



thij

**tourism and Hospitality
International Journal**

ISSN: 2183-0800

VOLUME 14 · NÚMERO 1 · MARÇO 2020 [24.ª EDIÇÃO]

VOLUME 14 · NUMBER 1 · MARCH 2020 [24TH EDITION]

VOLUMEN 14 · NÚMERO 1 · MARZO 2020 [24.ª EDICIÓN]

THIJOURNAL.ISCE.PT



Instituto Superior
de Ciências Educativas



Departamento
Turismo@ISCE

ANÁLISE COMPARATIVA DO USALI, USAR E USFRS

Filipa Campos

Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar, Instituto Politécnico de Leiria

91

Conceição Gomes

Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar, Instituto Politécnico de Leiria | CiTUR – Centro de Investigação, Desenvolvimento e Inovação em Turismo

Luís Lima Santos

Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar, Instituto Politécnico de Leiria | CiTUR – Centro de Investigação, Desenvolvimento e Inovação em Turismo

Campos, F. Gomes, C. & Lima Santos, L. (2020) Análise comparativa do USALI, USAR e USFRS. *Tourism and Hospitality International Journal*, 14(1), 91-113.

Resumo

O presente artigo tem como objeto de estudo três sistemas uniformes de contas aplicáveis ao setor do turismo e de utilização geralmente aceite na hotelaria, na restauração e nos spas. O objetivo geral é estabelecer a comparação entre o USALI (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry), o USAR (Uniform System of Accounts for the Restaurants) e o USFRS (Uniform System of Financial Reporting for Spas), de forma a proporcionar uma base de análise para os gestores, no sentido da obtenção de vantagens competitivas. Os objetivos específicos focam-se no estudo da vertente prática dos três sistemas: estrutura, principais aspetos operacionais; e contributos para a gestão. A metodologia utilizada é a pesquisa exploratória, através do método de estudo e análise de bibliografia que inclui, além de artigos de autores diversos, os documentos oficiais que envolvem os três sistemas uniformes de contas. Os resultados permitem destacar as grandes diferenças entre os três sistemas. É um facto que o USAR e o USFRS baseiam-se no USALI, que é considerado um sistema de adoção generalizada, no entanto, os dois primeiros apresentam um maior grau de detalhe e permitem uma análise operacional e financeira mais aprofundada, o que é relevante para a gestão. As conclusões evidenciam a utilidade do USALI e, também, as vantagens do USAR e do USFRS para os gestores, pois permitem análises detalhadas do desempenho da empresa hoteleira e uma visão mais nítida e objetiva das atividades que representam – restauração e spas – sobrelevando a capacidade de adaptação a diferentes contextos.

Palavras-chave

USALI, USAR, USFRS, Sistemas uniformes de contas

Abstract

The study of the three uniform account systems applicable to the tourism sector and of generally accepted use in hotels, restaurants and spas is the scope of the paper. The main objective is to establish a comparison between the USALI (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry), the USAR (Uniform System of Accounts for the Restaurants) and the USFRS (Uniform System of Financial Reporting for Spas), providing a basis of analysis for managers, in order to obtain competitive advantages. The specific objectives are focused on the study of the three systems practical issues: structure, key operational aspects; and contributions to management. The methodology employed consists of an exploratory research, using the method of bibliographic research where documents that support the three mentioned systems were analysed, as well as several scientific articles. The results highlight great differences among the three systems. It is a fact that USAR and USFRS are based on USALI, which is considered a system of widespread adoption, however, the first two systems have a greater degree of detail and allow a more in-depth operational and financial analysis, which is relevant for management. Conclusions express the usefulness of USALI and also the advantages of USAR and USFRS for managers, as they allow detailed analysis of the hotel company's performance and a clearer and more objective view of the activities they represent - restaurants and spas - enhancing the capacity adaptation to different contexts.

Keywords

USALI, USAR, USFRS, Uniform system of accounts

Introdução

O negócio da hospitalidade constitui um desafio contínuo. Dada a sua complexidade, é essencial que os hoteleiros tenham uma imagem integral e exata do negócio em que operam e, para tal, torna-se necessário implementar sistemas de informação que permitam a análise operacional e financeira do hotel e a apresentação de indicadores que orientem para a maximização do lucro (Alves, Malheiros & Gomes, 2019).

Alguns autores sustentam que “o setor da hotelaria apresenta uma tendência de crescimento nos últimos anos e os hoteleiros têm vindo a diversificar e personalizar os seus serviços, de forma a manter resultados positivos face à forte competitividade existente neste setor” (Alves, Malheiros & Gomes, 2019, p.13), o que contribui para a complexidade do negócio e sublinha a necessidade dos referidos sistemas de informação.

A maior tradição no uso de planos de contas setoriais em diversos setores económicos pertence aos Estados Unidos da América; em termos práticos, são sistemas designados por *Uniform Systems*, produzidos por profissionais da contabilidade e aplicados a empresas a operar nos mesmos setores de atividade, sendo periodicamente avaliados e revistos pelos profissionais do setor em questão. O facto dos referidos sistemas serem uniformes e padronizados possibilita comparações entre as várias empresas que os utilizam, assim como comparações de empresas em diferentes países (Campa-Planas & Banchieri, 2016b), evidenciando a relevância da “localização” na conceção dos mesmos.

O setor da hotelaria, desenvolveu sistemas de informação adaptáveis a qualquer hotel em função das suas características – “dimensão” e “organização departamental” – e cujo principal objetivo é proporcionar informação contabilística que, ao ser analisada com precisão, estabelece o ponto de partida para decisões fundamentadas que permitam às empresas gerar lucro (Campa-Planas & Banchieri, 2016a).

Dos quatro sistemas em uso na hotelaria, o presente estudo analisa três: USALI, USAR e USFRS. Em termos cronológicos, o USALI foi publicado em 1926, pela *Hotel Association of New York City*; em 1968 foi publicado o USAR, pela *The National Restaurant Association*; o mais recente é o USFRS que foi publicado em 2003, pela *International SPA Foundation* (HANYC, 2014; NRA, 2012; Schmidgall & ISPA, 2005).

São sistemas uniformes de aplicação geral por empresas em todo o mundo. No que diz respeito à implementação do USALI em Portugal, de acordo com Faria (2007) citado por Lima Santos *et al.*, (2009), é possível verificar que, de acordo com a Tabela 1, todos os hotéis de classificação de 5 estrelas da região Oeste e do Alentejo têm este sistema em utilização. Na região de Lisboa, quase metade dos hotéis de 3 e 4 estrelas têm o USALI implementado. Nas restantes regiões do país, a utilização do sistema uniforme de contas aplicado à hotelaria é bastante reduzida.

No mesmo sentido, o estudo de Lima Santos *et al.* (2010) que analisou o uso de ferramentas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras da região Oeste, demonstrou que 64% dos inquiridos conhecem e utilizam o USALI, enquanto os

restantes 36% desconhecem este sistema uniforme de contas; os mesmo autores referem (Lima Santos *et al.*, 2010, p.12) que “entre os que o utilizam, 71% dos inquiridos adotaram parcialmente algumas diretrizes (...) como forma de melhorar o conhecimento interno sobre a organização, e 29% por questões de simplificação no tratamento e interpretação desta informação”.

Num estudo mais recente, aplicado a hotéis com classificação de 4 e 5 estrelas da região do Algarve, Faria, Trigueiros e Ferreira (2015), verificaram que apenas 50% dos hotéis têm o USALI integrado na sua contabilidade.

Para apurar quais os fatores que influenciam as empresas hoteleiras a adotar o USALI em Portugal, no estudo de Gomes, Lima Santos e Arroiteia (2015) os autores afirmam que 27,9% das empresas utilizam este sistema com o objetivo da elaboração de orçamentos, da ajuda na tomada de decisões e no controlo de gestão. Apuraram, no mesmo estudo, que o número de empregados e a resistência à mudança pelo gestor de topo são variáveis que influenciam a adoção do USALI.

Não obstante o desconhecimento de estudos sobre o nível de aplicação do USAR e do USFRS, estes são tão importantes quanto o USALI no apoio ao desenvolvimento e especialização do setor hoteleiro, razão pela qual o presente estudo apresenta de forma sintética a estrutura de cada um dos três sistemas uniformes de contas, identifica as principais diferenças e semelhanças quanto às demonstrações operacionais e às demonstrações financeiras, às principais rubricas de custos e seus níveis de detalhe, aos rácios, indicadores e métricas e quanto a outros aspetos relacionados com a estrutura departamental – designadamente a imputação de custos – procurando evidenciar os contributos para a gestão.

Em termos de estrutura, o estudo adota um formato convencional: revisão da literatura; explicação da metodologia; apresentação e discussão dos resultados; e conclusões.

Revisão de Literatura

A revisão da literatura é efetuada em função dos três sistemas uniformes de contas; serão apresentadas as suas estruturas, de acordo com os documentos oficiais (HANYC, 2014; NRA, 2012; Schmidgall & ISPA, 2005) e com estudos que identificam as vantagens e desvantagens decorrentes da sua utilização e que ajudam a perceber de que forma estes sistemas podem contribuir para melhorar a gestão no setor hoteleiro.

USALI

Como resultado da adoção de diversas alterações, desde tecnológicas a sociais, o USALI foi sendo atualizado ao longo dos anos até à versão mais recente de 2014 (Gomes *et al.*, 2018), a qual entrou em vigor no ano de 2015 (Schmidgall, 2014, citado por Peña, Monteys & Silvente, 2017). De acordo com vários autores, este é o sistema contabilístico uniforme com uma maior utilização e aceitação a nível mundial porque “estabelece classificações de contas e modelos normalizados para orientar a preparação

e apresentação das demonstrações de resultados e das demonstrações operacionais e financeiras (...) melhorando assim a sua compreensibilidade por parte dos usuários” (Rojas & Samper, 2002; Jagels, 2007, citado por Gomes *et al.*, 2018, p.11).

O USALI está dividido em 5 partes (Figura 1). A parte I relata as atividades operacionais e inclui a demonstração operacional resumo e as demonstrações operacionais departamentais; aqui são identificados os vários itens departamentais e calculados os resultados operacionais (HANYC, 2014). A parte II do USALI inclui as principais demonstrações financeiras: balanço, demonstrações de resultados, demonstração das alterações ao capital próprio, demonstração dos fluxos de caixa e notas às demonstrações financeiras. A parte III inclui a análise às demonstrações apresentadas nas partes I e II através de rácios financeiros e métricas operacionais. A parte IV apresenta dicionários de rendimentos e custos. A parte V, introduzida na 11.^a edição, clarifica se alguns rendimentos devem ser apresentados numa base bruta ou líquida (HANYC, 2014).

De acordo com os estudos de diversos autores, o USALI apresenta algumas vantagens e desvantagens, as quais estão sintetizadas na Figura 2.

Do lado das vantagens, importa enaltecer Lamelas e Filipe (2012) que defendem a importância do uso do USALI para adquirir uma visão única, não só para o sucesso de coliderança como também para a comparação entre indicadores de concorrência. No seu estudo tentaram perceber se existia relação entre o modelo de coliderança e a melhoria da efetividade e eficiência das empresas hoteleiras em Portugal. Os resultados afirmam que quanto maior for a coliderança, melhor será a eficácia e eficiência o que, consequentemente, gera um maior resultado operacional bruto. Lamelas e Filipe (2012) defendem a importância de uma liderança com capacidades complementares as quais serão alcançadas através de sistemas de mediação e informação qualitativa e quantitativa como é o caso do USALI.

Do lado das desvantagens, Campa-Planas & Banchieri (2016a) evidenciam diferenças na aplicação do USALI; estes autores avaliaram a homogeneidade na aplicação do USALI no setor hoteleiro, através da metodologia quantitativa, com um questionário apresentado a 1 089 hotéis da Catalunha, Espanha; os resultados apontaram para uma disparidade dos critérios, mostrando heterogeneidade na aplicação do USALI.

Quanto às variáveis que influenciam a adoção do USALI, as opiniões divergem. Lamelas e Filipe (2012) são da opinião que a utilização do USALI é maior quando a categoria e dimensão de uma empresa hoteleira é maior; Faria, Trigueiros e Ferreira (2019) defendem que não existe relação entre o USALI e a dimensão da empresa, mas apenas com a categoria da mesma. Gomes, Lima Santos e Arroiteia (2015) apuraram que o número de empregados e a resistência à mudança pelo gestor de topo são variáveis a ter em conta.

USAR

O USAR foi criado em 1968 e foi sofrendo várias alterações ao longo dos anos, sendo a sua versão mais recente a do ano de 2012. Este sistema serve de guia de

elaboração da informação financeira de um restaurante, pois mostra um “*clear and meaningful feedback*” (NRA, 2012, p.1) com o intuito de obtenção do sucesso tanto a nível operacional como financeiro (NRA, 2012).

O sistema uniforme de contas para os restaurantes está dividido em 4 partes (Figura 3): demonstrações operacionais e financeiras, mapas de controlo, questões tributárias e dicionário de custos (NRA, 2012).

A parte I inclui a demonstração operacional resumo, as demonstrações auxiliares detalhadas, o balanço e a demonstração de fluxos de caixa. Na parte II, relativas aos mapas de controlo de restaurante, são explicados os mapas de controlo de caixa, do custo da comida, do custo de mão-de-obra utilizada e do custo primo; o custo primo é o termo usado para se referir ao somatório das matérias-primas com a mão-de-obra direta (Pires, 2017). A parte III explica de que forma a fiscalidade se aplica aos restaurantes sendo, naturalmente, ilustrado o caso dos Estados Unidos da América. Na parte IV é apresentado um dicionário de todos os custos que podem ser imputados ao restaurante (NRA, 2012).

A linguagem utilizada pelo USAR permite a discussão entre o custo da comida, o custo primo e os custos operacionais diretos de forma a compreender a margem operacional, os custos e os rácios financeiros que ajudarão na tomada de decisão. É, igualmente, possível estabelecer o histórico do restaurante, o que acaba por facilitar análises de evolução e comparações entre as médias do setor.

São apontadas vantagens ao USAR, como a facilidade de planeamento e a consistência nas operações elaboradas (Main, 2018). Num documento técnico dirigido a profissionais do setor, sobre a rendibilidade do negócio da restauração, Laube (n.d.) explica que o USAR é considerado um sistema uniforme de contas fácil de utilizar o que constitui em si uma enorme vantagem.

Lewis citado por Sysco (n.d.), num estudo relacionado com custos do restaurante, sublinha a importância da identificação e análise dos principais custos dos alimentos com o objetivo de procurar a redução dos mesmos.

USFRS

Criado em 2003, o USFRS é aplicável em todos os tipos de spas independentemente da sua dimensão ou operação.

O USFRS está dividido em 3 partes (Figura 4), sendo estas: demonstrações financeiras; análise financeira; ferramentas de apoio.

A parte I está dividida em 6 seções relacionadas com as demonstrações que propõe apresentar: balanço; demonstrações de resultados; demonstrações de capital próprio; demonstrações de fluxo de caixa; notas sobre as demonstrações financeiras; demonstrações departamentais. A parte II refere-se a rácios, análises estatísticas e orçamentos. A parte III apresenta, como ferramentas de apoio, um plano de contas e um dicionário de custos (Schmidgall & ISPA, 2005).

Dada a limitação relacionada com estudos sobre sistemas de contas para spas, o estudo de Alves, Malheiros e Gomes (2019, p.13) procura ajudar a perceber quais as

ferramentas disponíveis, ao “nível da literatura no apoio à gestão dos spas, nomeadamente a adaptação do USFRS e dos rácios operacionais”. Neste sentido, os autores consultaram plataformas de informação do setor, procederam à identificação dos rácios e indicadores mais relevantes e que, sendo utilizados por todos que operam no setor, facilitam análises de evolução da empresa e do setor, bem como análises comparativas entre empresas; concluíram que os gestores beneficiariam com a utilização de rácios operacionais no controlo de gestão da atividade dos spas.

Metodologia

A metodologia utilizada no presente estudo é de carácter exploratório, permitindo a obtenção de mais informação sobre a temática da investigação que se encontra na sua fase inicial. Snyder (2019) refere que a revisão de literatura é considerada, cada vez mais, um método de investigação pelo que se recorreu à pesquisa bibliográfica com o levantamento e análise de elementos já publicados (Prodanov & Freitas, 2013; Universia, 2019).

Foram consultados os documentos oficiais que instituem o USALI (HANYC, 2014), o USAR (NRA, 2012) e o USFRS (Schmidgall & ISPA, 2005), o que permitiu a análise, interpretação e comparação entre os três sistemas uniformes de contas. A pesquisa foi também enriquecida com o recurso a diversas obras escritas por institutos educacionais e associações profissionais, estudos exploratórios e artigos científicos que abordam esta temática. Todas estas fontes facilitaram a obtenção dos resultados do presente estudo.

Resultados e Discussão

Os resultados permitem assinalar semelhanças e, essencialmente, destacar as grandes diferenças entre os três sistemas.

O USAR e o USFRS têm origem no USALI, que é considerado um sistema de adoção generalizada, no entanto, quer o USAR, quer o USFRS apresentam um maior grau de detalhe em vários aspetos; esta situação ocorre porque estes dois sistemas obrigam a uma análise operacional e financeira mais aprofundada em comparação com o USALI.

Por outro lado, da análise dos sistemas torna-se evidente que o USALI e o USAR operam com um elevado número de custos fixos, comparativamente ao USFRS que opera com um maior número de custos variáveis. E esta é, também, uma razão que favorece a utilização dos três sistemas. Com efeito, os três sistemas uniformes de contas estudados permitem, quer aos utilizadores internos, quer aos utilizadores externos às organizações, fazer comparações sobre o desempenho operacional e financeiro das mesmas (HANYC, 2014; NRA, 2012; Schmidgall & Raymond, 2005).

Para melhor compreensão do seu potencial informativo apresentam-se, de seguida, semelhanças e diferenças relativas aos sistemas de contas objeto de estudo, as quais estão sintetizadas na Figura 5.

Áreas de Negócio

O USALI é aplicado ao sistema hoteleiro, mas também a empresas de gestão, a propriedades independentes, entre outras áreas de negócio, o que permite efetuar comparações quanto ao desempenho financeiro e operacional de entidades (HANYC, 2014), constituindo uma grande vantagem. O USAR pode ser aplicado a restaurantes de pequenas, médias ou grandes dimensões, havendo dois tipos de demonstrações financeiras que podem ser a *full-service*¹ ou *limited-service*². Isto significa que as demonstrações podem englobar todos os rendimentos e custos do serviço ou apenas os rendimentos e custos das comidas deixando de fora as bebidas alcoólicas (NRA, 2012). O USFRS adapta versões mais curtas do sistema quando os spas têm dimensões mais reduzidas para não suscitar dúvidas na distribuição dos custos, como por exemplo, aquando da elaboração de demonstrações financeiras (Schmidgall & Raymond, 2005).

Demonstrações Operacionais

O USALI distingue-se dos restantes por ter na sua constituição demonstrações operacionais integradas, o que não acontece com o USAR e o USFRS, porque estes sistemas destinam-se a departamentos específicos. Isto é, nas demonstrações operacionais do USALI são apresentados todos os departamentos que fazem parte de um hotel, para que depois seja possível apresentar todos esses valores na demonstração operacional resumo. Esta demonstração de resultados apresenta os rendimentos estruturados em alojamento; comidas e bebidas; outros departamentos operacionais; seguidamente, são apresentados os custos dos departamentos acima mencionados, bem como os custos de marketing e vendas, de manutenção, de administração, entre outros, até à obtenção do resultado líquido (Anexo 1). Os dados são apresentados desta forma porque os departamentos de alojamento e comidas e bebidas têm um maior impacto, na generalidade, na operação de um hotel comparativamente aos restantes departamentos (HANYC, 2014).

Devido à generalidade do USALI torna-se difícil imputar alguns custos indiretos a alguns departamentos. Segundo Carvalho (2009), o departamento de comidas e bebidas é influenciado de forma negativa no sistema em questão.

Sendo assim, o USAR é essencial para analisar esses mesmos custos. Para além disso, devido à complexidade do USALI, a sua implementação é mais difícil em empresas de pequena dimensão, pelo facto dos pequenos hotéis não se organizarem em departamentos.

No USAR as áreas mais relevantes das demonstrações operacionais são a comida e bebida (está dividida por licores, vinhos e cervejas porque as restantes bebidas não alcoólicas estão incluídas nas comidas). São considerados nesta demonstração operacional os custos com o pessoal, o custo-primo e custos de *merchandise*³ (Anexo 2).

¹ Serviço completo.

² Serviço limitado.

³ Termo que faz “parte do marketing que engloba técnicas comerciais, as quais permitem apresentar o produto ao potencial comprador nas melhores condições materiais e psicológicas” (Academia Francesa das Ciências Comerciais, citado por Caetano & Rasquilha, 2017, p.107).

Nas demonstrações operacionais do USFRS, as secções massagem, cuidado de pele, cabelo e unhas são as mais importantes (Anexo 3) (NRA, 2012; Schmidgall & Raymond, 2005).

Os custos indiretos e os custos não distribuídos, no USAR e no USFRS têm um maior destaque quando comparam com a demonstração operacional do USALI, o que acaba por facilitar a leitura e fazer uma mais rápida e melhor interpretação dos custos mencionados.

Do exposto, fica patente que os três sistemas uniformes apresentam demonstrações operacionais (no USFRS estão incluídas na “Part I Financial Statements”), mesmo sabendo que no USALI estas representam um todo enquanto no USAR e no USFRS representam um departamento específico que é, ou pode ser, parte desse mesmo todo.

Demonstrações Financeiras

O USALI e o USFRS apresentam o designado conjunto completo de demonstrações financeiras e que inclui o balanço, a demonstração dos resultados, a demonstração dos fluxos de caixa, a demonstração das alterações no capital próprio e as notas anexas. No entanto, no USFRS a demonstração dos resultados é, claramente, um item operacional que é complementado pelas demonstrações departamentais, também elas operacionais.

Já o USAR opta por uma versão centrada no negócio da restauração, fixada no património (balanço) e nos pagamentos e recebimentos (demonstração dos fluxos de caixa).

Análises

Os três sistemas proporcionam análises, por via dos rácios e indicadores, métricas, estatísticas e orçamentos. O USAR é aquele que apresenta um maior cuidado no controlo de custos, porque o setor da restauração é caracterizado por ser propício ao excesso de custos. Sendo assim, este sistema tem como objetivo destacar as áreas de custos que se consideram serem mais difíceis de controlar e são estas que têm um maior impacto no funcionamento de um restaurante. Por essa razão, o sistema uniforme de contas aplicado à restauração defende ser importante a apresentação do custo-primo semanalmente; deste modo, se existir algum problema os gestores poderão aperceber-se mais rapidamente do que com o que conseguiriam com periodicidade mensal e propor soluções no sentido do sucesso do negócio (HANYC, 2014; NRA, 2012; Schmidgall & Raymond, 2005).

O USAR inclui, apenas, análise às questões tributárias; no entanto, quanto aos aspetos fiscais, os três sistemas são recetivos a diferentes sistemas de tributação, o que é normal para empresas localizadas em países distintos. Também ao nível das gratificações cada país determina a obrigatoriedade, ou não, das mesmas. Em países em que não existe essa obrigatoriedade fica ao critério do cliente se deve ou não atribuir gratificações, de acordo com a qualidade do produto ou serviço prestado.

Nomenclatura

Um dicionário de custos, para melhor se perceber onde se podem imputar os custos, é um elemento comum aos três sistemas em estudo. O USALI apenas se distingue do USAR e do USFRS por incluir, também, um dicionário de rendimentos, visto que é necessária uma análise mais elaborada pelo facto de todos departamentos ou secções de uma empresa poderem estar presentes no sistema.

Conclusões

Com a globalização e intensificação da concorrência num mercado global, os gestores hoteleiros devem estar seriamente comprometidos com o desempenho das suas empresas (Pajrok, 2014). Deste modo, torna-se necessário implementar estratégias que permitam o sucesso das organizações e, neste particular, os sistemas uniformes de contas aqui estudados constituem uma mais-valia ao permitirem análises não só operacionais, mas também financeiras (American Hotel & Lodging Association. Educational Institute, 2014).

O USALI melhora a qualidade da informação de uma empresa (Jorge, 2010), assim como a torna mais eficaz e eficiente (Lamelas, 2011). No entanto, se os gestores colocarem o foco apenas no USALI, tornar-se-á mais complicada a tarefa de imputação de todos os custos associados aos departamentos de comidas e bebidas e de spa. Para simplificar e ajudar a compreender o desempenho das empresas hoteleiras, foram criados o USAR e o USFRS que permitem uma maior e melhor análise nos departamentos de restauração e de spa.

O USALI e o USAR têm em comum o facto de servirem atividades – hotelaria e restauração – em que predominam os custos fixos (Singer, 2012b, citado por Alves, Malheiros & Gomes, 2019). O USFRS serve uma atividade – spa – em que os custos têm carácter acentuadamente variável.

No entanto, o setor da restauração é um negócio que exige “análises finas” pelo facto de comportar uma percentagem elevada de custos fixos que lhe são imputados. Para além desta característica, os resultados operacionais do sistema podem variar de acordo com a localização, o custo da comida, o tipo de conceito do restaurante, o preço, entre outros fatores determinantes (NRA, 2012).

Por fim, considera-se que, embora o USAR e o USFRS possam parecer reproduções básicas do USALI, para os profissionais e para os gestores da especialidade, estes dois sistemas contribuem para uma melhor análise e desempenho sobre os departamentos em questão (atividade que o USALI não consegue fornecer, visto que se trata de um sistema uniforme contas generalizado). Com o USAR e o USFRS os departamentos de F&B e Spa podem ter uma visão mais clara e específica do seu desempenho, mesmo sem a utilização do USALI.

O estudo encontrou limitações associadas à escassez de informação, sobre o USAR e sobre o USFRS, pois é não é muito extensa a literatura neste âmbito.

A investigação prosseguirá com estudos de caso sobre a aplicação destes sistemas uniformes à prática empresarial.

Referências

- Alves, D., Malheiros, C. & Gomes, C. (2019). Métricas de spa para a avaliação de desempenho. *Tourism and Hospitality International Journal*, 13(1), 12-36, Acedido a 7/10/2019. Retirado de https://issuu.com/turismoisce/docs/thij_full_journal_13_1.
- Caetano, J. & Rasquilha, L. (2017). *Gestão da comunicação*. Lisboa: Quimera.
- Campa-Planas, F. & Banchieri, L. (2016a). Estudio sobre la homogeneidad en la aplicación del Usali en el sector hotelero. *Cuadernos de Turismo*, 37, 17-35. Acedido a 7/10/2019. Retirado de <https://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?Vid=1&sid=d7590767-b2fb-4d93-b01f-5e70c686a82d%40pdc-v-sessmgr01>.
- Campa-Planas, F. & Banchieri, L. (2016b). Study about homogeneity implementing usali in the hospitality business. *Cuadernos de Turismo*, 37, 467-469. Acedido a 7/10/2019. Retirado de https://scholar.google.pt/scholar?q=STUDY+ABOUT+HOMOGENEITY+IMPLEMENTING+USALI+IN+THE+HOSPITALITY+BUSINESS&hl=pt-PT&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholart.
- Carvalho, F. (2009). *Uniform system of accounts for the lodging Industries - Case study Hotel Baía*. Dissertação de mestrado, ISCTE. Acedido a 11/12/2019, Retirado de <https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/2028/1/dissertação%20Filipa%20Carvalho.pdf>. Consultado em 11 de dezembro de 2019.
- Elston, J. (2018). *Management accounting in the hospitality industry: A systematic literature review*. Dissertação em mestrado, Universidade do Algarve- Faculdade de Economia. Acedido a 04/02/2020. Retirado de https://sapientia.ualg.pt/bitstream/10400.1/12245/1/MANAGEMENT%20ACCOUNTING%20IN%20THE%20HOSPITALITY%20INDUSTRY%20A%20SYSTEMATIC%20LITERATURE%20REVIEW%20_20180525151133610.pdf.
- Faria, A., Trigueiros, D. & Ferreira, L. (2015). A utilização do Uniform System of Accounts for the lodging industry (USALI) em Portugal – O caso do Algarve. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, XIII, 1-23. Acedido a 19/12/2019. Retirado de <https://novaresearch.unl.pt/en/publications/a-utilização-do-uniform-system-of-accounts-for-the-lodging-indust>.
- Gomes, C., Lima Santos, L. & Arroteia, N. (2015). A adoção do USALI nas empresas hoteleiras em Portugal. *XV Congresso da Contabilidade e Auditoria*. ISCA (Coimbra).
- Gomes, C., Santos, L., Faria, A., Lunkes, R., Malheiros, C., Rosa, F. & Nunes, C. (2018). *Contabilidade gerencial hoteleira: Com exercícios práticos*. Porto: Juruá.

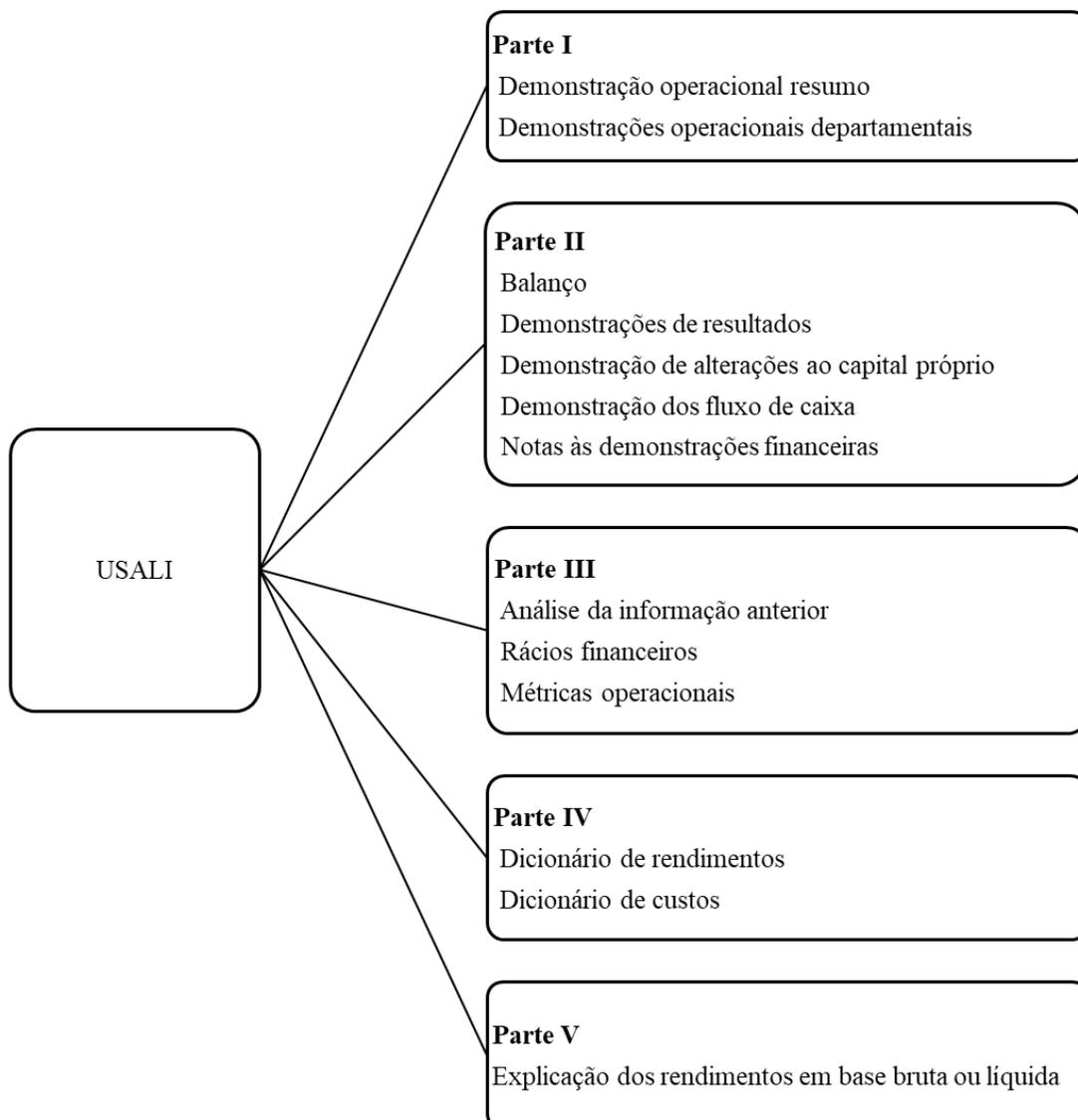
- Hotel Association of New York City (HANYC). (2014). Uniform System of Accounts for the lodging industry (Revised Ed., 11^a Ed.). New York: Hotel Association of New York City, Inc.
- Jorge, T. (2010). *O USALI e sua implementação numa unidade hoteleira*. Trabalho de projeto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Acedido a 20/12/2019. Retirado de https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3709/1/Tiago_Matalonga_B_Jorge.pdf.
- Lamelas, J. (2011). Direcção hoteleira em equipa com o USALI e o BSC – para uma gestão mais eficaz e eficiente. *Journal of Tourism Studies*, 4, 55-79. Acedido a 20/12/2019. Retirado de <http://recil.grupolusofona.pt/bitstream/handle/10437/1892/2693-9259-1-PB.pdf?sequence=1>.
- Lamelas, J. & Filipe, J. (2012). Co-leadership and hotel management. The account systems USALI and BSC to improve effectiveness and efficiency. The Portuguese case. *International Journal of Latest Trends in Finance & Economic Sciences*, 2, (4), 286-297. Acedido a 04/02/2020. Retirado de <https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/13967/1/Co-leadership%20and%20Hotel%20Management.%20The%20Account%20Systems%20USALI%20and%20BSC%20to%20Improve%20Effectiveness%20and%20Efficiency.pdf>.
- Laube, J. (n.d.). *Restaurant numbers, part 2: Getting the most out of your financial information*, Workbook, Restaurant owner.
- Lima Santos, L., Gomes, C., Arroteia, N., Coelho, J. & Silva, P. (2009). Práticas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras do Oeste. In XV Workshop on accounting and management control. Acedido a 20/12/2019. Retirado de <http://hdl.handle.net/10400.8/1221>.
- Main, B. (2018). *The uniform system of accounts for restaurants*. Acedido a 20/12/2019. Retirado de https://nanopdf.com/download/the-uniform-system-of-accounts-5ae3b35f0ddae_pdf.
- Marques, A. (2013). *O sistema uniforme de contas para a indústria hoteleira*. Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Acedido a 04/02/2020. Retirado de https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/3103/1/DM_AntónioMarques_2013.pdf.
- National Restaurant Association Schmidgall (n/d). *The uniform system of accounts for restaurants* (8th ed.). Washington: National Restaurant Association.
- Pajrok, A. (2014). Responsible accounting in the hospitality industry. *Journal of Education Culture and Society*, 2, 53-60. Acedido a 8/10/2019. Retirado de <https://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=d6906b41-5e8e-46a9-a2d3-1b66542395d9%40sdc-v-sessmgr02>.
- Peña, F., Monteys, R. & Silvente, V. (2017). El USALI y la historia de los sistemas uniformes de coste: ¿Un reto hispano?. *Intangible Capital*, 13, 160-184. Acedido a 19/12/2019. Retirado de <http://dx.doi.org/10.3926/ic.907>.

- Pires, P. (2017). Controlo e gestão de custos de produção – O caso da Nestlé Portugal, S. A. Relatório de estágio, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Acedido a 20/12/2019. Retirado de https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/21106/1/Pedro_Pires.pdf.
- Prodanov, C. & Freitas, E. (2013). *Metodologia do trabalho científico – métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho académico*. Universidade Feevale: Rio Grande do Sul- Brasil.
- Rojas, J. & Samper. (2002). La información contable para la gestión en la empresa hotelera: El uniform system of accounts for the lodging industry (USALI). *Cuadernos de CC.EE. y EE.*, 43, 57-75. Acedido a 04/02/2020. Retirado de <http://cuadernos.uma.es/pdfs/pdf147.pdf>.
- Schmidgall, R. & ISPA F. (2005). *Uniform system of financial reporting for spas*. Michigan. American Hotel & Lodging Association.
- Snyder, H. (2019). Literature review as a research methodology: An overview and guidelines, *Journal of Business Research*, 104, 333-339.
- Sysco (n.d.). Profit Magic. Acedido a 20/12/2019. Retirado de <https://www.sysco.com/dam/jcr:d2e902dd-2817-42ac-abae-f869ccdd20cb/Profit%20Magic.pdf>.
- Universia. (2019). *Conheça os tipos de metodologia de pesquisa que você pode usar no seu TCC*. Acedido a 04/02/2019. Retirado de <https://noticias.universia.com.br/cultura/noticia/2019/10/03/1166813/conheca-tipos-de-metodologia-pesquisa-pode-usar-tcc.html>.

Tabela 1
Nível de utilização do USALI em Portugal

Região	Classificação		
	***	****	*****
Açores	5%	11%	0
Madeira	0	18%	33%
Porto	25%	37%	14%
Norte do Porto	11%	6%	0
Grande Lisboa	6%	8%	0
Beiras	5%	23%	0
Oeste	14%	0	100%
Lisboa – cidade	31%	47%	46%
Estoril e Sintra	0	36%	0
Algarve	4%	32%	33%
Alentejo	0	0	100%

Fonte: Faria (2007) citado por Lima Santos et al., (2009, p.11)



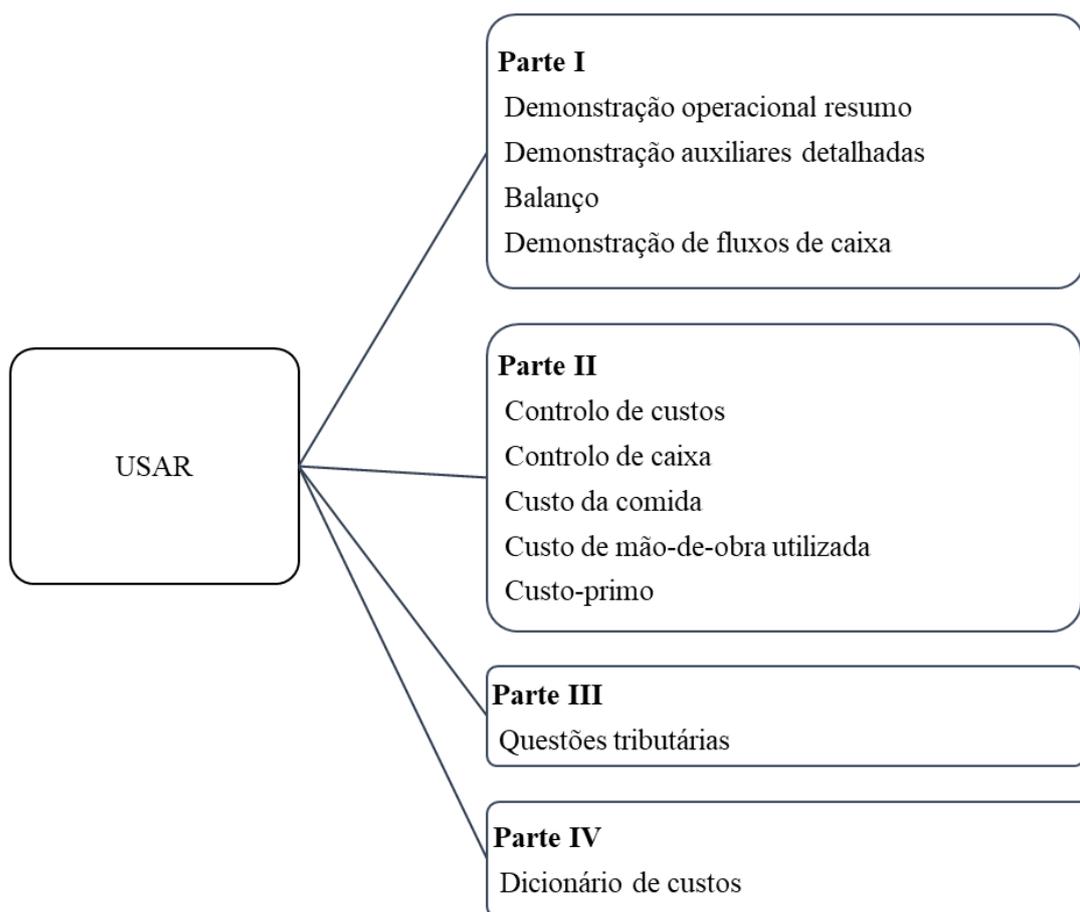
Fonte: adaptado de HANYC (2014) pelos autores

Figura 1. Estrutura do USALI

Vantagens	Desvantagens
Útil para administração (Lamelas & Filipe, 2012).	Dificuldade em satisfazer as necessidades operacionais (Kwansa & Schmidgall, 1999: 94; Sánchez, 1999: XVIII citado por Rojas & Samper, 2002).
Aplicação em qualquer empresa de gestão (Rojas & Samper, 2002).	Sistema austero (Kwansa & Schmidgall, 1999: 94; Sánchez, 1999: XVIII citado por Rojas & Samper, 2002).
Fácil adaptação à contabilidade de cada país (Rojas & Samper, 2002).	Pode gerar conflitos devido à visão geral do sistema (Kwansa & Schmidgall, 1999: 94; Sánchez, 1999: XVIII citado por Rojas & Samper, 2002).
Rácios que permitem a elaboração de painéis de controlo (Rojas & Samper, 2002).	Elaboração de uma abordagem de custeio tradicional (Marques, 2013).
Guia permanente dos objetivos a cumprir (Rojas & Samper, 2002).	Problemas na identificação das despesas exatas de um departamento operacional (Patiar, 2016 citado por Elston, 2018).
Desenvolve a comunicação e permite o entendimento entre todas as partes inseridas na atividade (Rojas & Samper, 2002).	Dificuldade no apuramento de custos de determinados departamentos pode originar preços de venda imprecisos para certos produtos e/ou serviços (Patiar, 2016 citado por Elston, 2018).

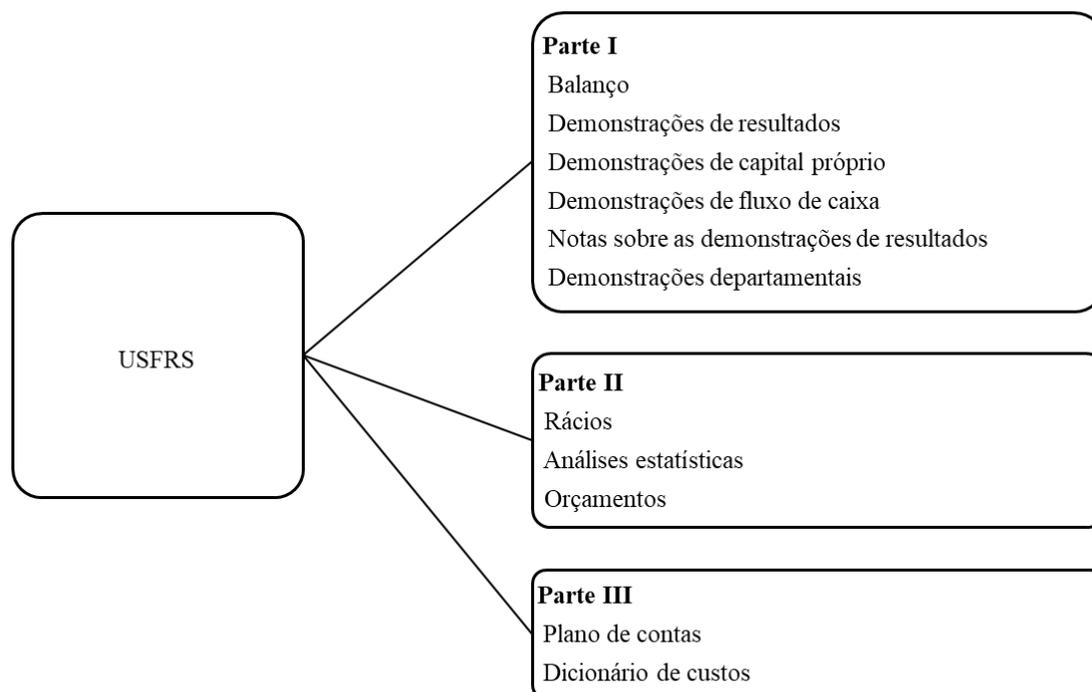
Fonte: adaptado de Rojas e Samper (2002); Lamelas e Filipe (2012); Marques (2013); Elston (2018).

Figura 2. Vantagens e desvantagens do USALI



Fonte: adaptado de NRA (2012) pelos autores

Figura 3. Estrutura do USAR



Fonte: adaptado de Schmidgall & ISPA (2005) pelos autores

Figura 4. Estrutura do USFRS

	USALI	USAR	USFRS
Aplicado em diferentes áreas de	Sim	Não	Não
Demonstrações operacionais	Sim	Sim	Sim
Demonstração operacional resumo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-
Demonstrações departamentais	<input type="checkbox"/>	-	<input type="checkbox"/>
Demonstrações auxiliares detalhadas	-	<input type="checkbox"/>	-
Controlo: caixa	-	<input type="checkbox"/>	-
Controlo: custos da comida	-	<input type="checkbox"/>	-
Controlo: custos da mão-de-obra	-	<input type="checkbox"/>	-
Custo primo (matérias-primas e mão-de-	-	<input type="checkbox"/>	-
Demonstrações financeiras	Sim	Sim	Sim
Balanço	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Demonstração dos resultados	<input type="checkbox"/>	-	<input type="checkbox"/>
Demonstração dos fluxos de caixa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Demonstração das alterações no capital	<input type="checkbox"/>	-	<input type="checkbox"/>
Notas	<input type="checkbox"/>	-	<input type="checkbox"/>
Análises	Sim	Sim	Sim
Com informação do período anterior	<input type="checkbox"/>	-	-
Rácios	<input type="checkbox"/>	-	<input type="checkbox"/>
Métricas operacionais	<input type="checkbox"/>	-	-
Estatística	-	-	<input type="checkbox"/>
Questões tributárias	-	<input type="checkbox"/>	-
Orçamentos	-	-	<input type="checkbox"/>
Nomenclatura	Sim	Sim	Sim
Plano de contas	-	-	<input type="checkbox"/>
Dicionário de custos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dicionário de rendimentos	<input type="checkbox"/>	-	-
Explicação dos rendimentos em base	<input type="checkbox"/>	-	-

Figura 5. Comparação entre USALI, USAR e USFRS

Anexo 1

Statement of Income, USALI

	Period	
	Current Year	Prior Year
REVENUE		
Rooms	\$	\$
Food and Beverage		
Other Operated Departments		
Miscellaneous Income*		
Total Revenue		
EXPENSES		
Rooms		
Food and Beverage		
Other Operated Departments		
Administrative and General		
Information and Telecommunications Systems		
Sales and Marketing		
Property Operation and Maintenance		
Utilities		
Management Fees		
Non-Operating Expenses		
Interest Expense		
Depreciation and Amortization		
Loss or (Gain) on the Disposition of Assets		
Total Expenses		
INCOME BEFORE INCOME TAXES		
INCOME TAXES		
Current		
Deferred		
Total Income Taxes		
NET INCOME	\$	\$

Fonte: adaptado de *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (2014, p.170)

Anexo 2

Statement of Income, USAR

	Current Period		Year-To-Date	
	Amounts	%	Amounts	%
SALES:				
Food	\$		\$	
Liquor				
Beer				
Wine				
Other Operating Income				
Total Sales	_____	_____	_____	_____
COST OF SALES:				
Food				
Liquor				
Bar Consumables				
Beer				
Wine				
Total Cost of Sales	_____	_____	_____	_____
LABOR :				
Management				
Staff				
Employee Benefits				
Total Labor	_____	_____	_____	_____
Prime Cost				
Other Controllable Expenses:				
Direct Operating Expenses				
Music & Entertainment				
Marketing				
Utilities				
General & Administrative Expenses				
Repairs & Maintenance				
Total Other Controllable Expenses	_____	_____	_____	_____
Controllable Income				
Non-Controllable Expenses:				
Occupancy Costs				
Equipment Leases				
Depreciation & Amortization				
Total Non-Controllable Expenses	_____	_____	_____	_____
Restaurant Operating Income				
Interest Expense				
Other (Income)Expense				
Income Before Income Taxes	\$ _____		\$ _____	

NOTE: All percentages are calculated as a percentage of Total Sales except Cost of Sales line items, which are based on their respective sales. Bar Consumables percentage is based on Liquor Sales.

Fonte : adaptado de *Association Solutions National Restaurant Association* (2012, p.56)

Anexo 3

Statement of Income, USFRS

STATEMENT OF INCOME		
	<u>Period</u>	
	Current Year	Prior Year
NET REVENUE		
Massage	\$	\$
Skin Care		
Hair		
Nail		
Fitness		
Food and Beverage		
Health and Wellness		
Memberships		
Retail		
Rentals and Other		
Other Operating Activities		
Total Net Revenue	_____	_____
COST OF GOODS AND DIRECT EXPENSES		
Massage		
Skin Care		
Hair		
Nail		
Fitness		
Food and Beverage		
Health and Wellness		
Retail		
Other Operating Activities		
Total Direct Expenses	_____	_____
GROSS MARGIN		
INDIRECT EXPENSES		
Indirect Operating Expenses		
Indirect Support Labor		
Total Indirect Expenses	_____	_____
UNDISTRIBUTED OPERATING EXPENSES		
General and Administrative		
Marketing		
Facility Maintenance and Utilities		
Total Undistributed Operating Expenses	_____	_____
INCOME BEFORE FIXED CHARGES	_____	_____
FIXED CHARGES		
Insurance		
Management Fees		
Rent		
Real Estate/Personal Property Taxes		
Total Fixed Charges	_____	_____
INCOME BEFORE DEPRECIATION AND AMORTIZATION, INTEREST EXPENSE AND INCOME TAXES	_____	_____
DEPRECIATION AND AMORTIZATION		
Depreciation		
Amortization		
Interest Expense		
(Gain) and Loss on Disposal of Property		
Total Depreciation and Amortization	_____	_____
INCOME BEFORE INCOME TAXES	_____	_____
INCOME TAXES		
NET INCOME	\$ _____	\$ _____

Fonte: adaptado de Schmidgall (2005, p.20).