

A IMPLEMENTAÇÃO DO *UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING*  
*INDUSTRY* NUM GRUPO HOTELEIRO EM PORTUGAL

Luciana Nunes e Ferreira

Tese de Mestrado  
em Contabilidade

Orientador(a):

Prof. Dr. Rogério Serrasqueiro, Prof. Auxiliar Convidado, ISCTE Business School, Departamento  
de Contabilidade

Abril 2012

---

## II. Agradecimentos

Aos que estão presentes e aos que já cá não estão  
Aos especiais, eles sabem quem são  
A todos os momentos em que recebi reconfortantes palavras  
Um ano diferente  
Ano de conquistas e vitórias  
O finalizar de uma etapa  
A concretização de um sonho  
O início de uma nova vida...

Obrigada a todos os “meus” que enchem a minha vida de alegria e à qual dão um sentido.

Do meu coração para o vosso, um grande obrigado cheio de amor.

Um especial agradecimento à equipa do Grupo Porto *Bay* pela prestabilidade e disponibilidade que demonstraram na elaboração deste trabalho.

Um ainda mais especial agradecimento ao senhor Prof. Dr. Rogério Serrasqueiro, por ter aceite orientar o meu trabalho e pela disponibilidade que demonstrou ao longo de toda a sua elaboração.

### III. Resumo

A existência de adequados sistemas de informação para gestão é considerada fundamental para apoiar os gestores e diretores nas suas decisões em vista a atingir os objectivos e a assegurar a competitividade das empresas. No caso particular do sector da Hotelaria, um dos sistemas de informação mais utilizados é o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI). O presente trabalho tem por objectivo enquadrar o *USALI* na temática geral das necessidades de informação de apoio à decisão, identificar as suas características, descrever a sua aplicação numa situação real de um grupo hoteleiro português – Grupo Porto Bay, comparar o *USALI* teórico com o *USALI* aplicado no Grupo, e avaliar o grau de satisfação dos diretores face ao desempenho deste sistema. Para atingir estes objectivos, foram efetuadas entrevistas semiestruturadas aos responsáveis pelos departamentos mais importantes, no sentido de analisar e perceber o *USALI* implementado no Grupo Porto Bay e também a quatro diretores do Grupo. Após a análise dos dados recolhidos, concluímos que o Grupo Porto Bay potenciou a utilização do sistema em seu benefício. Para o efeito, optou por utilizar um determinado número de departamentos e adaptou todo o sistema à sua realidade, de forma a corresponder às suas necessidades específicas. Verificámos por último que todos os diretores entrevistados consideram o *USALI* o sistema mais adequado à situação do Grupo, e apresentam um elevado grau de satisfação face à ferramenta em questão, apesar de apontarem algumas insuficiências.

**Palavras-Chave:** Sistemas de informação, *USALI*, tomada de decisão, rácios.

**Classificação JEL:** L83, M41

## **IV. Abstract**

The existence of proper information systems for management is considered fundamental to support managers and directors in making decisions to achieve their objectives and ensure business competitiveness. In the hospitality sector, one of the most used information system is the Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI). The purpose of this project is to put USALI in the general theme of information needs, in order to support the decision making process, identify its characteristics and describe its application in a real life situation of a Portuguese hospitality group – Grupo Porto Bay. Based on information made available to us, we could compare the theoretical USALI with the USALI designed for the group and assess the director's satisfaction levels with the system's performance. In order to achieve these goals, we conducted semi-structured interviews with those responsible for the major departments. Our goal was to analyze and understand USALI's implementation in the Porto Bay Group as well as the four directors. After analyzing the collected data we can conclude that the Porto Bay Group has efficiently used the system to their advantage. To achieve their specific needs they defined the relevant departments and adapted the whole system to their reality. Lastly, we verified that all the directors that were interviewed found that the USALI was the most appropriate system for their group. Even though they found some insufficiencies, they showed a high level of satisfaction with the system's performance.

**Keywords:** Information systems, USALI, decision-making, ratios.

**Classification JEL:** L83, M41.

## Índice Geral

<i>Agradecimentos</i> .....	<i>ii</i>
<i>Resumo</i> .....	<i>iii</i>
<i>Abstract</i> .....	<i>iv</i>
<i>Índice de Figuras</i> .....	<i>vi</i>
<i>Índice de Tabelas</i> .....	<i>vi</i>
<i>Índice de Gráficos</i> .....	<i>vi</i>
1. Introdução .....	-1-
2. Enquadramento Teórico e Revisão de Literatura .....	-3-
2.1. As necessidades de informação de gestão na indústria hoteleira .....	-3-
2.2. <i>Uniform System of Accounts for the Lodging Industry</i> .....	-5-
2.3. Demonstrações de Resultados .....	-13-
2.4. O <i>Benchmarking</i> e o <i>USALI</i> .....	-18-
2.5. <i>USALI</i> como sistema de informação .....	-19-
3. Estudo de caso .....	-22-
3.1. Aplicação do <i>USALI</i> no Grupo <i>Porto Bay</i> .....	-25-
3.1.1 Caracterização do grupo <i>Porto Bay</i> .....	-25-
3.1.2. Análise ao sistema contabilístico implementado ( <i>USALI</i> ) .....	-27-
3.2. <i>USALI</i> como sistema de informação – Grupo <i>Porto Bay</i> .....	-41-
3.2.1. Rácios .....	-42-
3.2.2. Taxas de Ocupação .....	-43-
3.2.3. Orçamentos .....	-43-
3.2.4. <i>Product Reporting</i> .....	-44-
3.2.5. <i>Profit &amp; Loss (P&amp;L)</i> .....	-45-
3.3. Principais conclusões sobre o <i>USALI</i> aplicado no Grupo <i>Porto Bay</i> .....	-46-
3.4. Análise ao desempenho do sistema e satisfação dos diretores com os resultados ..	-48-
4. Conclusão .....	-57-
Bibliografia.....	-59-
Anexos	

## **V. Índice de Figuras**

Figura 1 – Demonstração de Resultados Resumo .....	10
Figura 2 – Demonstração de Resultados do departamento Quartos .....	13
Figura 3 – Demonstração de Resultados do departamento Bebidas.....	15
Figura 4 – Demonstração de Resultados do departamento Recursos Humanos.....	16
Figura 5 – Demonstração de Resultados do departamento Rendas, Taxas/Impostos e Seguros .....	17
Figura 6 – Demonstração de Resultados do departamento Depreciações/Amortizações..	17
Figura 7 – Demonstração de Resultados do departamento Depreciações/Amortizações..	17
Figura 8 – A influência de perspectivas filosóficas.....	23
Figura 9 – Metodologia ABC no controlo de custos.....	32
Figura 10 – Rácios e suas fórmulas de cálculo.....	42

## **VI. Índice de Tabelas**

Tabela 1 - Taxas de ocupação por área geográfica.....	43
Tabela 2 – Percentagem respectiva às respostas da alínea A .....	50
Tabela 3 – Grau de satisfação dos diretores perante o <i>USALI</i> .....	53
Tabela 4 –Distribuição de respostas por Hotel.....	55

## **VII. Índice de Gráficos**

Gráfico 1- Distribuição da satisfação por Hotel .....	54
Gráfico 2 – Média das classificações por resposta .....	55

## 1. Introdução

A Indústria Hoteleira (*Lodging Industry*) abrange uma grande variedade de estabelecimentos de alojamento para viajantes e é caracterizada pela diversidade dos serviços que presta.

A globalização da *Lodging Industry* dá novas dimensões a esta característica.

As Tecnologias de Informação e Comunicação têm permitido que, ao longo dos anos, tenham sido definidas normas que permitem criar sistemas de informação, gestão e contabilidade, de modo a facultar aos gestores das empresas e aos diretores dos estabelecimentos de alojamento uma gestão e direção mais eficientes.

O *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), atualmente muito usado na indústria é o sistema de contabilidade e gestão que vamos estudar e analisar ao longo deste trabalho, sendo que compõe um sistema atualmente utilizado na indústria hoteleira de todo o mundo.

Os objectivos deste estudo são: (i) compreender as necessidades de utilização de um sistema de contabilidade e gestão na indústria hoteleira; (ii) analisar o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*; (iii) analisar a sua aplicação ao Grupo Porto Bay; (iv) comparar o *USALI* na teoria com o *USALI* utilizado na prática; e por fim (v) analisar e compreender o grau de satisfação dos diretores do Grupo face ao *USALI*.

As motivações para a elaboração deste estudo de caso focam-se em três pilares: (1) o papel e a importância da indústria hoteleira em Portugal; (2) a importância da contabilidade de gestão e (3) as características do *USALI*.

É de todo um tema interessante devido à importância da indústria hoteleira na economia portuguesa. Apesar das consequências negativas que a evolução da economia europeia tem tido sobre a formação de procura, a indústria hoteleira tem aumentado o volume de negócios. De um modo geral a Economia do Turismo (no seu conjunto), é importante para as Receitas da Balança de Pagamentos (oito mil milhões de euros, em 2011, segundo o Banco de Portugal) e, segundo o INE, o Consumo de Turismo representou 9.2% do Produto Interno Bruto a preços de mercado, em 2010.

Na primeira parte do presente trabalho fazemos um enquadramento teórico e revisão de literatura onde são caracterizadas as necessidades de informação de gestão na indústria hoteleira e é estudada a sua importância na contabilidade de um hotel.

Seguidamente é explicado o *USALI* e são analisadas todas as suas características.

O *USALI* é considerado um sistema de informação muito completo e adequado para as indústrias hoteleiras, visto oferecer muita informação detalhada e de qualidade. Por outras palavras, através deste sistema, todos os seus utilizadores podem obter informações em tempo real que auxiliem a uma gestão baseada em resultados, nomeadamente por parte dos diretores. Este capítulo é dedicado às fontes de informação mais relevantes proporcionadas pelo *USALI* e sua explicação.

A segunda parte do presente trabalho é consagrada ao estudo de caso do Grupo Porto Bay. Para melhor entendimento do que é realmente um estudo de caso, procedemos a uma revisão de estudos empíricos no sentido de esclarecer todo o processo.

É feita uma caracterização do Grupo em estudo e é neste capítulo que é avaliada a forma de aplicação do *USALI* numa situação real – estudo de caso: Grupo Porto Bay.

São abordadas as diferenças e adaptações que foram feitas conforme as necessidades de cada hotel. É comparado o *USALI* teórico com o *USALI* implementado.

No final desta segunda parte é avaliada a informação de gestão prestada pelo *USALI* e o grau de satisfação por parte dos diretores que o utilizam.



## **2. Enquadramento teórico e Revisão de Literatura**

### **2.1. As necessidades de informação de gestão na indústria hoteleira**

A indústria hoteleira é caracterizada pela grande diversidade dos serviços que presta, pela elevada dimensão dos estabelecimentos e uma envolvente de negócio muito competitiva. É considerada complexa devido ao facto de disponibilizar muitos serviços numa só organização, nomeadamente alojamento, restaurantes, desportos, piscinas e outros serviços.

Hoje em dia, cada vez mais, as organizações optam pela utilização de tecnologias de informação/sistemas de informação. Estas baseiam-se em sistemas de *hardware* e *software* cujo objectivo é informatizar e registar todas as operações diárias e todos os processos de gestão, o que gera uma poupança de tempo bastante significativa. Permite também todo o armazenamento de dados e seu processamento e uma melhor organização interna e desempenho na gestão.

Para um melhor entendimento: *“IT’s are defined as the collective term given to the most recent developments in the mode (electronic) and the mechanisms computers and communication technologies used for the acquisition, processing analysis, storage, retrieval, dissemination and application of information”* (Buhalis, 1998 : 409).

As tecnologias de informação (TI) têm um papel cada vez mais importante nas empresas, e muito mais ainda na indústria hoteleira que é onde se evidenciam impactos pertinentes. Estas facilitam todo o processo de contabilidade, relatórios financeiros e torna a extração da informação mais rápida e de maior qualidade.

As cadeias de hotéis para poderem avaliar o desempenho de cada unidade de negócio ou hotel e também para poderem comparar resultados, necessitam de um SI/TI minimamente padronizado.

Na industria hoteleira é indispensável também a utilização de sistemas de contabilidade e gestão, pois são estes que devem responder às necessidades de informação, planeamento e controlo.

A utilização de um sistema de contabilidade e gestão (*MAS – Management Accounting System*) ajuda o hotel na procura de preços competitivos pelos seus serviços e posiciona-o num mercado competitivo. (Mia e Patiar 2001)

Denota-se por parte dos diretores uma certa carência efetivamente relacionada com a informação de gestão extraída, pois é nesta que se baseiam na tomada de decisão.

A questão que se coloca é a qualidade, transparência e pertinência da informação obtida.

Os gestores devem utilizar vastas fontes internas e externas onde podem extrair a informação. (Mia e Patiar, 2001). Os autores defendem que a utilização de um sistema de contabilidade e gestão é fulcral no que diz respeito ao apuramento de informações referentes aos diversos departamentos dos hotéis, nomeadamente o comercial, vendas, receitas por quarto, custo por empregado e clientes e sua satisfação.

Estes, também analisaram o uso de sistemas de contabilidade e gestão (MAS), onde concluem que os *controllers* de cada departamento e os diretores gerais utilizam o MAS, com finalidades diferentes. Ambos o utilizam para as decisões de curto e longo prazo, sendo que os diretores baseiam-se bastante nos indicadores financeiros, ao contrário dos *controllers*.

Pavlatos e Paggios (2009) num estudo sobre a conexão entre a funcionalidade dos sistemas de custo e os factos contingentes na indústria hoteleira, com base numa amostra de 100 hotéis na Grécia, concluem que a maioria dos hotéis utilizam sistemas de custos que não facultam informação departamentalizada em centros de custo. O baixo nível de funcionalidade que foi identificado deve-se à desatualização dos sistemas.

A departamentalização da contabilidade em centros de custo é de extrema importância, de modo a extrair o máximo de informação, condição para o sucesso e bom desempenho de qualquer organização.

A relativamente recente introdução de políticas da Gestão de Receitas (*Revenue Management*) reforça a necessidade de uma informação contabilística fiável, atualizada quase *online* e padronizada. As decisões sobre os preços de venda são frequentes, visando tirar o máximo partido de picos da procura de modo a aumentar o *RevPar – Revenue Per Room Available*.

Esta transformação é acentuada nos EUA e nas grandes cadeias hoteleiras, mas está a ser adoptada por todos os grupos hoteleiros.

A indústria hoteleira baseia-se numa organização com múltiplos serviços, e onde atuam em conjunto todas as estratégias de gestão e de informação para a gestão, para um melhor desempenho e funcionamento. As necessidades da utilização de um sistema de contabilidade e gestão e as tecnologias de informação são deste modo evidentes e altamente benéficas, quer para efeitos contabilísticos, como para efeitos de gestão e tomada de decisão.

## 2.2. “Uniform System of Accounts for the Lodging Industry”

As cadeias hoteleiras têm vindo a crescer e a aumentar a sua dimensão ao longo dos anos. Este movimento acentuou-se, desde a segunda metade do século passado e foi reforçado pela globalização.

Já se tornava impossível para os contabilistas dos hotéis prepararem as demonstrações de resultados, devido às suas elevadas dimensões e, mais difícil era para cadeias de hotéis, pois muitas destas, além de se encontrarem descentralizadas geograficamente, têm muitas unidades de negócio em diferentes países. As atividades específicas de cada hotel são diferentes consoante o mercado onde está a operar. A descentralização geográfica fazia com que os proveitos fossem medidos em particular e não como um grupo, pois não se podia calcular com precisão os lucros de cada hotel considerando um todo, pois cada um utilizava sistemas de contabilidade diferentes, onde os princípios contabilísticos podiam variar tal como os respectivos planos de contas.

O *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)* foi publicado e concebido pelo *Hotel Association of New York City* em 1926, nos Estados Unidos da América.

O *USALI* começou por ser utilizado nos EUA, sendo que atualmente é utilizado em todo o mundo. Já vai na décima edição, tendo esta sido elaborada por: *American Hotel & Lodging Association (AH&LA)*, *Hospitality Financial and Technology Professionals (HFTP)* e *The Hotel Association of New York City*. (Kosarkoska 2010)

A sua elaboração segundo Foster (1926: 184) é possível porque: “ *Accountants with the broadest experience in the hotel business were chose to device a system suitable for any hotel, regardless of it’s size*”.

O sistema foi produzido pelos mais experientes no ramo, onde todos os casos foram cuidadosamente estudados e onde a eficácia do sistema foi testada com precisão.

“*The System itself consists of a manual defining and explaining the preparation of standard financial statements and schedules of the various operating units of a hotel, producing and non producing*”. (Foster, 1926 : 184)

O *USALI* foi criado com o intuito de uniformizar os sistemas de contabilidade das empresas de alojamento, de modo a facilitar a comparação dos dados e das performances em particular no caso dos grupos hoteleiros internacionais. É um sistema de custo de padrão mundial, e indica como os hotéis podem fornecer informações qualitativas acerca

dos custos e como podem ser utilizados na tomada de decisão, nas orçamentações, controlo orçamental e avaliação de desempenho. (Pavlatos e Paggios 2009).

Os dois propósitos fulcrais do *USALI* são: (i) providenciar o mesmo sistema de contabilidade para hotéis de grande, média e pequena dimensão; (ii) oferecer uma uniformização das contas, de princípios e normas contabilísticas, e onde são possíveis comparações entre diversos hotéis ou hotéis do mesmo grupo.

O *USALI* veio facilitar o trabalho dos gestores, diretores, contabilistas e auditores, tornando possível tomar decisões sobre as contas do grupo como um todo.

No *USALI* os diários contabilísticos são apresentados por departamentos e é muito especificado, de modo a tornar fácil a sua compreensão.

O único senão é a fiscalidade, que varia de país para país, o que faz com que existam diferenças nos resultados da empresa e de cada hotel. Por isso são tratados de modo autónomo dentro da concepção do plano de contas no *USALI*.

O *USALI* é também um instrumento de gestão e baseia-se num modelo de imputação de custos. É um modelo de imputação e alocação departamental de custos pois separa os custos indiretos dos custos diretos.

Os custos diretos são todos os de naturezas de custo que podem ser fácil e objectivamente identificados com os objetos de custeio, o que significa que podem ser atribuídos de forma inequívoca. Os custos indiretos são todos aqueles que não se consegue identificar inequivocamente como sendo de um departamento específico, ou sejam é quando as naturezas de custo não podem ser fácil e imediatamente atribuídos aos objetos de custeio, ou cuja identificação objetiva não pode ser efetuada de forma economicamente viável. (Franco *et al*, 2009)

Os custos diretos subdividem-se em controláveis e não controláveis. O responsável é que decide os custos, pois o custo está dependente ou não da decisão do responsável. Os custos diretos controláveis são todas as categorias dos centros auxiliares/custos operacionais não distribuídos, e os não controláveis são as rendas, os seguros e impostos sobre a propriedade. Todos estes referidos anteriormente excluem-se do cálculo do resultado operacional (GOP), e são contabilizados seguidamente na demonstração de resultados.

*USALI* contém não só as demonstrações financeiras básicas, mas também 30 departamentos complementares (*schedules*) e alguns destes cobrindo os orçamentos e previsões, as receitas conforme as fontes de mercado, tratamento da informação e análise dos pontos de equilíbrio.

*“The USALI, also discusses, between the others, the following problems: the calculation of*

*the incentive management fees; the recognizes of barter transactions, specialized ratios for hotels and restaurants, condo hotel reporting of revenues, mixed-ownership lodging facilities, summery operating statement, balance sheet. The USALI also discusses a sample chart of accounts and the structure of Income Statement". (Kosarkoska, 2010: 422)*

As Demonstrações dos Resultados Operacionais do *USALI*, "*The Income Statement*", dividem-se em três secções, (i) departamentos operacionais ou centros de receitas e resultados, (ii) os custos operacionais não distribuídos ou centros auxiliares, (iii) custos e encargos não operacionais.

O departamento operacional é composto, entre outros, pelos seguintes departamentos: Quartos, Comidas, Bebidas, Telecomunicações, Garagem e Parqueamento, Campo de Golfe, Loja de Golfe, Campo de Ténis, Loja de Ténis, Lavandaria, Ginásio, Piscina, Outros Departamentos Operacionais e Alugueres e Outros Proveitos.

Na primeira secção, são feitos os tratamentos das despesas, nomeadamente o custo das vendas que é determinado consoante o stock inicial existente. O *USALI* tem a especificidade da repartição dos custos, distribuindo os custos diretos a cada departamento respectivo. Ilustramos este tratamento com um exemplo no caso das funcionárias de limpeza e arrumação dos quartos, o seu custo de alimentação será posteriormente deduzido no departamento respectivo aos quartos, como custos com o pessoal, e não como custo de comidas e bebidas.

A cada departamento anteriormente referido são deduzidos custos às vendas líquidas, custos estes denominados por custos das vendas, custos com o pessoal e outros custos diretos.

Os custos das vendas são exatamente o valor das matérias-primas utilizadas no departamento em questão, os custos com o pessoal (valor das remunerações e de todos os encargos referentes às mesmas) e o valor das refeições consumidas por cada empregado respectivo a cada departamento, sejam estas em valor monetário ou em género.

Os outros custos diretos são todos os outros custos de cada departamento excluindo os custos com o pessoal e com as matérias-primas.

Esta parcela de outros custos diretos tem duas particularidades, ambas referentes a departamentos pertencentes ao centro de resultados: (i) receitas, sendo estas respectivas ao departamento quartos, onde são incluídas as despesas com a lavagem de roupa dos hóspedes e (ii) no departamento Alimentação e Bebidas são incluídas também possíveis despesas de lavandaria e quebra de materiais.

Na segunda secção (ii) das demonstrações financeiras operacionais temos os custos operacionais não distribuídos ou centro auxiliar. É aqui que são reconhecidos todos os custos, cujos não são possíveis apurar valores com rigor e onde contabilizamos os custos que não são repartíveis apesar de relacionados com os diversos departamentos. É nesta secção que entram as despesas administrativas e gerais, recursos humanos, gastos com transportes, operações de manutenção de propriedades e custos de serviços públicos.

A categoria Custos Administrativos e Gerais, inclui departamentos de serviços tais como os escritórios dos gerentes e contabilistas. Inclui ainda remunerações, salários, custos relacionados com serviços prestados para o benefício dos mesmos, seguros, honorários profissionais e constituição de provisões para créditos de liquidação duvidosa.

O *USALI* sugere a utilização de um sistema departamentalizado de contabilidade, custos de alojamento e algumas informações acerca de todas as operações cujo investimento seja significativo no sistema de informação. Os custos com os sistemas de informação devem ser contabilizados como Custos Administrativos e Gerais.

Dada a importância dos Recursos Humanos numa indústria hoteleira, o *USALI* recomenda que haja um departamento separado para o mesmo, onde serão contabilizados os custos de trabalho, as despesas com o recrutamento, custos com a inserção dos funcionários e os custos com formações e *workshops*.

O departamento de custos com marketing engloba os custos com publicidade, merchandising, marketing e área de vendas.

As Taxas de Agências e comissões são incluídas no departamento de marketing assim como as taxas de franquia quando são pouco significativas. Se estas forem significativas são incluídas separadamente em conta específica.

O departamento de serviços relativos ao Transporte incluem, nomeadamente, os serviços de transporte de hóspedes, despesas com combustível, reparação e manutenção e folhas de pagamento de despesas relacionadas. Se as despesas deste departamento forem pouco significativas, o *USALI* recomenda que este seja contabilizado como parte dos custos do departamento dos quartos. Caso contrário, fará então um departamento próprio onde serão alocados todos os custos inerentes.

No departamento das Operações de Manutenção de Propriedades são incluídos todos os custos de manutenção das propriedades, terrenos, móveis, utensílios e equipamentos, tais como todas as folhas de pagamento referentes a serviços externos prestados ao hotel e os salários dos funcionários deste departamento.

Por fim, no departamento de Custos e Serviços Públicos são incluídos todos os custos com o fornecimento de serviços externos, nomeadamente, o gás, a eletricidade, a água, telecomunicações e custos com vendas *online*.

Para obtermos o resultado operacional ou o lucro operacional bruto (*GOP- Gross Operating Profit*) subtraímos ao total do centro de receitas e resultados o valor total dos custos operacionais não distribuídos ou centros auxiliares.

É na terceira secção (iii) que vamos deduzir todos os impostos e encargos do hotel. Obtendo primeiro o lucro operacional bruto, vamos então deduzir a) as comissões de gestão – que são custos referentes à utilização de serviços externos de gestão (caso estes existam); b) os encargos fixos – referente a juros, seguros, aluguer de equipamentos ou imóveis e depreciações e amortizações; c) os impostos sobre as propriedades – incluem impostos imobiliários, impostos de rendimento, impostos sobre bens pessoais, despesas referentes a seguros contra os danos causados por incêndios ou catástrofes naturais e custos de seguros referentes à responsabilidade civil; d) as despesas com juros - relativamente a empréstimos contraídos; e por fim deduzirmos e) as depreciações e amortizações – métodos de depreciação e vida útil de ativos.

É então possível elaborar um quadro que representa a Demonstração de Resultados Resumo (Figura 1).

**Figura 1 – Demonstração de Resultados Resumo**

<b>Demonstração de Resultados Resumo – Summary Statement of Income</b>					
	<b>Vendas Líquidas</b>	<b>Custo das Vendas</b>	<b>Custos c/ Pessoal</b>	<b>Outros Custos Diretos</b>	<b>Lucro (Prejuízo)</b>
<b>Departamentos operacionais</b>					
Quartos					
Comidas					
Bebidas					
Telecomunicações					
Garagem e Estacionamento					
Campo de Golfe					
Loja de Golfe					
Lavandaria (hóspedes)					
Ginásio					
Piscina					
Campo Tênis					
Loja de Tênis					
Outros Departamentos Operacionais					
Alugueres e Outros Proveitos					
<b>Total de Departamentos Operacionais</b>					
<b>Custos Operacionais não Distribuídos</b>					
Administrativos e Gerais					
Recursos Humanos					
Sistemas de Informação					
Segurança					
Marketing					
Custos do Franchising					
Transportes					
Manutenção					
Custos Utilitários					
<b>Total Custos Operacionais não Distribuídos</b>					
<b>Totais</b>					
<b>Resultado depois Custos Operacionais não Distribuídos</b>					
Salários da Gestão					
Rendas, Taxas/Impostos e seguros					
<b>Resultado antes de Juros, Depreciação e Amortização e Impostos</b>					
Juros					
<b>Resultados antes de Depreciação, Amortização e Impostos</b>					
Depreciação e Amortização					
Ganhos ou Perdas na Alienação de Imobilizado					
<b>Resultados antes de Impostos sobre o rendimento</b>					
Impostos sobre o rendimento					
<b>Resultado Líquido</b>					
<p>(1) Poderá ser incluída uma linha para as despesas de instalação, se estas forem apuradas separadamente.                      (2) Também conhecido como EBITDA - Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization</p>					

(Adaptado de: *USALI, HOTEL ASSOCIATION of NEW YORK CITY*, Nova Iorque, 1996)



Em relação a outros sistemas o *USALI* apresenta uma contabilidade mais detalhada e oferece aos acionistas e gestores uma informação mais precisa e global. Disponibiliza ainda, as seguintes informações (Hogan, 1934):

- 1 - Percentagem de quartos ocupados comparativamente ao total de quartos.
- 2 - Taxa média recebida por quarto e o aumento ou diminuição, quando comparado com um período anterior.
- 3 - Os custos de vendas sobre vendas.
- 4 - Análise de rácios de despesas operacionais de cada departamento.
- 5 - Índices de despesas indiretas de vendas.
- 6 - Custo por quarto ocupado por dia.

O sistema *USALI* é ainda mais relevante na internacionalização dos grupos hoteleiros, pois permite aperfeiçoar as comparações entre os vários hotéis de um mesmo grupo, independentemente dos mercados e dos países.

O *USALI* estabelece formatos padronizados das contas e dos princípios de imputação orientando assim os contabilistas na preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

No sistema hoteleiro, o grande desígnio do *USALI* é a comparabilidade que este permite à direção geral hoteleira, às direções de comidas e bebidas, aos contabilistas, diretores e gerentes (*controllers*), pois trata-se de um sistema elevadamente departamentalizado, permitindo responsabilizar departamentos e incentivar performances departamentais e gerais e possibilitando a concorrência departamental de hotel para hotel do grupo, medindo-se de igual forma os seus resultados e suas performances.

Em pesquisa elaborada junto de gestores de hotéis Kwansa e Schmidgall (1999), concluíram que 76% das operações relativas ao alojamento utilizavam o *USALI* e apenas 11% dos gestores respondeu que o utilizavam sempre, enquanto 65% indicaram que utilizavam o sistema "na maioria das vezes".

Pavlatos e Paggios (2007) efetuaram um estudo sobre o número de hotéis na Grécia que utilizam o *USALI*, e a conclusão foi que poucos hotéis o utilizam, daí o nível de funcionalidade do sistema de custo ser baixo.

Já Chan e Wong (2007) num estudo junto de 110 profissionais de vários departamentos de mais de 25 hotéis de cidades diferentes na China, questionam a aplicabilidade do sistema à situação hoteleira chinesa e chegam à conclusão que o sistema *USALI* não se enquadra na situação dos hotéis chineses, pois para se enquadrar eram necessárias: a criação de novos

departamentos – defendem a criação de mais nove; melhorias na apresentação das demonstrações de resultados e uma reestruturação das demonstrações de resultados – novas rubricas. Uma vez ultrapassados todos estes pontos negativos, reconhecem que os gestores de hotéis na China conseguirão utilizar eficientemente o sistema.

O *USALI* proporciona benefícios a nível da qualidade e quantidade de informação prestada, proporciona uma melhor análise do desempenho de cada funcionário - devido à departamentalização e ao ênfase dado aos recursos humanos, uma uniformização – o que possibilita o estudo e a comparação de dados de cada hotel individualmente ou de um grupo num todo. É, também, de simples utilização e de grande flexibilidade. Permite a obtenção de indicadores padrão, sendo de sublinhar a importância do *USALI* em questões de concorrência e *benchmarking*.

### 2.3. Demonstrações de Resultados

Para um melhor entendimento de todo o processo contabilístico e o modo como é tratada toda a informação e como são implementados os custos aos departamentos respectivos, de seguida apresentamos algumas demonstrações de resultados relativas aos diversos departamentos, nomeadamente os mais importantes.

**Figura 2 – Demonstração de resultados do departamento Quartos**

<b>Quartos</b>		<b>ANO</b>
<b>Vendas</b>		
<b>Descontos</b>		
<b>Vendas líquidas</b>		
<b>Custos</b>		
Salários e ordenados		
Encargos sobre remunerações		
	<b>Total salários</b>	_____
<b>Outros custos</b>		
Televisão		
Comissões		
Serviços complementares aos hóspedes		
Contratos		
Recolocação de hóspedes		
Transporte de hóspedes		
Lavandaria e limpeza a seco		
Roupa Branca		
<i>Amenities</i>		
Reservas		
Telecomunicações		
Formação		
Uniformes		
Outros		
	<b>Total outros custos</b>	_____
<b>Custos totais</b>		_____
<b>Lucro/prejuízo departamental</b>		_____

Na Fig.2 consta a demonstração de resultados referente ao departamento quartos. Alguns itens presentes no quadro na secção dos custos, por vezes variam consoante as necessidades e requerimentos de cada hotel.

As vendas são todas as receitas referentes aos quartos vendidos.

Os descontos são subsídios, descontos, reembolsos e encargos respectivos às receitas, não sabidos no momento da venda, mas posteriormente ajustados.

Futuramente para obtermos as vendas líquidas, subtraímos às vendas brutas todos os descontos.

Achamos pertinente referir que nos *amenities*, estão incluídos todos os serviços extra que o hotel dispõe aos seus hóspedes, nomeadamente os serviços suplementares de limpeza aos quartos, custos com panfletos, com os produtos de higiene fornecidos aos clientes e outros custos respectivos aos quartos mas que não se incluem em mais nenhuma categoria.

As vendas líquidas presentes neste quadro são as que aparecem posteriormente na demonstração de resultados resumo nos departamentos operacionais – quartos.

Para o cálculo do lucro ou prejuízo, deduz-se às vendas líquidas o total dos custos.

A próxima demonstração de resultados é referente ao departamento das bebidas (Fig.3), onde são incluídos todos os gastos referentes a bebidas. Muitas das rubricas relativas aos custos podem existir ou não, conforme as características do hotel.

A rubrica das vendas totais corresponde à soma da rubrica de outros rendimentos com as vendas líquidas.

O custo da bebidas é calculado somando todos os custos relativos às compras de bebidas e subtraindo os descontos (mas não descontos relativos a pronto pagamento) a partir do preço da factura de todas as bebidas e, de seguida, contabilizando aqui também todos os custos com transporte e armazenamento de bebidas, impostos com base na quantidade e teor alcoólico de cada bebida ou impostos sobre itens comprados ou consumidos. Todos os reembolsos pertencentes a depósitos e venda de garrafas vazias, barris ou outros itens que anteriormente eram imputados como custos, agora devem ser registados como custos da bebida. O departamento de comidas funciona na mesma lógica e linha de pensamento que o departamento de bebidas.

**Figura 3 – Demonstração de resultados do departamento Bebidas**

<b>Bebidas</b>	<b>ANO</b>
<b>Vendas Totais</b>	
<b>Vendas</b>	
<b>Descontos</b>	
<b>Vendas líquidas</b>	
<b>Custo das Vendas</b>	
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	_____
<b>Resultado bruto das vendas de bebidas</b>	
<b>Outros rendimentos</b>	
Cobranças de cobertura	
Cobranças de serviços	
Total de outros rendimentos	_____
<b>Resultado bruto e outros rendimentos</b>	
<b>Custos</b>	
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	
<b>Custos totais</b>	_____
<b>Lucro/prejuízo departamental</b>	

A próxima demonstração de resultados é a do departamento de recursos humanos. Este departamento faz parte dos custos operacionais não distribuídos, ou seja inserem-se na segunda secção da demonstração de resultados resumo. Todos os custos com o recrutamento, formação, colocação, entrevistas, entre outros, nomeadamente custos com arrendamento de casas para os funcionários, são discriminados em rúbricas diferentes.

**Figura 4 –Demonstração de Resultados do departamento Recursos Humanos**

<b>Recursos Humanos</b>	
	<b>ANO</b>
<b>Custos com o pessoal</b>	
Salários e ordenados	
Encargos sobre remunerações	
	_____
<b>Outros custos</b>	
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	
<b>Total de recursos humanos</b>	_____

Já na terceira secção são deduzidos ao resultado dos custos operacionais não distribuídos todos os salários da gestão, rendas, taxas/impostos e seguros, juros, depreciações e amortizações, ganhos ou perdas na alienação de imobilizado e impostos sobre o rendimento.

A próxima demonstração de resultados é a respectiva ao departamento das rendas, taxas/impostos e seguros (Fig.5). É aqui que são contabilizados valores respectivos ao arrendamento de propriedades, aos alugueres de equipamento de sistemas de informação e telecomunicações, aos impostos, às taxas dos custos utilitários e de ocupação e às apólices de seguros.

**Figura 5 – Demonstração de Resultados do departamento Rendas, Taxas / Impostos e Seguros**

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

A próxima demonstração de resultados é a respectiva às depreciações e amortizações (Fig.6), às depreciações aplicadas, aos ativos tangíveis e às amortizações aplicadas aos ativos intangíveis.

**Figura 6 – Demonstração de Resultados do departamento Depreciações e Amortizações**

<b>Depreciações e Amortizações</b>	
	ANO
Bens detidos por <i>leasing</i>	
Edifício	
Mobiliário e equipamentos	
<i>Leasings</i> e melhoramentos em <i>leasings</i>	
Intangíveis	
Outros	
<b>Total das depreciações e amortizações</b>	_____

A próxima e última demonstração de resultados é a do imposto sobre rendimentos (Fig 7). Todos os impostos que são avaliados com base nos rendimentos auferidos pelo hotel devem ser contabilizados neste departamento (Fig.7). Quando há diferenças entre o rendimento declarado para efeitos da demonstração de resultados e fins de imposto de rendimento, o montante do imposto de rendimento a pagar é o valor que surge diferido, este deve ser apresentado separadamente.

O total do imposto de rendimento local e nacional é a quantidade que figura na Demonstração de Resultados Resumo.

**Figura 7 – Demonstração de Resultados do departamento Imposto sobre o Rendimento**

<b>Imposto sobre o rendimento</b>		<b>ANO</b>
<b>Imposto local</b>		
Corrente		
Diferido		
Total		
<b>Imposto nacional</b>		
Corrente		
Diferido		
Total		
<b>Total de impostos local e nacional</b>		

#### **2.4. O Benchmarking e o USALI**

O *Benchmarking* é um sistema de avaliação de desempenho que fornece informação útil para um aperfeiçoamento da gestão interna da empresa.

O *USALI* permite que um hotel consiga estruturar a sua informação contabilística de modo padronizado e de fácil comparabilidade, fornecendo de imediato informações mais concretas o que facilita na tomada de decisão.

Deste modo existe uma maior comparabilidade a nível de performances e um maior *Benchmarking* a nível internacional.

O *USALI* permite uma maior internacionalização do sector hoteleiro, ao fazer uma comparação mais precisa entre as várias unidades hoteleiras e é neste sentido que a ferramenta de contabilidade de gestão *USALI* é utilizada.



Kosarkoska e Desa (2010) defendem uma harmonização dos sistemas de contabilidade nomeadamente o *USALI* com o *IFRS* (*International Financial Reporting Standards*). As consequências desta harmonização seriam bastante benéficas mas a longo prazo: “*There are the two main systems which are disputing the first stage of being the benchmark: General Accepted Accounting Principles (GAPP) in the national economies and International Financial Reporting Standards (IFRS) developed by the International Accounting Standards Board ...*”. Kosarkoska, Desa (2010 : 412).

O *USALI* tem de acompanhar os princípios segundo o *IFRS* para uma melhor estandardização, apesar de já seguir os princípios do *GAPP* (*Generally Accepted Principles and Practices*).

O *USALI*, sendo tão uniforme, padronizado e departamentalizado, proporciona um melhor panorama para o *benchmarking* do que os seus concorrentes. Estes autores sublinham a importância da criação de um novo *USALI*, o que faria sentido mas com uma perspectiva mais internacional e com base nas normas *IFRS*, visto que estas são utilizadas por um cada vez maior número de empresas. Esta preferência resulta da sua transparência, mais fácil comparabilidade com outras empresas e no caso dos investimentos também.

No entanto são conceitos de aplicação diferente. O primeiro destina-se a produzir informação destinada a utilizadores internos e auxilia na tomada de decisões dos gestores, o segundo organiza a informação para uso externo, designadamente ao público em geral, acionistas, bancos e outros utilizadores das demonstrações financeiras e é feito em cumprimento da regulação. Em Portugal designa-se por NCRF (Norma Contabilística de Relato Financeiro).

#### **2.4. *USALI* como sistema de informação**

Santos *et al* (2010) concluíram, em estudo recente, que há evidência de um conhecimento progressivo e que a utilização do sistema é a conduta para a simplificação do processamento da informação. Referenciam também que o *USALI* está a evidenciar-se cada vez mais entre as cadeias de hotéis.

Destacam também a importância do aumento da concorrência na indústria hoteleira, o que torna ainda mais fulcral ter uma ferramenta de contabilidade adequada para fornecer o enquadramento necessário da informação obtida para as suas decisões. Constatam de igual

forma que o uso da ferramenta *USALI* tem gerado satisfação aos gestores e diretores a nível da informação disponível e no apoio à tomada de decisões.

Já Paggios e Pavlatos (2007) referem a importância de utilizar o *USALI*, defendendo que os dados detalhados fornecidos por este, são de elevada importância na gestão da empresa e na avaliação de desempenho e performance.

Goodman (2011) aponta um defeito ao sistema *USALI*, que distorce a informação obtida. Sugere que, para fornecer uma informação mais completa para a tomada de decisão, os registos internos têm de refletir as transações por um ativo e um passivo no momento da troca. De acordo com o *USALI* quando os serviços são fornecidos pela propriedade, as receitas são registadas e a cargo de responsabilidade. Por outro lado, a despesa é compensada na conta do ativo quando o serviço é recebido. Para fins de relatórios externos, o *USALI* sugere que o ativo e as contas do passivo sejam compensadas e reflectidas no ativo circulante ou passivo. Consequentemente resultarão nas receitas e despesas associadas, as transações que estão a ser relatadas em diferentes períodos.

O *USALI* é um sistema já com alguns anos e com múltiplas edições e melhoramentos, mas mesmo assim pode não se enquadrar em alguma economia ou mercado, particularmente na situação da hotelaria chinesa – conforme referido anteriormente.

De modo a explicar e a analisar os benefícios a nível de informação que o *USALI* propõe, este sistema para desagregar e melhor extrair a informação de todas as suas demonstrações financeiras, utiliza a análise de rácios de modo a conseguir interpretar a informação que não está evidente. Apesar de serem apenas indicadores, é através destes, que se chegam a conclusões, que de outro modo nunca seriam descobertas.

É através destes rácios que os diretores e os *controllers* dos hotéis se baseiam fortemente no apoio à tomada de decisão.

Existem cinco áreas de rácios: (i) os rácios de liquidez – medem a capacidade do hotel de fazer face aos seus compromissos a curto prazo; (ii) rácios de solvabilidade – medem a capacidade do hotel de fazer frente às obrigações e compromissos a longo prazo; (iii) rácios de atividade – analisam a eficiência das decisões na gestão dos recursos aplicados; (iv) rácios de rentabilidade – medem a eficiência da produção face aos objectivos definidos inicialmente, e por fim os (v) rácios operacionais – medem a eficiência da gestão comparando custos operacionais sobre as vendas líquidas.

Existem mais duas secções pertencentes ao sistema *USALI* que fornecem informações muito pertinentes, conclusivas e de fácil análise e percepção, sendo estas a análise do ponto de equilíbrio e a secção onde são feitas as reuniões de planeamento de orçamentos.

A secção dedicada à análise do ponto de equilíbrio, é onde obtemos a informação da nossa capacidade de cobrir os custos, sendo que o ponto de equilíbrio é o ponto onde o lucro é nulo mas os custos estão cobertos na totalidade. O lucro varia conforme os custos variáveis – variam consoante a ocupação do hotel, o total das receitas e o total dos custos. Para o cálculo do ponto de equilíbrio (*breakeven-point*) é necessário calcular previamente a percentagem da margem de contribuição - revela quanto o hotel tem para pagar as despesas fixas e gerar lucro líquido, esta percentagem baseia-se num quociente entre o total das receitas subtraindo os custos variáveis sobre o total das receitas.

Posteriormente ao ponto de equilíbrio faz-se o quociente dos custos fixos sobre a percentagem da margem de contribuição. Os custos fixos são todos os custos que permanecem iguais mesmo que as vendas oscilem. Os custos variáveis são todos aqueles que aumentam ou diminuem consoante a ocupação e procura do hotel.

Na demonstração de resultados resumo (DRR) os custos fixos são: o total dos custos operacionais não distribuídos, os salários, as taxas de propriedade, os seguros, os juros e as depreciações e amortizações.

O *USALI* prevê que anualmente, todos os gerentes de cada departamento e todo o pessoal de supervisão e gestão se reúnam com o propósito de fazer uma retrospectiva do ano corrente, examinando todas as operações relativas ao ano em questão, analisando as condições gerais - internas e externas, analisando a situação da atual concorrência, efetuando estudos e análises à evolução e aplicação das taxas utilizadas em cada departamento, planeando futuros projetos e receitas, discutindo novas ideias e soluções para problemas que efetivamente tenham encontrado e por fim discutem-se as vendas brutas e projetam-se novos níveis de ocupação.

É através deste “*brainstorm*”, depois de análises feitas e conclusões tiradas, que o departamento de contabilidade trata a informação no sentido de projetar uma Demonstração de Resultados Resumo (*Summary Statement of Income*) com novos objectivos e metas a alcançar. Posteriormente o *controller* e o diretor geral analisam a coerência e aplicabilidade dos novos objectivos propostos na demonstração de resultados resumo projetada. É num relatório denominado por *Manager's Budget Report* que vem discriminada a viabilidade da DRR prospectiva, onde se encontra toda a informação que surgiu durante as reuniões. Informação esta, consolidada e de grande pertinência.

Este relatório seguidamente é entregue à administração do hotel, e são estes que aprovam ou não as mudanças propostas.

### 3. Estudo de Caso

Segundo Yin (1994:13): *“A case study is an empirical inquiry that investigates a contemporary phenomenon within its real life context, especially when the boundaries between phenomenon and context are not clearly evident.”*

Os estudos de caso são cada vez mais utilizados, e traduzem-se em trabalhos de investigação metodológicos.

Baxter e Jack (2008) num estudo sobre estudos de caso e seus métodos qualitativos, sublinham a importância desta abordagem e o quanto fulcrais são para o desenvolvimento de novas teorias e conclusões.

Neste mesmo trabalho, os autores definem os vários tipos de estudo de caso que podem ser desenvolvidos:

- ⇒ Explicativo – Pretende explicar relações causais da vida real que são demasiado complexas para uma pesquisa ou estratégias experimentais.
- ⇒ Exploratório – Pretende explorar situações individuais onde a amostra a ser estudada não contempla um conjunto claro e distinto de resultados.
- ⇒ Descritiva – O seu objectivo é descrever como ocorreu um fenómeno ou intervenção num contexto real.
- ⇒ Múltiplos Estudos de Caso – Possibilitam comparações dentro e entre os diferentes casos.
- ⇒ Intrínseca – Quando o objectivo é entender melhor um caso.
- ⇒ Instrumental – É utilizado com o objectivo de apoiar e facilitar a nossa compreensão sobre uma determinada teoria. Analisa-se com rigor e profundidade os contextos analisados.
- ⇒ Colectivo – São bastante semelhantes aos estudos de caso múltiplos.

Mayer (2005) num estudo sobre a pesquisa qualitativa em sistemas de informação, defende que a mesma envolve a utilização de dados qualitativos nomeadamente entrevistas, documentos e observação participante. Sublinha a influência de perspectivas filosóficas na pesquisa qualitativa. A epistemologia orienta a pesquisa (Mayer, 2005).

Já Walsham (1995) num estudo aos estudos de caso interpretativos em sistemas de informação, mostra que existem posições alternativas entre o conhecimento e a realidade.

**Figura 8 – A influência de perspectivas filosóficas**

Epistemologia	Ontologia
<b>Positivismo:</b> Fatos e valores são distintos, e o conhecimento científico consiste apenas nos fatos.	<b>Realismo externo:</b> A realidade existe independentemente da nossa construção do mesmo.
<b>Não-Positivismo:</b> Fatos e valores são inter-relacionados e ambos envolvidos em conhecimento científico.	<b>Realismo Interno:</b> A realidade para estes é uma construção subjetiva do aparato cognitivo humano compartilhado.
<b>Normativismo:</b> O conhecimento científico é ideológico e com um conjunto particular de fins sociais.	<b>Idealismo Subjetivo:</b> Cada pessoa constrói a sua própria realidade.

Fonte: Walsham, 1995: 76

Walsham (1995) sublinha a contribuição valiosa que os estudos de caso interpretativos dispõem e a sua pertinência e benefícios no estudo aos sistemas de informação.

Segundo Eisenhardt (1989) um estudo de caso para ser bem sucedido deve seguir etapas fulcrais para o sucesso da investigação e conclusões finais, e define oito etapas necessárias. A primeira logicamente será a construção e desenvolvimentos de ideias e teorias.

Posteriormente a seleção do objecto de estudo e uma amostragem selecionada.

À posteriori é elaborado todo um processo de investigação metodológica e muita pesquisa, baseando-se em evidências, estudos, artigos científicos, ou seja em factos quantitativos e qualitativos. É feita uma análise e tratamento aos dados recolhidos e uma nova revisão ao trabalho integral.

É cruzada a informação e são analisadas as diferenças e semelhanças entre os vários casos. Seguidamente, são cruzadas as hipóteses com o caso real e é comparada a teoria com a situação na prática. Deste modo, é feita uma comparação entre a revisão de literatura anteriormente feita com os resultados obtidos. São assim encontradas novas teorias, conflitos, lacunas e semelhanças.

Yin (1989) defende que existem seis fontes de recolha de dados: documentos, arquivos, entrevistas, observação do espaço físico, observação direta e artefactos físicos. No entanto, o autor sublinha a importância e legitimidade das entrevistas, onde afirma que estas são a principal fonte de dados e de onde se pode extrair melhores interpretações.

Já Barratt *et al* (2010) defendem a existência de diversas fontes de dados, as entrevistas estruturadas (perguntas de escolha múltipla), entrevistas semiestruturadas (as perguntas são

algumas de desenvolvimento), observações (conhecer o ambiente envolvente) e fontes de arquivo (documentos, registos históricos, organigramas e dados estatísticos).

Hillebrand *et al* (2001) defendem com fortes argumentos a utilização dos estudos de caso, criticam a falta da sua generalização e defendem que os investigadores devem cruzar a existência de relações causais com os seus resultados, sendo que as relações causais devem ser o objectivo do investigador na realização de estudos de caso.

Neste estudo, os autores criticam a falta de objectividade, o rigor metodológico e a validade externa.

Yin (1994) através da respectiva demonstração dos resultados de um estudo de caso, provou que este poderá ser rejeitado caso os procedimentos não sejam cumpridos e respeitados, sendo eles:

- Triangulação através do recurso a diversas fontes de dados ou entrevistas ;
- Fornecimento aos leitores de um leque de provas através do cruzamento de tabelas ou citações de autores;
- Dando permissão aos entrevistados para reverem o projeto do caso, dando o respectivo *feedback*.
- Correspondendo padrões através de uma análise ao caso.
- Tentando encontrar casos negativos, não dando qualquer importância ao responsável por explicações em alternativa.
- Recorrendo à análise de séries temporais.
- Indicação da população alvo e que seja objecto de interesse.
- Lógica de replicação em múltiplos estudos de caso.
- Um protocolo de entrevista previamente definindo respeitando um determinado padrão.
- Construção bem estruturada baseada nos alicerces referentes à literatura existente.
- Disponibilização de uma auditoria, através do acesso a dados .

Segundo Creswell (1998), os estudos de caso são definidos como sendo uma exploração de um sistema com um limite ou um caso durante um período de tempo através de detalhada seleção de dados, analisando-os em profundidade e utilizando múltiplas fontes de informações facultativas em conteúdo.

Beverland e Lindgreen (2008) na demonstração dos respectivos resultados propõem que no âmbito positivista, tem ocorrido uma melhoria progressiva e constante no que toca à qualidade da pesquisa como autores em termos qualitativos. O fornecimento de

informações são suficientes a ponto de os leitores julgarem a própria qualidade, não pondo em causa a mesma relativamente à história.

Relativamente à falta de um design dominante nos estudos de caso, não é classificada como uma fraqueza, mas sim representativa de uma sedimentação de uma subdisciplina sujeita e disponível a abordagens baseadas na alternativa. Com base nesta teoria, os autores que se integram dentro de uma perspectiva positivista devem continuar a defender essa mesma vertente, fornecendo mais informação aos respectivos leitores acerca do método, pesquisa, design e qualidade.

Eisenhardt (1989) defende o estímulo a novos estudos e ao desenvolvimento de novas teorias. Deixando sempre bem salientada a importância da utilização de estudos de caso.

### **3.1. Aplicação do *USALI* no Grupo Porto Bay**

Neste estudo de caso, recorreremos a entrevistas semiestruturadas aos responsáveis pelos departamentos mais importantes e aos diretores de cada hotel do grupo, no sentido de entender por um lado o *USALI* implementado no Grupo, e por outro perceber qual o grau de satisfação dos diretores face ao *USALI* e quais as suas opiniões sobre o mesmo e sua utilidade.

A nossa abordagem aproxima-se de uma abordagem interpretativa, porque é a que mais se relaciona com a situação deste estudo de caso. Além das entrevistas semiestruturadas, também houve observação participante, no que diz respeito à ida do investigador às instalações da Porto Bay SGPS, acompanhando de perto todos os procedimentos relacionados à construção das DRR baseadas no *USALI*.

#### **3.1.1. Caracterização do Grupo Porto Bay**

A Porto Bay SGPS é a empresa gestora das participações sociais. A empresa que presta serviços aos vários hotéis é a Porto Bay Hotéis & Resorts, SA e presta os seguintes serviços: vendas e marketing, central de reservas, contabilidade e financeiro, recursos humanos, compras e projetos e manutenção.

Em relação às empresas do organigrama, cada empresa é um hotel, de seguida segue uma breve descrição de cada uma das empresas:

- Atlântida, SA – proprietária do hotel *Eden Mar* e exploradora dos hotéis *Eden Mar*, *Porto Mare* e *Residence*
- Península, SA – proprietária e exploradora do hotel *Cliff Bay*
- SITA, SA - proprietária e exploradora do hotel *Porto Santa Maria*
- DP Funchal, SA – proprietária dos hotéis *Porto Mare* e *Residence*
- Porto Bay Algarve, SA – exploradora do hotel *Porto Bay Falésia* (a propriedade deste hotel pertence a uma empresa que não pertence ao grupo *Porto Bay*)
- Eurowindsor, SA – proprietária de um imóvel em Lisboa onde será construído um novo hotel, denominado *Porto Bay Liberdade*
- Invesvia, SA – *Subholding* com os negócios do Brasil
- Pathfinder - proprietária e exploradora do hotel *Porto Bay Rio Internacional*
- L’Hotel – proprietária e exploradora do hotel *L’Hotel Porto Bay São Paulo*
- Glenzhause – proprietária e exploradora da pousada *Glenzhause*, em Búzios, Brasil

O Grupo *Porto Bay* é constituído por 10 hotéis, tendo o décimo sido recentemente adquirido.

Todos estes hotéis são administrados e controlados pela empresa mãe *Porto Bay SGPS*. O organigrama do grupo segue em anexo.

A *Porto Bay SGPS*, SA foi constituída em 2000, no âmbito de um processo de reestruturação estabelecido por várias sociedades com alguns sócios em comum.

O hotel *Eden Mar* foi o primeiro hotel do Grupo a ser construído em 1987. A partir desta data, o Grupo foi se expandindo e até à presente data engloba 10 hotéis.

A marca *Porto Bay* tem sido reforçada junto dos mercados nacionais e internacionais e os hotéis do Grupo têm sido distinguidos pelos operadores turísticos pela excelência e qualidade dos seus serviços e instalações ao longo dos anos.

No Grupo *Porto Bay* são elaborados e constantemente monitorizados vários estudos estatísticos de modo a perceber as principais características do seu tipo de cliente, sua nacionalidade, taxa de repetência, grau de satisfação, idade e consumos tipo.

O maior número de clientes que frequentam o hotel são os cidadãos naturais da Grã-Bretanha, que no ano de 2011, num total de dormidas de 506 075, 215 037 dessas dormidas foram efectuadas por Britânicos.

Logo de seguida os cidadãos naturais da Alemanha, que representam um total de 111 840 das dormidas no ano 2011. Já os cidadãos escandinavos (Dinamarqueses, Noruegueses, Finlandeses e Suecos) são responsáveis por 61 249 das dormidas.



Quanto aos cidadãos pertencentes aos países que compõem o BENELUX (Holanda, Bélgica e Luxemburgo) foram 39 948 no ano corrente.

Sendo que a seguir são os Franceses com 22 999, Austríacos com 12 681 e Portugueses contabilizando um total de 9 693.

O Grupo *Porto Bay* tem a pretensão de que todos os hotéis que pertencem ao seu leque respeitem o conceito e sigam o perfil traçado, tanto a nível estrutural e administrativo, bem como relativamente aos quartos e serviços prestado. O objectivo principal desta mesma pretensão é que os clientes primeiramente saibam que apesar de estarem hospedados em hotéis do mesmo Grupo mas em sítios diferentes não sintam distinção em termos qualitativos e quantitativos dos serviços oferecidos pelo Grupo *Porto Bay*, que é reconhecido pela qualidade dos mesmos.

Grande parte dos hotéis do Grupo *Porto Bay* está cotado qualitativamente com 4 estrelas apesar de os mesmos disponibilizarem serviços cotados em 5 estrelas.

### **3.1.2. Análise ao sistema contabilístico implementado (USALI)**

A utilização do *USALI* no Grupo *Porto Bay* foi iniciada em 1991, em que a respectiva seleção dos departamentos que constituem o denominado Grupo foi realizada através da aferição do volume e critério qualitativo da informação que cada departamento disponibilizava, tendo sido produzidas algumas fusões e adaptações.

A nível de programas informáticos e tecnologias de informação, o Grupo utiliza um programa específico na recepção que é o Opera - que trata de inserir no sistema todas as entradas e saídas; e o SAP - como suporte operacional a toda a operação que não seja a da recepção ou outros pontos de contacto com o cliente como os bares, SPA e restaurantes.

O Opera é um sistema hoteleiro que é responsável por todo o sistema de faturação do hotel e todos os dias há um interface com o SAP.

O SAP foi construído com base no SNC e no *USALI*. Trata-se de um sistema da área operacional e financeira, sob o qual são executadas e controladas as mais variadas operações do dia-a-dia, como são as compras, os inventários, as contas correntes de cliente e fornecedores, a tesouraria, os controlos de gestão e os recursos humanos. É também através do SAP que os custos e receitas são transferidos para os respectivos centros de custo.

Um dos *controllers* entrevistados, foi o criador do sistema contabilístico atual adoptado pelo Grupo, este quando confrontado com a questão de como caracterizava o desempenho

do SAP em conformidade com o *USALI*, responde que é bastante satisfatório porque permite vários centros de custo mas sem chaves de repartição pré definidas.

O Grupo não utiliza chaves de repartição, tal como o *USALI* prevê, pois o centro operacional e os custos operacionais não distribuídos não geram diretamente receitas, consequentemente não são imputados.

O *USALI* implementado no Grupo descreve-se do seguinte modo a nível de centros de custo (departamentos):

**Porto Bay Hotéis e Resorts,SA:**

- Vendas e Marketing
- Central de Reservas
- Contabilidade e Financeiros
- Recursos Humanos
- Compras
- Projetos e Manutenção

**Na contabilidade individual de cada hotel:**

- Quartos
- F&B
- Entretenimento
- Outras Receitas
- Administrativo e Geral
- Vendas e Marketing
- Reparações e Manutenção
- Custos Utilitários e Energia
- Lavandaria
- Quiosque
- Financeiro e Fixo
- Pessoal
- Piscinas e SPA

O Grupo Porto Bay utiliza também subdepartamentos em todos os seus hotéis e todos estes geram diretamente receitas: telefones, piscinas e SPA, piscinas e desportos, SPA, loja e rendas e outros.

Relativamente a todos os centros de custo, o Grupo Porto Bay tal como o *USALI* prevê, compara todas as rúbricas de cada centro de custo com o do ano passado no respectivo mês, com o orçamento revisto (*Latest Forecast*) e com o orçamento (*Budget*) ainda não revisto. São automaticamente calculadas as variações positivas ou negativas comparativamente com os orçamentos projetados e em comparação com o ano anterior.

Em todos os centros de custo pertencentes à contabilidade individual de cada hotel, apenas três geram diretamente receita, sendo estes: quartos, *F&B* e outras receitas, tal como o *USALI* prevê.

Em cada centro de custo estão apresentados todos os custos respectivos ao pessoal que trabalha nos mesmos. É nos custos com o pessoal que são contabilizados todos os seus salários, as horas extra e subsídios de férias e de Natal, uniformes, alimentação dos empregados, pensões e contribuição de fundos, e por fim benefícios dos empregados.

### **Quartos**

Neste centro de custo, além das receitas e custos com o pessoal, na demonstração de resultados estão presentes outros custos, aqui são contabilizados todos os custos respectivos aos quartos. Estes são: recolocação de hóspedes e indenizações, impressões e menus, suplementos aos hóspedes, materiais de limpeza, suplementos operacionais, rendas e equipamentos, equipamento operacional, gasolina e petróleo, impressões, telefones e fax, tv por cabo, franquias, transporte de mercadorias, transporte dos empregados, despesas de viagem, comissões às agências de viagem, desistência de hóspedes, flores e decoração, transporte de hóspedes, jornais e revistas, serviços de limpeza externos, taxa de manutenção do sistema Opera, taxa da central de reservas, lavanderia (interna/externa), taxas, serviços complementares aos clientes, e por fim diversos.

São utilizados ainda onze indicadores chave. Os indicadores utilizados permitem saber a quantidade de quartos disponíveis e ocupados, a percentagem mensal de quartos ocupados, a ocupação de quartos cumulativa, o preço médio por quarto e os *complementary*, o número de empregados, a média de custo por empregado, a percentagem de ocupação paga, *RevPar*, e por fim quartos *complementary* (complementares).

Alguns dos rácios são do *USALI* e outros foram concebidos internamente no hotel no sentido de sintetizar a informação.

### **F&B**

O centro de custos *F&B* resultou da fusão de dois centros de custo, o das comidas e das bebidas. Os princípios do *USALI* sugerem um centro de custo diferente para as comidas e para as bebidas, mas no Grupo não se verifica a mesma situação.

Observámos que a estrutura contabilística do Grupo segue princípios do *USALI*, mas foram elaboradas alterações e introduzidos alguns ajustamentos, no sentido de criar um sistema mais integral e adequado à situação do Grupo.

Na demonstração de resultados do *F&B*, além das receitas, custo das vendas e os custos com o pessoal, são ainda contabilizados os seguintes custos diretos:

- ◆ Impressões, Menus e Listas de Vinho
- ◆ Suplementos aos Clientes
- ◆ Suprimentos Operacionais
- ◆ Combustíveis e Gasolina
- ◆ Equipamento Operacional
- ◆ Impressões e Tipografia
- ◆ Alugueres e Aluguer de Equipamento
- ◆ Flores e Artigos Decorativos
- ◆ Telefone, Telex e Fax
- ◆ Despesas de Viagem
- ◆ Transporte e Mercadorias
- ◆ Transporte de Empregados
- ◆ Jornais e Revistas
- ◆ Lavandaria (Interna / Externa)
- ◆ Perdas de Stock
- ◆ Taxa da Cozinha Central
- ◆ Diversos

Os indicadores e rácios utilizados no *F&B* são: número de dormidas, média de consumo de comidas por dormida, a média de consumo de bebidas por dormida, percentagem de custo da comida e bebida (separadamente), o número de empregados, o custo médio por empregado, custo médio por dormida a nível e comidas e por fim o mesmo cálculo para as bebidas.

No centro de custo do *F&B*, são elaborados mensalmente os seguintes relatórios:

- Relatório Acumulado de Custos e Venda de comida
- Relatório Acumulado de Custos e Venda de bebidas
- Relatório Mensal Acumulado do Ano Comidas e Bebidas
- Relatório Mensal Comidas e Bebidas

- Consumo TOP 30 Comida
- Consumo TOP 30 Bebidas
- Relação Mensal Nº. Clientes e Receitas e Custos *F&B* Geral
- Consumos Internos / *House Account* / Descontos
- Comparação de Consumos Internos Anual *F&B*
- Consumo do Hotel *F&B*

Dentro deste centro de custo existem várias secções, a cozinha, os pequenos-almoços e jantares, restaurantes e bares. Existem efetivamente controladores para inventários e stocks em cada hotel.

No *F&B*, são seguidos alguns valores como indicadores de custos que o centro de custo está a contrair e outros sistemas de contabilidade de gestão, nomeadamente o ABC (*Activity Based Costing*).

É utilizado o sistema de custeio baseado nas atividades (*ABC*) num sentido determinante para a identificação dos artigos com maior peso no consumo ou custo de um determinado mês. Digamos que esta forma de analisar serve essencialmente para o responsável do *F&B* ter uma maior margem de intervenção quando necessita de alterar algo nos artigos que tem em uso ou fazer alguma alteração com maior impacto no consumo.

Resumidamente este relatório serve para informar exatamente aquilo que usam para a operação, ou seja, identifica pormenorizadamente cada artigo em termos de quantidades e valores, mas categoriza percentualmente o seu impacto no consumo total, que neste caso será o A 65% do consumo, o B 25% do consumo e o C 10% do consumo.

Desta forma é possível saber o que tem mais e menos impacto no consumo, permitindo mais facilmente à tomada de decisão. Esta pode ser diferenciada já que se identificarmos artigos muito caros nos “C”, poderá querer dizer que têm baixa rotação, ou seja, que a compra efectuada ainda não foi totalmente consumida em pouco tempo, ou então que determinado artigo está a ter um consumo muito alto (nos A) que merecerá uma intervenção no sentido de a fazer reduzir. Ambas as decisões têm sempre como objectivo a maximização dos recursos disponíveis para a venda no sentido de atingir objectivos traçados para a percentagem de custo do hotel.

Caso esta percentagem de custo esteja acima daquilo que foi estipulado como meta, este relatório serve para identificar possíveis exageros no uso de determinados artigos que influenciaram essa mesma percentagem de custo alta. Neste caso, os artigos A serão os mais analisados.



custos com o entretenimento, dado que os mesmos são considerados elevados e de peso relevante na aferição dos resultados.

Os outros custos deste departamento são:

- ◆ Despesas de Viagem
- ◆ Músicos e *Entertainers*
- ◆ Publicidade
- ◆ Transporte de Instrumentos
- ◆ Direitos do Artista
- ◆ Lavandaria (Interna/Externa)
- ◆ Diversos

Os indicadores utilizados neste centro de custo são: número de empregados, custo médio por empregado e custo por quarto ocupado.

Segue em anexo a demonstração de resultados do departamento entretenimento para um melhor entendimento no sentido de demonstrar as rubricas que colocaram, visto ser um departamento criado pelo Grupo.

### **Alugueres e outros proveitos**

É neste centro de custo que são contabilizadas todas as receitas respectivas às comunicações, às atividades desportivas, rendas e alugueres de equipamento, financiamentos obtidos e outras receitas do departamento.

Excepto os financiamentos obtidos, em todas as outras rubricas são contabilizadas o seu custo de venda.

Outros custos:

- ◆ Impressões, Menus e Listas de Vinho
- ◆ Suprimentos dos Clientes
- ◆ Materiais de Limpeza
- ◆ Suprimentos Operacionais
- ◆ Combustíveis e Gasolina
- ◆ Equipamento Operacional
- ◆ Impressões & Tipografia
- ◆ Rendas e Aluguer de Equipamentos

- ◆ Flores e Artigos Decorativos
- ◆ Telefone, Telex & Fax
- ◆ Despesas de Viagem
- ◆ Publicidade
- ◆ Brindes entregues aos Clientes
- ◆ Despesas Náuticas
- ◆ Representação
- ◆ Jornais e Revistas
- ◆ Artigos Desportivos
- ◆ Fotografia
- ◆ Taxas – Supervisor
- ◆ Taxas – Massagistas
- ◆ Serviços Complementares para os Clientes
- ◆ Lavandaria (Interna / Externa)
- ◆ Diversos

Neste centro de custo são utilizados os seguintes indicadores e rácios: número de empregados, custo médio por empregado e receita por quarto ocupado.

### **Administrativo e Geral**

Além dos custos com o pessoal, existem outros custos:

- ◆ Suplementos de Clientes
- ◆ Materiais de Limpeza
- ◆ Suprimentos e equipamentos operacionais
- ◆ Livros Técnicos e Documentos
- ◆ Impressões, Tipografia e Fornecimentos
- ◆ Combustíveis e Gasolina
- ◆ Telefone, Telex e Fax
- ◆ Franquias
- ◆ Seguros
- ◆ Brindes para os Clientes



- ◆ Rendas e Aluguer de Equipamentos
- ◆ Representação
- ◆ Transporte de Pessoal
- ◆ Despesas de Viagem
- ◆ Honorários – Auditoria e ROC
- ◆ Honorários – Administração
- ◆ Honorários – Outros
- ◆ Serviços de Segurança
- ◆ Honorários do Notário
- ◆ Jornais e Revistas
- ◆ Fotografia
- ◆ Contratos de Manutenção dos Computadores
- ◆ Serviços Complementares de Clientes
- ◆ Diversos
- ◆ Taxas
- ◆ Lavandaria (Interna/ Externa)
- ◆ Perdas Cambiais
- ◆ Comissões de Cartão de Crédito
- ◆ Outros Encargos Financeiros
- ◆ Outros Serviços – Porto Bay
- ◆ Previsão de Dívidas

Neste departamento, e nos dois seguintes, é apenas utilizado o indicador respectivo ao número de empregados e o rácio do custo médio por empregado.

Segue em anexo uma demonstração de resultados do departamento Administrativo e Geral.

### **Vendas e Marketing**

Foi em 2004 que foi criado um departamento só para o marketing na Porto Bay Hotéis e Resorts, em consequência da escala atingida pelas atividades do grupo.

Tal como o USALI prevê, é neste departamento que são contabilizados todos os custos respectivos a todas as transações efectuados pelo marketing.

Os outros custos das Vendas e Marketing são:

- ◆ Publicidade e Propaganda

- ◆ Contribuição para Brochuras
- ◆ Envio de Emails
- ◆ Suplementos aos Clientes
- ◆ Impressões, Tipografias e Brochuras
- ◆ Brindes aos Clientes
- ◆ Rendas e Aluguer de Equipamentos
- ◆ Telefone, Telex e Fax
- ◆ Franquia
- ◆ Despesas de Viagem e Viagens de Promoção de Vendas
- ◆ Representação
- ◆ Material Fotográfico
- ◆ Lavandaria (Interna / Externa)
- ◆ Outros Serviços – Porto Bay
- ◆ Outros Serviços Complementares
- ◆ Diversos

Os rácios utilizados são idênticos ao centro de custo anteriormente referido.

O centro de custo de marketing é o responsável pela imagem do grupo, pela comunicação, fidelização ao cliente e relações públicas.

É no marketing que é imputado, desde a sinalética do hotel a tudo o que está à disposição do cliente, jornais, panfletos, revistas, sites, envio de *newsletter*, patrocínio e parcerias, *trademarketing*, marketing digital e social media, eventos e programas de fidelização.

Karadag e Gon (2006) efetuaram um estudo comparando a análise dos lucros por segmento de mercado com o departamento de análise de lucros utilizando as ferramentas de hotelaria no que diz respeito ao marketing e à informação disponível ao apoio na tomada de decisão. Concluem que o *USALI* apesar de ser um sistema baseado em ótimas práticas, focando-se também bastante nos rácios e na rentabilidade, não oferece informação financeira sobre a rentabilidade do cliente.

Afirmam também que o *USALI* apesar do crescente ênfase que dá aos clientes e seu valor, e aos segmentos de mercado, foca-se demasiado no produtos, nos departamentos e na rentabilidade, não estudando a rentabilidade individual de cada cliente. Apontam que deste modo torna-se mais difícil para os diretores de marketing, sem a informação que estes defendem ser necessária, posteriormente saberem onde devem ou não atuar.

## **Reparação e Manutenção**

Outros custos:

- ◆ Materiais de Limpeza
- ◆ Combustíveis e Gasolina
- ◆ Impressões e Tipografias
- ◆ Telefone, Telex, Fax e Franquias
- ◆ Despesas de Viagens
- ◆ Equipamento Operacional
- ◆ Alugueres e Aluguer de Equipamentos
- ◆ Transporte de Mercadorias
- ◆ Transporte de Empregados
- ◆ Manutenção – Canalização e Esgotos, Ar Condicionado, Prevenção de Fogo, Manutenção, Construção, Elevadores, Equipamento Geral, Lâmpadas, Lavandaria, Pinturas e Artigos Decorativos, Piscinas e Áreas de Lazer, Sinalização e Veículos.
- ◆ Flores e Jardins
- ◆ Condomínio
- ◆ Lavandaria (Interna/ Externa)
- ◆ Outros Serviços – Porto Bay
- ◆ Diversos

Os indicadores e rácios utilizados são: o número de empregados e o custo médio por empregado.

## **Custos Utilitários e Energia**

É nos custos utilitários que são contabilizados todos os custos referentes à eletricidade, água, gás e outros combustíveis.

Neste centro de custo são utilizados três rácios cujos indicadores são: custo da água por quarto ocupado, custo da eletricidade por quarto ocupado e por fim o custo do gás por quarto ocupado.

No *USALI* este centro de custo denomina-se custos utilitários, no Grupo Porto Bay acrescentaram a energia ao centro de custo.

## **Lavandaria**

A lavandaria do grupo é feita em *outsourcing*, é o único departamento que requer serviços externos, apesar de também haver serviços de lavandaria no hotel mas apenas para artigos pequenos respectivos aos restaurantes e bares. Os outros custos deste centro de custo são:

- ◆ Impressões e Tipografia
- ◆ Materiais de Limpeza
- ◆ Suprimentos de Lavandaria
- ◆ Suprimentos dos Clientes
- ◆ Equipamento Operacional
- ◆ Combustíveis e Gasolina
- ◆ Telefone, Telex e Fax
- ◆ Serviços Externos de Lavandaria
- ◆ Diversos

Indicadores e rácios utilizados: número de empregados, percentagem de custo da lavandaria sobre o total das receitas, custo de lavandaria por hóspede e por fim custo médio por empregado.

## **Financeiro e Fixo**

É neste departamento que são registados todos os movimentos efectuados relativamente a gastos e dívidas do grupo.

- ◆ Taxa de Royalties
- ◆ Juros e Imposto de Selo
- ◆ Depreciações
- ◆ Amortização – Custos de Manutenção
- ◆ Taxas de Propriedade
- ◆ Outros Custos Extraordinários
- ◆ Sistema de Incentivos Financeiros ao Investimento no Turismo (SIFIT)
- ◆ Outros Gastos Extraordinários
- ◆ Imposto sobre as Sociedades
- ◆ Interesses Minoritários

- ◆ Dividendos Pagos – Ano Anterior
- ◆ Dividendos Intermediários

### **Pessoal**

No departamento do Pessoal é onde são contabilizados todos os custos respetivos aos empregados do hotel, sendo que os outros custos deste departamento são:

- ◆ Impressões
- ◆ Materiais de Limpeza
- ◆ Suplementos Operacionais
- ◆ Brindes aos funcionários
- ◆ Livros Técnicos e Documentos
- ◆ Impressões, Tipografia e Fornecimentos
- ◆ Combustíveis e Gasolina
- ◆ Telefone, Telex e Fax
- ◆ Flores e Artigos Decorativos
- ◆ Transporte de Empregados
- ◆ Despesas de Viagem
- ◆ Taxas de Notário
- ◆ Jornais e Revistas
- ◆ Lavandaria (Interna / Externa)
- ◆ Contacto de Assistência Médica
- ◆ Diversos

Além do indicador utilizado com o número de empregados do departamento e o seu custo médio, é também elaborado um rácio em que calcula o custo percentual do departamento face às receitas totais.

### **Piscinas e SPA**

É neste centro de custo, que além de contabilizados os custos com o pessoal, são discriminados também todos os outros custos relativos à Piscina e SPA.

- ◆ Impressões
- ◆ Suprimentos dos Clientes
- ◆ Outros Custos
- ◆ Materiais de Limpeza
- ◆ Suprimentos Operacionais
- ◆ Combustíveis e Gasolina
- ◆ Equipamento Operacional
- ◆ Rendas e Aluguer de Equipamentos
- ◆ Flores e Artigos Decorativos
- ◆ Telefone, Telex & Fax
- ◆ Despesas de Viagem
- ◆ Publicidade
- ◆ Brindes entregues aos Clientes
- ◆ Despesas Náuticas
- ◆ Representação
- ◆ Jornais e Revistas
- ◆ Impressões e Tipografia
- ◆ Material Desportivo
- ◆ Fotografia
- ◆ Serviços Complementares para os Clientes
- ◆ Lavandaria (Interna / Externa)
- ◆ Taxas – Supervisor
- ◆ Taxas – Massagistas
- ◆ Diversos

Neste departamento, além do indicador e rácio presentes em todos os centros de custo, nas Piscinas e SPA é calculada a receita por quarto ocupado através de um rácio.

### **3.2. *USALI* como sistema de informação – Grupo Porto Bay**

O *USALI* é um sistema de informação que permite a departamentalização das diversas áreas de um hotel em centros de custo, utilização de rácios e orçamentações.

Neste capítulo, analisaremos os rácios utilizados na preparação das demonstrações de resultados, as taxas de ocupação – pois é através destas que conseguem planear e conceber as orçamentações, e por fim também analisaremos onde são utilizados estes orçamentos e rácios.

O *controller*, que foi o responsável pela adopção do *USALI* e pela criação de um sistema de contabilidade baseado no *USALI* e adaptado à situação do grupo, quando confrontado com a questão: Como considera o *USALI* como sistema de informação, respondeu que o sistema é evidentemente essencial, e que se traduz sobretudo numa ferramenta básica na análise dos custos e dos resultados.

Segundo o referido *controller*, os rácios são de elevada importância e disponibilizam informação de qualidade e conclusiva, sendo os rácios de ocupação os que mais utiliza. Os rácios são utilizados semanalmente pelo grupo e são extremamente importantes e fulcrais para os diretores como informação precisa na tomada de decisão.

No departamento de contabilidade é produzido um relatório semanal denominado *Production Report* que consiste num resumo de todos os rácios e orçamentos utilizados no grupo.

### 3.2.1. Rácios

Em conformidade com os princípios descritos pelo *USALI*, os rácios utilizados no grupo são:

**Figura 10 – Rácios e suas fórmulas de cálculo**

<i>Net ARR</i> – Preço médio por quarto	Total da receita de alojamento para um período a dividir pelo número de quartos ocupados para o mesmo período
<i>Net RevPar</i> – Receitas por quarto disponível	Total da receita de alojamento para um período a dividir pelo número de quartos disponíveis para o mesmo período
<i>Hotel Rev per guest</i> – Receita do hotel por hóspede	Total da receita do hotel para um período a dividir pelo número total de hóspedes para o mesmo período
<i>Room Rev per guest</i> – Receita do quarto por hóspede	Total da receita do alojamento para um período a dividir pelo número total de hóspedes para o mesmo período
<i>Food Rev per guest</i> – Receita da comida por hóspede	Total da receita de comida para um período a dividir pelo número total de hóspedes para o mesmo período
<i>Beverage Rev per guest</i> – Receita da bebida por hóspede	Total da receita de bebida para um período a dividir pelo número total de hóspedes para o mesmo período
<i>SPA Rev per guest</i> – Receitas do SPA por hóspede	Total da receita do SPA para um período a dividir pelo número total de hóspedes para o mesmo período
<i>Other Rev per guest</i> – Outras receitas por hóspede	Total da receita de outras receitas para um período a dividir pelo número total de hóspedes para o mesmo período



### 3.2.2. Taxas de Ocupação

As taxas de ocupação projetadas são atingidas com base nas reservas, estatísticas, operadoras turísticas e *time-sharing*. O *time-sharing*, gera muitos *cash flows*, pois as pessoas por exemplo num contrato a 10 anos, pagam logo no primeiro ano a totalidade do preço, o que garante uma ocupação imediata pelo período contratado. Na região autónoma da Madeira utiliza-se muito o *time-sharing*. No *time-sharing* não utilizam o *USALI*, utilizam uma estrutura de contabilidade própria criada no sentido de refletir simplificada todas as operações que a constroem.

Através destas, consegue-se um orçamento, que normalmente tem desvios satisfatórios quando comparados com os valores atuais.

No Grupo *Porto Bay*, encontram-se hotéis em locais com realidades e mercados diferentes. Por exemplo o hotel do Algarve enfrenta uma séria dificuldade de sazonalidade, sendo mesmo o único hotel do grupo que encerra.

O Verão para o grupo são os meses de Maio a Outubro, sendo que o Inverno é do mês de Novembro a Abril.

**Tabela 1 - Taxas de ocupação por área geográfica**

	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
<b>Madeira</b>	88%	82%	86%
<b>Algarve</b>	56%	55%	60%
<b>Brasil</b>	69%	74%	80%

### 3.2.3. Orçamentos

As orçamentações são feitas para todos os departamentos, quer a nível da sua atividade e a nível de custos.

Os orçamentos são produzidos em Setembro, estes são verificados mensalmente, e é revisto uma vez por ano, nomeadamente no mês de Abril. É nesta revisão que são efectuadas correções ou alterações, se necessárias.

Os orçamentos verificam sempre um razoável grau de cumprimento, visto basearem-se em contratos já existentes com as operadores turísticas e tendo uma sensibilidade perto do cliente final.

Estes orçamentos servem para comparar os resultados reais com os resultados projetados.

Os orçamentos são projetados pelo diretor e pelo *controller* de cada hotel, tal como o *USALI* prevê, com base nas taxas de ocupação. As taxas de ocupação atingidas coincidem normalmente sempre com as projetadas.

Os orçamentos são feitos em cada hotel do grupo, e numa primeira fase centraliza-se principalmente em duas pessoas, o diretor comercial a nível de previsões, vendas e receitas e o diretor do hotel.

Estes produzem o orçamento, mas a nível de tomada de decisão não lhes influencia muito, por preferirem comparar os valores atuais com os do ano anterior do que com o *budget* projetado para esse mesmo período.

O *USALI* além de permitir o uso de orçamentos e controlo, faz também a comparação com o ano passado, em iguais momentos e períodos anteriores.

#### **3.2.4. Production Report**

O *Production Report* é concebido semanalmente e traduz-se num documento onde consta toda a produção gerada e desenvolvida no hotel nessa semana.

Tal como o *USALI* pressupõe, é neste relatório que constam todos os rácios e orçamentos. Esclarecendo por partes: os orçamentos tal como o *USALI* prevê, são utilizados no Grupo *Porto Bay* frequentemente, e constituem um papel muito importante para a informação contida neste relatório e evidentemente na tomada de decisão.

Os rácios, tal como o *USALI* prevê, são indicadores, que de modo transparente e sucinto, transparecem a realidade atual do Grupo, neste caso através do *Production Report*.

Deste modo podem ser comparadas entre os vários hotéis do Grupo os valores obtidos através dos rácios.

O Grupo também utiliza como referência para projetar as taxas de ocupação, as informações fornecidas pelas operadoras turísticas. É num mapa extenso que o *Porto Bay* resume o desempenho de cada agência, e quais as que mais hóspedes trouxeram para os hotéis.

É importante ter o conhecimento de quais as melhores agências. Este mapa denomina-se *Top Producers*.

### 3.2.5. *P&L- Profit and Loss*

Conforme o hotel em questão e suas singularidades, são utilizados subdepartamentos para responder às necessidades a nível contabilístico de cada hotel singularmente.

Comparado o *Cliff Bay* (5\*) com o *Eden Mar* (4\*), por exemplo, o *Cliff Bay* tem subdepartamentos como Loja, Piscina e Desportos, Piscina e SPA, SPA, telefones e alugueres e outros. O *Eden Mar* não tem todos esses subdepartamentos, pois não tem essa mesma necessidade.

Os *P&L's* da sociedade *Porto Bay Hotéis e Resorts* que é a entidade que gere e administra todos os hotéis do grupo também segue o princípio do *USALI* através da departamentalização dos diversos sectores do Hotel em centros de custo. E aqui são comparados os valores atuais com o orçamento projetado (não revisto) (*Budget*), com o orçamento já revisto (*Latest Forecast*) e com os valores do ano anterior.

Na rúbrica dos custos com os departamentos encontram-se os mesmos centros de custo mas contabilizando os custos dos mesmos. Cada centro de custo tem os seguintes departamentos: custos com o pessoal e outros custos.

Numa das entrevistas ao Diretor Geral do Hotel Porto Santa Maria este sublinha a pertinência da informação prestada através do GOP – Lucro Operacional Bruto, é até onde lhes interessa analisar e de onde retém a maior informação.

Os diretores orientam-se bastante pelos indicadores dos rácios e identificam os problemas através da Demonstração de Resultados Resumo.

Podemos desde já concluir que no *P&L's* (*Profit&Loss Account*) de cada hotel, onde a primeira parte difere do *P&L* consolidado. Nestes mesmos departamentos são incluídos os custos e receitas realizados respectivamente a cada centro de custo (segue em anexo uma representação do *P&L* consolidado e o *P&L* individual de cada hotel).

### 3.3. Principais conclusões sobre o *USALI* aplicado no Grupo Porto Bay

É neste capítulo que analisaremos em síntese as diferenças encontradas entre o *USALI* teórico e o *USALI* implementado no Grupo Porto Bay.

**Figura 11 – *USALI* teórico vs. *USALI* implementado**

<b>USALI teórico</b>	<b>USALI implementado</b>
<b>Departamentos Operacionais</b>	
Quartos	Quartos
Comidas	<i>F&amp;B</i>
Bebidas	
Telecomunicações	Subdepartamento - Telefones
Garagem e Estacionamento	-
Campo de Golfe	-
Loja de Golfe	-
Lavandaria	Lavandaria
Ginásio	-
Piscina	Piscina e SPA e subdepartamento SPA
Campo Ténis	-
Loja de Ténis	-
Outros departamentos Operacionais	-
Alugueres e outros proveitos	Outras Receitas
-	Quiosque
-	Entretenimento
<b>Custos operacionais não distribuídos</b>	
-	Pessoal
Administrativo e Geral	Administrativo e Geral
Recursos Humanos	-
Sistemas de Informação	-
Segurança	-
Marketing	Marketing e Vendas
Custos de franchising	-
Transportes	-
Manutenção	Reparações e Manutenção
Custos Utilitários	Custos Utilitários e Energia
<b>Custos e encargos não operacionais</b>	
Salários de Gestão	Financeiro e Fixo
Rendas, Taxas/ Impostos e seguros	
Juros	
Depreciação e Amortização	
Imposto sobre o rendimento	

Verificámos que existem departamentos não utilizados na contabilidade do Grupo, mas por outro lado, também existem alguns departamentos adaptados do *USALI* teórico, com o intuito de adequar o sistema à realidade dos hotéis do Grupo, satisfazendo assim as suas necessidades específicas.

O Grupo Porto *Bay* criou e utiliza os seguintes subdepartamentos:

- Telefones
- Piscinas e Desportos
- SPA
- Lojas
- Alugueres e outros

Assim, é possível um apuramento dos custos e das receitas dos mais específicos departamentos.

Os hotéis do Grupo Porto *Bay* são administrados pela Porto *Bay* SGPS, onde se encontram os departamentos respetivos a toda a administração geral de todos os hotéis. Estes são: Vendas e Marketing, Central de Reservas, Contabilidade e Financeiros, Recursos Humanos, Compras e Projetos e Manutenção.

O departamento de Recursos Humanos não existe na contabilidade individual de cada hotel, pois este departamento está incluído na Porto *Bay* SGPS.

Tal como o *USALI* prevê, não são utilizadas chaves de repartição, sendo que os custos são diretamente imputados ao respetivo centro de custo.

Relativamente aos rácios utilizados, são na maioria rácios operacionais, onde são medidos indicadores específicos da *Lodging Industry*, nomeadamente as receitas por hóspede do hotel, dos quartos, das comidas, das bebidas, do SPA e outras receitas.

Relativamente aos orçamentos tal como o *USALI* prevê, são feitos em Setembro para todos os departamentos, verificados mensalmente e revistos uma vez ao ano.

O Grupo Porto *Bay* apesar de algumas adaptações e alterações que fez ao sistema, conseguiu potencializa-lo ainda mais, no sentido de corresponder às necessidades específicas do Grupo.

### **3.4. Análise ao desempenho do sistema e satisfação dos diretores com os resultados.**

Neste capítulo, apresenta-se um estudo à satisfação dos diretores do Grupo Porto Bay, relativamente à ferramenta *USALI* e a toda a informação que desta é extraída.

O estudo assenta numa amostra de quatro diretores, que são os dos hotéis do Grupo situados em Portugal, visto o mesmo ter mais dois hotéis situados no Brasil, pelo que um quinto diretor não participou neste estudo, por incompatibilidade geográfica.

O objectivo deste estudo é compreender o grau de satisfação destes utilizadores da ferramenta *USALI* e perceber até que ponto a informação extraída contribui para a tomada de decisão.

Os utilizadores do *USALI*, dependendo do seu cargo, focam-se em diferentes pontos para a tomada de decisão.

É interessante tentar compreender a opinião dos diretores face ao *USALI*, pois como utilizadores finais tomam as decisões baseando-se nas demonstrações de resultado resumo e nos rácios. As questões mais pertinentes são nomeadamente as seguintes: onde se basearam os diretores para a tomada de decisões, de onde extraem mais informação, qual a qualidade da informação, qual o grau de satisfação perante o *USALI*. Todas estas questões serão aprofundadas posteriormente.

Foram elaboradas entrevistas semiestruturadas a cada um dos diretores no sentido de perceber qual a sua posição em relação ao sistema contabilístico utilizado no grupo Porto Bay.

#### **A. *USALI* como sistema de informação e no apoio à tomada de decisão**

Os diretores classificaram as seis questões propostas com os seguintes parâmetros: 5=Muito Bom, 4=Bom, 3=Satisfatório, 2=Fraco e 1=Muito Fraco.

##### **I. Como caracteriza o *USALI* como sistema de informação?**

O objectivo desta questão é saber a opinião dos diretores face ao *USALI* enquanto sistema de informação.

Nesta questão, 3 diretores (75%) mantiveram-se unânimes classificando o sistema como bom, sendo que o diretor restante considera o *USALI* muito bom como sistema de informação.

**II. Qual o seu grau de satisfação em relação à informação prestada pelo *USALI*?**

Em seguimento da questão anterior, nesta questão pretendemos analisar a satisfação dos diretores em relação à informação prestada pelo *USALI* no quotidiano do hotel.

Nesta questão as opiniões variam, sendo que um diretor classifica como satisfatório, dois consideram bom e um considera muito bom.

**III. Qual o seu grau de satisfação relativamente à qualidade da informação prestada pelo *USALI* no apoio à tomada de decisão?**

Esta questão é bastante pertinente, visto que o objectivo é perceber como os diretores qualificam a sua satisfação em relação à informação extraída do *USALI* no que diz respeito ao apoio para a tomada de decisão. Esta questão é de extrema importância, pois obter informação contabilística de qualidade, auxilia os diretores na análise e nas conclusões a reter.

Nesta questão, dois diretores (50%), consideram-se plenamente satisfeitos classificando como muito bom. Os restantes diretores, um classificou como bom e o outro como satisfatório.

**IV. Como caracteriza a importância deste sistema no apoio à tomada de decisão?**

O objectivo desta questão é saber como os diretores consideram *USALI* como um sistema que fornece condições, informações e benefícios no apoio à tomada de decisão.

As opiniões dividem-se igualmente nesta questão, onde dois dos diretores (50%) consideram o *USALI* muito bom como ferramenta no apoio à tomada de decisão, sendo que os outros dois diretores (50%) consideram apenas bom.

**V. No seu ponto de vista como caracteriza o desempenho do *USALI* como ferramenta de controlo de gestão?**

O objectivo desta questão é saber como os diretores consideram o *USALI* como sistema de controlo de gestão, não esquecendo que a função destes é exactamente exercer uma gerência, planeamento e controlo de gestão.

Relativamente ao *USALI* no que diz respeito à sua contribuição para o controlo e gestão, três diretores (75%) consideram que apresenta um bom desempenho, e caracterizando como muito bom foi a resposta do diretor restante (25%).

**VI. Como qualifica o *USALI* na comparação que este permite fazer entre os vários hotéis do grupo?**

Nesta questão o objectivo é saber como consideram os diretores a comparabilidade que o sistema *USALI* permite fazer entre vários hotéis do mesmo Grupo ou não. Um dos diretores classificou como satisfatório, dois diretores classificaram como bom e o restante como muito bom.

**Tabela 2 – Percentagem respectiva às respostas da alínea A**

	1	2	3	4	5
I				75%	25%
II				50%	50%
III				75%	25%
IV			25%	50%	25%
V			25%	50%	25%
VI			25%	25%	50%

Resultados em % das respostas da alínea A.

**B. Para si, qual a melhor característica do *USALI*?**

Nesta questão foram propostas cinco características, em que os diretores nomearam qual a característica para estes mais importante.

As características são: (i) a departamentalização das várias áreas operacionais em centros de custo, (ii) a uniformização das contas, (iii) os rácios, (iv) os orçamentos e por fim (v) a não utilização de chaves de repartição.

A primeira característica foi a mais assinalada, sendo que o total da amostra consideram esta a melhor característica do sistema *USALI*.



### **C. Considera o *USALI* a ferramenta mais adequada à situação do Grupo Porto Bay?**

#### **Sim ou não?**

Nesta questão, 4 diretores (100%) responderam que consideram o *USALI* a ferramenta mais adequada à situação do grupo.

Um dos diretores apesar de considerar o *USALI* a ferramenta mais adequada para a situação do Grupo Porto Bay, este responde que considera que podia ser melhorada no sentido de apresentar uma visão mais resumida das contas do hotel.

### **D. Respostas Livres**

Nesta parte da entrevista, foram elaboradas perguntas de resposta livre, onde vamos contrapor as opiniões dos vários diretores dos diferentes hotéis do grupo.

#### **1. Qual a importância na análise dos mapas, que dá ao Resultado *GOP*?**

O objectivo desta questão, sabendo antecipadamente que os diretores focam a sua atenção principal no lucro operacional bruto (*GOP*), nas demonstrações de resultados resumo, é saber o porquê do ênfase que dão a esta rubrica.

Nesta questão, todos os diretores se manifestaram dentro da mesma linha de pensamento, todos sublinharam que o resultado *GOP* é o medidor de referência para os resultados operacionais do hotel, sendo também utilizado para a avaliação do trabalho de gestão de um diretor.

É por esta rubrica que os diretores mais se seguem, sendo que traduz toda a atividade relacionada com os custos e as receitas.

#### **2. Para além do referido *GOP* centra a sua análise em que outras rubricas que possam produzir efeitos imediatos nos resultados do mês subsequente. Qual ou quais as mais relevantes?**

O objectivo desta questão é saber quais as outras rubricas mais relevantes para os diretores no apoio à tomada de decisão.

É nesta questão que surgem opiniões mais variadas, um dos diretores centra-se bastante nos custos variáveis pelo número de quartos ocupados, obtendo uma ideia mais aproximada das variações dos custos.

Outro dos diretores afirmou basear-se bastante no *Revpar*, nas receitas absolutas e nas operações *F&B*.

Dando ênfase também aos custos com o *F&B* é outro dos diretores, que afirma que as rubricas mais relevantes para a sua análise são todas as rubricas de custos e principalmente o custo de produção de comidas e bebidas e com o pessoal.

No geral regem-se bastante pelas rubricas respectivas aos custos variáveis.

### **3. Na sua opinião, quais as vantagens para o Grupo na utilização do sistema *USALI*?**

Nesta questão, os entrevistados focaram a vantagem que, para estes, será a maior, proveniente da utilização do *USALI*.

Nesta questão as opiniões centram-se muito no mesmo conceito, todos os diretores focaram a uniformização na apresentação de resultados e o diagnóstico por departamento como sendo as maiores vantagens do sistema.

O *USALI* permite uma comparação mensal e anual, segundo um dos entrevistados, para este, o *USALI* permite uma leitura fácil e onde obtém informações detalhadas sobre os custos e as receitas.

O grande foco também mencionado pela maioria, é o fato do *USALI* permitir uma fácil comparabilidade com os resultados de diferentes empresas e em anos anteriores.

### **4. E quais as desvantagens?**

O objectivo nesta questão é obter dos diretores o que para estes, será a maior desvantagem e o maior problema na utilização do *USALI*.

A desvantagem mais apontada no geral é o fato da preparação dos resultados ser demorada e muito trabalhosa, e não evidenciando por vezes o que realmente lhes interessa para o quotidiano.

Apontam também o fato do *USALI* não ser um sistema contínuo, ou seja, não analisa desvios no orçamento a tempo real e apenas mensalmente.

Acusam o sistema de ser completo demais, e que devia ser melhorado e ainda mais resumido no sentido de, por exemplo, ter uma rubrica onde fosse calculado o custo por hóspede e onde a comparação com os anos anteriores fosse não com o valor total do mês em questão mas sim por quarto ocupado, o que facilitaria uma comparação mais precisa e qualitativa.

### **Discussão dos dados recolhidos:**

Podemos concluir analisando os resultados das entrevistas semiestruturadas elaboradas aos respetivos diretores, que a ferramenta *USALI* é considerada por todos os diretores como um sistema de contabilidade e gestão bastante adequado à situação do Grupo Porto Bay, e satisfazendo as necessidades de informação aos diretores, sendo que a maioria consideram o *USALI* um bom sistema de informação.

Consideram também uma boa ferramenta de controlo e gestão, apesar de necessitar de algumas mudanças, segundo as necessidades dos diretores.

É importante sublinhar que apesar das desvantagens apontadas ao sistema, é considerado fulcral no que diz respeito ao suporte que oferece a nível de informação no sentido de apoiar a tomada de decisão.

Em geral, todas as respostas refletem a satisfação dos diretores com a performance e desempenho do *USALI* e consideram a departamentalização das áreas operacionais em centros de custo como a característica mais relevante.

Para uma análise mais precisa calculámos perante as respostas da alínea A, a satisfação individual de cada diretor.

**Tabela 3 – Grau de satisfação dos diretores perante o *USALI***

Diretor 1	70%
Diretor 2	87%
Diretor 3	80%
Diretor 4	100%

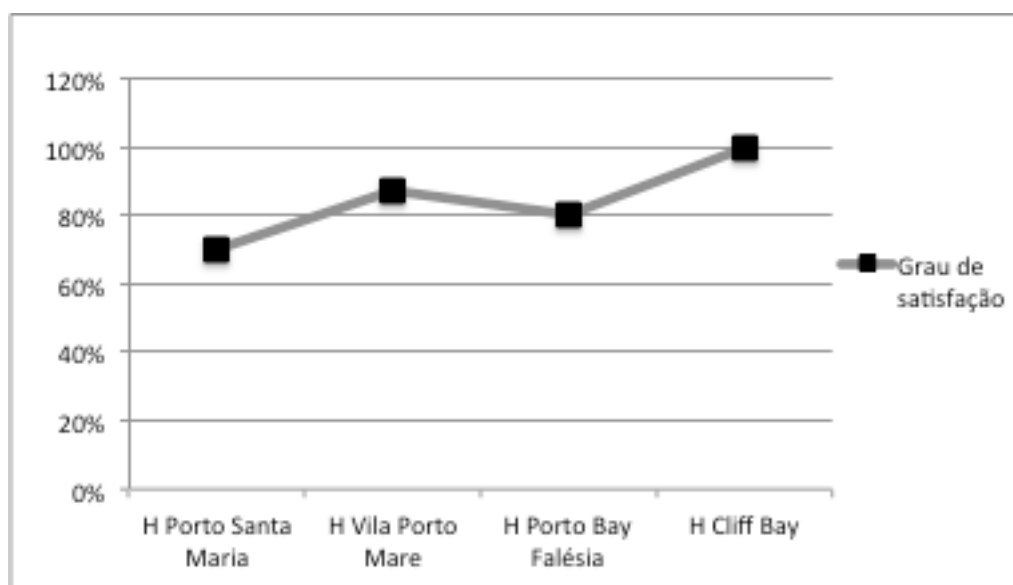
Concluimos que o grau de satisfação de cada diretor encontra-se positivo, sendo que o diretor número 1 corresponde ao diretor com o grau de satisfação mais baixo, com 70% de satisfação. Deve-se ao facto de considerar que o *USALI* necessita de melhoramentos a nível das demonstrações de resultados, no sentido de proporcionar informação mais detalhada e pertinente para os diretores.

O grau de satisfação dos quatro diretores é de 84%, o que é bastante positivo, pois demonstra que consideram o *USALI* como um bom sistema e mostram-se satisfeitos com a

ferramenta utilizada, apesar de algumas desvantagens apontadas anteriormente, nomeadamente a falta de sintetização apresentada nas DRR.

Achamos interessante, classificar o grau de satisfação de cada diretor face ao *USALI*, através de uma distribuição de respostas por hotel, sendo que: Diretor 1 – Hotel Porto Santa Maria; Diretor 2 – Hotéis Vila Porto Mare (*Eden Mar*, Porto Mare e *Residence*); Diretor 3 – Hotel Porto Bay Falésia e Diretor 4 – Hotel *Cliff Bay*.

**Gráfico 1 – Distribuição da satisfação por Hotel**



Podemos concluir que o hotel *Cliff Bay* é o que se encontra mais satisfeito com o desempenho e funcionamento do *USALI*. Este hotel é o único hotel de cinco estrelas do grupo que entrou na nossa amostra de estudo.

Na medida em que as questões da entrevista sejam adequadas para avaliar o grau de satisfação, elaborámos uma tabela (tabela 4) onde são apresentadas as respostas de cada hotel às questões propostas na alínea A.

Através desta tabela que traduz uma análise descritiva elementar dos dados recolhidos é nos possível saber a classificação média de cada pergunta, possibilitando conclusões mais detalhadas.

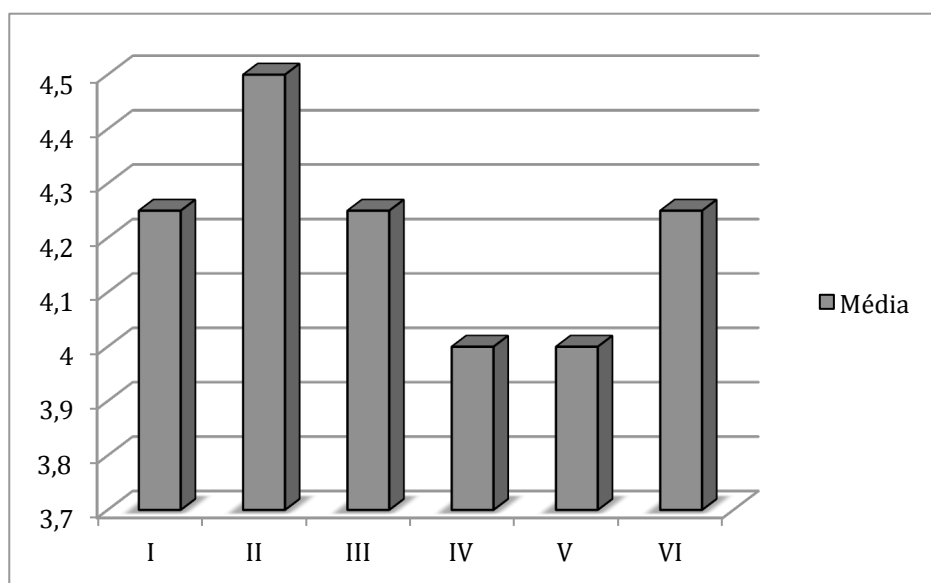
**Tabela 4 - Distribuição de respostas por Hotel**

	H Porto Sta. Maria	H Vila Porto Mare	Porto Bay Falésia	Cliff Bay	Média	Desvio Padrão
<b>I - USALI como Sistema Informação</b>	4	4	4	5	4,25	0,5
<b>II - Satisfação da Informação prestada</b>	4	5	4	5	4,5	0,58
<b>III - Qualidade Informação p/ tomada decisão</b>	4	4	4	5	4,25	0,5
<b>IV – Importância do Sistema no apoio à tomada de decisão</b>	3	4	4	5	4	0,82
<b>V - USALI como ferramenta de controlo de gestão</b>	3	4	4	5	4	0,82
<b>VI - Comparabilidade entre os vários Hotéis</b>	3	5	4	5	4,25	0,96

Para um melhor entendimento, elaborámos um gráfico (gráfico 2) onde constam as médias das respostas à alínea A para a globalidade do Grupo.

Podemos concluir que nenhuma das questões propostas obteve uma classificação média menor que 4 (Bom), o que nos demonstra à partida que o grau de satisfação é bastante positivo.

**Gráfico 2 – Média das classificações por resposta**



No gráfico 2 estão apresentadas as médias das classificações por resposta.

Podemos concluir que em média os hotéis consideram um bom e importante sistema no apoio à tomada de decisão e também uma boa ferramenta de controlo de gestão. Estas duas questões obtiveram a classificação média de 4 (Bom).

Nas questões I, III e VI, a média das classificações foi idêntica, de 4,25.

A questão II foi a que obteve uma média mais elevada, de 4,5, o que nos permite concluir que onde os diretores e seus hotéis apresentam um maior grau de satisfação face ao *USALI* é relativamente à informação prestada pelo sistema. É na questão VI acerca da comparabilidade que o *USALI* permite fazer entre os vários hotéis que se denota uma maior discrepância nas respostas obtidas, sendo que o seu desvio padrão é de 0,96.

De um modo geral, concluímos que os diretores encontram-se bastante satisfeitos com a performance e desempenho desta ferramenta.

## 4. Conclusão

O desenvolvimento deste estudo de caso permite-nos concluir que na indústria hoteleira é crucial utilizar um sistema de informação para a gestão, pois é este que assegura o tratamento necessário da informação e é responsável por colectar, armazenar e divulgar todos os dados, movimentos e informações relativas ao funcionamento do hotel.

É através destes sistemas de informação que os diretores e *controllers* dos hotéis retiram a informação acerca dos custos, rendimentos e possíveis desvios que possam haver face aos objectivos.

É com recurso a esta informação estrategicamente orientada, que os diretores e *controllers* tomam as suas decisões.

No Grupo Porto Bay, é utilizado o *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*.

Pela revisão de literatura concluímos que o *USALI* baseia-se num sistema onde a contabilidade é organizada por centros de custo, centros de receita e áreas de negócio. Após detalhada análise da aplicação do mesmo no Grupo, podemos concluir que adaptando o *USALI* teórico às características e necessidades específicas de um hotel, podemos efetivamente potenciar a sua utilização em benefício de gestores, diretores e *controllers*.

O Grupo adaptou os departamentos do *USALI* à sua situação, tendo até criado novos departamentos e subdepartamentos: quiosque, entretenimento, pessoal, lojas e alugueres e outros. Tal como este sistema prevê também é feita a análise de rácios e orçamentações anuais.

O nosso estudo mostra que o grau de satisfação dos quatro diretores do Grupo pela utilização do *USALI* é geral: a percentagem de 84% traduz que estes se encontram satisfeitos com o desempenho e a informação prestada pelo mesmo.

Ou seja, em média os diretores do Grupo Porto Bay classificam o *USALI* como um bom sistema de informação para a gestão. Efetuada a distribuição de respostas por hotel, podemos concluir que o hotel *Cliff Bay* é o que está mais satisfeito com o *USALI*, sendo que o grau de satisfação do diretor do mesmo é de 100%.

Concluimos também que a informação prestada pelo *USALI* é considerada a questão mais benéfica desta ferramenta, sendo que a classificação desta questão foi a que obteve um resultado mais elevado, sendo que os hotéis classificam a informação prestada pelo *USALI* em média de 4.5, sendo que a classificação máxima a atribuir é 5.

Relativamente à importância deste sistema no apoio à tomada de decisão e como ferramenta de controlo e gestão, a classificação obtida nesta questão foi em média de 4.

É na questão da comparabilidade que este sistema permite fazer entre os vários hotéis, que se verifica uma maior discrepância nas respostas obtidas, 0.96 de desvio padrão.

As maiores desvantagens apontadas à utilização deste sistema é o fato de ser muito trabalhoso e por vezes não dar ênfase às questões que realmente interessam aos *controllers* e diretores.

Consideramos a amostra de quatro diretores uma limitação no estudo, pois achamos que seria interessante englobar todos os diretores do Grupo, que são cinco. O quinto diretor encontra-se no Brasil, o que impossibilitou a sua participação neste estudo.

O facto da Porto Bay SGPS situar-se no Região Autónoma da Madeira, também foi uma limitação neste estudo, no sentido em que o investigador esteve cinco dias nas suas instalações, sendo que todos os contactos posteriores ocorreram via email e telefónica.

Parece-nos interessante para quem se interessa por esta área aprofundar este estudo, baseando-se numa amostra de diretores maior e utilizando diferentes cadeias de hotéis.

As conclusões seriam certamente mais abrangentes.



## **Bibliografia**

Balança de Portugal, Boletim Estatístico, Estatística da Balança de Pagamentos, 2011

Barrat, M., Choi, T.Y., Lei, M. (2011), *Qualitative Case Studies in Operations Management: Trends, Research, Outcomes, and Future Research Implications*, *Journal of Operations Management*, 29, 329-342.

Baxter, P. e Jack, S. (2008), *Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researchers*, 13 (4), 544-559.

Beverland, M. e Lindgreen, A. (2010), *What Makes a Good Case Study? A Positivist Review of Qualitative Research Published in Industrial Marketing Management, 1971-2006*, *Industrial Marketing Management*, 39, 56-63.

Buhalis, Dimitrios (1998), *Strategic Use of Information Technologies in the Tourism Industry*, *Tourism Management*, 19 (5), 409-421.

Burk, Ruth (2006), *The Importance of Activity-Based Costing in a Performance Management Strategy*, *Business Objects*,

Chan, W. e Wong, K. (2007), *Towards a More Comprehensive Accounting Framework for Hotels in China*, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19 (7), 546-559.

Creswell, J. W. (1998), *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing among five traditions*, Thousand Oaks, CA, Sage.

Educational Institute of the American Hotel & Motel Association (1996), *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, Ninth Revised Edition.

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

Forster, W. J. (1926), Uniform System of Accounts for Hotels, *Journal of Accountancy*, 42, 183-192.

Franco, V.S., Oliveira, A. V., Morais, A. I., Oliveira, B. J., Lourenço, I. C., Major, M. J., Jesus, M. A., e Serrasqueiro, R. (2009), *Temas de Contabilidade de Gestão – Os Custos, os Resultados e a Informação para a Gestão*, Livros Horizonte.

Goodman, P. (2011), Are you correctly Accounting for Barter Business, *Lodging Hospitality*.

Hillebrand, B., Kok, A. W. e Biemans, W. G. (2001), Theory-Testing Using Case Studies, *Industrial Management*, 30, 651-657.

Hogan, T. J. (1952), Uniform System of Accounts for Hotels, *The New York Certified Public Accountant*, 22 (6), 379-381.

INE – Instituto Nacional de Estatística, *Estatísticas de Turismo*, 2011.

Karadag, I. e Gon, W. (2006), Comparing Market-segment-profitability Analysis with Department-Profitability Analysis as Hotel Marketing-decision Tools, *Cornell Hospitality Quarterly*, 47 (2), 155-173.

Kosarkoska, D. (2010), The Challenges for Accounting Information System in Hotel Industry, *Tourism and Hospitality Management*, 411-426.

Kwanza, F. e Schmidgall, R. S. (1999), The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, *Cornell Hospitality Quarterly*, 40 (6), 88-94.

Mia, L. e Patiar, A. (2001), The Use of Management Accounting Systems in Hotels: an exploratory study, *International Journal of Hospitality Management*, 20, 111-128.

Myers, M. D. (2005), *Qualitative Research in Information Systems*, MSQ Discovery.

Pavlatos, Odysseas e Paggios, Ioamis (2009), *A survey of factors influencing the cost systems design in hotels*, *International Journal of Hospitality Management*, 28, 263-271.

Pavlatos, Odysseas e Paggios, Ioamis (2007), *Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: an empirical approach*, *Tourismos: an international multidisciplinary Journal of Tourism*, 2 (2), 39-59.

Santos, L. L., Gomes, C. E Arroteia, N. (2010), *Management Accounting Practices in the Portuguese Lodging Industry*, *European Journal of Tourism, Hospitality and Recreation*, 1 (1), 110-125.

Walsham, G. (1995), *Interpretative case studies in IS research: nature and method*, *Operational Research Society*, 4, 74-81.

Yin, R. K. (1994), *Case Study Research*, CA, Sage.

Yin, R. K. (1989), *Case Study Research: design and methods*, Sage, Newbury Park California.



# **Anexos**

---

## Anexo 1. Entrevista Semiestruturada aos diretores

Assinalando com uma cruz, qualifique as seguintes respostas sendo 5=Muito Bom, 4=Bom, 3=Satisfatório, 2=Fraco e 1=Muito Fraco.

	1	2	3	4	5
Como caracteriza o <i>USALI</i> como sistema de informação?					
Como caracteriza a importância deste sistema no apoio à tomada de decisão?					
No seu ponto de vista como caracteriza o desempenho do <i>USALI</i> como ferramenta de controle de gestão?					
Como qualifica o <i>USALI</i> na comparação que este permite fazer entre os vários hotéis do grupo?					
Qual o seu grau de satisfação em relação à informação prestada pelo <i>USALI</i> ?					
Qual o seu grau de satisfação relativamente à qualidade da informação prestada pelo <i>USALI</i> no apoio à tomada de decisão?					

Para si, qual a melhor característica do *USALI*?

<b>A departamentalização das várias áreas operacionais em centros de custo</b>	
<b>A uniformização das contas</b>	
<b>Os rácios</b>	
<b>Os orçamentos</b>	
<b>A não utilização de chaves de repartição</b>	

Considera o *USALI* a ferramenta mais adequada à situação do Grupo Porto Bay?

<b>Sim</b>	
<b>Não</b>	

**As seguintes perguntas são de resposta livre.**

Qual a importância na análise dos mapas, que dá ao Resultado *GOP* ?

---

---

---

---

Para além do referido *GOP* centra a sua análise em que outras rúbricas que possam produzir efeitos imediatos nos resultados do mês subsequente. Qual ou quais as mais relevantes?

---

---

---

---

Na sua opinião, quais as vantagens para o Grupo na utilização do sistema *USALI*?

---

---

---

---

E quais as desvantagens?

---

---

---

---

---







### Anexo 3. P&L individual de cada hotel

<u>Profit &amp; Loss Account</u>	Actual 2009	%	Latest Forecast	Var.+/- Euros	Var.+/- %	Budget 2009	Var.+/- Euros	Var.+/- %	Last Year	Var.+/- Euros	Var.+/- %
<b><u>Departmental Revenues</u></b>											
Rooms											
Food											
Beverage											
Rentals & Other revenues											
<b>Total Revenues</b>											
<b><u>Direct Costs</u></b>											
Food											
Beverage											
Rentals & Other revenues											
<b>Total Direct Costs</b>											
<b><u>Departmental Staff Costs</u></b>											
Rooms											
Food & Beverage											
Rentals & Other revenues											
<b>Total Departmental Staff Costs</b>											
<b><u>Other Departmental Costs</u></b>											
Rooms											
Food & Beverage											
Rentals & Other revenues											
<b>Total Other Departmental Costs</b>											
<b><u>Departmental Results</u></b>											
Rooms											
Food & Beverage											
Rentals & Other revenues											
<b>Total Departmental Results</b>											
<b><u>Staff Costs ( not distributed )</u></b>											
Admin & General											
Sales & Marketing											
Guest Entertainment											
Repairs & Maintenance											
<b>Total Staff Costs</b>											
<b><u>Operational Costs ( not distributed )</u></b>											
Admin & General											
Sales & Marketing											
Guest Entertainment											
Repairs & Maintenance											
Energy											
<b>Total Operational Costs</b>											

Gross Operating Profit				
GOP % age				



