

GESTÃO DE SPAS: USFRS vs USALI NA ÓTICA DO APOIO À DECISÃO

SPAS MANAGEMENT: USFRS vs USALI FROM A DECISION SUPPORT PERSPECTIVE

7

Filipa Campos

CiTUR – Centre for Tourism Research, Development and Innovation, Polytechnic University of Leiria, Portugal

CICF – Research Centre for Accounting and Taxation, Polytechnic University of Cávado and Ave, Portugal

Conceição Gomes

CiTUR – Centre for Tourism Research, Development and Innovation, Polytechnic University of Leiria, Portugal

Cátia Malheiros

CiTUR – Centre for Tourism Research, Development and Innovation, Polytechnic University of Leiria, Portugal

Luís Lima Santos

CiTUR – Centre for Tourism Research, Development and Innovation, Polytechnic University of Leiria, Portugal

Campos, F., Gomes, C., Malheiros, C., & Lima Santos, L. (2023). Gestão de spas: USFRS vs USALI na ótica do apoio à decisão. *Tourism and Hospitality International Journal*, 21(1), 7-26.

Resumo

Este estudo tem como objetivo analisar e comparar dois sistemas contabilísticos: o *Uniform System of Financial Reporting for Spas* (USFRS) e o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI) na perspetiva de evidenciar a utilidade de ambos no apoio à decisão. Estes sistemas oferecem demonstrações financeiras e operacionais que auxiliam os gestores e colaboradores a obter informações para tomarem decisões mais eficientes. Os objetivos específicos incluem a análise comparativa das demonstrações operacionais resumo e das demonstrações departamentais, bem como o estabelecimento de relações entre os dois sistemas. A metodologia utilizada neste estudo é qualitativa, utilizando a pesquisa documental para coleta de dados. Para tratamento dos dados foi utilizado o método comparativo. Os resultados destacam as principais diferenças e semelhanças entre o USFRS e o USALI, com foco nas demonstrações operacionais resumo, demonstrações departamentais e rácios. Enquanto o USALI prioriza a seção de alojamento e de alimentação e bebidas, o USFRS apresenta seções mais específicas, como massagem, cuidados com a pele, cabelo e unhas. Além disso, o USFRS favorece os custos variáveis quanto o USALI promove os custos fixos. As contribuições deste estudo permitem auxiliar os gestores na implementação e uso dos sistemas contabilísticos estudados. Assim, os gestores terão a oportunidade de conhecer tanto o USFRS como o USALI, analisando-os individual e comparativamente, o que fornecerá uma visão mais clara e específica do desempenho dos spas, assim como uma melhor perceção do desempenho global de um spa ou departamento de spas, permitindo melhorias na eficácia da gestão das empresas. As limitações deste estudo incluem a escassez de literatura sobre o USFRS, o que representa um desafio para a pesquisa futura.

Palavras-chave

Contabilidade de gestão, Sistemas uniformes de contas, USFRS, USALI, Hotelaria e spas

Abstract

This study aims to analyse and compare two accounting systems: the Uniform System of Financial Reporting for Spas (USFRS) and the Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI) in order to highlight the usefulness of both in decision support. These systems provide financial and operational statements that help managers and employees obtain information to make more efficient decisions. Specific objectives include comparative analysis of summary operating statements and departmental statements, as well as establishing relationships between the two systems. The methodology used in this study is qualitative, using document research for data collection. For data treatment the comparative method was used. The results highlight the main differences and similarities between USFRS and USALI, focusing on summary operating statements, departmental statements and ratios. While USALI prioritises the rooms and food and beverage departments, USFRS features more specific sections such as massage, skin, hair and nail care. In addition, the USFRS highlights the variable costs as much as the USALI promotes the fixed costs. The contributions of this study allow to assist managers in the implementation and use of the studied accounting systems. Hence, managers will have the opportunity to know both USFRS and USALI, analysing them individually and comparatively, which will provide a clearer and more specific view of the spas' performance, as well as a better perception of the overall performance of a spa or spa department, allowing improvements in the companies' management effectiveness. Limitations of this study include the scarcity of literature on USFRS, which poses a challenge for future research.

Keywords

Management accounting, Uniform systems of accounts, USFRS, USALI, Hospitality and spas

1. Introdução

O fenómeno da globalização afetou positivamente o crescimento da economia ao nível global e, com ele, cresceu também o setor da hotelaria (Breda *et al.*, 2020) que foi desenvolvendo diferentes serviços de acordo com as mudanças no comportamento dos clientes (Abranja *et al.*, 2019; Lima Santos *et al.*, 2016). Com a expansão das novas tecnologias, os hotéis devem de criar ferramentas que permitam manter a sua competitividade e atualidade (Nagy, 2014).

Nesse contexto, os sistemas de contabilidade de gestão desempenham um papel crucial ao fornecerem informações estratégicas e financeiras para auxiliar na tomada de decisão (Liu *et al.*, 2022; Malheiros *et al.*, 2017; Wall, 2013), pois os clientes procuram experiências únicas e personalizadas que só é possível através de uma boa gestão (Abranja *et al.*, 2019).

O USALI é a prova disso, pois foi criado em 1926 nos Estados Unidos da América e até aos dias de hoje, tendo sido registadas diversas melhorias ao longo dos anos, continua a ser o sistema uniforme de contas aplicado à hotelaria mais utilizado a nível mundial (HANYC, 2014). Este sistema tem como objetivo melhorar a qualidade da gestão do setor hoteleiro e criar um *benchmarking* do setor (Castro & Pinto, 2020).

Anos mais tarde, tendo em conta o desenvolvimento da indústria do turismo de saúde e bem-estar, houve necessidade de criar um sistema uniforme de contas aplicado exclusivamente à indústria do turismo de saúde e bem-estar – o USFRS, pois o USALI, apesar de considerar uma demonstração departamental para spas, tem o foco principal no alojamento e na restauração (Alves *et al.*, 2019). Este sistema foi criado em 2003, também nos Estados Unidos da América, e fornece informação financeira e operacional importante sobre os spas. De acordo com Singer e Campsey (2012), é relevante maximizar os rendimentos dos spas porque possuem custos variáveis elevados, ao contrário do alojamento, onde os custos fixos são os que têm maior importância.

Desta forma, torna-se importante analisar e comparar o USFRS e o USALI na perspetiva de evidenciar a utilidade de ambos no apoio à decisão, sendo este o objetivo do presente estudo. O delinear deste objetivo principal determinou a fixação de objetivos específicos, desde logo a análise comparativa das demonstrações de resultados, a análise comparativa das demonstrações departamentais e a determinação de relações entre ambos os sistemas. Estas análises fornecem suporte aos gestores de empresas termais independentes ou spas inseridos em hotéis, ajudando-os a tomar decisões mais informadas e estratégicas, envolvendo o uso de ferramentas de contabilidade de gestão que recolhem informações financeiras e estratégicas relevantes para o negócio.

O presente estudo está dividido em cinco partes, sendo estas: presente introdução, onde é apresentada a justificação do tema em estudo e respetivos objetivos; enquadramento teórico sobre os sistemas contabilísticos em estudo; metodologia, onde é apresentado o processo para a obtenção dos resultados; resultados que evidenciam as principais semelhanças e diferenças entre USFRS e USALI através da análise das demonstrações dos resultados, demonstrações departamentais e relações entre ambos os sistemas;

conclusões, onde são apresentados vários contributos deste estudo, limitações e investigação futura pertinente.

Por fim, este estudo contribui para o aumento do conhecimento científico e prático. Ao nível do conhecimento científico, de acordo com o conhecimento dos autores, ainda nenhum estudo fez a comparação entre o USFRS e o USALI, pelo que se reflete a inovação do mesmo. Ao nível do conhecimento prático identificam-se semelhanças e diferenças entre USFRS e o USALI e fornece-se *insights* poderosos que facilitam a tomada de decisão dos gestores no momento da implementação ou aplicação de um ou outro sistema. Além da implementação dos sistemas contabilísticos mencionados, os gestores podem aplicar métricas específicas para melhorar o desempenho financeiro e operacional das empresas; o que impulsiona a evolução do setor da hotelaria e do turismo de saúde e bem-estar.

2. Enquadramento Teórico

A indústria do turismo de saúde e bem-estar tem crescido em todo o mundo a partir de meados do século XX, podendo esta indústria classificar-se em diferentes tipos de spas, tais como: *club spa*, *day spa*, *medical spa*, *resort/hotel spa* e outros, porém, só no século XXI começou a ganhar notoriedade devido ao aumento da procura por este tipo de serviços (Tabacchi, 2010). Também com o passar dos anos, a consciência sobre a saúde e bem-estar dos indivíduos tem aumentado e, cada vez mais, as pessoas procuram serviços que oferecem massagens ou um dia de relaxamento no spa (Szromek *et al.*, 2023).

A existência de um spa ou até de uma piscina pode influenciar os preços do hotel e interessar a gestores e investidores (Gomes *et al.*, 2021). De acordo com Madanoglu e Karadag (2009), as receitas dos spas contribuem para um aumento significativo das receitas dos empreendimentos turísticos; os mesmos autores afirmam que se um spa for bem gerido contribui de forma significativa para as receitas de um *resort*. Atualmente, vários estudos são elaborados com o intuito de relacionar a indústria do turismo de saúde e bem-estar com diferentes áreas como, por exemplo, o *marketing* (Igreja *et al.*, 2022).

Apesar do crescimento do setor dos spas e da reflexão sobre a importância que os mesmos trazem ao setor do turismo em geral e da hotelaria em particular, segundo Nagy (2014), os gestores hoteleiros não estão orientados para a inovação do departamento dos spas, o que se pode refletir no desempenho financeiro do hotel.

Os sistemas contabilísticos permitem clarificar a visão de uma empresa ao nível do seu desempenho económico-financeiro e social e auxiliar na tomada de decisão dos gestores e colaboradores (Ponte & Pesci, 2022). A literatura sobre sistemas de contabilidade tem aumentado com o objetivo de adaptar a contabilidade financeira à contabilidade de gestão e, assim, existir uma análise mais detalhada das empresas, o que, consequentemente, se reflete na melhoria dos processos (Liu *et al.*, 2022; Wall, 2013).

Com o intuito de facilitar e melhorar os processos entre departamentos no setor do alojamento turístico, a *Hotel Association of New York* criou o USALI (HANYC, 2014). Segundo Castro e Pinto (2020), este sistema contabilístico apresenta diversas vantagens,

pois por se tratar de um sistema uniforme permite a comparabilidade entre outras empresas do setor, gera informação detalhada sobre o desempenho, cria responsabilidade nos vários departamentos e potencia a gestão por responsabilidades.

A análise geral elaborada pelo USALI auxilia os gestores a perceber se diferentes departamentos ou serviços são vantajosos para a gestão e qual deles é o mais atrativo do ponto de vista do lucro (Castro & Pinto, 2020). Estas funções só são possíveis devido à complexa constituição do USALI por cinco capítulos distintos, como evidencia a figura 1.

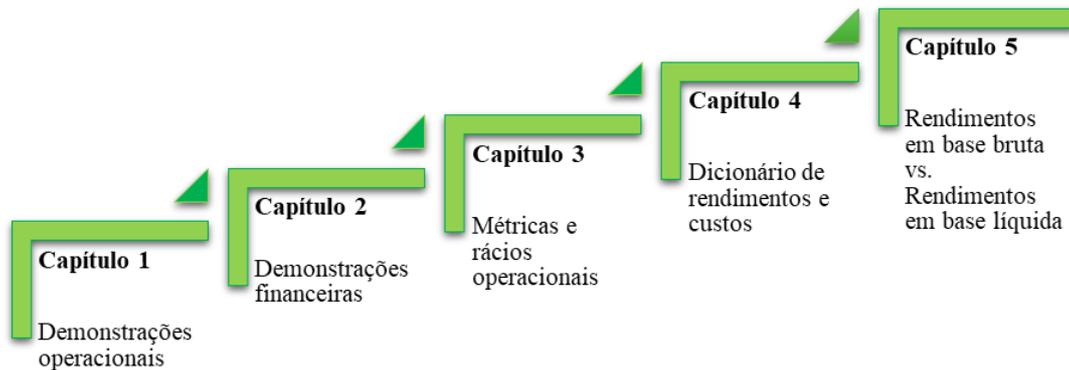


Figura 1. Constituição do USALI
 Fonte: HANYC (2014)

Anos mais tarde, com a evolução da indústria do turismo de saúde e bem-estar e as mudanças ao nível do comportamento dos consumidores, surge a necessidade de criar um sistema contabilístico direcionado unicamente para os spas, podendo o mesmo ser aplicado a um departamento de um hotel ou a uma empresa independente de spa (Schmidgall, 2005). Este sistema tem como objetivo auxiliar os utilizadores internos e/ou externos a preparar demonstrações financeiras e operacionais e padronizar relatórios financeiros como forma de proporcionar um melhor desempenho financeiro e operacional de um spa (Schmidgall, 2005). O USFRS é constituído por três capítulos, tal como mostra a figura 2.

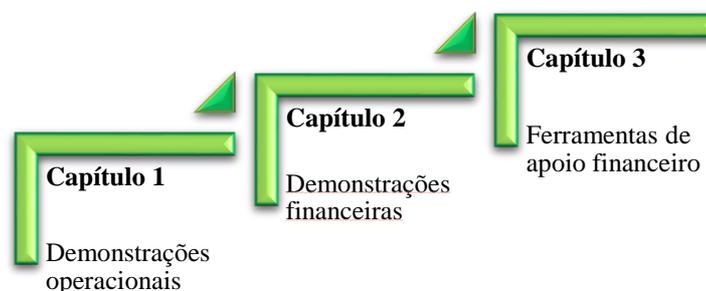


Figura 2. Constituição do USFRS
 Fonte: Schmidgall (2005)

Segundo os criadores deste sistema (Schmidgall, 2005), o mesmo adapta-se rapidamente à estrutura e visão da organização. Porém, no estudo de Alves *et al.* (2019), os autores evidenciam que a existência de um spa num hotel pode requerer investimentos contínuos nas infraestruturas. Em contrapartida, a atividade de saúde e bem-estar está em crescimento, é altamente rentável, é competitiva, e é considerada um fator determinante para a opção dos hóspedes (IHCS, 2023).

Tanto a gestão hoteleira como a gestão de spas são fundamentais para o sucesso das empresas. Após a criação do USALI e do USFRS, e para que ambos os setores estudados continuem a prosperar, as entidades responsáveis pelos sistemas uniformes de contas criaram formações direcionadas para os profissionais destas indústrias com o intuito de adquirem conhecimentos e competências que potenciem o sucesso das suas empresas (HFTP, 2022; Redman & Johnson, 2005).

De acordo com o evidenciado anteriormente percebe-se que o USALI e o USFRS são dois sistemas uniformes de contas que parecem semelhantes, no entanto, pelo facto do USALI ser um sistema generalizado a toda a unidade hoteleira e o USFRS específico para os spas tanto de hotel como também de uma empresa de gestão independente, torna-se interessante perceber se existem diferenças e em que nível isso acontece.

3. Metodologia

A metodologia eleita para a elaboração do presente estudo foi qualitativa. Este tipo de metodologia aborda diferentes disciplinas e é frequentemente descrita como naturalista e interpretativa (Ritchie *et al.*, 2014). A flexibilidade da pesquisa é uma das vantagens da metodologia qualitativa (Castleberry & Nolen, 2018).

Para recolha de dados foi utilizada a pesquisa documental. De acordo com Vieira *et al.* (2008), a análise de diferentes documentos é um método bastante utilizado na investigação qualitativa. A pesquisa documental é utilizada em diferentes áreas do conhecimento como a geografia, ciências políticas, direito e ciências sociais, onde este estudo se insere. (Tight, 2019).

Foi recolhida informação dos livros oficiais do sistema uniforme de contas aplicado ao alojamento e do sistema uniforme de contas aplicado aos spas (HANYC, 2014; Schmidgall, 2005), de livros técnicos, de artigos publicados em revistas científicas e artigos publicados em livros de atas de conferências científicas. Esta análise foi efetuada entre os dias 5 de maio e 22 de junho de 2023. A figura 3 resume o processo metodológico realizado.



Figura 3. Processo metodológico

O tratamento dado à informação coletada foi analítico e, através da pesquisa bibliográfica foi possível aplicar o método comparativo (Prodanov & Freitas, 2013) às demonstrações dos resultados, às demonstrações operacionais e também aos rácios e indicadores financeiros e operacionais, identificando semelhanças e diferenças entre o USFRS e o USALI. Colier (1993) afirma que a comparação é uma ferramenta de análise fundamental, melhora o poder de descrição e desempenha um papel importante na formação de conceitos, colocando o foco nas semelhanças e contrastes entre casos. O mesmo autor defende ainda que o método comparativo funciona como uma análise sistemática de um número de casos reduzidos dada a escassez de recursos, neste caso, bibliográficos. Este tipo de método aumenta o número de casos científicos. Estudos semelhantes a este já foram aplicados por Campos *et al.*, (2020), Campos *et al.*, (2023) e Sarmiento (2023).

4. Resultados

O setor do turismo, como mencionado na revisão de literatura do presente estudo, passou por diversas mudanças ao longo dos anos (Agência Lusa, 2020). Apesar do crescimento deste setor desde o início do século XXI, o mesmo enfrentou várias crises económicas e financeiras (Ciotti *et al.*, 2020; Israeli, 2007). Desta forma, vários requisitos devem ser cumpridos para uma gestão hoteleira eficaz, tais como: posição estratégica e atributos internos (Kay, 2007). Através do USALI é possível manter uma gestão que origine eficácia e eficiência (Faria *et al.*, 2015; Gomes *et al.*, 2015).

A indústria do turismo de saúde e bem-estar também passou por muitas mudanças ao longo dos anos e, por isso, é necessário os gestores possuírem ferramentas que potenciem os seus negócios a crescer e a manter a sua vitalidade. Associado aos spas não só o lucro é importante, mas também a saúde e bem-estar dos clientes; bons resultados só são possíveis através de uma boa planificação (Redman & Johnson, 2005). O USFRS pode auxiliar a melhorar o resultado das empresas ou departamentos de spa (Schmidgall, 2005).

De forma a materializar os objetivos específicos propostos, apresenta-se a análise detalhada das demonstrações dos resultados, das demonstrações departamentais e estabelecem-se relações entre o USFRS e o USALI.

4.1. Demonstrações dos Resultados

Analisando cada uma das demonstrações dos resultados de ambos os sistemas uniformes de contas estudados (Apêndice A – demonstração dos resultados do USALI; Apêndice B – demonstração dos resultados do USFRS) percebe-se que existem algumas divergências, mas também várias semelhanças. Os principais departamentos operacionais do USALI são o alojamento e a comida e bebidas; já no USFRS, por ser um sistema aplicado unicamente aos spas, os principais departamentos são massagem, cuidados da pele, cabelo e unhas. Ainda na secção dos rendimentos operacionais, o USALI considera os restantes departamentos apenas num item, enquanto o USFRS apresenta outros seis

itens, que são: comida e bebidas; saúde e bem-estar; membros; mercadorias; alugueres e outros; outras atividades operacionais. Apesar das diferenças identificadas, a forma como são expostos os rendimentos e custos operacionais em ambos os sistemas é idêntica.

No que diz respeito à rubrica de custos indiretos, o USALI não a contempla, ao contrário do USFRS que identifica as linhas de custos operacionais indiretos e mão de obra indireta; o sistema hoteleiro considera apenas gastos com pessoais, mas fá-lo especificamente nas demonstrações operacionais, ou seja, por departamento. Quanto aos custos operacionais não distribuídos, o USALI contempla cinco itens sobre estes custos (administrativos e gerais; sistemas de informação e telecomunicações; vendas e *marketing*; manutenção e reparação; energias, águas e residuais), enquanto o USFRS contempla apenas três itens (administrativos e gerais; *marketing*; manutenção das instalações e energias). Relativamente aos custos com os sistemas de informação e telecomunicações, no USFRS não é facilmente perceptível onde são considerados. Existe uma diferença no item de ganhos e perdas por alienação de ativo fixo tangível; no USFRS são considerados na secção de juros, depreciações e amortizações, enquanto no USALI são considerados antes, secção dos rendimentos e custos não operacionais. A figura 4 resume a informação descrita anteriormente.

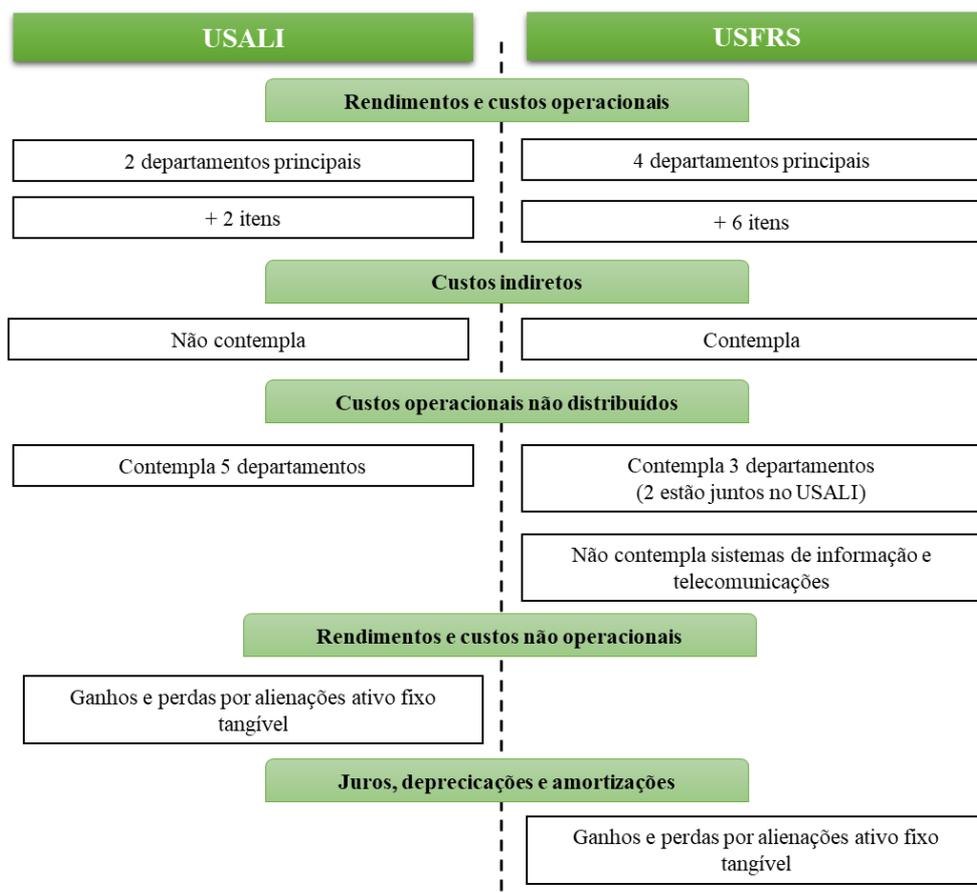


Figura 4. Principais diferenças entre as demonstrações dos resultados do USALI e do USFRS

4.2. Demonstrações Departamentais

Para analisar e comparar as semelhanças e diferenças dos sistemas contabilísticos em estudo foi necessário recorrer às informações apresentadas nos seus documentos oficiais (HANYC, 2014; Schmidgall, 2005). O USALI contempla 14 demonstrações operacionais (*schedules* na língua inglesa – Sch.), que são as seguintes:

1. Alojamento
2. Comida e bebidas
3. Outros departamentos operacionais
 - 3.1. Golfe
 - 3.2. Clube de saúde / spa
 - 3.3. Garagem
 - 3.4. Outros departamentos operacionais
 - 3.5. Departamentos operacionais menores
4. Outros rendimentos
5. Administrativos e gerais
6. Sistemas de informação e telecomunicações
7. Vendas e *marketing*
8. Manutenção e reparação
9. Energias, águas e residuais
10. Comissões de gestão
11. Rendimentos e custos não operacionais
12. Lavandaria
13. Refeitório dos trabalhadores
14. Encargos sociais dos trabalhadores

Relativamente ao USFRS, este sistema contempla 19 demonstrações operacionais, que são as seguintes:

1. Massagem
2. Cuidado de pele
3. Cabelo
4. Unhas
5. *Fitness*
6. Comida e bebidas
7. Saúde e bem-estar
8. Quotas e taxas de membros
9. Mercadoria
10. Outros departamentos operacionais
11. Rendas e outros rendimentos
12. Mão de obra
13. Custos indiretos operacionais
14. Administrativos e gerais

15. *Marketing*
16. Manutenção e energia
17. Custos fixos
18. Impostos sobre o rendimento
19. Encargos sociais e benefícios do pessoal

Das várias demonstrações departamentais apresentadas a que tem maior afinidade entre o USALI e o USFRS é Sch.3.2. – *Health club/spa* do USALI porque está relacionado com as Sch.1 – Massagem, Sch.2 – Cuidado de pele, Sch.3 – Cabelo, Sch.4 – Unhas, Sch.5 – Fitness, Sch.7 – Saúde e bem-estar, Sch.8 – Quotas e taxas de membros, Sch.9 – Mercadoria e Sch.10 – Outros departamentos operacionais. A Sch.1 – Alojamento por estar relacionada com o alojamento não permite a correspondência com nenhuma das demonstrações que estão incluídas no USFRS. A Sch.2 – Comida e bebidas do USALI relaciona-se com a Sch.6 – Comida e bebidas do USFRS, porém alguns itens são diferentes pois o USALI tem mais pontos de venda no que diz respeito ao departamento de comida e bebidas, o que se reflete num maior número de itens. A Sch.4 – Outros rendimentos do USALI relaciona-se com a Sch.11 – Rendas e outros rendimentos do USFRS porque ambos apresentam nestas demonstrações rendimentos diversos, porém os itens do USALI estão relacionados maioritariamente com rendimentos provenientes do alojamento, enquanto o USFRS apresenta informações sobre concessões de espaço, descontos, entre outros (HANYC, 2014; Schmidgall, 2005).

A Sch.5 – Administrativos e gerais do USALI tem um nome idêntico à Sch.14 – Administrativos e gerais do USFRS e apesar das demonstrações do sistema hoteleiro conterem mais linhas são bastante semelhantes à do sistema dos spas, pois analisa informação sobre gastos com o pessoal, auditoria, informação bancária, entre outros. Apesar da Sch.6 – Sistemas de informação e telecomunicações do USALI não se relacionar com qualquer outra demonstração operacional do USFRS, a Sch.14 – Administrativos e gerais do USFRS apresenta uma linha que diz respeito a telecomunicações. A Sch.7 – Vendas e *marketing* do USALI estabelece relações com a Sch.15 – *Marketing* do USFRS; ambas as demonstrações apresentam gastos com o pessoal e custos referentes ao *marketing*, porém a parte do departamento de vendas é considerado apenas no USALI. A Sch.9 – Energias, águas e residuais do USALI faz correspondência com a Sch.16 – Manutenção e energia do USFRS, contudo apenas os itens de energia, água, gás e fluidos são comuns aos dois sistemas. Nesta demonstração operacional o USFRS contempla mais linhas ao nível dos gastos com o pessoal e outros custos relacionados com manutenção. Apesar das Sch.11 – Rendimentos e custos não operacionais do USALI e da Sch.17 – Custos fixos do USFRS apresentarem designações diferentes, os itens que cada uma delas contemplam são semelhantes, o que permite uma análise similar. A Sch.14 – Gastos com o pessoal do USALI estabelece relação com a Sch.12 – Mão de obra do USFRS pois ambas apresentam informação sobre gastos com o pessoal. A demonstração do USALI é mais rigorosa e apresenta diversas linhas, porém, apesar de não existir relação entre o USFRS, este mesmo sistema apresenta mais uma

demonstração operacional onde contempla encargos sociais e benefícios do pessoal (Sch.19 – Encargos sociais e benefícios do pessoal) (HANYC, 2014; Schmidgall, 2005). Existem ainda várias demonstrações operacionais que não têm relação, como se verifica através da figura 5. Os Sch. com linha contínua são os que possuem correspondência; já os Sch. em traço descontinuo não têm correspondência entre os sistemas contabilísticos.

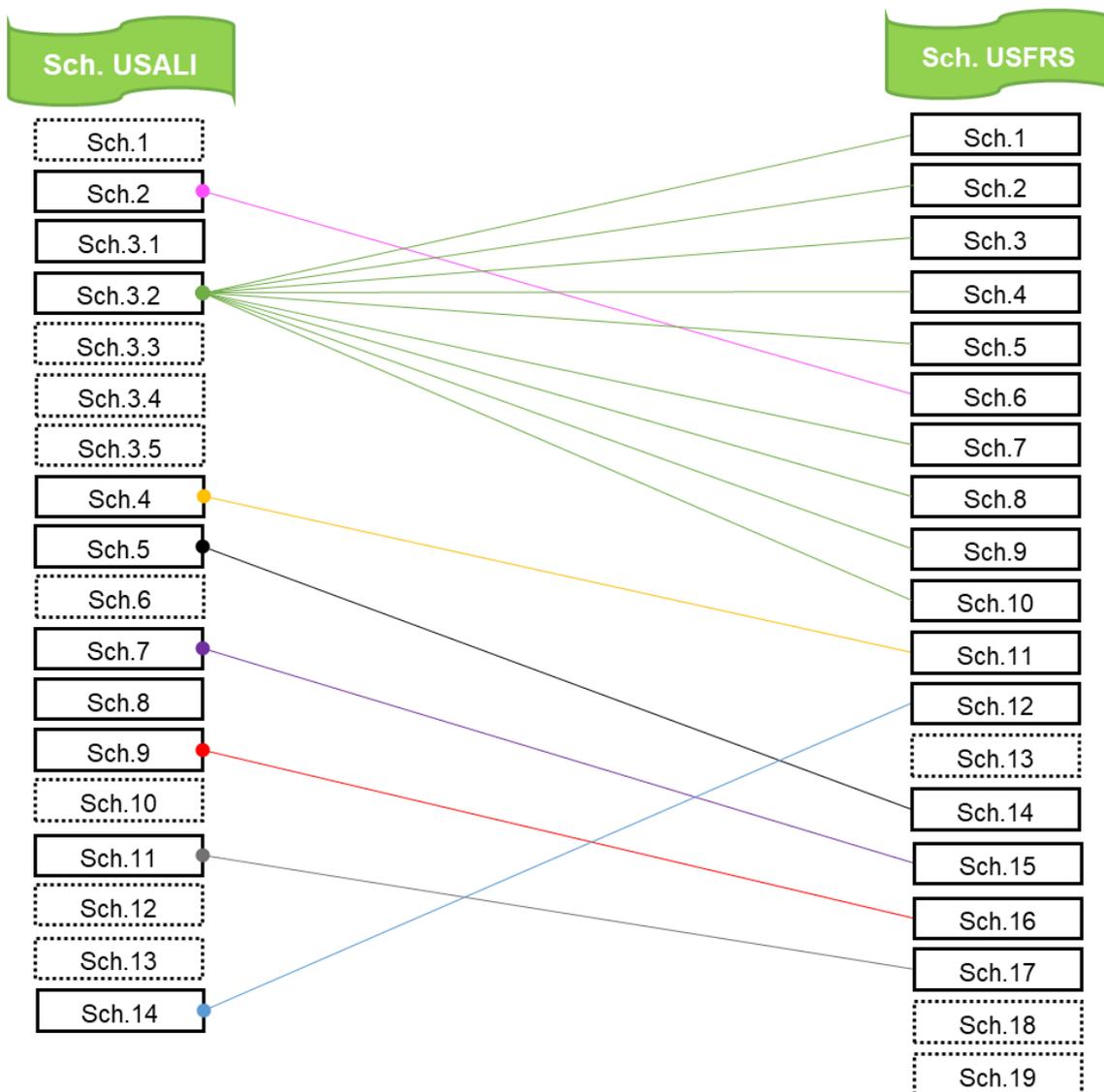


Figura 5. Relações entre as demonstrações operacionais do USALI e do USFRS

4.3. Relações entre o USFRS e o USALI

Ao analisar de forma detalhada alguns aspetos do USFRS e do USALI percebe-se melhor como estes sistemas contabilísticos são aplicadas nos departamentos de spa da indústria hoteleira e na gestão de spas de empresas termais. De acordo com os documentos oficiais (HANYC, 2014; Schmidgall, 2005) o USFRS não permite a análise financeira de períodos anteriores; por outro lado é possível elaborar análises estatísticas

e orçamentos; o USALI não apresenta um capítulo específico para estes dois temas, embora elabore orçamentos.

Outros autores (Campos *et al.*, 2020) consideraram aspetos como a nomenclatura e a área de negócio importantes de salientar na análise comparativa destes dois sistemas. No que diz respeito à nomenclatura de ambos os sistemas, percebe-se que ambos contemplam um dicionário de custos, mas só o USALI contempla um dicionário de rendimentos devido à sua diversidade.

O USFRS e o USALI podem ser aplicados por utilizadores internos e externos à operação; o sistema da hotelaria incide bastante na importância da presença de rácios e métricas para comparação com o setor e, permitir assim, o *benchmarking*. Apesar do USFRS não focar esta parte, os autores do presente estudo consideram que o sistema dos spas tem características idênticas e podem potenciar a partilha de informação entre profissionais da área e contribuir para o *benchmarking* deste setor. Devido à presença de indicadores de desempenho, as empresas de consultadoria ajudam não só na implementação destes sistemas como também auxiliam na utilização dos rácios e indicadores importantes para a operação (Alves *et al.*, 2019; Castro & Pinto, 2020).

Analisando agora a relação que existe entre rácios financeiros percebe-se que ao nível dos rácios de liquidez apenas a liquidez geral é comum em ambos os sistemas. No que diz respeito aos rácios de solvabilidade apenas o próprio rácio de solvabilidade está presente no USALI e no USFRS. Os rácios de atividade não têm qualquer relação. Nos rácios de rendibilidade verifica-se semelhanças ao nível da rendibilidade do ativo e ao nível da rendibilidade do capital próprio. Outro ponto relevante é o facto de o USALI considerar o ponto crítico das vendas na secção de rácios de rendibilidade e o USFRS apresentar um subcapítulo dentro dos rácios financeiros onde apresenta o ponto crítico das vendas, dando-lhe maior destaque comparativamente ao USALI. Relativamente aos rácios operacionais, o USALI apresenta uma infinidade de métricas, porém apenas nove são referentes ao departamento de spas. Já o USFRS apresenta cerca de 14 rácios operacionais. Apesar de o USALI possuir rácios específicos para o departamento dos spas, apenas dois são semelhantes aos apresentados pelo USFRS: receita por m² e receita por quarto de *resort* ocupado. O quadro 1 sintetiza a relação entre os rácios financeiros e as métricas operacionais de ambos os sistemas contabilísticos. Além desta análise de rácios e indicadores financeiros, o USFRS apresenta um subcapítulo onde aborda o tema da orçamentação (HANYC, 2014; Schmidgall, 2005).

Quadro 1. Relação entre rácios financeiros e métricas operacionais

Rátios financeiros e métricas operacionais	USALI	USFRS	Em comum
Rátios de liquidez	5	4	1
Rátios de solvabilidade	4	2	1
Rátios de atividade	4	3	0
Rátios de rendibilidade	4	4	2
Rátios operacionais	(spa) 9	14	2

5. Conclusões

O presente estudo tinha como objetivo principal comparar o USFRS e o USALI, fixando três objetivos subsequentes: a análise comparativa das demonstrações dos resultados, a análise comparativa das demonstrações departamentais e a identificação de relações entre ambos os sistemas. Para atingir os objetivos propostos foi aplicada uma metodologia de carácter qualitativo seleccionando a pesquisa documental e bibliográfica como principal fonte de evidência por meio da pesquisa em documentos oficiais (USFRS e USALI) e artigos científicos.

Os resultados evidenciam as semelhanças e diferenças dos dois sistemas uniformes de contas estudados com detalhe. A primeira diferença que se destaca ao comparar os dois sistemas é a data da sua emissão, em que o USALI é de 2014 e o USFRS de 2005. É de realçar o número de edições, o USALI neste momento tem 11 edições e o USFRS apenas uma. O USALI, apesar de ter aparecido mais cedo pois remonta ao início do século XX, tem sofrido sempre atualizações a adaptações relativamente à evolução do mercado e da gestão. Em 2023 foram divulgadas as principais alterações da 12.^a edição que entrará em vigor em 2024. Em relação ao USFRS, que surgiu apenas no século XXI, ficou estagnado no tempo sem se registar mais edições e adaptações. Não se conhecem registos de futuras edições nem resultados da sua implementação.

Relativamente às demonstrações dos resultados do USFRS e do USALI existem várias diferenças que merecem destaque ao nível dos rendimentos e custos operacionais (composto por departamentos diferentes); custos indiretos (apenas o USFRS contempla); custos operacionais não distribuídos (USALI contempla um maior número de itens); rendimentos e custos operacionais.

No que diz respeito às demonstrações operacionais, várias correspondências foram estabelecidas entre os dois sistemas uniformes de contas. Verificou-se que a demonstração operacional do USALI que estabelece mais relações é a 3.2. – Clube de saúde / spa por contemplar informação sobre o departamento dos spas que está presente em nove demonstrações operacionais do USFRS. Porém, algumas demonstrações operacionais apresentadas pelo USALI não têm relação com as apresentadas pelo USFRS.

Relativamente aos rácios financeiros, dos 17 apresentados pelo USALI, apenas quatro são comuns ao USFRS. Na perspetiva das métricas operacionais, apenas dois são semelhantes a ambos os sistemas contabilísticos. Realça-se o facto de o USFRS contemplar um subcapítulo sobre orçamentos, e que o USALI não apresenta um capítulo específico para o mesmo tópico.

As limitações encontradas ao longo do estudo devem-se essencialmente à escassez de bibliografia sobre o tema da gestão dos spas; a falta de atualização do USFRS pode ser considerada um desafio, pois este sistema já conta com 20 anos de existência sem qualquer atualização até ao momento. Desta forma, sugere-se como investigação futura a elaboração de uma proposta de atualização do USFRS, pois em 20 anos com a evolução tecnológica, o surgimento de várias crises económico-financeiras e a crescente

consciencialização ao nível da sustentabilidade, as empresas viram-se obrigadas a dinamizar e reorganizar a sua gestão; o que pode provocar alteração na forma de como a informação financeira e operacional é tratada e divulgada.

O presente estudo potencia contribuições para o mundo académico e profissional. Visto que uma das limitações diz respeito à falta de literatura sobre o tema aqui abordado, o presente estudo auxilia no aumento do conhecimento científico sobre, não só a área dos spas como também a área do alojamento, identificando algumas lacunas e suporte que os sistemas (USFRS e USALI) oferecem. A identificação das melhores e piores práticas financeiras e operacionais de cada sistema torna-se uma contribuição prática do estudo porque facilita a tomada de decisão dos gestores e de quem utiliza estes mesmos sistemas; o aumento do conhecimento sobre rácios e indicadores operacionais presentes em ambos os sistemas é também uma vantagem prática oferecido por este estudo.

Agradecimentos

Este trabalho foi financiado por Fundos Nacionais da FCT - Fundação para a Ciência e Tecnologia no âmbito do projeto UIDB/04470/2020.

Referências

- Abranja, N., Almeida, M., & Almeida, A. E. (2019). *Gestão do Alojamento, Receção e Housekeeping* (1 ed.). Lidel.
- Agência Lusa. (2020). *Turismo mundial sobe 4% em 2019 e regista 10 anos consecutivos de crescimento*. Observador. <https://observador.pt/2020/01/20/turismo-mundial-sobe-4-em-2019-e-regista-10-anos-consecutivos-de-crescimento/>
- Alves, D., Malheiros, C., & Gomes, C. (2019). Métricas de spa para a avaliação de desempenho. *Tourism and Hospitality International Journal*, 13(1), 13–36. www.isce-turismo.com
- Breda, Z., Panyik, E., & Costa, C. (2020). Internationalization of the hotel industry: evidence from Portugal. *Public Policy Portuguese Journal 2020*, 5(2), 2020.
- Campos, F., Gomes, C., & Lima Santos, L. (2020). Análise comparativa do USALI, USAR e USFRS. *Tourism and Hospitality International Journal*, 14(1), 91–113.
- Campos, F., Lima Santos, L., & Gomes, C. (2023). Restaurant management through USAR and USALI: Exploratory approach to similarities and differences. *The 10th International Scientific Conference "Finance, Economics and Tourism - FET 2022*, 445–476.
- Castleberry, A., & Nolen, A. (2018, June 1). Thematic analysis of qualitative research data: Is it as easy as it sounds? *Currents in Pharmacy Teaching and Learning*, 10(6), 807–815. <https://doi.org/10.1016/j.cptl.2018.03.019>
- Castro, S., & Pinto, I. (2020). *USALI na contabilidade dos hotéis - O quê é? Para que serve?* REVMANAGER | Consultoria de Revenue Management. <https://revmanager.pt/outsourcing/usali-gestao-hotel/>

- Ciotti, M., Ciccozzi, M., Terrinoni, A., Jiang, W. C., Wang, C. Bin, & Bernardini, S. (2020). The COVID-19 pandemic. *Critical Reviews in Clinical Laboratory Sciences*, 57(6), 365–388. <https://doi.org/10.1080/10408363.2020.1783198>
- Collier, D. (1993). The Comparative Method. *Political Science: The State of the Discipline, II*.
- 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. *RIGC, XIII* (26), 1–23.
- Gomes, C., Lima Santos, L., & Arroteia, N. (2015). The adoption of USALI in hotel companies in Portugal. *XV CICA*, I–XVII.
- Gomes, C., Lima Santos, L., & Malheiros, C. (2021). An empirical analysis of Lisbon hotel room rates determinants. *International Journal of Procurement Management*, 14(3), 380–399. <https://doi.org/10.1504/IJPM.2021.115016>
- HANYC. (2014). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (11th ed.). Hotel Association of New York City, Inc.
- HFTP. (2022). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)*. Hospitality Financial and Technology Professionals. https://www.hftp.org/hospitality_resources/usali_guide/
- Igreja, C. M., Sousa, B. B., Silva, T., & Veloso, C. M. (2022). Assessment of the quality of the service perceived in specific contexts of management of a family business. *Journal of Family Business Management*, 12(3), 538–554. <https://doi.org/10.1108/JFBM-10-2021-0135>
- IHCS. (2023). *Benefits of having a spa or wellness center in your hotel or resort*. International Hotel Consulting Services. <https://www.ihcshotelconsulting.com/blog/benefits-of-having-a-spa-or-wellness-center-in-your-hotel-or-resort/>
- Israeli, A. A. (2007). Crisis-management practices in the restaurant industry. *International Journal of Hospitality Management*, 26(4), 807–823. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2006.07.005>
- Lima Santos, L., Gomes, C., Faria, A., Lunkes, R., Malheiros, C., Silva da Rosa, F., & Nunes, C. (2016). *Contabilidade de Gestão Hoteleira* (1st ed.). ATF Edições Técnicas.
- Liu, R., Wang, Y., & Zou, J. (2022). Research on the Transformation from Financial Accounting to Management Accounting Based on Drools Rule Engine. *Computational Intelligence and Neuroscience*, 2022, 9445776. <https://doi.org/10.1155/2022/9445776>
- Madanoglu, M., & Karadag, E. (2009). Exiting the Public Scene and Becoming Private: The Magnitude of Bid Premiums in the U.S. Restaurant Industry. *Journal of Hospitality Marketing & Management*, 18(6), 615–631. <https://doi.org/10.1080/19368620903025030>
- Malheiros, C., Gomes, C., Lima Santos, L., & Cardoso, P. (2017). Are the independent hotels identified with USALI? *Proceedings of the GBTA Conference 19th*.
- Nagy, A. (2014). The orientation towards innovation of spa hotel management: the case of Romanian spa industry. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 124, 425–431.

- Ponte, D., & Pesci, C. (2022). Institutional logics and organizational change: the role of place and time. *Journal of Management and Governance*, 26(3), 891–924. <https://doi.org/10.1007/s10997-021-09578-6>
- Prodanov, C., & Freitas, E. (2013). *Methodology of scientific work: Methods and Techniques of Research and Work* (2nd ed.). Feevale. https://aedmoodle.ufpa.br/pluginfile.php/291348/mod_resource/content/3/2.1-E-book-Methodologia-do-Trabalho-Cientifico-2.pdf
- Redman, B., & Johnson, E. (2005). *Retail management for spas: The art & science of retail* (1st ed.). International Spa Association Foundation.
- Ritchie, J., Lewis, J., Nicholls, C., & Ormston, R. (2014). *Qualitative Research Practice: A Guide for Social Science Students & Researchers* (2nd ed.). Sage.
- Sacramento, O. (2023). Mass tourism, biosecurity, and sustainability challenges: prospects illustrated by the current COVID-19 pandemic. *Journal of Tourism Futures*, 1–14. <https://doi.org/10.1108/JTF-07-2022-0173>
- Schmidgall, R. (2005). *Uniform System of Financial Reporting for Spas*. Educational Institute of the American Hotels & Lodging Association.
- Singer, J. L., & Campsey, B. (2012). Spa profit maximization how to go from revenues to profits. In *Hotel Business Review*. www.hfdspa.com
- Szromek, A. R., Puciato, D., Markiewicz-Patkowska, J. I., & Colmekcioglu, N. (2023). Health tourism enterprises and adaptation for sustainable development. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 35(1), 1–25. <https://doi.org/10.1108/IJCHM-01-2022-0060>
- Tabacchi, M. H. (2010). Current research and events in the spa industry. *Cornell Hospitality Quarterly*, 51(1), 102–117. <https://doi.org/10.1177/1938965509356684>
- Tight, M. (2019). *Documentary Research in the Social Sciences* (1st ed.). Sage.
- Vieira, R., Major, M., & Robalo, R. (2008). Pesquisa qualitativa em contabilidade. In M. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria Metodologia e Prática* (pp. 129–163). Escolar Publishing House.
- Wall, F. (2013). Comparing basic design options for management accounting systems with an agent-based simulation. *Advances in Intelligent Systems and Computing*, 217, 409–418. https://doi.org/10.1007/978-3-319-00551-5_50

Apêndice A

Demonstração dos resultados, USALI

	Ano corrente	Ano anterior
Rendimentos operacionais		
Alojamento		
Comida e bebidas		
Outros departamentos operacionais		
Outros rendimentos		
Total de rendimentos operacionais		
Custos departamentais		
Alojamento		
Comida e bebidas		
Outros departamentos operacionais		
Total de custos departamentais		
Resultado total dos departamentos		
Custos operacionais não distribuídos		
Administrativos e gerais		
Sistemas de informação e telecomunicações		
Vendas e <i>marketing</i>		
Manutenção e reparação		
Energias, águas e residuais		
Total de custos operacionais não distribuídos		
Resultado bruto operacional		
Comissões de gestão		
Resultado antes de rendimentos e custos não operacionais		
Rendimentos e custos não operacionais		
Rendimentos		
Rendas		
Propriedade e outros impostas		
Seguros		
Outros		
Total de rendimentos e custos não operacionais		
EBITDA		
Juros, depreciações e amortizações		
Juros		
Depreciações		
Amortizações		
Total de juros, depreciações e amortizações		
Resultado antes de impostas sobre o rendimento		
Impostos sobre o rendimento		
Resultado líquido		

Apêndice B

Demonstração dos resultados, USFRS

	Ano corrente	Ano anterior
Rendimentos líquidos		
Massagem		
Cuidado de pele		
Cabelo		
Unhas		
Comida e bebidas		
Saúde e bem-estar		
Quotas de membros		
Mercadorias		
Alugueres e outros		
Outras atividades operacionais		
Total de rendimentos líquidos		
Custos diretos e de mercadoria		
Massagem		
Cuidado de pele		
Cabelo		
Unhas		
Comida e bebidas		
Saúde e bem-estar		
Membros		
Mercadorias		
Alugueres e outros		
Outras atividades operacionais		
Total de custos diretos		
Margem bruta		
Custos indiretos		
Custos operacionais indiretos		
Mão de obra de apoio indireto		
Total de custos indiretos		
Custos operacionais não distribuídos		
Administrativos e gerais		
<i>Marketing</i>		
Manutenção das instalações e utilidades		
Total de custos operacionais não distribuídos		
Rendimentos antes de encargos fixos		
Encargos fixos		
Segurança		
Comissões de gestão		
Aluguer		

Impostos sobre património imobiliário / pessoal		
Total de encargos fixos		
Rendimentos antes de depreciação, amortização, juros e impostos sobre o rendimento		
Depreciações		
Amortizações		
Ganhos e perdas por alienações ativo fixo tangível		
Rendimentos antes de impostos		
Impostos sobre o rendimento		
Resultado líquido		