing</i>		
Sementes, flores e arbustos		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Água		
Outros		
	Total de outros custos	
Total de custos com a manutenção do campo		
Total dos custos do campo de golfe		
Lucro/prejuízo departamental		

Loja de Golfe - Anexo 7		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Outros rendimentos		
	Resultado bruto e outros rendimentos	
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Lavandaria dos Hóspedes - Anexo 8a		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Lavandaria e limpeza a seco		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Total de custos		
Lucro/prejuízo departamental		
Lavandaria dos Hóspedes - Anexo 8b (quando existe apenas uma lavandaria)		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo de funcionamento de uma lavandaria		
Lucro/prejuízo departamental		

Ginásio - Anexo 9		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo do <i>merchandising</i> vendido		_____
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		_____
Contratos		
lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Linho		
Manutenção		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Piscina - Anexo 10		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		_____
Químicos		
Contratos		
lavandaria e limpeza a seco		
Linho		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Tênis - Anexo 11		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
Manutenção do campo		
Nets and Tapes		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Despesas com torneios		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Loja de Tênis - Anexo 12		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo do <i>merchandising</i> vendido		_____
Resultado bruto		
Outros rendimentos		
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Administrativos e Gerais - Anexo 15		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Encargos bancários		
Excedente/défi ce de divisas		
Sistemas de comunicações		
Contratos		
Verificação de contas correntes e cobranças		
Comissões cartões de crédito		
Donativos		
Representação e subscrições		
Sede		
Recursos humanos		
Sistemas de informação		
Auditorias internas		
Comunicações internas		
Perdas e estragos		
Refeições e entretenimento		
Material de escritório e equipamento		
Correios		
Fotocopiadora		
Honorários		
Provisões para cobranças duvidosas		
Segurança		
Telecomunicações		
Formação		
Transportes		
Viagens		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de administrativos e gerais		_____

Recursos Humanos - Anexo 16		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Contratos		
Quotizações e subscrições		
Recursos humanos - alojamento		
Recursos humanos - motivação		
Despesas médicas		
Material de escritório e equipamento		
Fotocopiadora		
Recrutamento		
Recursos humanos - recolocações		
Telecomunicações		
Formação		
Transportes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de recursos humanos		_____

Marketing - Anexo 19		ANO
Departamento Vendas		
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Ofertas a clientes - promoções		
Contratos		
Quotizações e subscrições		
Refeições e entretenimento		
Fotocopiadora		
Correios		
Participação em feiras		
Telecomunicações		
Formação		
Viagens		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de custos do departamento de vendas		
Departamento de Publicidade e <i>Merchandising</i>		
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Brochuras		
Contratos		
Correios		
Programas de alojamento frequente		
<i>Merchandising</i> interno		
Publicidade nos média		
Publicidade em <i>outdoors</i>		
Material de promoção no ponto de venda		
Vouchers de promoção especial		
Telecomunicações		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de custos de publicidade e <i>merchandising</i>		
Comissões e pagamentos		
Agências		
Outros		
	Total de comissões e pagamentos	_____
Outros custos com marketing		
Total de custos de marketing		

Franchise - Anexo 19 a		
Custos com <i>Franchise</i>		

Sistemas de Informação - Anexo 17		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Contratos		
Manutenção equipamento		
Material de escritório e equipamento		
Fotocopiadora		
Software - aplicações comerciais		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de sistemas de informação		

Transportes - Anexo 20		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Contratos		
Combustíveis e óleos		
Seguros		
Material de escritório		
Manutenção e reparações		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de transportes		

Custos utilitários - Anexo 22		ANO
Custos utilitários		
Electricidade		
Gás		
Óleo		
Vapor		
Água		
Outros fluídos		
	Total custos utilitários	_____
Recuperações		
Recuperações de outras entidades		
Cobrados a outros departamentos		
	Total recuperações	_____
Custos utilitários líquidos		

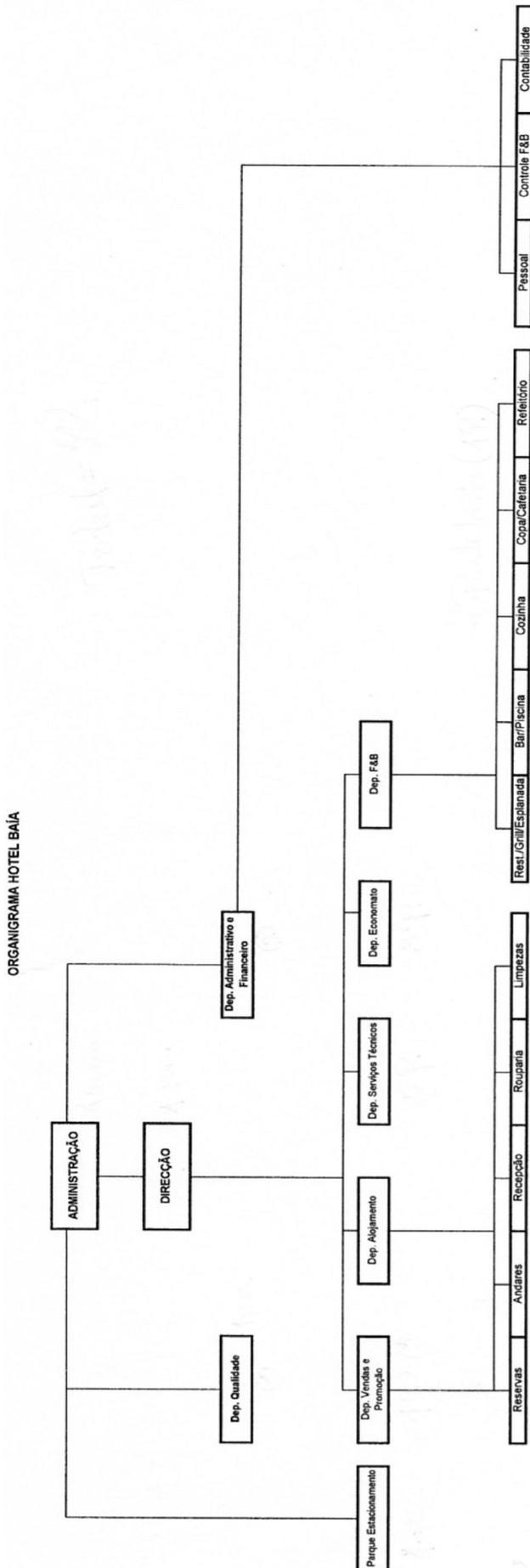
Alugueres e Outros Proveitos - Anexo 14	
	ANO
Alugueres de espaços e concessões	
Comissões	
Descontos de pronto pagamento obtidos	
Penalidades por cancelamentos	
Ganhos ou perdas por diferenças de câmbio	
Juros recebidos	
Outros	
Total de Alugueres e outros proveitos	

Salários da gestão - Anexo 23	
	ANO
Valor de base	
Incentivos	
Total de salários da gestão	

Rendas, taxas/impostos e seguros - Anexo 24	
	ANO
Rendas	
Terrenos e edifícios	
Equipamento de sistemas de informação	
Equipamento de telecomunicações	
Outras bens e equipamento	
Total rendas	
Taxas e Impostos	
Imposto sobre bens imóveis	
Imposto sobre propriedade privada	
Taxa de ocupação - trabalho/passantes	
Taxas dos custos utilitários	
Outras	
Total taxas e impostos	
Seguros	
Paredes e recheio	
Obrigações	
Total seguros	
Total de rendas, taxas/impostos e seguros	

Imposto sobre o rendimento - Anexo 27	
	ANO
Imposto federal	
Corrente	
Diferido	
Total federal	
Imposto estatal	
Corrente	
Diferido	
Total estatal	
Total de impostos federais e estatais	

Organograma do Hotel Baía



**O “UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING
INDUSTRIES” - *Case Study* Hotel Baía**

Filipa Renata Calado Pinheiro de Carvalho

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

Orientadora:
Doutora Maria João Cardoso Vieira Machado, Professora Auxiliar, ISCTE-IUL,
Departamento de Contabilidade

Setembro, 2009

Agradecimentos

À pessoa que autorizou o estudo no hotel em questão permitindo que todo o *case study* fosse desenvolvido e que disponibilizou o seu tempo, precioso, estando sempre prestável nas entrevistas que foram acontecendo.

À minha orientadora, por todo o apoio e motivação que sempre me apresentou. A sua predisposição e intuição foram fundamentais para ultrapassar todas as dúvidas que foram surgindo ao longo do trabalho, no alcance de uma meta a que me propus alcançar.

À minha família, por todo o apoio que me prestou.

Resumo

Esta dissertação de mestrado procura explicar em que consiste o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)*, como ferramenta utilizada no controlo de gestão. Tem como objectivo descrever o modelo e qual a informação prestada no apoio à tomada de decisão. Pretende igualmente averiguar se o *USALI* está a ser utilizado numa empresa em Portugal, de que forma, quais as semelhanças e diferenças face ao modelo teórico e qual a informação para a gestão que a empresa retira para a tomada de decisões. Para esta finalidade utilizou-se como método de investigação o *case study*, tendo este sido realizado no Hotel Baía. Após a descrição do modelo e depois da análise do *case study*, chegou-se à conclusão que o Hotel utiliza o *USALI* como fonte de informação para a tomada de decisões, no entanto, com algumas adaptações. Nomeadamente, a utilização de chaves de imputação e a adequação das demonstrações de resultados à sua realidade, desviando-se do modelo teórico. Uma semelhança encontrada é a análise de rácios e a comparação da informação ano a ano e suas variações, em valor e em percentagem.

Palavras-chave: *USALI*, *case study*, controlo de gestão, hotelaria. JEL Classification: M41; L83.

Abstract

This master dissertation attempts to explain the *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)* as a tool used in management control. It aims to describe the model as well as the rendered information to support the decision making procedure. It also intends to assess whether *USALI* is being used in Portugal at corporate level, in which way, which are the similarities/differences once compared with the theoretical model, and which is the precise management information that corporate takes into consideration in its decision making procedures. To this end, the research method used was the case study done at Hotel Baía. After the description of the model and the case study analysis, one comes to the conclusion that Hotel Baía uses *USALI* as a source of information in its decision making procedures, but with some adaptations though. Namely by using allocation bases and by adapting income statements to meet its needs, digressing this way from the theoretical model. As far as similarities are concerned, one to be found is the ratio analysis and the comparison between the yearly information and its variations, in value and percentage.

Key-words: *USALI*, *case study*, management control, Lodging industry. JEL Classification: M41; L83.

ÍNDICE

I - Introdução	1
II - Revisão de Literatura	3
2.1 O Uniform System of Accounts for the Lodging Industry	3
2.1.1 A Demonstração de Resultados Resumo	7
2.1.2 Os Anexos à Demonstração de Resultados Resumo	11
2.1.3 A Informação Prestada pelo USALI.....	17
2.2 Revisão de Estudos Empíricos.....	20
III - <i>Case Study</i>	27
3.1 A Teoria dos <i>Case Study</i> 's	27
3.2 A Implementação do USALI no Hotel Baía.....	33
3.2.1 Caracterização do Hotel Baía.....	33
3.2.2 Descrição do USALI Implementado	35
3.2.3 Análise Comparativa entre o <i>USALI</i> Teórico e o <i>USALI</i> Implementado	42
3.2.4 Análise Crítica ao USALI Implementado.....	45
IV - Conclusão	47
Bibliografia.....	49
Anexos.....	51

ÍNDICE de tabelas

Tabela 1 - Demonstração de Resultados Resumo.....	8
Tabela 2 - Demonstração de Resultados do Departamento Quartos	12
Tabela 3 - Demonstração de resultados do departamento Comidas	13
Tabela 4 - Demonstração de resultados do departamento Bebidas	14
Tabela 5 – Anexo 18 – Segurança	15
Tabela 6 – Anexo 21 – Manutenção	15
Tabela 7 – Anexo 25 - Juros.....	16
Tabela 8 – Anexo 26 - Depreciação e Amortização	16
Tabela 9 – Demonstração de resultados – desdobramento das colunas.....	18
Tabela 10 – Os estudos empíricos e o seu objectivo	20
Tabela 11 – Mapa comparativo dos estudos empíricos	20
Tabela 12 – Classificação dos pressupostos.....	28
Tabela 13 – Os paradigmas e sua posição teórico metodológica	29
Tabela 14 – Centros de custo.....	36
Tabela 15 – Chaves de Repartição.....	37
Tabela 16 – Chaves de Repartição (continuação).....	37
Tabela 17 – Chaves de Repartição (conclusão).....	38
Tabela 18 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais	38
Tabela 19 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (continuação)...	38
Tabela 20 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (conclusão).....	39
Tabela 21 – Bases para repartição dos custos indirectos	43

I - Introdução

Este trabalho pretende estudar e explicar em que consiste uma ferramenta utilizada no controlo de gestão e que é específica da indústria hoteleira, o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), mais particularmente, demonstrar em que consiste o modelo e qual a informação que presta no apoio à tomada de decisão. Propomo-nos igualmente investigar se as empresas portuguesas do sector hoteleiro utilizam ou não este sistema e de que forma está implementado. É um sistema que é largamente utilizado nos Estados Unidos da América (EUA), assim como em hotéis de todo o mundo e é considerado por muitos autores como o mais adequado para o sector. Para alcançar tal objectivo, seleccionámos o método de investigação que se baseia num *case study* e pretende-se responder a questões tais como: se o sistema é utilizado em Portugal, de que forma é utilizado, quais as adaptações ao sistema, caso existam, ou seja, as principais diferenças encontradas entre o modelo teórico e a prática existente no hotel, objecto do *case study*.

A pertinência da escolha do tema reside no facto deste trabalho pretender explorar uma ferramenta utilizada no controlo de gestão de empresas ligadas a uma actividade económica de extrema importância no nosso país e que é a actividade turística, mais particularmente, a indústria hoteleira a qual possui uma linguagem específica e portanto terminologias muito próprias, com uma actividade única, igualmente muito específica. Procura-se responder a questões do tipo, o que é, para que serve, que tipo de informação faculty, quem utiliza a informação, periodicidade com que é analisada a informação, entre outras. Temos igualmente como objectivo, levantar questões pertinentes acerca do tema em estudo e deixá-las em aberto para trabalhos de investigação futuros.

O trabalho está dividido em duas partes, sendo que na primeira parte, define-se em que consiste o tema, ou seja, descreve-se o sistema ao nível da sua teoria. Aqui focaremos a nossa atenção na demonstração de resultados do *USALI*, nos anexos a essa demonstração e à informação que é prestada pelo *USALI*. No segundo ponto desta parte do trabalho, efectua-se uma revisão da literatura existente acerca do tema em estudo.

A segunda parte do trabalho divide-se em dois pontos, sendo que no primeiro se fará uma descrição ou apresentação da teoria dos *case studies*, ou seja, como se deu o seu aparecimento e na segunda parte, inclui-se o *case study* propriamente dito, com o objectivo de mostrar um caso prático de como está a ser utilizado o *USALI* em Portugal. O segundo ponto desta parte do trabalho, trata da apresentação do hotel, descreve o *USALI* implementado, efectua uma análise comparativa entre a teoria e a prática presente no hotel e por fim, apresenta vantagens e desvantagens sentidas pelos utilizadores.

II - Revisão de Literatura

Este capítulo está dividido em dois pontos, sendo que no primeiro, descreve-se o *USALI* ao nível da sua teoria, ou seja, em que consiste o sistema e as partes que o compõem, nomeadamente a demonstração de resultados e os anexos a essa demonstração. Termina com a informação que o *USALI* presta aos seus utilizadores. No segundo ponto efectua-se uma revisão da literatura existente, ao nível de estudos empíricos em que se evidenciarão as conclusões a que chegaram os investigadores acerca deste tema.

Antes de se iniciar o desenvolvimento do capítulo propriamente dito, vamos definir alguns conceitos como os custos directos e custos indirectos, os custos fixos e custos variáveis. Segundo Caiado (2008) os custos directos, são os que concorrem directamente para o fabrico de um produto e os custos indirectos, concorrem de forma indirecta. Os custos fixos, refere, são aqueles que variam com o tempo e não com o nível de actividade. Já os custos variáveis são aqueles que estão relacionados com as variações do volume da actividade ou vendas. Ora isto já não acontece com os custos fixos, que não oscilam com as variações da actividade da empresa, mas sim com o passar do tempo.

Existe um termo que é específico da hotelaria pelo que decidimos mantê-lo sem traduzir, os “*amenities*”, que compreende os produtos de higiene e conforto à disposição dos hóspedes, nos quartos do hotel, como os sabonetes e o gel de banho, por exemplo, entre muitos outros.

2.1 O Uniform System of Accounts for the Lodging Industry

O *USALI*, descrito pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) foi desenvolvido nos Estados Unidos da América (EUA). Desde 1926 que nos EUA existe uma contabilidade organizada e uniforme para o sector hoteleiro. Uma das grandes vantagens apontadas é o facto de as demonstrações financeiras das unidades hoteleiras se poderem comparar, tanto pelos utilizadores ao nível interno, entre filiais, como ao nível externo, entre as unidades hoteleiras no geral.

Permite uma comparação das situações financeiras ou mesmo das performances operacionais.

A sua utilização ultrapassou fronteiras e é implementada pelas empresas hoteleiras em todo o mundo. Em Portugal, é igualmente utilizada e não sendo obrigatória, podem-se realizar alterações. Tais adaptações apenas são possíveis, já que é utilizado mais como uma ferramenta usada no apoio à tomada de decisão, que não sendo obrigatória, não está normalizada e tão pouco é uniforme. Cada gestor adaptará esta ferramenta como julgar ser-lhe mais conveniente.

Alves (1998) refere que é um sistema contabilístico claro, simples e objectivo, bastante mais analítico, que fornece mais elementos de informação e de análise ao gestor.

Além dos documentos contabilísticos obrigatórios que as empresas hoteleiras têm de elaborar, nos EUA e que são, o balanço, a demonstração de resultados, a demonstração de capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, são elaboradas ainda, demonstrações de resultados, mas por departamento. Estas demonstrações de resultados irão proporcionar informação considerada pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966), como essencial para reportar e analisar os resultados operacionais, mas agora, com a especificidade de prestarem a informação por departamento. As empresas são então divididas ou organizadas em departamentos (secções, divisões, etc.) definidos de forma lógica e ordenada possuindo um responsável pelas mesmas. Com esta divisão pretende-se obter os resultados de cada departamento, ou seja, de que forma contribuíram para a formação do resultado global da empresa e por outro lado, a responsabilização do correcto uso dos recursos colocados à disposição do gestor.

A departamentalização é um factor que distingue a filosofia do *USALI*, a qual tem como objectivo de se chegar, como já foi referido, ao resultado de cada um dos departamentos em que a empresa se reparte e a responsabilização de uma pessoa – o gestor departamental, pelos destinos desse departamento, tanto dos resultados obtidos como da aplicação dos recursos colocados à sua disposição.

Podemos verificar a existência de mais de trinta departamentos, apresentados pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) podendo este número variar de empresa para empresa, consoante as especificidades e dimensão de cada uma e os mesmos serão adequados à sua realidade. Como sabemos, o principal serviço prestado por um hotel é o de alojamento, o aluguer de quartos, ou seja, permitir a pernoita de uma pessoa ou de um turista ou vários. No entanto, existe uma variada panóplia de outros serviços de que os turistas poderão dispor, no hotel, em que para além das refeições, poderão ainda existir serviços como cabeleireiro, ginásio, piscina, *babysitting*, *rent – a – car*, animação, bem-estar (massagens, sauna, SPA), lojas (revistas, pronto a vestir, mini mercados), etc. Com estes exemplos percebe-se o porquê da existência de mais de trinta departamentos, assim como o facto de o seu número variar consoante a dimensão de cada hotel e dos serviços que colocam à disposição, daí que se efectuarão ajustamentos nas demonstrações, no sentido de adequar as mesmas à realidade de cada caso.

De referir ainda que existe o exemplo de um quadro de contas que servirá de base ao tratamento contabilístico das operações a registar e ainda uma listagem, contendo um rol de custos que podem surgir diariamente nos hotéis e ajudar assim à sua classificação, mais uma vez, de forma uniformizada. O quadro de contas utiliza uma numeração de doze dígitos, divididos por quatro *clusters*, de três dígitos cada. Os primeiros três dígitos correspondem à propriedade; os segundos aos departamentos, tanto de proveitos como de custos, o terceiro grupo de três dígitos, às principais contas do balanço e demonstração de resultados e o último grupo, a possíveis subcontas para análise e controlo. Cada hotel adequará às suas necessidades de informação a tabela de contas sugerida. Como por exemplo, utilizar somente o segundo e o terceiro *cluster*, os quais dizem respeito aos departamentos e às contas do balanço e da demonstração de resultados.

Relativamente à desagregação das contas do segundo cluster, apresenta o seguinte, 000 – toda a propriedade hoteleira, sem departamento específico; 100 – departamento de quartos; 200 – departamento de comidas; 300 – departamento de bebidas; 400 – departamento de telecomunicações; 500 – loja de lembranças; 550 – garagem e

parqueamento; 570 – outros departamentos operacionais; 590 – alugueres e outros proveitos; 600 – administrativos e gerais; 700 – *marketing*; 800 – manutenção; 850 – custos utilitários; 900 – salários da gestão; 950 – custos fixos.

É igualmente apresentada uma desagregação do plano de contas para o terceiro cluster, no qual existem oito classes de contas, o activo (100-199), o passivo (200-279), o capital próprio (280-299), os proveitos (300-399), o custo das vendas (400-499), os custos com o pessoal (500-599), outras despesas (600-699) e os custos fixos (700-799). A numeração apresentada entre parêntesis é a sugerida para a subsequente desagregação das contas dentro de cada um dos oito grupos ou classes de contas. O nosso plano de contas pode ser comparado a esta parte.

Concluindo, existe uma classificação por departamentos (segundo *cluster*) e uma classificação pela natureza dos proveitos e dos custos, a qual está patente no terceiro *cluster*, na classe dos proveitos, dos custos das vendas, dos custos com o pessoal, das outras despesas e dos custos fixos. Isto permite a elaboração dos vários documentos contabilísticos, da demonstração de resultados dita normal e das demonstrações departamentais, mais precisamente. A primeira é elaborada com base no que aparece lançado no terceiro *cluster* e a segunda é elaborada com base na informação contida no segundo *cluster*.

Está ainda previsto um anexo para o caso de o hotel possuir um casino nas suas instalações. Nesse caso, criar-se-á um novo departamento, a incluir nas demonstrações. No caso de o hotel estar a ser gerido por uma entidade externa, também existe um anexo específico que deve ser elaborado e incluído nas demonstrações.

Outro aspecto que consideramos importante referir neste trabalho, é o facto de nos termos apercebido de que existe uma grande diferença entre as demonstrações de resultados obtidas pelo *USALI* e a nossa demonstração de resultados (DR), que é precisamente a natureza dos custos. Se na nossa DR os custos aparecem organizados por natureza e separados por operacionais, financeiros e extraordinários (a descontinuar no novo sistema contabilístico), no *USALI*, eles aparecem organizados segundo a

classificação de directos, indirectos ou fixos. Os custos variáveis, também existem, no entanto, esta classificação não é importante para este aspecto. De facto, eles serão colocados nas demonstrações conforme a sua classificação em directos ou indirectos. Não existe a noção de financeiro ou extraordinário como na contabilidade que nós conhecemos. Por exemplo, os ganhos ou perdas com as diferenças de câmbio, que, na nossa DR, apareceriam nos proveitos ou custos financeiros, no *USALI*, ficarão num departamento de outros ganhos. O mesmo acontece no caso do recebimento de juros. Um outro exemplo é o caso do pagamento dos juros de empréstimos bancários, que na nossa DR apareceriam, segundo a mesma lógica, nos custos financeiros, mas que no *USALI*, aparecem como um custo fixo, fora dos departamentos. Contudo, se qualquer dos custos mencionados anteriormente for directo, nesse caso e só assim, irá para o departamento a que diz respeito.

2.1.1 A Demonstração de Resultados Resumo

Conforme referido, este trabalho debruça-se igualmente sobre a informação financeira obtida ou trabalhada por departamento e a mesma está representada num mapa que se chama de Demonstração de Resultados Resumo, no seu nome original “*Summary Statement of Income*”. Esta demonstração fornece um resumo da actividade de todo o hotel e é elaborada com base em anexos, no seu nome original “*schedules*”, os quais, por sua vez, são elaborados para cada um dos departamentos existentes na empresa. Podemos concluir que estes anexos são demonstrações de resultados, mas contendo dados que dizem respeito a cada um dos departamentos do hotel. Portanto, na demonstração de resultados resumo (DRR), apresentada na tabela 1, podemos ler os resultados obtidos pelos vários departamentos assim como o resultado do hotel no final do período económico. Diz-se de resumo, pois vai buscar a informação aos anexos de uma forma global, não discriminada. Se pretendermos a leitura mais detalhada das rubricas de custos e de proveitos de cada um dos departamentos, existe a correspondência, por meio de uma numeração, entre a DRR e os vários anexos que a suportam.

USALI: um *Case Study* no Hotel Baía

Tabela 1 - Demonstração de Resultados Resumo

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS RESUMO						
	Anexos	Vendas	Custo das Vendas	Salários	Outros Custos	Lucro (Prejuízo)
Departamentos operacionais						
Quartos	1					
Comidas	2					
Bebidas	3					
Telecomunicações	4					
Garagem e Estacionamento	5					
Campo de Golfe	6					
Loja de Golfe	7					
Lavanderia (hóspedes)	8					
Ginásio	9					
Piscina	10					
Campo Tênis	11					
Loja de Tênis	12					
Outros Departamentos Operacionais	13					
Aluguers e Outros Proveitos	14					
	Total de Departamentos Operacionais					
Custos Operacionais não Distribuídos⁽¹⁾						
Administrativos e Gerais	15					
Recursos Humanos	16					
Sistemas de Informação	17					
Segurança	18					
Marketing	19					
Custos do Franchising	19a					
Transportes	20					
Manutenção	21					
Custos Utilitários	22					
	Total Custos Operacionais não Distribuídos					
Totais						
Resultado depois Custos Operacionais não Distribuídos						
Salários da Gestão	23					
Rendas, Taxas/Impostos e seguros	24					
Resultado antes de Juros, Depreciação e Amortização e Impostos⁽²⁾						
Juros	25					
Resultados antes de Depreciação, Amortização e Impostos						
Depreciação e Amortização	26					
Ganhos ou Perdas na Alienação de Imobilizado						
Resultados antes de Impostos sobre o rendimento						
Impostos sobre o rendimento	27					
Resultado Líquido						

(1) Pode incluir-se uma linha para as despesas de instalação, se tal for apurado em separado

(2) também conhecido como EBITDA - Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization

A DRR está dividida, essencialmente, em três partes: os “departamentos operacionais” e os “custos operacionais não distribuídos”. Claramente existem estas duas partes, com os nomes já mencionados. A terceira parte apresenta os custos fixos, no entanto, esta última parte não tem uma nomenclatura específica, uma vez que, depois de retirado o “total dos custos operacionais não distribuídos” ao “total dos departamentos operacionais”, (parte 1 - parte 2), apura-se o “resultado depois dos custos operacionais não distribuídos”, após o que a este resultado se vão subtraindo custos, que verificamos serem fixos até se chegar ao resultado líquido do exercício. Os custos fixos que se podem observar na DRR são os seguintes: salários da gestão (no caso de a gestão estar a ser efectuada por uma empresa externa contratada para esse efeito); rendas, taxas e impostos prediais e seguros; juros; depreciação e amortização; ganhos ou perdas na venda de imobilizado e por fim, o imposto sobre o rendimento.

Na parte dos departamentos operacionais colocam-se todos os departamentos que geram vendas, em que, para cada um deles aparece a informação relativa às vendas, ao custo das vendas, salários, outros custos e o lucro/prejuízo. Acrescenta-se ainda, uma coluna que faz a correspondência entre os anexos e a DRR. É no anexo que aparecem todos os valores discriminados, de custos e proveitos e os totais é que vão para a DRR. Ou seja, na DRR, aparecem apenas os totais, que por sua vez, estão explicitados nos vários anexos. Os custos directos entram para esta secção do *USALI*. O tratamento destes custos é fácil, uma vez que sendo directos, sabe-se inequivocamente a que departamento dizem respeito, ou seja, qual foi o departamento que originou estes custos. A informação que se consegue obter com esta parte é muito importante, pois permite verificar o contributo de cada um dos departamentos para o resultado final da empresa.

No que diz respeito à parte dos custos operacionais não distribuídos, aparecem departamentos que apenas reportam custos, não têm vendas associadas, como por exemplo, o departamento de marketing, manutenção, recursos humanos, etc. Custos como a electricidade, a água, o combustível, o gás, entre outros, são colocados todos juntos num departamento, ao qual foi dado o nome de custos utilitários ou gastos gerais (*Utility Costs*).

Os custos que aparecem nesta parte da DRR, são aqueles que não são facilmente atribuíveis aos departamentos operacionais, por não se saber em que parte incorreram no custo, sendo assim considerados como aplicáveis a toda a empresa.

A razão pela qual não se imputam os custos indirectos aos departamentos operacionais revela uma outra característica do *USALI*, que é a não utilização de chaves de repartição. Embora as opiniões possam divergir, em nome da uniformidade, ficou decidido que o uso de critérios de repartição poderia acarretar subjectividade manipulando a repartição dos custos. A solução apontada foi a criação de uma secção onde tais custos ficariam sem serem repartidos, os “custos operacionais não distribuídos”, já anteriormente mencionado. De facto, não existem repartições teóricas de proveitos e custos, pelo que não faz sentido, dizem, utilizar chaves de repartição. Seriam repartições arbitrárias ou subjectivas, pelo que cada departamento só pode conter proveitos e/ou custos que sejam totalmente controláveis pelo seu responsável. O que significa que todos os custos que digam respeito a um departamento, mas que não seja possível a sua quantificação com rigor (custos indirectos), não devem ser afectos ao departamento, ficando na secção custos operacionais não distribuídos. Existem pressupostos que são especificados pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) para a alocação destes custos aos departamentos. No entanto, se tal for efectuado, servirá apenas para uso interno. Não deve ser divulgado com a restante informação financeira. Ou seja, se o gestor considerar que tem de afectar os custos indirectos aos departamentos e usar essa informação para o estabelecimento dos preços dos serviços ou, por outro lado, para aferir a eventualidade de subcontratação de serviços, conforme é referido, pode fazê-lo. No entanto, tal informação não será disponibilizada para fora da empresa, uma vez que todas as empresas elaborarão as suas demonstrações financeiras no pressuposto de que os custos indirectos não podem ser associados aos departamentos operacionais.

A terceira e última parte, não aparece claramente com a designação de “custos Fixos” mas pela observação das rubricas que aí aparecem e ainda da observação do quadro de contas referido, podemos concluir que esses custos são custos fixos.

Concluindo, a regra fundamental é colocar o que é directo (seja fixo ou variável) nos respectivos departamentos; o que é indirecto coloca-se nos custos operacionais não distribuídos; os custos fixos (que não são directos) aparecem na última parte e à medida que vão sendo subtraídos ao resultado anterior, vão dando origem a resultados intermédios até se chegar ao resultado líquido do exercício. Os custos variáveis ou são directos ou indirectos e arrumados na parte respectiva.

2.1.2 Os Anexos à Demonstração de Resultados Resumo

De um total de vinte e sete anexos à DRR, seleccionámos sete, que considerámos serem os mais significativos, tendo em conta que a actividade principal do hotel é o alojamento e depois as refeições. Com estes anexos, consegue-se ter uma visão mais particular e discriminada de todos os proveitos que contribuíram para o total dos proveitos e de todos os custos que contribuíram para o total dos custos, assim como o resultado final do departamento em análise. Facilita uma gestão mais direccionada para os problemas particulares e específicos de cada departamento, permitindo ao seu responsável delinear objectivos, planos e metas a atingir e o consequente acompanhamento e análise da actividade, a cada momento.

À semelhança do que se passa com todos os anexos que integram a primeira parte da DRR e que são os que compõem os departamentos operacionais, o que vai para a DRR são os totais das rubricas de vendas, neste caso, as líquidas, o custo das vendas (o qual não existe, no caso do departamento quartos), os custos com os salários e os outros custos. É nos anexos que se evidencia como se chega aos totais da DRR, com a desagregação dos custos dentro das rubricas. O total de outros custos é obtido pela soma de catorze parcelas, entre as quais, as comissões, a recolocação de hóspedes, os *amenities*, as reservas, etc., conforme se visualiza na tabela 2.

Tabela 2 - Demonstração de Resultados do Departamento Quartos

QUARTOS - Anexo 1		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Televisão		
Comissões		
Serviços complementares		
Contratos		
Recolocação de hóspedes		
Transporte de hóspedes		
Lavandaria e limpeza a seco		
Linho		
Amenities		
Reservas		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

A rubrica de vendas totais, primeira parcela apresentada na tabela 3, obtém-se pelo somatório das vendas líquidas com o total de outros rendimentos.

Relativamente ao apuramento do custo das vendas, há que ter em conta a chamada ventilação de consumos entre departamentos, neste caso, de comidas para bebidas, valor este a subtrair e de bebidas para comidas, sendo o valor, neste caso, a somar.

Tabela 3 - Demonstração de resultados do departamento Comidas

COMIDAS - Anexo 2		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo das Vendas		
Custo da comida		
Menos custo refeições empregados		
Menos transferências de comidas para bebidas		
Mais transferências bebidas para comidas		
Custo líquido das comidas		
Outros custos de vendas		
	Total do custo das vendas	
Resultado bruto das vendas de comidas		
Outros rendimentos		
Alugueres de salas		
Vendas associadas ao serviço de banquetes		
Cobranças de serviços		
	Total de outros rendimentos	
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Louças, vidros, pratos e linhos		
Contratos		
Lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Custos associados ao serviço de banquetes		
Música e entretenimento		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Na tabela 4 apresenta-se o anexo relativo ao departamento de bebidas, verificando-se o mesmo raciocínio patente no departamento comidas, no que diz respeito à rubrica de vendas totais. Quanto ao apuramento dos consumos do departamento de bebidas, o raciocínio é igualmente idêntico ao departamento comidas.

Tabela 4 - Demonstração de resultados do departamento Bebidas

BEBIDAS - Anexo 3		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo das Vendas		
Custo da bebida		
Menos transferências de bebidas para comidas		
Mais transferências comidas para bebidas		
Custo líquido das bebidas		
Outros custos de vendas		
Total do custo das vendas		
Resultado bruto das vendas de bebidas		
Outros rendimentos		
Cobranças de cobertura		
Cobranças de serviços		
Total de outros rendimentos		
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
Total salários		
Outros custos		
Louças, vidros, pratos e linhos		
Contratos		
Comidas grátis - aperitivos		
Lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Música e entretenimento		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
Total outros custos		
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

De seguida, iremos apresentar os anexos que integram a segunda parte da DRR, ou seja, os custos operacionais não distribuídos. Seleccionámos o anexo referente aos custos com a segurança, apresentado na tabela 5, do qual se destaca informação relativa aos custos com o pessoal e a outros custos.

Tabela 5 – Anexo 18 – Segurança

Segurança - Anexo 18		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Serviço carro blindado		
Contratos		
Material de escritório e equipamento		
Cofre e cacifos		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de segurança		_____

Seleccionámos ainda o anexo referente aos custos com a manutenção, apresentado na tabela 6.

Tabela 6 – Anexo 21 – Manutenção

Manutenção - Anexo 21		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Manutenção e reparação do edifício		
Contratos		
Manutenção e reparação de cortinas e tapeçarias		
Material eléctrico e mecânico		
Elevador		
Engenharia		
Manutenção do chão		
Mobília		
Manutenção de jardins		
Equipamento de quente, de ventilação e de ar condicionado		
Equipamento de cozinha		
Equipamento de lavandaria		
Manutenção dos materiais de prevenção e segurança		
Lâmpadas		
Chaves e cadeados		
Material de escritório		
Pintura e decoração		
Remoção de desperdícios		
Piscina		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Manutenção de veículos		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de manutenção		_____

O departamento manutenção, comparativamente com o departamento segurança, apresenta dados para o mesmo tipo de rubricas, ou seja, os custos com o pessoal e os outros custos.

Por último, incluímos dois anexos que dizem respeito à terceira parte da DRR e que integram a secção dos custos fixos. Destaca-se o anexo relativo aos custos com juros, que apresentamos na tabela 7. Este anexo já não apresenta uma organização das rubricas como os anteriores, uma vez que não há custos com o pessoal associados.

Tabela 7 – Anexo 25 - Juros

Juros - Anexo 25	
	ANO
Amortização de dívida	
Hipotecas	
Fornecedores	
Juros do Leasing	
Outras dívidas de longo prazo	
Outros	
Total de juros	

Inclui-se ainda o anexo para os custos com depreciações e amortizações, apresentado na tabela 8. Também não existem custos com o pessoal, tal como no caso anterior.

Tabela 8 – Anexo 26 - Depreciação e Amortização

Depreciação e amortização - Anexo 26	
	ANO
Bens detidos por Leasing	
Edifício	
Mobiliário e equipamentos	
Leasings e melhoramentos em leasings	
Intangíveis	
Outros	
Total de juros	

De referir que as rubricas que fazem parte dos outros custos estão colocados nas demonstrações por ordem alfabética, no entanto, na tradução optou-se por deixar a ordem inicial, ainda que fora da regra alfabética.

2.1.3 A Informação Prestada pelo USALI

Além de toda a informação financeira que já conhecemos, obtida ao nível global da empresa e que a análise financeira disponibiliza, a departamentalização e a consequente elaboração das demonstrações departamentais, vem fornecer outro tipo de informação, agora por departamento. Este tipo de informação vem igualmente auxiliar a tomada de decisões e o gestor nas suas funções diárias, permitindo agora actuar no departamento em que foi detectado que algo não está a correr bem, no caso do resultado do departamento ser negativo ou não corresponder às expectativas criadas ou orçamentadas.

Da observação da DRR, verifica-se a riqueza que cada departamento gerou, na parte dos departamentos operacionais, na última coluna da primeira parte – “Lucro/Prejuízo”. Pode-se ler ainda a informação quanto ao volume de vendas, o custo das vendas, o valor dispendido com os salários e os outros custos. Na segunda parte, nos custos operacionais não distribuídos, pode-se verificar quanto custou à empresa a manutenção de cada departamento que integra esta parte. Lê-se informação relativa aos salários e outros custos e consequente prejuízo. Aqui o prejuízo é relativizado e entendido como um valor a ser dispendido para a prestação dos serviços pelo hotel. Será sempre um prejuízo uma vez que não existem vendas associadas a estes departamentos. Podemos verificar quanto custa ou o que representa para a empresa possuir departamentos como a segurança, a manutenção, por exemplo. Da diferença entre o “total dos departamentos operacionais” e o “total dos custos operacionais não distribuídos”, obtém-se o “resultado depois de custos operacionais não distribuídos”. Ou seja, se ao resultado gerado pelos departamentos operacionais forem retirados os custos indirectos e se esse valor continuar positivo, conclui-se que a empresa consegue suportar os custos

indirectos com a riqueza gerada pelos departamentos operacionais. Esta diferença deve ser positiva, pois após os custos directos, a empresa ainda suporta uma grande quantidade de custos, absolutamente necessários ao bom desenrolar da actividade (os custos indirectos e os custos fixos). Poderá ainda verificar-se o peso que os custos indirectos representam para a empresa. Após a obtenção deste resultado, vão-se diminuindo os custos fixos, seguindo-se no sentido do “resultado líquido do exercício”, à medida que se vão lendo resultados intermédios como por exemplo, o *EBITDA*. Esta leitura faz-se, portanto, da DRR. Se quisermos verificar como se chegou aos totais das vendas, dos custos com o pessoal e dos outros custos, relativamente a cada departamento, podemos ler os respectivos anexos.

O que atrás ficou referido consiste numa leitura que facilmente se faz pela observação e interpretação das demonstrações. No entanto, há outro tipo de informação que se pode retirar do *USALI*, nomeadamente, uma análise comparativa entre o período corrente e o que foi orçamentado, uma análise comparativa entre os valores reais do período corrente e do período anterior, uma análise percentual entre proveitos e custos, bastando para tal, adequar as demonstrações àquilo que o gestor pretende obter, incluindo as colunas necessárias para o efeito. Por exemplo, inserir uma coluna para valores do ano corrente, em valor e percentagem, outra coluna para o orçamento, igualmente em valor e em percentagem e ainda uma coluna referente a valores do ano anterior, em valores e em percentagem, conforme se apresenta na tabela 9.

Tabela 9 – Demonstração de resultados – desdobramento das colunas

Ano Corrente		Orçamento		Ano Anterior	
€	%	€	%	€	%

De referir ainda que a gestão orçamental mencionada pelo *Educational Institute of the American Hotel & Motel Association* (1966) tem por objectivo a elaboração de orçamentos mensais para cada um dos departamentos e o alcance de duas funções importantes numa gestão orçamental, planear e controlar. Como exemplos do que se pode tratar nas reuniões realizadas neste âmbito, incluídas no livro, temos a análise das

operações do ano corrente; análise às condições gerais do negócio; análise à situação actual da competitividade; análise aos rácios; análise aos níveis de ocupação e vendas brutas.

Um outro tipo de informação igualmente importante que pode ser obtida com a implementação de um sistema de controlo de gestão que utilize os princípios do *USALI* é relativa à análise de rácios e indicadores de gestão, por um lado e a elaboração de estatísticas, por outro.

Relativamente aos rácios, está-se a referir a rácios de liquidez, solvabilidade, rácios de actividade, rentabilidade e rácios operacionais. Estes últimos, os rácios operacionais, são mais específicos da actividade hoteleira, em que temos nomeadamente, a taxa de ocupação média dos quartos (vendas quartos/quartos pagos ocupados); a média de vendas por pessoa (total de vendas das comidas/total clientes); o rácio de comidas (custo das vendas de comidas/vendas de comidas); o “rácio do pessoal” (custos com o pessoal/total das vendas).

Quanto às estatísticas, são calculadas tanto para o departamento quartos como para o departamento comidas e de bebidas. Os rácios de ocupação apenas são calculados para o departamento quartos.

Para terminar, de referir que ainda é efectuada outra análise, mais precisamente o ponto de equilíbrio ou ponto crítico das vendas. O ponto crítico é calculado para a empresa vista como um todo, ou seja, é obtido quando o total dos proveitos iguala o total dos custos. Pode ser obtido em valor ou em quantidade, sendo que este último dado é usado para auxiliar no planeamento da actividade para um determinado período. Para esta análise é necessário determinar quais os custos fixos e os custos variáveis totais, pelo que é definido o que cada um deles representa e tais conceitos são iguais ao que já foi apresentado anteriormente. Acresce ainda um tipo novo de custos, os custos mistos, que são aqueles que têm uma parte fixa e outra variável e que, para a análise ao ponto crítico, deverão ser decompostos na sua parte fixa e variável e adicionar aos valores dos custos fixos e variáveis já obtidos. Como exemplo é dado o caso das telecomunicações,

em que uma parte é fixa, é um valor que faz parte do contrato e é sempre igual, não variando com o volume das chamadas e a outra parte, variável, a qual está ligada com a quantidade de chamadas efectuadas e que será superior ou inferior consoante se realizem mais ou menos chamadas, respectivamente.

2.2 Revisão de Estudos Empíricos

A revisão de estudos empíricos permitiu encontrar os cinco artigos apresentados na tabela 10, em que o *USALI* é objecto de estudo.

Tabela 10 – Os estudos empíricos e o seu objectivo

Artigo	Objectivo do estudo
Kwansa e Schmidgall (1999)	O <i>USALI</i> como objecto principal do estudo
Cruz (2007)	Sistemas de medição da performance usadas pela <i>joint venture</i> em análise
Chan e Wong (2007)	Aplicabilidade/adequabilidade do <i>USALI</i> à realidade do mercado turístico chinês
Persic <i>et al.</i> (2001)	Enquadramento conceptual para um sistema de medição da performance e de custos
Pavlatos e Paggios (2007)	Práticas actuais de contabilidade de custos na indústria hoteleira da Grécia

De seguida, apresenta-se uma análise comparativa entre os estudos anteriormente referenciados, na tabela 11.

Tabela 11 – Mapa comparativo dos estudos empíricos

Artigo	País	Método de recolha de dados	Número de respostas	Utilização do <i>USALI</i>
Kwansa e Schmidgall (1999)	EUA	Questionário	112	78%
Cruz (2007)	Portugal	<i>Case study</i>	1	100%
Chan e Wong (2007)	China	Entrevista	110	não refere
Persic <i>et al.</i> (2001)	Croácia	Questionário	não refere	40%
Pavlatos e Paggios (2007)	Grécia	Inquérito	85	11,80%

Kwansa e Schmidgall (1999) pretendem com este estudo averiguar o papel do *USALI* na gestão das empresas da indústria hoteleira, ao nível da prática contabilística, nomeadamente o quanto está disseminado e aceite, por um lado e o quanto está a ser utilizado, por outro. O autor conclui que o *USALI* é muitas vezes mal compreendido e pouco utilizado. No entanto, existe um suporte substancial para o sistema e para as modificações efectuadas da oitava para esta nona edição, modificações essas, que dizem respeito ao tratamento contabilístico das despesas de instalação, das louças e vidros, das gratuidades do serviço de banquetes. São apontadas ainda algumas objecções que deveriam ser tidas em conta no futuro, refere o autor.

Obtiveram-se 112 questionários respondidos (22% respostas), entre membros do “Hospitality Financial and Technology Professionals”. Do estudo retira-se que relativamente ao conhecimento do *USALI*, 11% conheciam mal o sistema, 50% admitiram que o seu conhecimento do *USALI* era bom e 9% conheciam-no de forma excelente. Outro dado obtido, foi que cerca de 88% dos questionados, referiram que sabiam da sua existência e que 12% não sabiam de nada acerca do *USALI*. Embora o *USALI* tenha sido amplamente divulgado e difundido, os 12% que nada sabiam não deixa de ser surpreendente, referem os autores. Dos resultados anteriores, os autores conseguem obter resposta ao objectivo quando refere em que medida é o *USALI* compreendido. Cerca de $\frac{3}{4}$ (78%) das respostas refere que o *USALI* é usado pelos operacionais, em que 12% indicaram que está a ser usado na íntegra, enquanto que 66%, está a ser utilizado na maioria dos aspectos, mas não em todos. 10% indicaram que não estava a ser usado mesmo e outros 10% que desconheciam se estava a ser usado ou não. Com estes dados pode tirar conclusões para responder ao segundo objectivo, quem tomou a decisão da implementação do *USALI*. A decisão de implementar o *USALI* foi tomada ao nível corporativo (57 participantes); a decisão foi tomada ao nível financeiro executivo em 28 participantes; nos restantes 27 hotéis, a decisão de seguir o *USALI* foi tomada pelo director geral, pelo dono ou ainda por outra autoridade. O terceiro objectivo, saber quem decide o seu uso, fica assim respondido. Quando perguntados acerca da frequência do uso das informações disponibilizadas pelo *USALI*, 43% referiu uma consulta mensal; 4% usam a informação diariamente; 3%, semanalmente. 37% apresentaram respostas como “2 ou 3 vezes por ano”, “conforme vai sendo necessário”,

“ocasionalmente”, “trimestralmente” e “uma vez por ano”. Finalmente, 13% referiu que não é usado de todo. Relativamente à questão colocada acerca de quem, no hotel, mais usa a informação que o *USALI* disponibiliza, a resposta mais dada, com 84%, foi o director do hotel. Com 8%, foi indicado o assistente do director e apenas com 2%, os empregados dos serviços contabilísticos. No entanto, em cerca de 6% dos casos, foi referido que duas pessoas em simultâneo usavam essa informação (sendo sempre uma delas, o director do hotel).

Os autores referem ainda que colocaram duas questões de resposta aberta, em que foram questionados pelos benefícios em adoptar o sistema e as objecções do ponto de vista operacional.

Das 98 pessoas que tinham conhecimento do *USALI*, responderam a esta questão, 76, para uma taxa de respostas de 78%, que avançaram que os benefícios ou vantagens apontadas foram a estandardização, a uniformidade, a comparabilidade e a consistência que a utilização do *USALI* permitia.

Já na questão relativa às objecções, responderam 24 entrevistados, dos 98, para uma taxa de respostas de 24%. 23 pessoas que responderam a esta questão, responderam igualmente à questão das vantagens, enquanto que apenas 1 pessoa indicou uma objecção, sem ter indicado nenhuma vantagem. Outras 10 pessoas responderam “nenhum” a esta questão.

Cinco respondentes referiram como objecção o tratamento das gratuitidades. Um deles disse que tratar uma gratuitidade como um proveito, distorce os proveitos assim como os cálculos efectuados com base nos mesmos, como os salários da gestão, por exemplo. Quatro respondentes, referiram-se à uniformidade e à compreensão da informação por não financeiros. Dois respondentes sentiam que mais do que aumentar a uniformidade, criavam-se mais áreas negras (não especificaram). Outros dois respondentes afirmaram que o *USALI* não era muito bem interpretado por pessoas de fora. As restantes objecções apontadas foram as que a seguir se apresentam: não preenche as necessidades de todos; a oportunidade de ser criativo não estará tão disponível; poderá não ser aplicável em todos os aspectos a todos os estabelecimentos hoteleiros; tende a complicar as demonstrações financeiras; a lógica por trás das novas provisões não está

de acordo com as necessidades operacionais e por último, consome muito tempo e envolve muita papelada.

Cruz (2007) pretende explorar em que medida estão a ser usados novos e tradicionais sistemas de medição da performance, numa *joint-venture*, entre uma cadeia internacional de hotéis e um hotel português. A autora utilizou o *case study* como método de investigação e a obtenção dos dados foi feita através de entrevistas. A conclusão a que chega é que a técnica mais utilizada na medição da performance, são os orçamentos e seu controlo, ou seja, a análise ao que foi orçamentado e os dados reais. Outra forma de medição da performance apontada é a análise aos resultados financeiros com base em comparações ano a ano.

A informação contabilística colocada à disposição dos gestores, referente à sua performance, é obtida com base na contabilidade. O tratamento contabilístico é realizado tendo por base o plano de contas desenvolvido a partir das linhas de orientação constantes do *USALI*. Esta informação é prestada ao nível da empresa vista como um todo, ou seja, obtendo os totais globais, assim como por departamento. Tal informação é disponibilizada mensalmente e entre ela encontra-se a comparação entre dois anos, assim como o orçamentado e o real. Portanto, os sistemas de medição da performance são elaborados com uma informação financeira obtida com base numa contabilidade efectuada sobre os princípios do *USALI*. A medição da performance é ainda completada com indicadores como a taxa de ocupação, preço médio por quarto, o REVPAR (abreviação, em português, para “*Revenue per Available Room*”) e o volume de vendas dos segmentos mais importantes e a rotação dos clientes, sendo que os três primeiros indicadores são considerados importantes, por serem variáveis directamente relacionadas com os proveitos.

Chan e Wong (2007) pretendem com este estudo, avaliar o formato contabilístico actual nos hotéis e a subsequente informação para a gestão que é prestada na China. Sugerem ainda o desenvolvimento do enquadramento, ainda que preliminar, para o estabelecimento de uma contabilidade uniforme para a hotelaria, na China.

Neste estudo, a metodologia de recolha de dados consistiu em entrevistas de grupo, a 112 entrevistados, de mais de 25 hotéis, em que os tópicos de conversa eram os seguintes: desenvolvimento de novos departamentos; melhoramentos nas demonstrações; desenvolvimento da estrutura das demonstrações. A conclusão a que chegaram foi que a aplicabilidade do *USALI* não se revelou muito fácil devido às especificidades do mercado chinês. Foram assinalados nove novos departamentos, tanto de proveitos como de custos e recomendada a preparação de nove novos anexos considerados relevantes, assim como novas rubricas dentro dos mesmos.

Presentemente, há dois tipos de formatos quanto à informação financeira prestada pelos hotéis, um que deriva do governo e o outro que deriva do que é feito a nível internacional, no sector hoteleiro – o *USALI*. O primeiro serve essencialmente para fins estatísticos. Este estudo aponta uma dificuldade na aplicabilidade do *USALI* na China, facto já apontado anteriormente e salienta que o desenvolvimento que se verificou na China ao nível turístico, nos últimos anos, veio reforçar a ideia de que há que ter em atenção as especificidades da actividade turística neste local, no sentido de rever e otimizar os mecanismos de reporte financeiro.

Persic *et. al* (2001) pretende alcançar o objectivo de mostrar como os hotéis podem aumentar a sua competitividade através do uso de melhores sistemas de contabilidade de gestão, apresentando o desenvolvimento de um enquadramento conceptual para sistemas de medição de performance e de custos, no sentido de fornecer aos hotéis uma ferramenta que os auxilie no seu objectivo de alcançar uma melhor performance. Os autores concluem que a redefinição dos seus sistemas de contabilidade de gestão podem facilitar o melhoramento da sua competitividade e conseqüente performance.

Este estudo foi realizado em empresas do sector hoteleiro, tendo sido utilizado o questionário como método de obtenção de informação. O seu objectivo é o de avaliar a prática corrente em relação à contabilidade de gestão e o uso da informação contabilística. Os autores chegaram a várias conclusões. Primeiro refere-se ao nível de implantação do *USALI* nos hotéis da Croácia, em que os resultados obtidos foram de 40%, para completamente implementado; 29% para parcialmente implementado e de 20% a ser implementado. Os autores concluem que os gestores croatas estão conscientes

do valor deste sistema. Outro facto questionado foi a importância da utilização dos anexos, em que 72% das respostas afirmaram que consideravam indispensáveis dois deles, “Quartos” e “Comidas e Bebidas”. Quanto à periodicidade do reporte destes anexos, 45% prefere um reporte mensal, enquanto 32% tem preferência por um reporte diário. Para os anexos de “alugueres e outros proveitos”, “recursos humanos”, “salários”, são considerados indispensáveis em 50% das respostas. Já os anexos de “marketing”, “taxas e juros” e “depreciação e amortização”, são considerados indispensáveis entre os 30% e os 45%. Para estes anexos a periodicidade da sua consulta é mensal. Para finalizar, referem ainda que o *USALI* não é mais conhecido nem mais utilizado, devido à fraca presença que ainda se assiste no que diz respeito à utilização das tecnologias de informação, assim como à fraca formação dos recursos humanos. Os autores concluem dizendo que os hotéis na Croácia devem implementar este sistema.

Pavlatos e Paggios (2007) pretendem caracterizar o estado actual das práticas de contabilidade de custos nos hotéis da Grécia. Utilizaram inquéritos como forma de obtenção de informação, dos quais foram obtidas 85 respostas. Os resultados a que chegaram revelaram que a maioria dos hotéis utiliza sistemas de contabilidade de custos tradicionais. Com o estudo conseguiram concluir ainda que os hotéis possuem tanto uma estrutura de custos fixos como uma proporção de custos indirectos, ambas consideradas pelos autores como sendo elevadas.

Dos inquéritos efectuados por estes autores, conclui-se que o *USALI* está a ser usado apenas em 11,8% dos hotéis, na Grécia. Ou seja, a maioria dos hotéis, cerca de 88%, não utiliza o *USALI*. O estudo refere que a maioria que usa o *USALI*, são hotéis que fazem parte de cadeias multinacionais (53,3%), enquanto que apenas 2,9%, que não fazem parte de cadeias internacionais de hotéis utiliza o *USALI*.

Algo muito importante que podemos retirar deste estudo, é que ele aponta características muito particulares desta indústria: a capacidade instalada, a qual é fixa; a precibilidade; o padrão da procura; a vida útil do produto; actividade/serviço em tempo real; a produção e a concepção; a localização e o tamanho; o trabalho e o capital

intensivo e a sua estrutura de custos. Outro aspecto referido, igualmente muito importante, é a estrutura de custos que se pode verificar na maioria dos hotéis: os custos fixos assumem uma proporção muito maior do que a dos custos variáveis, normalmente de 3/4. Os custos fixos que mais contribuem para este facto são os custos com o pessoal, já relativamente aos custos variáveis, prendem-se com os consumos das matérias-primas. Relativamente aos custos indirectos, os autores referem que rondam os 47%, o que consideram elevado.

Como aspectos a reter dos estudos explorados nesta parte do capítulo, podemos dizer que o *USALI* é mais utilizado nos EUA (78%), seguindo-se a Croácia (40%) e por último a Grécia (11,8%), o que não é de estranhar, pois os EUA é o país em que foi desenvolvido.

Relativamente à periodicidade com que é consultado, o período mensal é o mais indicado (43%), seguido de uma consulta diária ao sistema (4%).

Quem mais utiliza a informação prestada pelo sistema, é o director do hotel (84%), seguido do assistente do director (8%).

Em dois dos estudos é referido que o *USALI* não está a ser totalmente utilizado, ou seja, alguns aspectos não estão a ser seguidos.

III - Case Study

Numa primeira parte, explica-se o porquê do uso deste método de investigação que é o *case study* e desenvolveremos, com base na literatura o seu aparecimento e desenvolvimento. Na segunda parte deste capítulo, apresenta-se o *case study* propriamente dito, onde se efectua a caracterização do hotel em estudo, a prática presente no hotel com a implementação do *USALI*, fazendo uma descrição do sistema implementado, seguindo-se uma análise comparativa entre a teoria e a prática. Finalmente, mencionam-se vantagens e desvantagens.

3.1 A Teoria dos Case Study's

O estudo da contabilidade (Vieira, 2009) tem vindo a ser realizado com uma crescente preocupação de focar a contabilidade no seu contexto empresarial e social, assumindo uma visão subjectiva dos fenómenos e suas interacções, ao contrário do paradigma, ainda dominante, que defende o estudo de uma realidade objectiva, em que as pessoas possuem um comportamento objectivo e racional, sendo portanto, o investigador, neutro e passivo. Este paradigma, dito positivista, usa um modelo teórico, na definição de hipóteses, as quais são testadas e os resultados obtidos, generalizados. Já os paradigmas alternativos, ditos métodos mais naturalistas, usam o trabalho de campo, em que a contabilidade é estudada no seu ambiente natural, através de observação os quais pretendem uma análise global e um entendimento geral da contabilidade no seu quotidiano.

Segundo Chua (1986), o processo de investigação é condicionado por três factores, os quais são sequenciais:

- A ontologia, a qual define a posição do investigador frente à natureza da realidade do fenómeno em estudo;
- A epistemologia, que define a forma de alcançar o conhecimento sobre o fenómeno;

- A metodologia, que será o processo através do qual se pode realizar a investigação.

Chua (1986) refere que a ontologia aparece primeiro influenciando a epistemologia e a metodologia. Na figura 12, verifica-se esta ligação. A relação entre a teoria e a prática (C.) será obtida pela relação entre o conhecimento e a realidade empírica, se considerarmos o conhecimento como sendo as “crenças sobre o conhecimento” (A.) e a realidade empírica como sendo as “crenças sobre a realidade física e social” (B.).

Tabela 12 – Classificação dos pressupostos

A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> Epistemologia Metodologia
B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> Ontologia Intenção humana e racionalidade Ordem/conflito societal
C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u>

Com base nestes três factores, diversos autores classificam a investigação em contabilidade pela definição de grandes paradigmas. Os objectivos da investigação e o posicionamento teórico e filosófico do investigador vão condicionar a escolha na definição do paradigma a seguir. Hopper e Powel (1985) propuseram três categorias de investigação em contabilidade: a positivista, a interpretativa e a crítica, assim como Chua (1986), que classifica a investigação em contabilidade como investigação positivista, a qual é predominante em contabilidade, apresentando ainda outros dois tipos de alternativas, a investigação interpretativa e a investigação crítica. A posição de Chua (1986) é semelhante à de Hopper e Powel (1985). Vieira (2009) apresenta as principais características de cada um destes três tipos de investigação, tal como é apresentado na tabela 13.

Tabela 13 – Os paradigmas e sua posição teórico metodológica

<p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação dominante</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> A teoria e as observações são independentes entre si podendo estas ser utilizadas para verificar ou contrariar uma teoria. Os métodos quantitativos de recolha e análise de dados são preferidos para proporcionar uma base para as generalizações.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade empírica é objectiva e externa ao sujeito. Os actores humanos são essencialmente objectos passivos que procuram racionalmente objectivos de maximização da utilidade. A sociedade e as organizações são fundamentalmente estáveis e o conflito «disfuncional» pode ser gerido através da concepção de sistemas de controlo apropriados.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A contabilidade trata de meios, não de fins (é neutra) e as estruturas institucionais existentes não são questionadas.</p> <p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação interpretativa</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> A teoria serve para explicar as intenções humanas. A sua adequação é avaliada pela sua consistência lógica, interpretação subjectiva e de acordo com as interpretações de senso comum dos actores. Os métodos utilizados pretendem estudar os actores no seu dia-a-dia: etnografia, estudos de caso e observação participante.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade considera-se criada socialmente e objectivada através da interacção humana. A acção humana é intencional e o seu significado baseado no contexto social e histórico. A ordem social é assumida e medeiam-se os conflitos através de significados partilhados.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A teoria procura explicar a acção e compreender como se produz e reproduz a ordem social.</p> <p style="text-align: center;">Pressupostos da investigação crítica</p> <p>A. <u>Crenças sobre o conhecimento</u> Os critérios para avaliar teorias são temporais e limitados pelo contexto. Os métodos mais utilizados são estudos de caso e investigação histórica e etnográfica.</p> <p>B. <u>Crenças sobre a realidade física e social</u> A realidade empírica caracteriza-se por relações objectivas e reais que se transformam e reproduzem através de uma interpretação subjectiva. Aceita-se a intenção humana e a racionalidade, mas analisadas criticamente por se considerar que o potencial humano está alienado por falta de consciência e ideologia. O conflito é endémico na sociedade devido à injustiça e à ideologia social, económica e política. Os seres humanos têm potencialidades inatas que são alienadas por mecanismos restritivos.</p> <p>C. <u>Relação entre a teoria e a prática</u> A teoria tem um imperativo crítico, concretamente a identificação e a eliminação das práticas ideológicas e de domínio.</p>

Fonte: Vieira, 2009: 16, 21 e 24.

A investigação positivista é o paradigma dominante, no entanto, nos finais da década de 70, começaram a surgir aqueles outros dois métodos de investigação, referidos anteriormente. Segundo o estudo de Chua (1986) aliando ao facto da divergência existente entre académicos, acerca da contabilidade ser uma disciplina “multi-paradigmática” ou “multi-escolas”, existem ainda questões de relacionamento entre a teoria contabilística e a prática nas empresas. Adianta ainda, o mesmo autor, que os académicos nem falavam a língua dos contabilistas nem tão pouco conheciam os seus problemas. Surgiram críticas ao uso exclusivo do paradigma dominante, o positivista e verificou-se a necessidade de recorrer a outras formas de estudar a contabilidade, mais precisamente, no seu contexto organizacional e social, em que o investigador assume uma posição subjectiva observando a realidade organizacional e procurando compreender as interacções que nela ocorrem. Esta vertente privilegia o uso do *case study*. A abordagem interpretativa, segundo Chua (1986) enfatiza o papel da linguagem, da interpretação e da compreensão, nas ciências sociais, derivando dos interesses da filosofia germânica. Em vez de construir modelos rigorosos, mas artificiais, esta vertente procura uma compreensão da contabilidade em acção, conseguindo-o através da definição da situação pelo actor ou investigador, analisando assim a forma como se transfere para um enquadramento social mais alargado. Pretende compreender a natureza social das práticas contabilísticas. A abordagem crítica distingue-se da interpretativa por dar uma ênfase especial à forma como a prática contabilística contribui e influencia uma sociedade desigual (Baxter e Chua, 2003). Já a vertente positivista (Vieira, 2009), que se baseia no método científico, que tem como fundamento o positivismo de Auguste Comte, apoia-se nos pressupostos de que existe uma realidade objectiva que deve ser interpretada objectivamente também. Deita mão ao uso da experiência e da observação neutra e objectiva do facto em estudo, o que implica uma separação entre o investigador e o seu objecto de estudo.

Julgamos que a abordagem interpretativa é uma das melhores formas de conseguir trazer para este trabalho a realidade que se vive numa empresa em concreto relativamente à implementação do *USALI* e a sua utilização enquanto instrumento de controlo de gestão, por um lado e por outro, uma ferramenta de apoio à tomada de decisão. Um dos métodos mais utilizados nesta abordagem é a realização de *case*

studys, o que nos parece ser a melhor forma de conduzir o estudo, usufruindo da ligação entre a investigação e a realidade da empresa. Tal ligação é conseguida pelas entrevistas realizadas entre o investigador e o entrevistado.

A utilização deste método é analisado no artigo de Eisenhardt (1989), o qual procura contribuir com três grandes objectivos. O primeiro será o de construir um mapa em que aponta o caminho para a produção de conhecimento a partir dos *case studys* (processo pelo qual são desenvolvidas novas teorias). O segundo objectivo é o de posicionar a produção do conhecimento baseado em *case studys*, num contexto mais alargado, nas ciências sociais, apontando as forças e as fraquezas ao se utilizar o *case study*. O terceiro objectivo é o de enumerar alguns pressupostos para avaliar esta metodologia de investigação.

Os *case studys* utilizam vários modos de obtenção de dados, como a pesquisa de arquivos, a condução de entrevistas, a formulação de questionários assim como a observação directa. Desta forma, a evidência recolhida pode ser tanto qualitativa, como quantitativa ou ambas (Eisenhardt, 1989).

A autora afirma ainda, que os *case studys* podem ser utilizados para variados fins, como por exemplo, para providenciar descrições, para testar teorias ou para a criação de teorias, sendo que é neste último que o trabalho de Eisenhardt tem o seu enfoque, ou seja, será que o desenvolvimento de novas teorias através do *case study* pode ser considerado válido, útil e sério.

Quanto ao processo da construção de teorias com base em *case studys*, Eisenhardt (1989) apontou oito etapas, nomeadamente - o começo; a selecção dos casos; a selecção de métodos de recolha e tratamento de dados e protocolos; a entrada em campo; a análise dos dados; a formulação hipóteses; a literatura existente; atingir o fim.

Quanto ao segundo objectivo do estudo e relativamente às forças apontadas na utilização dos *case studys*, são referidas três, nomeadamente: uma grande probabilidade de gerar novas teorias; a teoria emergente é testável com construções que podem ser

medidas e hipóteses que podem ser provadas como falsas; e a última força apontada reside no facto de a teoria resultante poder ser empiricamente validada. No que diz respeito às fraquezas, são essencialmente duas, em que a primeira advém de uma força e reside na quantidade de informação que é obtida e no facto de o investigador perder a objectividade no estudo por querer incluir toda a informação. Isto vai fazer com que a teoria formulada seja muito rica em pormenores, mas sem a simplicidade de uma visão global do fenómeno. O uso de métodos empíricos produz muita informação e se o investigador não conseguir restringir o uso de toda a informação, poderá estar a produzir teoria sobre casos muito particulares, que resultarão em teorias magras e particulares, sendo esta a outra fraqueza apontada.

Já no que diz respeito ao último objectivo traçado, a forma como se pode avaliar esta metodologia de investigação, Eisenhardt (1989) refere, entre outros, que as boas teorias são as que podem ser testadas, logicamente coerentes e parcimonias (moderada, prudente), adjectivos estes que se adequam neste contexto. Outro aspecto, é o de que existe uma realidade que suporta a teoria, há evidência, tal realidade é observável empiricamente. Finalmente, para ser uma boa teoria ou uma teoria forte, o uso do *case study*, deve produzir novas teorias e não apenas reforçar o que já se conhecia, o que já se sabia.

Seguindo a lógica de Eisenhardt (1989), em que refere que, entre outros objectivos, os *case studys* podem ser utilizados para efectuar descrições, no caso desta dissertação em particular pretende-se precisamente, a descrição de um modelo de controlo de gestão e mais particularmente, com o *case study*, evidenciar um exemplo da sua aplicação prática, num hotel, neste caso concreto.

3.2 A Implementação do USALI no Hotel Baía

Neste capítulo pretende-se analisar a aplicação do sistema, recorrendo para tal à prática presente no Hotel Baía. Num primeiro ponto faremos a apresentação da empresa em estudo, após o que se seguirá a descrição do *USALI* que está a ser utilizado pelo hotel. Seguidamente efectua-se uma análise comparativa, em que se pretende comparar o *USALI* ao nível teórico e aquele que está implementado no hotel. Para finalizar o capítulo, termina-se com uma análise crítica à utilização do *USALI*, em que apresentaremos as vantagens e desvantagens sentidas pelos entrevistados.

3.2.1 Caracterização do Hotel Baía

O Hotel Baía está implementado na Baía de Cascais, desde o ano de 1974. Oferece 113 quartos, em que 10 dos quais são suites, podendo solicitar ainda, quartos *single* ou duplos, com vista terra ou vista mar. O Hotel dedica a sua atenção às actividades de alojamento, restaurante, bares e esplanada; aluga ainda salas para reuniões e possui um parque de estacionamento próprio que também aluga, tanto aos seus clientes como a qualquer pessoa que precise de estacionar o seu carro, beneficiando da localização central que o Hotel Baía possui.

Os clientes de alojamento são divididos pela seguinte classificação: clientes passantes, são os chamados directos, sem reserva, em que se enquadram aqueles clientes que passam e solicitam alojamento na recepção; os clientes que chegam ao hotel através de contratos de colocação, que são aqueles que chegam através das agências de viagem e não pagam no hotel, sendo que o serviço já foi pago à agência; por último, os directos com reserva, são aqueles que vêm de agências de viagem, mas que não pagaram à mesma, pagam a sua estadia no hotel. A agência receberá mais tarde o pagamento do serviço.

O mercado emissor dos turistas que chegam a este hotel segue a seguinte ordem: Reino Unido, Irlanda, Suécia, EUA, Espanha, França. No entanto, os turistas surgem um

pouco de toda a parte do mundo, por exemplo, Alemanha, Argentina, Áustria, Austrália, Holanda, Polónia, etc.

O hotel possui três importantes candidaturas a certificações a decorrer, nomeadamente, a certificação de qualidade ISO 9001/2008, a certificação ambiental, norma ISO 14001/2002, em que está a concorrer ao “Hotel Verde”, assim como a implementação do HACCP (*Hazard Analysis and Critical Control Points*).

A época alta regista-se entre os meses de Junho a meados de Outubro, em que a percentagem de ocupação ultrapassa os 90%, em Agosto. No entanto, os meses de Junho e Julho, apesar de não irem além dos 90% de ocupação, registam ainda assim valores na ordem dos 78%, o que a gestão considera como sendo muito bom.

No organograma do hotel, apresentado em anexo, podemos verificar como o trabalho de 79 colaboradores se organiza pelos oito departamentos operacionais, para além da administração, que é composta por quatro elementos.

Achamos interessante colocar algumas definições, próprias da hotelaria e do turismo, como por exemplo, o que é um estabelecimento hoteleiro, o que é um hotel e em que consiste a definição de hóspede. Segundo o INE (2008), estabelecimento hoteleiro, é um estabelecimento cuja actividade principal consiste na prestação de serviços de alojamento e de outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições, mediante pagamento; hotel, é um estabelecimento hoteleiro que ocupa um edifício ou apenas parte independente dele, constituindo as suas instalações um todo homogéneo, com pisos completos e contíguos, acesso próprio e directo para uso exclusivo dos seus utentes, a quem são prestados serviços de alojamento temporário e outros serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimentos de refeições, mediante pagamento. Estes estabelecimentos possuem, no mínimo, 10 unidades de alojamento. Quanto à definição de hóspede, refere que é um indivíduo que efectua pelo menos uma dormida num estabelecimento de alojamento turístico.

3.2.2 Descrição do USALI Implementado

O *USALI* está implementado no Hotel Baía desde 2002 e faculta informação online. O sistema foi sofrendo alterações e actualizações ao longo dos tempos. Antigamente a informação era tardia e antiga, pelo que os processos foram agilizados, informatizados e melhorados, com a implementação de um novo software de gestão financeira. Era tudo feito à mão ou não se faziam coisas importantes, como por exemplo, o controlo do imobilizado. O uso do sistema não é obrigatório, no entanto é o que melhor vai servindo a gestão, podendo mudar assim que o entenderem e quando surgir um sistema melhor que o *USALI*.

Questionado acerca do que é feito ao nível dos sistemas de controlo de gestão, o que faziam e o que gostariam de fazer no futuro, o entrevistado respondeu que a base do controlo de gestão é o *USALI*, incluindo a elaboração de rácios, estatísticas, indicadores de ocupação, do alojamento e do *F&B (food & beverage)*, por exemplo; existe ainda um relatório com o comparativo de quatro anos e ainda com informação de pessoal; são elaborados inventários e ainda cálculos como o valor acrescentado bruto, a taxa de autonomia financeira, a rentabilidade operacional das vendas e a taxa de endividamento, entre outros. Esta informação é enviada mensalmente à administração.

No que diz respeito à informação de gestão que é usada para a tomada de decisões no hotel, no dia-a-dia, foi referido, pelo entrevistado, que são enviados relatórios diários, como que um diário de bordo, para o director do hotel. Ajuda à gestão diária porque a análise dos custos fixos e variáveis e dos proveitos é obtida on-line.

Relativamente ao que gostaria de fazer no futuro, foi referida a necessidade de interligar os sistemas usados, ao nível informático. Existe um software na recepção, outro no *F&B* e outro na contabilidade, faltando uma ligação entre tais sistemas. Por exemplo, uma ligação entre o *F&B* e a recepção permitia o débito, na conta dos clientes, dos consumos efectuados, de forma automática. Assim, este débito tem de ser feito pegando na factura do restaurante ou bar e lançado na conta do cliente. Não havendo ligação entre ambos, há necessidade de existir uma pessoa a verificar, manualmente e

diariamente, se as facturas emitidas pelo restaurante ou bar são efectivamente debitadas ao cliente, tentando evitar assim erros e omissões, que atempadamente são corrigidos.

A periodicidade com que é elaborado o *USALI*, está dependente do facto do sistema de controlo de *F&B* não estar integrado no sistema informático de contabilidade, logo há um atraso motivado por isso, o que determina que o *USALI* é elaborado até ao dia 15 do mês seguinte, o mesmo acontecendo com outra informação relevante para a gestão. Interessa referir ainda que a construção do *USALI* inclui o comparativo com o período anterior.

O hotel foi departamentalizado da forma como se pode ver na tabela 14. Este princípio do *USALI* está bem patente e presente, uma vez que sem esta departamentalização não faz sentido a existência do mesmo. Os centros de custo ou departamentos operacionais em vigor são os que se apresentam na mesma tabela.

Tabela 14 – Centros de custo

Código	Designação
1001	Hotel
1002	Restaurante/Grill
1003	Bar
1006	Parque de estacionamento

Os códigos 1004 e 1005 foram descontinuados. O código 1004 era da boutique, onde se vendiam artigos artesanais e de papelaria. A loja deixou de existir, tendo sido absorvida pelas obras que foram dar origem à esplanada. O código 1005, gastos comuns e administrativos, acumulava gastos gerais, administrativos, financeiros e extraordinários, assim como as amortizações. Foi decidido descontinuar esse centro de custos e associar os seus custos, através de chaves de repartição aos quatro centros de custos apresentados anteriormente e que são pontos de venda.

É elaborado o mapa da demonstração de resultados resumo assim como os anexos. Existem algumas diferenças, que enunciaremos no ponto seguinte deste capítulo, uma

vez que o sistema é adequado conforme a gestão acha que melhor responde às suas necessidades.

Outro aspecto importante na aplicação do *USALI*, diz respeito à repartição dos custos indirectos, pelos quatro departamentos que geram vendas – Hotel, Restaurante/*Grill*, Bar e Parque de Estacionamento, segundo a utilização de chaves de imputação. Nas tabelas 15, 16 e 17 apresentam-se as chaves de repartição dos departamentos que apenas geram custos, nomeadamente, andares, manutenção, limpeza, roupa, economato, contabilidade, direcção, recepção, restaurante/*grill*, cozinha, pastelaria, bar e parque de estacionamento.

Tabela 15 – Chaves de Repartição

	Andares	Manutenção	Limpeza	Rouparia
Hotel	100%	85%	92,5%	80%
Restaurante/ <i>Grill</i>	0%	5%	2,5%	20%
Bar	0%	5%	2,5%	0%
Parque Estacionamento	0%	5%	2,5%	0%
total	100%	100%	100%	100%

A roupa é externa ao hotel, ficando situada noutra edifício, noutra localidade e os seus custos, a electricidade, a água e o gás são imputados apenas a dois departamentos – hotel e restaurante/*grill*.

Tabela 16 – Chaves de Repartição (continuação)

	Economato	Contabilidade	Direcção	Recepção
Hotel	45%	82,5%	85%	100%
Restaurante/ <i>Grill</i>	40%	10%	5%	0%
Bar	10%	2,5%	5%	0%
Parque Estacionamento	5%	5%	5%	0%
total	100%	100%	100%	100%

Tabela 17 – Chaves de Repartição (conclusão)

	Restaurante Grill Cafetaria	Cozinha	Pastelaria	Bar	Parque estacionamento
Hotel	0%	0%	0%	0%	0%
Restaurante/Grill	100%	100%	100%	0%	0%
Bar	0%	0%	0%	100%	0%
Parque Estacionamento	0%	0%	0%	0%	100%
total	100%	100%	100%	100%	100%

Os custos como a electricidade, a água, o gás, o combustível e a rede informática, entre outros, são repartidos conforme é explicitado nas tabelas 18, 19 e 20.

Tabela 18 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais

	Electricidade		Água		Gás	
	Hotel	Rouparia	Hotel	Rouparia	Hotel	Rouparia
Hotel	85%	80%	85%	80%	90%	80%
Restaurante/Grill	10%	20%	10%	20%	7,5%	20%
Bar	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%
Parque Estacionamento	2,5%	0,0%	2,5%	0,0%	0,0%	0,0%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Tabela 19 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (continuação)

	Serviços desp. Bancárias	Telefones Listas	Controlo Assiduidade	Fotocopiadora Impressora/Fax	Guarda Nocturno	Correios
Hotel	85%	85%	56%	85%	80%	85%
Restaurante/Grill	10%	10%	37%	10%	20%	10%
Bar	2,5%	2,5%	3,0%	2,5%	0,0%	2,5%
Parque Estacionamento	2,5%	2,5%	4,0%	2,5%	0,0%	2,5%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Tabela 20 – Repartição dos custos indirectos, custos utilitários/gerais (conclusão)

	Esplanada	Combustível	Rede Informática	Sistema Água	Seguro multiriscos	Seguros Ac. Trabalho
Hotel	0,0%	45%	85%	58%	80,19%	56%
Restaurante/Grill	85%	40%	10%	36,5%	4,30%	37%
Bar	15,0%	10%	2,5%	2,0%	2,15%	3,0%
Parque Estacionamento	0,0%	5%	2,5%	3,5%	13,36%	4,0%
total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Existe ainda um aluguer relativo a uma máquina existente na cozinha do restaurante e um contrato de prestações de serviço de limpeza das chaminés. No entanto, estes custos são considerados fixos, pelo que não são associados aos departamentos.

Existe toda uma organização interna, como a classificação dos documentos que suportam toda a actividade contabilística, que vai permitir o lançamento tanto na geral, como na contabilidade de gestão. O sistema de contas da contabilidade de gestão usa as contas da geral, desagregando-as conforme a necessidade para o lançamento dos custos directos e indirectos nos centros de custo.

Enumeram-se de seguida os tipos de serviços que o hotel presta, associados aos departamentos operacionais. Os proveitos associados ao departamento Hotel são a venda de quartos, o aluguer de salas, os telefones e comunicações dos hóspedes, o golfe, o aluguer de cofres e outros proveitos diversos, como por exemplo, táxis e transferes. O pequeno-almoço é vendido pelo F&B ao alojamento. Ao departamento Restaurante/*Grill*, são afectados os proveitos com a venda de meias pensões e pensões completas (restaurante). As refeições servidas aos passantes ou outros clientes serão associadas ao *Grill*. Os banquetes também ficam associados a este departamento. Relativamente ao Bar, aparecem os proveitos da cafetaria (tostas, torradas ou chás, por exemplo) e as bebidas (extra refeição). O departamento de restaurante/*grill*, apresenta resultados negativos, especialmente em época baixa, mas também noutros meses do ano. O parque de estacionamento apresenta apenas as vendas dos lugares do estacionamento privativo do hotel.

Raciocínio idêntico ao parágrafo anterior, mas agora relativamente aos custos directos, os quais serão associados igualmente aos departamentos operacionais respectivos.

Departamento Hotel:

- Custos com o pessoal. Toda a remuneração paga a empregadas de quarto e recepcionistas;
- Amortizações das roupas dos quartos, mobiliário, decoração e computadores;
- *Amenities*;
- Material de escritório. Aqui se inclui toda a logística inerente à actividade da recepção;
- Despesas bancárias dos contratos de colocação. Ex: despesas cobradas pelo banco, como o depósito de cheque de um operador inglês;
- Manutenção do site;
- Seguros;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Restaurante/grill:

- Custos com o pessoal;
- Amortizações das roupas, mobiliário, decoração, loiças e vidros, talheres e utensílios e equipamentos específicos da cozinha, como fogões e equipamentos de frio;
- As matérias consumidas na elaboração das refeições;
- Menus e cartas;
- Material de escritório;
- Uniformes/fardamentos;
- Seguro;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Bar:

- Custos com o pessoal;
- Amortizações do mobiliário, decoração, loiças e vidros, talheres e utensílios;
- As matérias consumidas na elaboração das bebidas;
- Menus e cartas;
- Material de escritório;
- Uniformes/fardamentos;
- Seguro;
- Comissões (entidades bancárias e para bancárias) (alojamento – operadores/agências).

Departamento Parque de Estacionamento:

- Electricidade;
- Amortização do edifício e das máquinas de extracção de águas (necessárias porque o piso está abaixo do nível da água e por vezes há infiltrações);
- Custos com o pessoal. Existe um gerente do parque e o pessoal afecto à limpeza e manutenção;
- Material de escritório. Essencialmente com as senhas do estacionamento;
- Seguro;
- Cancelas.

Relativamente à informação que o USALI presta para o auxílio à tomada de decisões no hotel, são obtidos e estudados os seguintes rácios, entre outros:

- Rácio de vendas por quarto = receita global/número de quartos;
- Resultado do exercício por quarto = resultado global/ número de quartos;
- Preço médio por quarto;
- Número de dormidas;
- Taxa de ocupação média dos quartos;
- Número médio de colaboradores no activo.

Acrescenta-se o facto de serem explicados todos os desvios considerados relevantes ou acentuados, para mais ou para menos. Estes rácios são retirados do *USALI*, no entanto são elaborados outros rácios, financeiros, para completar a informação considerada

essencial para uma boa gestão do hotel, tendo em conta a informação que auxilia a tomada de decisões, os quais já foram referidos no início deste ponto.

Outro aspecto a que se dá uma importância extrema e que foi referido como o mais importante, é a leitura dos rácios de *F&B*. Estes servem para controlar os consumos dos alimentos e das bebidas. Consideram-se consumos normais, 30% para alimentos e 20% para bebidas. Quando sai muito fora destes valores, tem de se verificar o porquê. Todos os meses os produtos são inventariados e os rácios são corrigidos ou actualizados. A forma como funciona a entrada e saída dos bens no armazém, é como a seguir se descreve. O armazém do economato agrega produtos de comidas e bebidas, o material de escritório e drogarias. As compras entram neste armazém e saem com requisições internas para as respectivas secções. O consumo é inserido no sistema e automaticamente é retirado do armazém. No caso da organização de um banquete, o circuito é externo a este procedimento, em que são efectuadas compras que são associadas directamente ao banquete, não passa portanto pelo economato. Há uma ficha técnica específica criada e elaborada para este efeito.

3.2.3 Análise Comparativa entre o *USALI* Teórico e o *USALI* Implementado

Numa primeira análise, vão-se referir as semelhanças entre os dois sistemas e posteriormente as diferenças.

Pode-se verificar que em três situações, os dois sistemas seguem na mesma linha. A departamentalização, a qual é inegavelmente intrínseca neste sistema, o facto de na empresa se elaborar também a DRR assim como os anexos e os outputs obtidos do sistema, no que diz respeito à análise de rácios são igualmente efectuados pelo hotel. Assim como no *USALI*, também é efectuada uma análise do comparativo entre dois anos, o ano corrente e o anterior.

No que diz respeito às diferenças, verifica-se que existem chaves de imputação para afectar os custos indirectos aos departamentos o que, no *USALI* teórico, tal prática não é

aceite. O *USALI* advoga a existência de departamentos que geram apenas custos, os quais são estudados por si, não sendo imputados aos departamentos operacionais, como no hotel se faz. Turkel (1998) defende este procedimento. O autor critica a não imputação dos custos indirectos aos departamentos operacionais e afirma mesmo ser este um aspecto negativo do *USALI* e que o mesmo deveria ser corrigido. Avança igualmente com bases de alocação, para que os custos indirectos possam ser imputados aos departamentos operacionais. Justifica esta necessidade com o facto de os resultados que estão a ser obtidos sem essa imputação, serem resultados errados e que podem levar a medidas de gestão igualmente erradas, falando especificamente no caso do departamento de comidas e bebidas – *F&B*, o qual, por norma, apresenta lucros baixos ou mesmo negativos. Portanto, vem defender uma imputação dos custos indirectos no sentido de se aproximar da realidade, o lucro obtido, o qual será mais baixo ou mesmo negativo. Os custos indirectos que defende, deveriam ser alocados ao departamento de *F&B*, são os custos com os departamentos de administrativos e gerais, de marketing, de vendas, reparações, manutenções e custos de energia (água, electricidade, gás e combustíveis) e também os custos com os seguros, taxas/impostos e amortizações. Refere ainda que o *USALI* prevê uma base para alocação dos custos indirectos aos departamentos operacionais, mas não obriga a fazê-lo aquando se preparam as demonstrações. Já referimos este aspecto no capítulo dedicado à descrição do *USALI*. No sentido de propor alguma base para a alocação dos custos indirectos e assim se conseguirem valores mais próximos da realidade, o autor propõe a solução apresentada na tabela 21.

Tabela 21 – Bases para repartição dos custos indirectos

Base para alocação dos custos indirectos	
Custos	Método
Administrativos e gerais	Número de empregados
Marketing e vendas	Rácio de vendas
Reparação e manutenção	Metros quadrados
Energia	Metros cúbicos de ocupação
Seguros	Metros quadrados
Taxas/impostos	Metros quadrados
Amortizações	Metros quadrados

Outra diferença que podemos verificar, é facto de não ser criado um plano de centros de custo, para os movimentos referentes à contabilidade de gestão. Na prática da empresa, foram desagregadas as contas da contabilidade geral de acordo com os departamentos operacionais, ou seja, as contas da gestão aparecem dentro das contas de proveitos e de custos, na estrutura já delineada no plano de contas. No USALI existe ainda uma classificação por departamentos, no hotel tal classificação não é autónoma do plano de contas.

No *USALI*, não se separam os custos e proveitos em financeiros e extraordinários (os extraordinários não existem mesmo). No Hotel Baía, estes custos e proveitos aparecem separados dos operacionais, consoante a nossa classificação de financeiro ou extraordinário, naqueles custos em que não se pode afectar a um ou mais departamentos específicos, por exemplo, as despesas bancárias e juros gerais, que afectem a empresa como um todo. De qualquer modo, se for para repartir por todos os departamentos, usam-se as seguintes chaves: hotel, 85%; restaurante/*grill*, 10%; bar, 2,5% e parque, 2,5% também. Como exemplo de custos desta ordem considerados directos, são os encargos de um empréstimo contraído especificamente para as obras da esplanada, em que se repartiu pelos departamentos Hotel e Bar, nas percentagens de, respectivamente, 85% e 15%, por se considerar que veio beneficiar estes departamentos de forma directa. Outra diferença que podemos observar é o facto de na empresa não se efectuarem orçamentos, como no *USALI* se faz.

Outro aspecto a mencionar é o facto de as próprias demonstrações de resultados serem alteradas de acordo com o que a gestão define como essencial para a sua tomada de decisões, não seguindo o modelo proposto pelo *USALI*.

Para terminar, de referir que a tipologia dos clientes também difere nos dois casos. No *USALI*, os clientes dividem-se em passantes, permanentes e outros e no exemplo do hotel, dividem-se entre directos com reserva, contratos de colocação e clientes passantes. No entanto, a tipologia descrita pelo *USALI* teórico não é restritiva, pelo que pode ser adequada a cada caso.

3.2.4 Análise Crítica ao USALI Implementado

Questionado, o entrevistado, acerca de críticas que poderia encontrar no *USALI*, foi dito que de uma forma geral, concorda-se com a estrutura e que o *USALI* é importante associado à contabilidade de gestão, no que diz respeito ao apuramento de resultados e também dos custos. São duas informações essenciais que munem a empresa de dados úteis na tomada de decisões. O *USALI* foi aplicado sofrendo uma adequação à realidade e estrutura do hotel e àquilo em que os gestores consideraram ser o que melhor responde às suas questões práticas, colocadas no dia-a-dia.

A informação obtida pelo *USALI*, na perspectiva do entrevistado, é suficiente e para além da demonstração de resultados e dos anexos, é elaborado um relatório em que são explicados os desvios que eventualmente ocorram, além dos já mencionados rácios.

Uma crítica apontada, pelo entrevistado, é precisamente o facto da imputação de alguns custos indirectos estarem a influenciar de forma negativa o resultado de alguns departamentos, como é o caso do departamento restaurante/*gril*, sendo que, neste caso, será a chave de imputação que o hotel usa que não será a que melhor reparte os custos em questão.

Outro aspecto referido, não directamente relacionada com o *USALI* em si, mas que implica atrasos na informação obtida, é a não integração do sistema informático entre o *F&B* e a recepção (*front office*), entrando aqui a figura do *night auditor*. Este representa o lugar ocupado pelo director do hotel, entre as 00:00 e as 8:00 (meia noite e as oito da manhã). O seu papel é o de preparar diariamente o *tableau de Bord*, o painel de instrumentos que o director tem à sua disposição diariamente, em que analisa toda a actividade diária do hotel, nomeadamente, a ocupação/vendas dos quartos e as receitas diárias. É um reporte diário em que apresenta o acumulado e os valores do mês anterior. No fundo, resume toda a actividade diária do hotel. O *night auditor* é aquele que fecha o dia.

Quando questionado se o gestor de topo, assim como os gestores intermédios, estão contentes com a informação obtida, a resposta foi positiva, no entanto, todos os dias se vai melhorando essa informação. Por exemplo, poderá ser criado um departamento novo – piscina. Neste momento a piscina está integrada no bar da esplanada. No entanto, é possível saber a sua facturação, mesmo aparecendo integrada nas vendas da esplanada. Outro departamento que poderia ser criado seria o de recursos humanos, no sentido de os mesmos serem melhor geridos, uma vez que os custos com o pessoal representam uma das fatias maiores nos custos totais, senão mesmo os maiores custos em que o hotel incorre.

IV - Conclusão

Dos objectivos a que nos propusemos alcançar, nomeadamente em relação ao *USALI* efectuámos a sua descrição e enunciámos igualmente os princípios em que assenta e definimos a informação que presta aos seus utilizadores.

Seguidamente, com o *case study* conseguimos concluir que é utilizado e está implementado numa empresa hoteleira portuguesa e é uma das bases do seu controlo de gestão e ainda que não segue de todo alguns princípios fundamentais do *USALI*, principalmente no que diz respeito à não imputação dos custos indirectos aos departamentos operacionais. Adequa o sistema à sua realidade. Por outro lado, com a informação que o *USALI* presta, efectua a análise de rácios assim como analisa o comparativo ano a ano, como se faz no *USALI* teórico.

Com este trabalho conseguimos verificar que o *USALI* é um sistema que pode ser implementado pelas empresas portuguesas e o mesmo pode ser adequado à realidade de cada uma delas. A empresa objecto de estudo permitiu concluir que assim é.

Como principais limitações deste estudo, aponta-se o recurso a uma única fonte como origem da informação do *case study*. No entanto, dada a pequena dimensão do hotel, pensa-se que não tenha provocado enviesamento das conclusões, uma vez que o entrevistado domina as matérias sobre as quais foi inquirido.

No sentido de fornecer algumas pistas para futuras investigações, propomos a realização de mais *case studys* envolvendo mais unidades hoteleiras efectuando análises comparativas e o apuramento de vantagens de desvantagens. Consegue-se, desta forma, generalizações mais precisas e seguras e a experiência de outras unidades hoteleiras servirá de exemplo. Um outro aspecto que pode ser investigado é uma tentativa de realizar um enquadramento teórico, ou seja, explorar pistas no sentido da uniformização da contabilidade para o sector hoteleiro em Portugal, à semelhança do que já ocorre com a banca e os seguros, por exemplo. A actividade turística reveste-se de grande importância económica no nosso país e a sua actividade possui uma especificidade

única que a distingue das outras empresas comerciais ou prestadoras de serviços, nomeadamente, a capacidade instalada, a qual é fixa; a perecibilidade (um quarto que não é vendido num dia, não pode ser vendido no dia a seguir); o padrão da procura; a vida útil do produto; actividade/serviço em tempo real; a produção e a concepção; a localização e o tamanho; o trabalho e o capital intensivo e a sua estrutura de custos, características estas que, aliás, já foram referidas anteriormente.

Bibliografia

Alves, Joaquim Paredes (1998), *Sistemas de Contabilidade Hoteleira – vantagens da sua uniformização*, Instituto Nacional de Formação Turística.

Baxter, Jane e Chua, Wai Fong (2003), Alternative Management Accounting Research – Whence and Whiter, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 97-126.

Caiado, António C. Pires (2008), *Contabilidade Analítica e de Gestão*, Áreas Editora.

Chan, Wilco e Wong, Kevin (2007), Towards a more comprehensive accounting framework for hotels in China, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19, 7, 546-559.

Chua, Wai Fong (1986), Radical Developments in Accounting Thought, *The Accounting Review*, LXI, 4, 601-632.

Cruz, Inês (2007), How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19, 7, 574-588.

Educational Institute of the American Hotel & Motel Association (1966), *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, Ninth Revised Edition.

Eisenhardt, Kathleen M. (1989), Building Theories from Case Study Research, *The Academy of Management Review*, 14, 4, 532-550.

Hopper, T., e Powel, A. (1985), Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions, *Journal of Management Studies*, 22, 5, 429-465.

Instituto Nacional de Estatística (INE) (2008), Conceitos Estatísticos, http://metaweb.ine.pt/sim/conceitos/Detail.aspx?cnc_cod=1118&cnc_ini=16-05-2008

Kwansa, F. e R. S. Schmidgall (1999), The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry: Its Importance to and Use by Hotels Managers, *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, December, 88-94.

Pavlatos, Odysseas e Paggios, Ioannis (2007), Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: an Empirical Approach, *Tourismos: an International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 2, 2, 39-59.

Persic, Milena e Prohic, Mustafa e Ilic, Sandra (2001), Management Accounting Systems and Hotel Enterprise Competitiveness, *Internacional Conference Enterprise in Transition*.

Turkel, Stanley (1998), Hotel & Motel Management, *Accounting Guide Needs Revision*, 213, Issue 14, 16, 2p.

Vieira, Rui (2009), Paradigmas teóricos da investigação em contabilidade, em Major, M^a João e Vieira, Rui (Escolar Editora), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, 11-34.

Anexos

A tabela a seguir apresentada, menciona dados relativamente às entrevistas que serviram de base à recolha de informação na realização do *case study*.

	1.ª Entrevista	2.ª Entrevista	3.ª Entrevista	4.ª Entrevista	5.ª Entrevista
Entrevistado	Rui Taborda				
Data	08-10-2008	06-05-2009	13-05-2009	20-05-2009	27-05-2009
Local	Hotel Baía				
Duração	50 minutos	70 minutos	60 minutos	60 minutos	75 minutos
Hora Início	10:10	15:00	14:45	15:00	15:00
Hora Fim	11:00	16:10	15:45	16:00	16:15

De seguida, incluem-se os restantes anexos à demonstração de resultados resumo que não foram incluídos no corpo do trabalho e depois o organograma do Hotel Baía. Os anexos não estão ordenados apenas por uma questão de organização visual.

TELECOMUNICAÇÕES - Anexo 4	
	ANO
Vendas	
Descontos	
Vendas líquidas	_____
Custo das chamadas	
Longa distância	
Locais	
Taxas	
Outras	
Total de custo das chamadas	_____
Resultado bruto	
Custos	
Salários e ordenados	
Encargos sobre remunerações	
Total salários	_____
Outros custos	
Contratos	
Material diverso/fotocopiadora	
Telecomunicações	
Uniformes	
Outros	
Total outros custos	_____
Custos totais	_____
Lucro/prejuízo departamental	_____

Garagem e Estacionamento - Anexo 5		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Licenças		
Salário da gestão		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Outros Departamentos Operacionais - Anexo 13		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Louças e vidros		
Contratos		
Lavandaria		
Linho		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Campo de Golf - Anexo 6		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custos, excluindo a manutenção do campo		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
Gasolina e lubrificantes		
Baterias e electricidade dos carros de golfe		
Reparação e manutenção dos carros de golfe		
Lavandaria e limpeza a seco		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Despesas com torneios		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
	Total de custos excluindo a manutenção do campo	_____
Custos de manutenção do campo de golfe		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
Fertilizantes, insecticidas e estrume		
Gasolina e lubrificantes		
Reparação e manutenção		
Geral		
Irrigação		
Maquinaria e equipamento		
Remoção de lixos		
Areia e <i>top dressing</i>		
Sementes, flores e arbustos		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Água		
Outros		
	Total de outros custos	_____
	Total de custos com a manutenção do campo	_____
	Total dos custos do campo de golfe	_____
	Lucro/prejuízo departamental	_____

Loja de Golfe - Anexo 7		ANO
Vendas Totais		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo do <i>merchandising</i> vendido		
Resultado bruto		
Outros rendimentos		
	Resultado bruto e outros rendimentos	
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	
Custos totais		
Lucro/prejuízo departamental		

Lavandaria dos Hóspedes - Anexo 8a		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	
Outros custos		
Contratos		
Lavandaria e limpeza a seco		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	
Total de custos		
Lucro/prejuízo departamental		
Lavandaria dos Hóspedes - Anexo 8b (quando existe apenas uma lavandaria)		
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		
Custo de funcionamento de uma lavandaria		
Lucro/prejuízo departamental		

Ginásio - Anexo 9		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo do <i>merchandising</i> vendido		_____
Resultado bruto		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		_____
Contratos		
lavandaria e limpeza a seco		
Licenças		
Linho		
Manutenção		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Piscina - Anexo 10		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		_____
Químicos		
Contratos		
lavandaria e limpeza a seco		
Linho		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Tênis - Anexo 11		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
Manutenção do campo		
Nets and Tapes		
<i>Amenities</i>		
Serviços profissionais		
Telecomunicações		
Despesas com torneios		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Loja de Tênis - Anexo 12		ANO
Vendas		
Descontos		
Vendas líquidas		_____
Custo do <i>merchandising</i> vendido		_____
Resultado bruto		_____
Outros rendimentos		
Resultado bruto e outros rendimentos		
Custos		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Contratos		
<i>Amenities</i>		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Custos totais		_____
Lucro/prejuízo departamental		_____

Administrativos e Gerais - Anexo 15		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Encargos bancários		
Excedente/défi ce de divisas		
Sistemas de comunicações		
Contratos		
Verificação de contas correntes e cobranças		
Comissões cartões de crédito		
Donativos		
Representação e subscrições		
Sede		
Recursos humanos		
Sistemas de informação		
Auditorias internas		
Comunicações internas		
Perdas e estragos		
Refeições e entretenimento		
Material de escritório e equipamento		
Correios		
Fotocopiadora		
Honorários		
Provisões para cobranças duvidosas		
Segurança		
Telecomunicações		
Formação		
Transportes		
Viagens		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de administrativos e gerais		_____

Recursos Humanos - Anexo 16		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Contratos		
Quotizações e subscrições		
Recursos humanos - alojamento		
Recursos humanos - motivação		
Despesas médicas		
Material de escritório e equipamento		
Fotocopiadora		
Recrutamento		
Recursos humanos - recolocações		
Telecomunicações		
Formação		
Transportes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de recursos humanos		_____

Marketing - Anexo 19		ANO
Departamento Vendas		
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Ofertas a clientes - promoções		
Contratos		
Quotizações e subscrições		
Refeições e entretenimento		
Fotocopiadora		
Correios		
Participação em feiras		
Telecomunicações		
Formação		
Viagens		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de custos do departamento de vendas		
Departamento de Publicidade e <i>Merchandising</i>		
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total salários	_____
Outros custos		
Brochuras		
Contratos		
Correios		
Programas de alojamento frequente		
<i>Merchandising</i> interno		
Publicidade nos média		
Publicidade em <i>outdoors</i>		
Material de promoção no ponto de venda		
Vouchers de promoção especial		
Telecomunicações		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de custos de publicidade e <i>merchandising</i>		
Comissões e pagamentos		
Agências		
Outros		
	Total de comissões e pagamentos	_____
Outros custos com marketing		
Total de custos de marketing		

Franchise - Anexo 19 a		
Custos com <i>Franchise</i>		

Sistemas de Informação - Anexo 17		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Contratos		
Manutenção equipamento		
Material de escritório e equipamento		
Fotocopiadora		
Software - aplicações comerciais		
Telecomunicações		
Formação		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de sistemas de informação		

Transportes - Anexo 20		ANO
Custos com o pessoal		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	Total custos com o pessoal	_____
Outros custos		
Contratos		
Combustíveis e óleos		
Seguros		
Material de escritório		
Manutenção e reparações		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	Total outros custos	_____
Total de transportes		

Custos utilitários - Anexo 22		ANO
Custos utilitários		
Electricidade		
Gás		
Óleo		
Vapor		
Água		
Outros fluídos		
	Total custos utilitários	_____
Recuperações		
Recuperações de outras entidades		
Cobrados a outros departamentos		
	Total recuperações	_____
Custos utilitários líquidos		

Alugueres e Outros Proveitos - Anexo 14	
	ANO
Alugueres de espaços e concessões	
Comissões	
Descontos de pronto pagamento obtidos	
Penalidades por cancelamentos	
Ganhos ou perdas por diferenças de câmbio	
Juros recebidos	
Outros	
Total de Alugueres e outros proveitos	

Salários da gestão - Anexo 23	
	ANO
Valor de base	
Incentivos	
Total de salários da gestão	

Rendas, taxas/impostos e seguros - Anexo 24	
	ANO
Rendas	
Terrenos e edifícios	
Equipamento de sistemas de informação	
Equipamento de telecomunicações	
Outras bens e equipamento	
Total rendas	
Taxas e Impostos	
Imposto sobre bens imóveis	
Imposto sobre propriedade privada	
Taxa de ocupação - trabalho/passantes	
Taxas dos custos utilitários	
Outras	
Total taxas e impostos	
Seguros	
Paredes e recheio	
Obrigações	
Total seguros	
Total de rendas, taxas/impostos e seguros	

Imposto sobre o rendimento - Anexo 27	
	ANO
Imposto federal	
Corrente	
Diferido	
Total federal	
Imposto estatal	
Corrente	
Diferido	
Total estatal	
Total de impostos federais e estatais	

Organograma do Hotel Baía

