

**A contabilidade de gestão na restauração: Estudo
de Caso – Implementação do USAR no restaurante
*O Pinote***

Mestrado em Gestão e Direção Hoteleira

Filipa Alexandra Gomes de Campos

Peniche, janeiro de 2022

**A contabilidade de gestão na restauração: Estudo
de Caso – Implementação do USAR no restaurante
*O Pinote***

Mestrado em Gestão e Direção Hoteleira

Filipa Alexandra Gomes de Campos

Dissertação realizada sob a orientação do Doutor Luís Lima Santos, Professor da Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar do Politécnico de Leiria e coorientação da Doutora Conceição Gomes, Professora da Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar do Politécnico de Leiria.

Peniche, janeiro de 2022

Originalidade e direitos de autor

A presente dissertação é original, elaborada unicamente para este fim, tendo sido devidamente citados todos os autores cujos estudos e publicações contribuíram para a elaborar.

Reproduções parciais deste documento serão autorizadas na condição de que seja mencionada a Autora e feita referência ao ciclo de estudos no âmbito do qual a mesma foi realizada, a saber, curso de Mestrado em Gestão e Direção Hoteleira, nos anos letivos 2019/2021, da Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar do Politécnico de Leiria, Portugal, e, bem assim, à data das provas públicas que visaram a avaliação deste trabalho.

Dedicatória

Aos meus pais que me apoiam e lutam todos os dias para que o meu futuro seja sempre feliz. À minha mana por estar sempre presente.

Agradecimentos

Em primeiro lugar quero agradecer ao meu orientador, o Professor Doutor Luís Lima Santos, por ser tão motivador e acreditar sempre nas minhas capacidades e competências. À minha coorientadora, a Professora Doutora Conceição Gomes, que me mostrou que “tudo se faz” mesmo que por vezes os problemas pareçam maiores que as suas soluções. Agradeço a ambos por todos os ensinamentos transmitidos, pela disponibilidade constante, pela vontade que têm em me ver crescer a nível profissional e, principalmente, pela amizade demonstrada ao longo deste caminho desafiante.

Aos restantes professores que se cruzaram no meu caminho e se tornaram exemplos a seguir por todo o conhecimento que me transmitiram e, principalmente, por se tornaram amigos que levo para a vida toda.

Aos meus pais pelo amor incondicional, pelos gestos de carinho quando mais precisei, por acreditarem sempre em mim e por me mostrarem que com esforço, dedicação e muito trabalho conseguimos atingir, sempre, os nossos objetivos e concretizar os nossos sonhos.

À minha mana Diana e ao meu mano Tiago por terem muita paciência, por me ajudarem tanto nos vários desafios que têm surgido e por todos os momentos de alegria que partilhamos juntos.

Ao Paulinho por estar presente nos dias mais felizes, mas também nos dias mais tristes e ter sempre uma palavra de carinho e de incentivo para comigo.

À minha avozinha pela companhia a ler os seus jornais nas longas horas de estudo.

À minha madrinha do coração, a Zezinha, por todo o carinho e por estar sempre a torcer pelo meu sucesso.

À Ilda por todas as horas que dispensou do seu trabalho para me ajudar e por continuar sempre disponível para me receber no seu gabinete.

Obrigada a todos.

Resumo

O setor da restauração tem evoluído positivamente ao longo dos anos, registando máximos históricos na economia de vários países até ao início de 2020. Contudo, o desenvolvimento académico tem sido pouco significativo neste setor de atividade. A contabilidade de gestão tem assumido crescente importância na restauração, razão pela qual a presente investigação tem como principal objetivo a implementação do USAR (*Uniform System of Accounts for Restaurants*), a qual proporciona aos gestores um melhor controlo de rendimentos e custos, através de informações operacionais e financeiras mais detalhadas.

A metodologia utilizada é qualitativa optando-se pelo método do estudo de caso único e exploratório que foi concretizado numa microempresa – restaurante *O Pinote*. Foram estipuladas cinco etapas: formulação das questões de investigação; opção metodológica; recurso a fontes de evidência; procedimentos e análise de dados e caracterização da empresa objeto de estudo.

Os resultados suportam a opinião de que a implementação do USAR é benéfica e possibilita uma gestão mais eficaz. O estudo de caso permitiu dar início à implementação do USAR adaptado ao restaurante *O Pinote*, removendo várias demonstrações auxiliares detalhadas e reduzindo linhas de outras demonstrações. As respostas às questões de investigação confirmam a perceção de que a gestão deve incidir no controlo dos custos, de modo a auxiliar a tomada de decisões com base na informação disponível.

O USAR apresenta diversas vantagens, pelo que esta investigação procurou dar um contributo para a adoção de um sistema uniforme de contabilidade adaptado às condições de qualquer empresa de restauração de micro e pequena dimensão. Deste modo, o USAR foi adaptado, através de uma revisão do plano de contas da empresa, do ajuste das demonstrações auxiliares detalhadas e da conceção de um plano de contas analítico. Não obstante, a implementação do USAR noutras empresas dependerá do nível de conhecimento dos gestores e colaboradores.

Palavras-chave: contabilidade de gestão, gestão de restaurantes, sistemas de contas uniformes, USAR, sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes, restaurante.

Abstract

The restaurant sector has evolved positively over the years, recording historical highs in the economy of several countries in the early 2020s. However, the academic development has been little significant in this activity sector. Management accounting has assumed a growing importance in the restaurant sector, which is why this research has as main objective the implementation of USAR (Uniform System of Accounts for Restaurants), which provides managers with better control of revenues and costs, through more detailed operational and financial information.

The methodology used is qualitative, selecting for the method of a unique and exploratory case study that was carried out in a micro-enterprise – the restaurant *O Pinote*. Five stages were required: formulation of the research questions; methodological option; use of evidence sources; procedures and data analysis, and characterization of the company under study.

The results support the opinion that the implementation of USAR is positive and allows a more effective management. The case study allowed initiating the implementation of the USAR adapted to the restaurant *O Pinote*, removing several statements of income's detailed supporting schedules and reducing lines of other statements. The answers to the research questions confirm the perception that management should focus on cost control to assist decision making based on the available information.

The USAR presents several advantages, so this research sought to contribute to the adoption of a uniform system of accounts adapted to the conditions of any micro and small restaurant company. Therefore, the USAR was adapted, through a review of the company's chart of accounts, the adjustment of statements of income's detailed supporting schedules and the design of an analytical chart of accounts. However, the implementation of the USAR in other companies will depend on the level of knowledge of managers and employees.

Keywords: management accounting, restaurant management, uniform system of accounts, USAR, uniform system of accounts applied to restaurants, restaurant.

Índice

Originalidade e direitos de autor	iii
Dedicatória.....	iv
Agradecimentos	v
Resumo	vi
Abstract.....	vii
Lista de Figuras	xi
Lista de Tabelas	xii
1. Introdução.....	1
1.1. Relevância do tema.....	1
1.2. Objetivo do estudo.....	2
1.3. Estrutura do trabalho	2
2. O impacto do turismo na economia.....	4
2.1. O <i>boom</i> do turismo	4
2.2. O setor da restauração.....	10
3. Revisão da Literatura.....	14
3.1. O ciclo de operações na restauração e <i>F&B</i>	15
3.2. Os custos e suas classificações	18
3.2.1. Custos fixos, variáveis e mistos.....	18
3.2.2. Custo de alimentação e bebidas.....	19
3.2.3. Custo de mão de obra	20
3.2.4. Custo primo	20
3.3. As estratégias de gestão dos rendimentos.....	21
3.3.1. Controle da duração das refeições.....	21
3.3.2. Métodos de fixação do preço.....	22

3.4.	A análise de cartas de restaurante.....	24
3.4.1.	Matriz de Miller.....	25
3.4.2.	Engenharia da ementa de Kasavana e Smith.....	25
3.4.3.	Matriz de Pavesic.....	26
3.4.4.	Matriz LeBruto	26
3.4.5.	Método de Hayes e Huffman.....	27
3.5.	O sistema de controlo de gestão	27
3.5.1.	Orçamentação	28
3.5.2.	O controlo de gestão na restauração	29
3.5.3.	Princípios para a implementação do controlo de gestão na restauração.....	30
3.6.	O sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes.....	31
3.6.1.	Demonstrações financeiras	32
3.6.2.	Exemplos de demonstrações financeiras baseadas no USAR	36
3.6.3.	Contabilidade básica e sistema de registos para restaurantes.....	37
3.6.4.	Controlo de restaurante.....	38
3.6.5.	Aspetos tributários.....	40
3.6.6.	Plano de contas baseado no USAR	40
3.6.7.	Dicionário de custos	41
4.	Metodologia de investigação	43
4.1.	Questões de investigação.....	43
4.2.	Opção metodológica.....	45
4.3.	Fontes de evidência	48
4.4.	Procedimentos e análise de dados	50
4.5.	A empresa objeto de estudo.....	52
5.	Resultados e discussão	55
5.1.	Resposta às questões de investigação.....	55
5.2.	Conceção do USAR adaptado	62
5.2.1.	Demonstrações auxiliares detalhadas	65

5.2.2. Demonstrações dos resultados.....	76
6. Conclusões.....	79
6.1. Conclusões do estudo	79
6.2. Limitações do estudo	82
6.3. Propostas para a investigação futura	82
Referências Bibliográficas.....	84
Apêndices	91
Apêndice I – Demonstração dos resultados.....	92
Apêndice II – Demonstrações auxiliares detalhadas	93
Apêndice III – Balanço.....	102
Apêndice IV – Demonstração dos fluxos de caixa.....	103
Apêndice V – Pedido de colaboração para entrevista	104
Apêndice VI – Guiões de entrevista	105
Apêndice VII – Respostas às entrevistas	108
Apêndice VIII – Alterações ao plano de contas da contabilidade financeira.....	114
Apêndice IX – Sugestão de plano de contas da contabilidade analítica.....	122

Lista de Figuras

Figura 1- Impacto do turismo no PIB dos países.....	5
Figura 2 - Contribuição das viagens e do turismo para o PIB (bilhões de dólares).....	6
Figura 3 - Contribuição total das viagens e do turismo para o emprego em 2019.....	6
Figura 4 - Receitas do turismo a nível mundial.	7
Figura 5 - Chegadas de turistas a nível mundial.....	8
Figura 6 - Caracterização das empresas de restauração e similares em Portugal.	11
Figura 7 - Longevidade das empresas de restauração e similares em Portugal.	12
Figura 8 - Liquidez geral das empresas de restauração e similares.	12
Figura 9 - Autonomia financeira das empresas de restauração e similares.	13
Figura 10 - Ciclo de operações na restauração e <i>F&B</i>	15
Figura 11 - Estrutura do USAR.	31
Figura 12 - Organização contabilística.	37
Figura 13 - Síntese das etapas do estudo de caso.	43

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Número de empresas de restauração e similares em Portugal e respetivas taxas de mortalidade e natalidade.	11
Tabela 2 - Matiz de Miller.....	25
Tabela 3 - Matriz de Kasavana e Smith.....	26
Tabela 4 - Matriz de Pavesic.	26
Tabela 5 - Relação das questões de investigação com a revisão de literatura.	44
Tabela 6 - Fontes de evidência.	50
Tabela 7 - Relação das questões das entrevistas aos gestores e colaboradores com os objetivos e a revisão de literatura.	51
Tabela 8 - Relação das questões da entrevista à contabilista certificada com os objetivos e a revisão de literatura.	52
Tabela 9 – DAD_1 Vendas de refeições e bebidas por departamento.....	66
Tabela 10 – DAD_2 Vendas de refeições e bebidas por período de refeição.....	67
Tabela 11 – DAD_3 Vendas e custos de consumíveis de bar.....	68
Tabela 12 – DAD_4 Vendas e custos das mercadorias.	70
Tabela 13 - DAD_5 Vendas e custos das refeições e bebidas não alcoólicas.....	71
Tabela 14 - DAD_6 Custo de mão de obra num restaurante com serviço completo.	72
Tabela 15 – DAD_7 Custos operacionais diretos.	73
Tabela 16 - DAD_8 Energias, águas e residuais.	74
Tabela 17 – DAD_9 Administrativos e gerais.....	74
Tabela 18 - DAD_10 Manutenção e reparação.	74
Tabela 19 – DAD_11 Rendas e seguros.	75
Tabela 20 - DAD_12 Depreciações.....	75
Tabela 21 - DAD_13 Juros.....	75
Tabela 22 - Demonstração dos resultados (DR).	76

1. Introdução

Neste primeiro capítulo da dissertação é explicada a relevância do tema em estudo e a problemática a ser tratada, o seu objetivo geral, as razões que levaram à concretização do estudo e a estrutura que o mesmo segue.

1.1.Relevância do tema

A partir do início do século XXI registou-se um crescimento impactante na atividade económica do turismo em Portugal, sendo este considerado um dos maiores destinos turísticos a nível mundial. A evolução deste setor gerou maior procura e oferta turística, pelo que foi atribuída maior atenção à gestão das empresas com o intuito de melhorar as condições das mesmas (Ramos & Costa, 2017). O subsector da restauração pertence ao setor do turismo e, nos últimos anos, tem evoluído significativamente.

No entanto, existem poucos estudos sobre a restauração, o que gera escassez de informação bibliográfica e de conhecimento sobre as práticas de gestão. Não obstante, os gestores expressam a vontade de obter sucesso nos seus negócios e, para tal, é necessário criar condições de desenvolvimento no setor da restauração, fazendo com que as empresas que o representam atinjam o sucesso mais fácil e por um maior período de tempo.

Sendo assim, o tema escolhido para a elaboração da presente dissertação é a utilização de sistemas de contabilidade de gestão aplicados ao setor da restauração, mais concretamente, o uso do *Uniform System of Accounts for Restaurants* (USAR). Este tema é de extrema importância porque a restauração carece do apoio da contabilidade de gestão para implementar sistemas contabilísticos que auxiliem na tomada de decisões.

Razões académicas e profissionais como a falta de informação sobre o tema, as características das operações de restauração e *F&B*, a carência pela obtenção de informação adequada para auxiliar os gestores na tomada de decisões e o facto de as microempresas representarem quase a totalidade da oferta de restauração em Portugal estiveram na origem deste estudo.

Razões pessoais também motivaram a concretização desta investigação porque se trata de um negócio de família, onde a investigadora pôde aplicar os conhecimentos adquiridos aos longo dos anos através da licenciatura e do mestrado. A oportunidade deste

estudo ser pioneiro em Portugal é uma razão bastante desafiante, no que diz respeito à aplicabilidade do USAR em empresas de micro dimensão.

1.2.Objetivo do estudo

O objetivo geral do presente estudo consiste na implementação do USAR através do estudo de caso numa microempresa de gestão familiar – o restaurante *O Pinote*. Este objetivo geral é constituído por dois objetivos específicos que são a adaptação das demonstrações auxiliares detalhadas e a adoção de um plano de contas analítico ajustado à realidade do objeto de estudo, o restaurante *O Pinote*.

Posto isto e de acordo com as diversas razões suprarreferidas, é pertinente formular a seguinte questão:

A implementação do USAR é benéfica à gestão de uma microempresa?

1.3.Estrutura do trabalho

A estrutura da presente dissertação está dividida da seguinte forma:

- Introdução.
- O impacto do turismo na economia.
- Revisão da literatura.
- Metodologia de investigação.
- Resultados e discussão.
- Conclusões.

Explicando de forma breve cada capítulo, na introdução é revelada a importância do tema estudado, é apresentado o objetivo geral e objetivos específicos do estudo e as suas razões, assim como estrutura do mesmo. O impacto do turismo na economia revela vários dados referentes a este setor ao nível global, dando ênfase a Portugal; para além disso é feita uma análise sobre a restauração e contribui como ponto de partida para a revisão da literatura, onde são consideradas opiniões de diversos autores sobre assuntos como o ciclo de operações de restauração e *F&B*, os custos e rendimentos, a análise de cartas de restaurante, o sistema de controlo de gestão e o USAR.

A metodologia de investigação utilizada considera o estudo de caso e as suas características, utiliza quatro fontes de evidência, segue procedimentos específicos de

análise de dados e formula 10 questões de investigação que encontram resposta nos resultados e discussão. No final são apresentadas as conclusões sobre o estudo tendo em consideração as suas limitações e apresentando sugestões para investigação futura.

2. O impacto do turismo na economia

O turismo tem vindo a ganhar crescente importância na economia e desenvolvimento social de diversos países por via da criação da riqueza e do emprego, da melhoria da qualidade de vida e da valorização do património cultural e ambiental (Lima Santos *et al.*, 2016); o turismo proporciona também maior facilidade de deslocação e de interação entre as pessoas e as diferentes culturas e destinos, o que se reflete no crescimento económico e no progresso ao nível social (Jus & Misrahi, 2021; Turismo de Portugal, 2021; World Tourism Organization, 2020). Com base na implementação de estratégias para dinamizar o turismo e conferir-lhe maior relevância na economia, nos últimos anos este setor registou máximos em diversos indicadores em Portugal (Abranja *et al.*, 2019).

Este capítulo procura enfatizar a importância do turismo na economia mundial, dando especial destaque à economia portuguesa, através de indicadores macroeconómicos como o Produto Interno Bruto (PIB), o emprego, as receitas e o número de turistas. Será também dado especial atenção ao caso particular do subsector da restauração, que constitui objeto de estudo desta dissertação.

2.1.O boom do turismo

A indústria turística é um dos maiores segmentos da economia global (Bragg, 2018). Com efeito, ao longo dos anos, o turismo foi conquistando importância em termos económicos até ser considerado “uma das maiores indústrias do mundo” (Ramos & Costa, 2017, p. 25). De entre as razões que contribuíram para este crescimento são indicadas o aumento da procura e oferta turística, a perceção sobre as necessidades de os turistas terem experiências nos destinos (Ramos & Costa, 2017), o aumento do número de unidades hoteleiras e de camas disponíveis e o desenvolvimento dos transportes que permitem viajar de forma mais rápida, com maior segurança e a preços mais reduzidos (Teperek & Lima Santos, 2021). Para melhor se compreender o impacto do setor na economia dos países serão analisados indicadores como o PIB, o emprego, as receitas e o número de turistas.

O turismo tem um papel bastante importante em alguns países no que diz respeito ao PIB. Este indicador reflete o valor global de mercado dos bens e serviços produzidos por um país através da sua economia num determinado período de tempo e tem repercussões na estrutura de capital das organizações e afeta o nível de endividamento das mesmas (Jong *et*

al., 2008). De acordo com a figura 1, percebe-se o que o turismo pode ter um impacto muito significativo na economia de alguns países, como é o caso de Macau em que, no ano de 2018, este setor contribuiu em 48% para o PIB. Já em Portugal, no mesmo ano, o turismo representou 8% do PIB, ficando em 11.º lugar no *ranking* dos países com maior representatividade do turismo no PIB à frente de países como a França, a Suécia e a Grécia (World Tourism Organization, 2021).

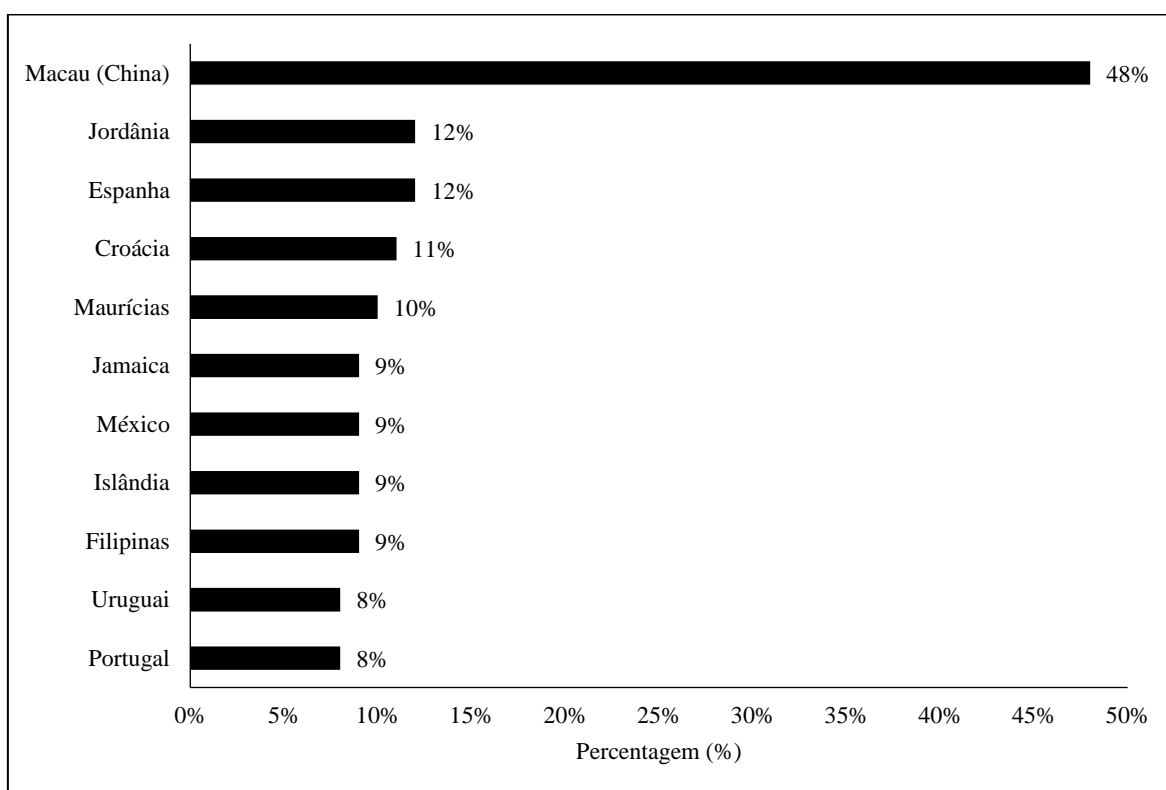


Figura 1- Impacto do turismo no PIB dos países.

Fonte: adaptado de World Tourism Organization (2021).

No seu relatório anual de análise do impacto económico do setor das viagens e turismo nas várias regiões do mundo, Jus e Misrahi (2021) verificam que a contribuição total do turismo para o PIB é maior na região da Ásia-Pacífico, ultrapassando os 3 000 bilhões de dólares em 2019 (representando 9,9% do PIB). Contudo, em termos relativos, a região das Caraíbas é a que atinge uma maior percentagem no que diz respeito à contribuição total do turismo para o PIB, fixando-se nos 14,1%. A contribuição de regiões como a Europa e a América do Norte representam 9,5% e 8,8%, respetivamente, para o PIB. A participação do turismo para o PIB na América Latina e no Médio Oriente está entre os 200 e os 1 000 bilhões de dólares. A região de África é a que apresenta menor contribuição, abaixo dos 200 bilhões de dólares e representa apenas 8,1% do valor global de mercado dos bens e serviços produzidos pelo turismo (figura 2).

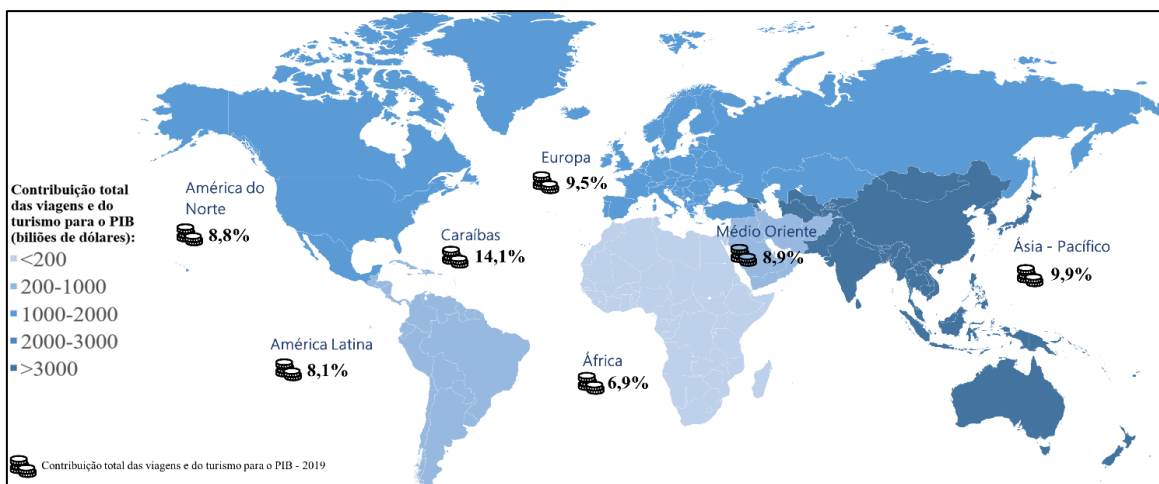


Figura 2 - Contribuição das viagens e do turismo para o PIB (bilhões de dólares).

Fonte: adaptado de Jus e Misrahi (2021).

Além da contribuição para o PIB, o turismo tem um impacto muito significativo no que diz respeito à criação de emprego e de oportunidades. Ao longo da última década, a nível global, o número de trabalhadores que representa este setor tem vindo a crescer, verificando-se que, entre os anos de 2014 e 2019, o turismo foi responsável pela criação de um em cada quatro postos de trabalho, sendo que em 2019 apoiou 334 milhões de empregos (que representaram 10,6% dos postos de trabalho em todo o mundo) (Jus & Misrahi, 2021).

A figura 3 mostra o mapa mundo com a contribuição total das viagens e do turismo para o emprego em 2019. Através da sua observação é possível verificar que a região das Caraíbas expressa um maior número de trabalhadores, sendo que 15,4% dos seus postos de trabalho estão afetos ao turismo (2 800 milhões de empregos). África é a região onde o emprego em turismo tem uma menor representatividade, fixando-se nos 6,5%.

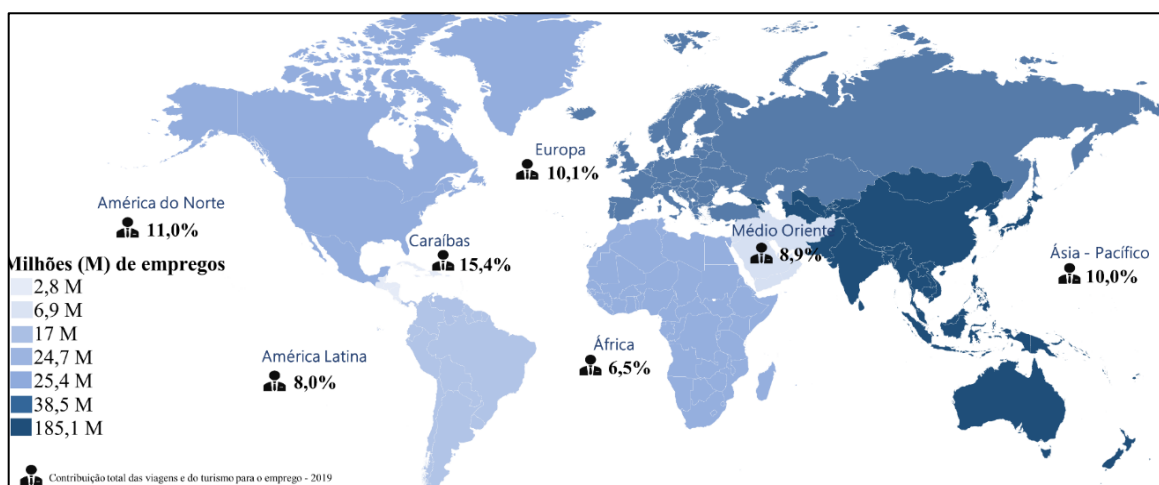


Figura 3 - Contribuição total das viagens e do turismo para o emprego em 2019.

Fonte: adaptado de Jus e Misrahi (2021).

As conclusões do relatório de Jus e Misrahi (2021) corroboram estudos prévios de Araújo (2012) e Lima Santos *et al.* (2016) ao evidenciar que o turismo contribui de forma significativa para a criação de emprego no mundo. No caso particular de Portugal, no ano de 2019, este setor de atividade empregava cerca de 320 000 trabalhadores, dos quais a maioria operava no subsetor do alojamento e restauração (IPDT, 2020).

De acordo com um relatório técnico da Organização Mundial do Turismo, as receitas do turismo em 2019 atingiram cerca de 1 500 bilhões de dólares (World Tourism Organization, 2021). Em relação a 2018, o mesmo relatório afirma que a região do Médio Oriente verificou o maior dos aumentos com 8% e a Europa registou um aumento de 4%. África, Ásia e Pacífico registaram um aumento de apenas 1% e nas Américas as receitas mantiveram-se constantes no ano de 2019 ao serem comparadas com 2018. Como se irá demonstrar adiante, tal como nas chegadas de turistas, também nas receitas (figura 4), a Europa é a região com um número mais elevado de rendimentos numa análise da evolução entre os anos de 2015 e 2019. A África é a zona com menor representatividade no que diz respeito a receitas provenientes do setor do turismo.

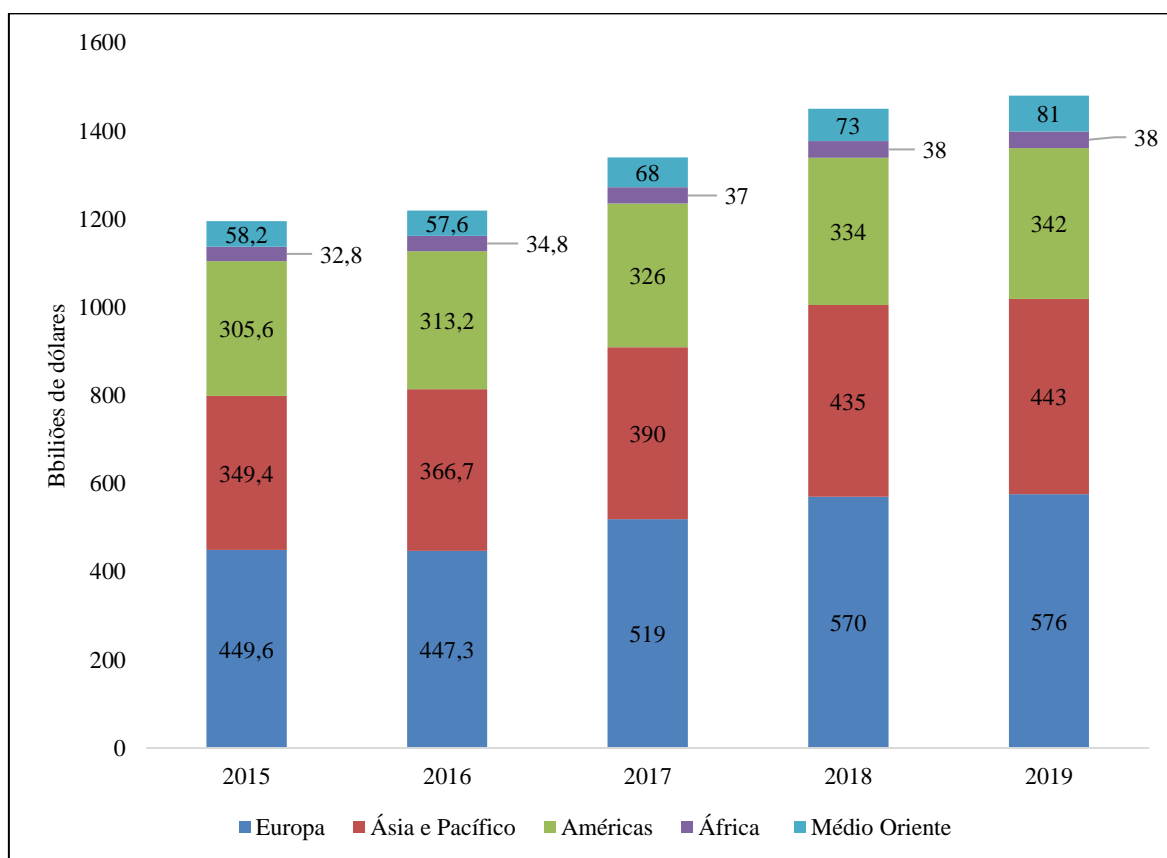


Figura 4 - Receitas do turismo a nível mundial.

Fonte: adaptado de World Tourism Organization (2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021).

Sendo o turismo um fenómeno global que movimenta pessoas entre países, uma parte substancial das receitas referem-se a receitas de exportação as quais, de acordo com a World Tourism Organization (2021), ajudam na redução dos défices comerciais e na melhoria das balanças de pagamentos da generalidade dos países. Em 2019, os Estados Unidos da América foram o país que apresentou um maior excedente na balança de pagamentos, com um registo de 62 biliões de dólares, que resultaram das receitas do turismo de 214 biliões de dólares e despesas de 152 biliões de dólares. No caso específico de Portugal, este aparece em 9.º lugar com a sua balança de pagamentos a rondar os 15 biliões de dólares (World Tourism Organization, 2021).

O ano de 2019 foi considerado nas estatísticas globais o décimo ano consecutivo de crescimento, quer quanto às receitas, quer quanto ao número de chegadas de turistas (World Tourism Organization, 2021). Com efeito, quanto ao indicador chegadas de turistas, numa comparação feita entre grandes regiões do globo, no período de 2015 a 2019, a Europa foi a região que recebeu uma maior quantidade de turistas, rondando os 744 milhões de chegadas em 2019. Regiões como África e o Médio Oriente são as que receberam menos turistas, tendo havido uma evolução pouco significativa ao longo destes cinco anos (figura 5).

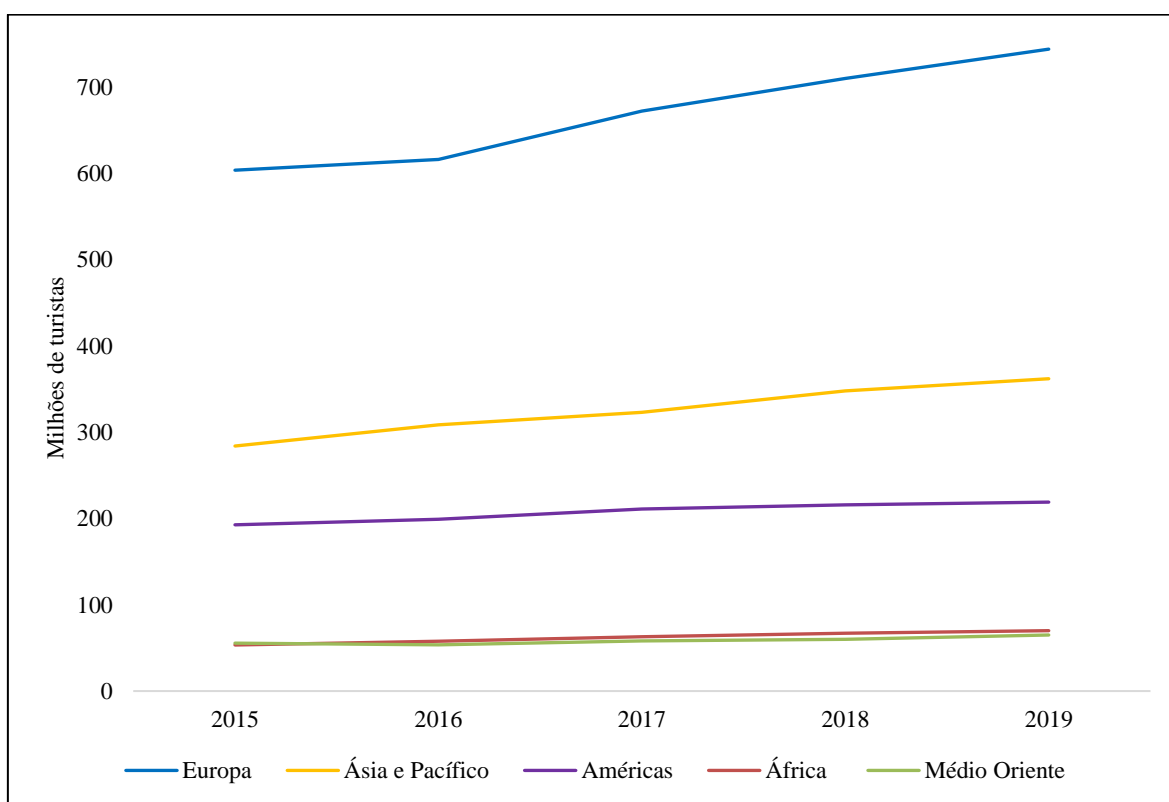


Figura 5 - Chegadas de turistas a nível mundial.

Fonte: adaptado de World Tourism Organization (2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021).

Os países que mais contribuíram para o crescimento do número de chegadas de turistas são os designados países emissores e, de acordo com os relatórios técnicos (Instituto Nacional de Estatística, 2021), a China é o principal emissor de turistas no mundo, o que é confirmado por dados do Banco Mundial (*apud* TravelBI, 2021) e refere que os turistas chineses contribuíram com 155 milhões de viagens ao estrangeiro, atingindo uma quota de mercado de 7,8% em relação ao resto do mundo.

Do supra exposto, constata-se que o turismo tem contribuído com importância crescente no PIB, no emprego e nas receitas das nações. No entanto, este rápido e consistente crescimento do turismo na economia global, teve uma abrupta interrupção com a pandemia. No final do ano de 2019 foi identificado na China a doença Covid-19 (*Novo coronavírus SARS-CoV-2*) que, por ser altamente contagiosa, rapidamente se espalhou pelo mundo inteiro (Ciotti *et al.*, 2020).

A Covid-19 provocou perdas económicas bastante avultadas no setor do turismo à escala global (Ciotti *et al.*, 2020). A atividade turística ficou seriamente comprometida em todo o mundo; este vírus deixou cidades desertas, provocou o esvaziamento de hotéis e o encerramento de restaurantes, obrigou companhias aéreas a cancelar os seus voos e impediu o desembarque de passageiros em navios de cruzeiro; vários eventos como feiras e festivais foram também cancelados devido à pandemia (Daniel & Fernandes, 2021).

No caso de Portugal, o setor de viagens e turismo no ano de 2020 apresentou um saldo aproximado de 5 biliões de dólares, o que se traduz numa redução significativa de 10 biliões de dólares comparado com o ano de 2019 (Banco de Portugal, 2021; World Tourism Organization, 2021). Após o turismo ter atingido em 2019 valores máximos desde que há registos, devido aos efeitos causados pela pandemia o ano de 2020 foi o pior de todos os anos no que concerne às chegadas internacionais (-74%), à procura no alojamento turístico (-63,0%) e às receitas (-57,6%) (TravelBI, 2021; Turismo de Portugal, 2021). Esta queda drástica determinou que, em 2020, a contribuição para o PIB fosse apenas de 8,1%, o que revela uma redução em mais de metade comparado com a contribuição de 17,1% do ano de 2019 (Matos, 2021).

Não obstante as dificuldades decorrentes da pandemia, o turismo é um setor que apresenta desafios e oportunidades. Com efeito, mesmo com a situação acima descrita, em Portugal as previsões para o turismo em 2021 indicavam um crescimento entre 20% e 30% em relação ao ano de 2020 (Publituris, 2021).

2.2.O setor da restauração

O turismo abrange diversos subsectores de atividade, designadamente, viagens, transportes e logística, atividades recreativas e culturais, alojamento e restauração (Lima Santos *et al.*, 2016); mas é ao setor da restauração, objeto de estudo da presente dissertação, que será dada especial atenção no sentido de evidenciar a relevância das empresas deste subsector na atividade económica no país. O estudo foca-se nas principais práticas em contabilidade de gestão, e concretiza a implementação de uma ferramenta específica através do estudo de caso num restaurante em Portugal.

Os dados estatísticos relativos ao setor da restauração surgem normalmente combinados com as informações relativas ao setor do alojamento (Eurostat, 2021; Pordata, 2021), o que pode originar dificuldades na recolha de dados sobre a restauração, com eventual prejuízo na preparação de informações úteis para auxiliar na tomada de decisão dos gestores. De facto, os gestores da restauração devem ter em conta o progresso desta atividade económica e os impactos que derivam da mesma ao nível da gestão, com o intuito de melhorar o sucesso das suas organizações (Yembergenov & Zharylkasinova, 2019).

Apesar da insuficiência de dados sobre a restauração, nos últimos trinta anos a investigação nesta área revela um aumento substancial (DiPietro, 2017). A visão dos estabelecimentos de restauração, de acordo com Gonçalves (2018) consiste na satisfação plena dos seus clientes, na obtenção dos lucros e na minimização dos custos afetos à operação. Segundo a National Restaurant Association (2012), o negócio de alimentação e bebidas é visto anexado aos restaurantes, assim como a outras fontes de rendimento como é o caso dos banquetes, do *catering*, do *take-away* e de outras atividades idênticas.

No caso particular das empresas a operar em Portugal, o setor da restauração tem vindo a crescer em média 2% ao ano, sendo que em 2019 existiam 35 883 empresas em atividade e representavam 7,6% do total de empresas em funcionamento (474 971). No que concerne à taxa de mortalidade destas empresas, a mesma fixa-se entre os 7,2% e os 8,1% entre os anos de 2015 e 2019. Já a taxa de natalidade, para o mesmo período de tempo, é mais elevada apresentando-se entre o 8,3% e os 8,7%, pelo que se pode afirmar que este setor da atividade é um setor volátil, mas regenerador (tabela 1). Ao serviço destas empresas, em 2019, existiam 219 122 trabalhadores, o que em termos relativos representa quase 7% do número total (3 176 666) de pessoas empregadas em Portugal (Banco de Portugal, 2021).

Tabela 1 - Número de empresas de restauração e similares em Portugal e respetivas taxas de mortalidade e natalidade.

Ano	N.º de empresas	% Mortalidade	% Natalidade
2019	35 883	7,9%	8,5%
2018	35 082	7,2%	8,6%
2017	34 272	7,6%	8,6%
2016	33 494	8,1%	8,3%
2015	32 957	7,6%	8,7%

Fonte: adaptado de Banco de Portugal (2021).

As empresas de restauração, são compostas por microempresas, pequenas empresas, médias empresas e grandes empresas. As microempresas são as que apresentam maior representatividade neste setor atingindo quase os 90% da oferta a este nível (figura 6). Porém, apenas 0,08% das organizações representam as grandes empresas, o que se reflete, em termos absolutos, num total de trinta empresas. Apesar do número de grandes empresas ser bastante reduzido em Portugal, de acordo com Dasilas e Papasyriopoulos (2015) e Degryse *et al.* (2012), a dimensão de uma organização está positivamente associada a um maior nível de heterogeneidade de atividades e menor risco de falência.

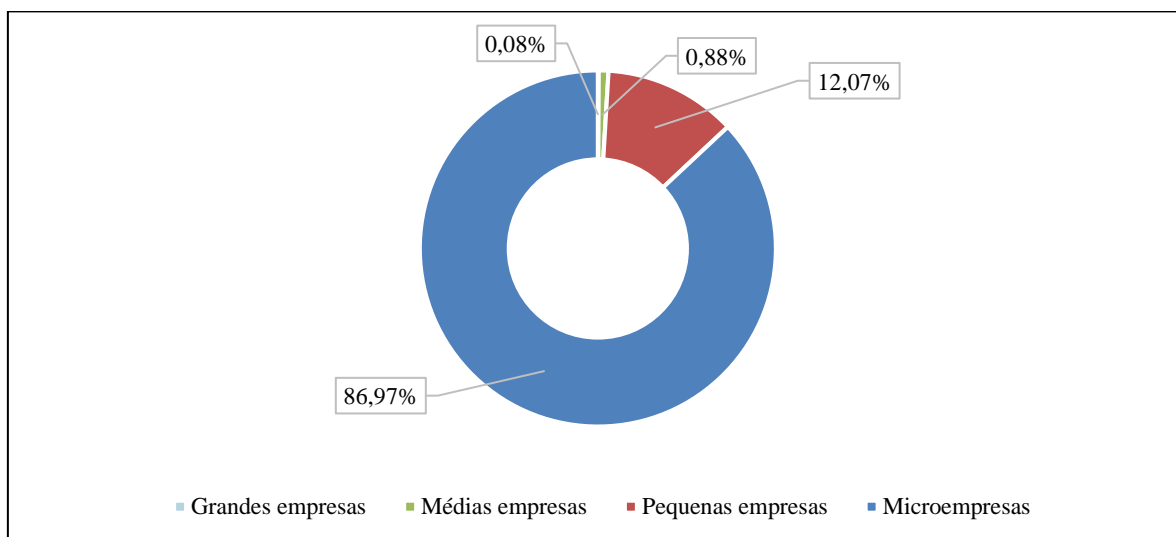


Figura 6 - Caracterização das empresas de restauração e similares em Portugal.

Fonte: adaptado de Banco de Portugal (2021).

A maioria das empresas do setor da restauração apresentam uma longevidade curta, pois quase metade da oferta opera no máximo de cinco anos e apenas 24,75% permanece no mercado por mais de duas décadas (figura 7). No entanto, Khémiri e Noubbigh (2018) afirmam que a idade do negócio tem uma relação positiva com a alavancagem das empresas.

Os dados obtidos através dos quadros estatísticos relativos à restauração e similares do Banco de Portugal (2021) corroboram com os autores anteriormente referidos, uma vez que as organizações que apresentam um volume de negócio mais alto são as que permanecem no mercado por mais de 20 anos ao serem compradas com as restantes categorias.

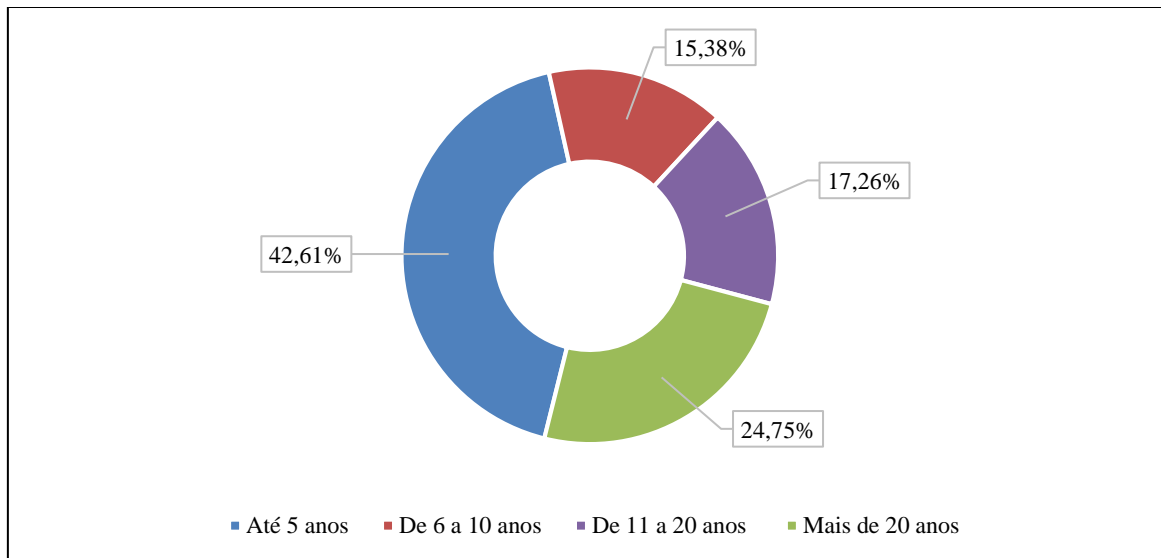


Figura 7 - Longevidade das empresas de restauração e similares em Portugal.

Fonte: adaptado de Banco de Portugal (2021).

Ainda em Portugal, ao longo dos anos verifica-se uma evolução positiva na saúde financeira nas empresas de restauração. As empresas deste setor de atividade têm melhorado as suas capacidades em cumprir obrigações e dívidas a curto prazo, o que se comprova pelo indicador de liquidez geral. Com efeito, de acordo com a figura 8, em 2019 as empresas de restauração atingiram os 101,2%, o que significa que as obrigações de curto prazo (passivos correntes) se encontram cobertas pelos ativos de maior liquidez (ativos correntes); esta situação acontece sempre que a liquidez geral é superior a 100% (Banco de Portugal, 2021).

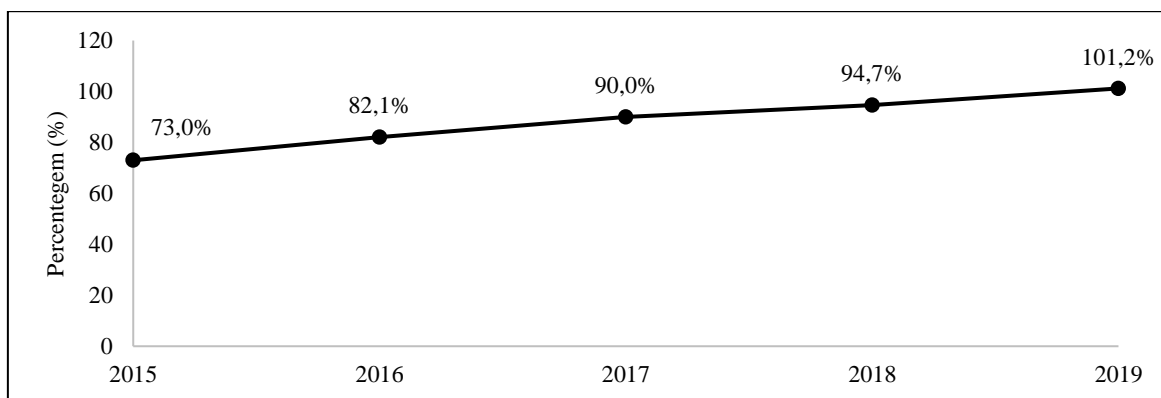


Figura 8 - Liquidez geral das empresas de restauração e similares.

Fonte: adaptado de Banco de Portugal (2021).

Também em termos de autonomia financeira (figura 9) o setor da restauração registou máximos em 2019, fixando-se nos 21,9%, mais 17,4% comparando com o ano de 2015; o que, por outras palavras, significa que a porção de ativos financiados pelo capital próprio destas empresas aumentou quase cinco vezes (Banco de Portugal, 2021).

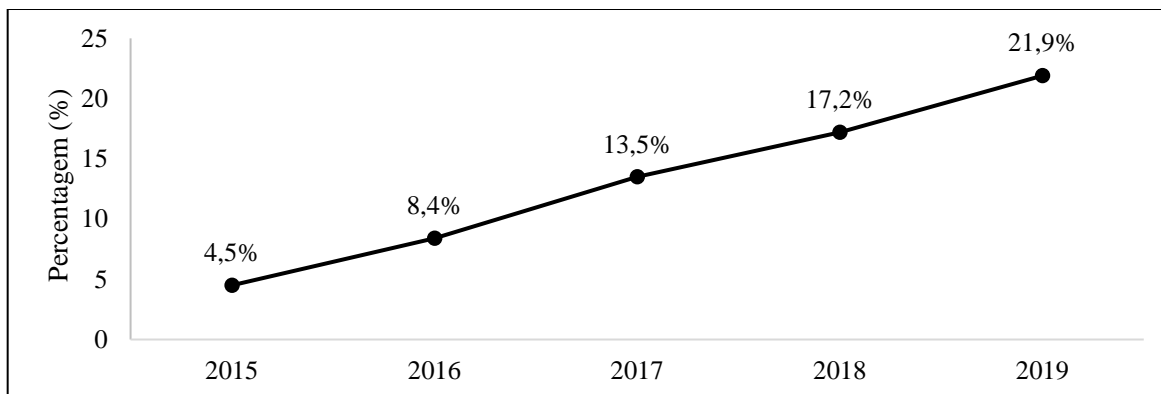


Figura 9 - Autonomia financeira das empresas de restauração e similares.

Fonte: adaptado de Banco de Portugal (2021).

Em síntese, e relativamente a Portugal, pode afirmar-se que o negócio da restauração é maioritariamente representado por microempresas e que uma elevada percentagem das mesmas tem uma longevidade reduzida (Banco de Portugal, 2021). Contudo, este setor de atividade tem a capacidade de se regenerar mesmo sendo volátil e, ao longo dos anos, tem verificado uma evolução positiva ao nível da estrutura financeira (Banco de Portugal, 2021).

No próximo capítulo será elaborada uma revisão da literatura sobre o setor da restauração, onde serão analisadas várias informações relevantes ao nível da gestão deste setor da atividade económica.

3. Revisão da Literatura

Com base na interpretação dos registos de uma empresa, a contabilidade serve como auxílio na tomada de decisão ligada ao planeamento e ao controlo (Lima Santos *et al.*, 2016). No caso da contabilidade de gestão, esta inclui o apuramento dos resultados nos setores e nas atividades da empresa, a criação de centros de atividade / responsabilidade e a preparação de análises detalhadas (Lima Santos *et al.*, 2016). Portanto, esta vertente da contabilidade incorpora uma visão futura do negócio e beneficia os sistemas de gestão de desempenho com o objetivo de auxiliar na implementação de estratégias e na realização de relatórios de controlo de gestão (Lima Santos *et al.*, 2016).

Para a generalidade das organizações a gestão e o seu controlo são fundamentais (Lima Santos *et al.*, 2016) e, para tal, os sistemas de contabilidade de gestão assumem importância no auxílio das empresas a serem mais eficientes e também mais flexíveis (Ahrens & Chapman, 2004).

O caso específico do setor da restauração é caracterizado pela sua complexidade pois, entre outras dificuldades, apresenta reduzidos níveis de rentabilidade, elevada concorrência, intensidade de mão de obra e dificuldade em manter consistência a longo prazo (Moser, 2002). É a especificidade das operações neste setor de atividade a razão para que, muitas vezes, a gestão não seja vista como um pilar para o sucesso da organização, o que pode suscitar dificuldades ao nível da aceitação de sistemas de controlo e gestão. Com efeito, segundo Moser (2002), a gestão na restauração deve limitar-se a três princípios: eficiência, qualidade e respeito pelo cliente. Não obstante, o controlo de alimentação e bebidas (ou do *F&B*, cujo significado em inglês é *Food & Beverage*), é considerado um instrumento de gestão eficaz (Moser, 2002). É, pois, através da adoção de uma técnica de controlo de gestão que as empresas de *F&B* avaliam o seu desempenho e comparam os indicadores de gestão fixados com os valores reais (Moser, 2002).

Do suprarreferido, resulta a organização deste capítulo, no qual a revisão de literatura incidirá sobre as seguintes temáticas: o ciclo de operações de *F&B*; os custos e os rendimentos; os métodos de fixação do preço; as técnicas de cartas de restaurante; a implementação de um sistema de controlo de gestão na restauração; e o sistema uniforme de contas aplicado ao setor da restauração.

3.1. O ciclo de operações na restauração e *F&B*

Vários autores defendem que o ciclo de operações de *F&B* começa na compra das matérias-primas e termina quando os produtos são vendidos ou o serviço é prestado (Lima Santos *et al.*, 2016; Moser, 2002; National Restaurant Association, 2012). Assumido este pressuposto, o ciclo de operações de um restaurante caracteriza-se pelas seguintes etapas, como exemplifica a figura 10 (Lima Santos *et al.*, 2016; Moser, 2002; National Restaurant Association, 2012):

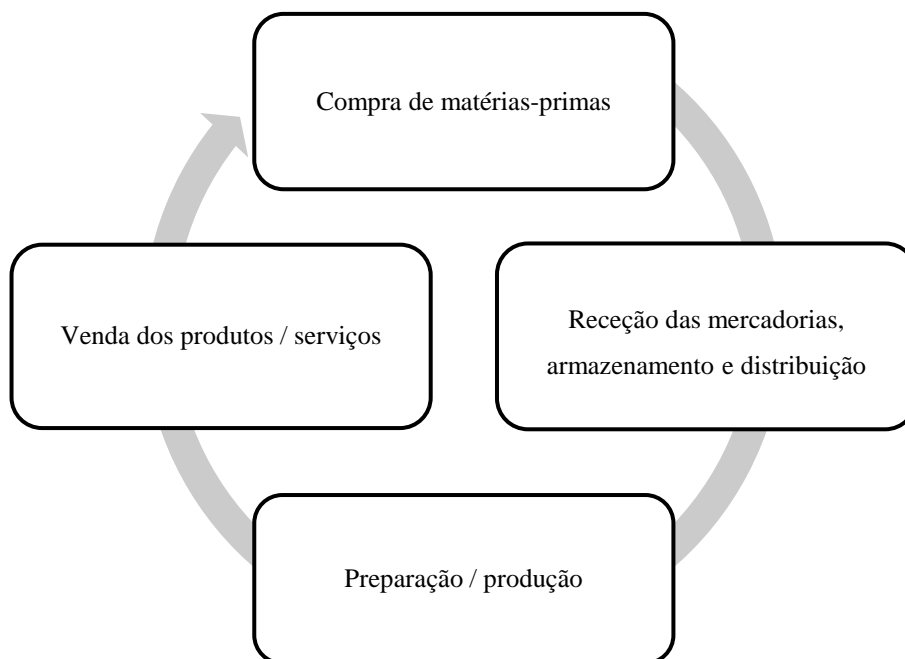


Figura 10 - Ciclo de operações na restauração e *F&B*.

Fonte: adaptado de Moser (2002).

Compra de matérias-primas

A compra de matérias-primas deve ser efetuada com base em critérios rigorosos para que, mediante o serviço que se quer prestar, a opção pelo fornecedor que ofereça as melhores condições e a análise de desperdícios seja considerada (Lima Santos *et al.*, 2016). Quando se escolhe um fornecedor há vários fatores que devem ser analisados para executar uma boa compra, tais como (National Restaurant Association, 2012):

- Qualidade e consistência do produto apresentado.
- Existência de quantidades mínimas.
- Prazos e frequência de entrega.
- Envio local ou de longa distância.

- Preço do produto.
- Condições de pagamento do produto.

Para uma compra inteligente de matéria-prima, deve ser feita uma análise do nível de desperdício de uma peça de alimento, pois os desperdícios são das principais causas dos custos excessivos que a operação de *F&B* acarreta. Esta análise serve para apurar aspetos como o seu custo unitário líquido e a percentagem de aproveitamento e, também, para definir um preço de venda da peça de alimento de forma a proporcionar lucro. O teste do cortador é semelhante à análise de desperdício no que respeita à tomada de decisão, pois permite perceber se se torna mais vantajoso comprar uma peça inteira ou já dividida em frações (Lima Santos *et al.*, 2016).

Receção das mercadorias, armazenamento e distribuição

A fase de receção das mercadorias, armazenamento e distribuição dos produtos deve ser alvo de controlo (Lima Santos *et al.*, 2016). De acordo com a National Restaurant Association (2012) é importante a elaboração de um protocolo de recebimento das mercadorias para conferir a qualidade dos produtos encomendados quando chegam às instalações / economato. O protocolo pode ter informações úteis, tais como os horários em que, geralmente, os produtos são entregues, o processo de verificação física da encomenda e a emissão de nota de devolução quando as particularidades do produto encomendado são diferentes das características do produto recebido (Moser, 2002).

Após a receção, os produtos são levados para o seu local de armazenamento, de acordo com a sua natureza (Moser, 2002). Pode ser importante nomear um responsável pelo economato, o ecónomo, para que os produtos sejam armazenados nas condições ideais (Moser, 2002). Por outro lado, procedimentos adequados são essenciais nesta fase porque, por exemplo, produtos sensíveis que necessitam de refrigeração devem estar longe da porta das arcas de frigoríficas ou de arcas congeladoras. Deve ter-se também particular atenção aos produtos de pequenas dimensões, que são imensos na restauração, porque podem ser alvos de furto por parte de pessoal que tenha acesso ao economato (National Restaurant Association, 2012).

A partir do momento em que os produtos alimentares são distribuídos, a responsabilidade dos alimentos e bebidas passa para os colaboradores que operam no restaurante como, por exemplo, chefes de cozinha. Deve existir um horário específico para

o levantamento das mercadorias e, de forma a controlar o movimento dos *stocks*, dever ser elaborada uma lista das saídas do armazém (Moser, 2002).

Preparação / produção

Na etapa de preparação / produção deve realçar-se o importante papel da elaboração de fichas técnicas para uma correta definição do preço (Lima Santos *et al.*, 2016). As fichas técnicas permitem coerência na confeção dos pratos porque incluem sempre os mesmos ingredientes. Com este instrumento de auxílio verifica-se um maior controlo dos custos e, em consequência, das vendas. “Quanto mais informação for incluída na ficha técnica maior será a sua utilidade e maior benefício trará para a gestão de *F&B*, sendo que também deve existir equilíbrio entre a utilidade desta ferramenta e a informação que fornece com o tempo que se lhe dedica” (Lima Santos *et al.*, 2016, p. 204).

Moser (2002, p. 86) estabelece que uma ficha técnica deve apresentar os seguintes itens:

- Designação ou nome do produto.
- Fotografia.
- Ponto de venda.
- Número de doses confeccionadas.
- Ingredientes utilizados, quantidade, preço unitário e preço total.
- Descrição do modo de preparação.
- Descrição da forma de servir.
- Preço de venda líquido (sem IVA – Imposto do Valor Acrescentado).
- Custo total.
- Custo da dose.
- Margem de contribuição unitária.
- Rácio da percentagem do custo da comida (*food cost percentage*).

Com o supra descrito, erros como a superprodução de alimentos poderão ser evitados (National Restaurant Association, 2012).

Também na fase da preparação / produção, a National Restaurant Association (2012) defende a relevância de colocar caixas transparentes para resíduos orgânicos os quais ajudam a evitar excessos de desperdícios de alimentos ou até mesmo furtos.

Venda dos produtos / serviços

No setor da restauração o “cartão de visita” é a carta de restaurante / menu que é a forma primária como os produtos de *F&B* são vendidos. A carta de restaurante tem enorme impacto para o cliente e é de enorme importância para a gestão do restaurante. É por esta razão que para a elaboração de cartas de comidas e bebidas eficientes – que serão apresentadas no subcapítulo 3.4. – seja indispensável a sua análise e a avaliação do seu potencial de gerar rendimentos (Lima Santos *et al.*, 2016).

3.2. Os custos e suas classificações

Nas empresas em geral, o “custo é o valor de um recurso sacrificado ou utilizado com vista a atingir um objetivo específico” (Lima Santos *et al.*, 2016, p.100). Por outras palavras, o custo pode ser descrito como um gasto de uma organização para a produção de bens e / ou serviços prestados (Lunkes, 2004). Os custos podem ser classificados como custos diretos ou indiretos. Os custos diretos estão relacionados com o propósito principal da atividade; já os custos indiretos não estão relacionados diretamente com o produto ou serviço da atividade (Lunkes, 2004).

No caso das empresas de restauração, que trabalham especificamente com comida, o custo dos alimentos é suportado quando o alimento é utilizado para o propósito para o qual foi comprado, quando o alimento é perdido através da sua deterioração ou pelo furto que causa o seu desaparecimento (Jung, 2018).

Nesta parte da revisão de literatura procurar-se-á associar os principais conceitos de custos ao setor específico da restauração.

3.2.1. Custos fixos, variáveis e mistos

Os custos fixos mantêm-se constantes independentemente do volume de negócios (Ogbeide, 2014); no entanto, o valor destes custos permanece constante só até determinado nível de atividade, seja produção, sejam vendas ou prestações de serviços. Como estes custos têm um comportamento constante, em termos unitários o peso destes custos diminui se os rendimentos aumentarem em larga escala; o oposto também se verifica, ou seja, se existir uma grande diminuição nos rendimentos, o peso dos custos fixos aumenta (Jung, 2018). O setor da restauração é caracterizado pelos seus custos fixos elevados (Campos *et al.*, 2020).

Os custos variáveis estão diretamente ligados ao nível de atividade, seja produção, sejam vendas ou prestações de serviços. Ao contrário dos custos fixos, os custos variáveis aumentam na mesma proporção do aumento do volume de negócio. Contudo, em termos unitários os custos variáveis permanecem constantes (Lima Santos *et al.*, 2016).

Os custos mistos têm na sua constituição uma parte fixa e outra parte variável. “É um tipo de custo que é afetado parcialmente pelo nível de atividade, podendo aumentar ou diminuir de acordo com o nível de produção ou ocupação (...) não existindo uma proporcionalidade direta” (Lima Santos *et al.*, 2016, p. 107).

Para além dos custos supramencionados, o custo de alimentação e bebidas, o custo de mão de obra e o custo primo estão diretamente associados ao setor da restauração e são extremamente relevantes para o controlo de gestão numa organização, tal como se explica seguidamente.

3.2.2. Custo de alimentação e bebidas

O custo de alimentação e bebidas é a soma dos gastos suportados por uma organização com o consumo, desperdício e furto de alimentos e bebidas, e também com o processo de venda dos mesmos. Geralmente, o custo da comida, denominado na língua inglesa por *food cost*, é apresentado como uma percentagem das vendas (Jung, 2018). O custo da bebida é denominado na língua inglesa por *beverage cost*. Visto que o custo varia de restaurante para restaurante, tendo em conta a qualidade dos alimentos e bebidas e do serviço, a percentagem dos custos de *F&B* varia entre os 25% e os 38% (Sysco, 2015). No que diz respeito ao custo das bebidas, se apresentado em separado do custo da comida, em regra tem uma percentagem de custo inferior quando comparado com o custo da comida, o que se expressa através da margem normalmente mais elevada com as bebidas (Chatterjee, 2020; Dittmer & Keefe III, 2009).

O conhecimento sobre o detalhe deste custo tem elevada importância para os gestores porque permite o desenvolvimento de processos que identificam a quantidade de inventário necessária para utilizar nas operações e porque o controlo e monitorização adequados permitem a otimização do lucro das mesmas (Ogbeide, 2014).

3.2.3. Custo de mão de obra

O custo de mão de obra, também conhecido por “gasto com o pessoal” tem um peso preponderante em diversos setores de atividade. Este custo é o resultado da soma dos salários e ordenados pagos aos colaboradores de uma organização, juntamente com os seus benefícios e impostos (Ogbeide, 2014). Este custo é considerado fundamental na restauração e varia de acordo com o volume de negócios, pois quanto maiores os rendimentos de vendas e prestações de serviços aos clientes, maior o custo de mão de obra suportado (Jung, 2018).

O custo de mão de obra é sempre atribuído aos colaboradores que estão no seu horário laboral, independentemente de estarem a executar tarefas ou não (Ogbeide, 2014). Mas, se for considerada a contratação para um acréscimo de operações sazonal ou temporário, como refere Jung (2018), o custo de mão de obra pode assumir dois componentes distintos:

Componente fixo, relativo ao montante assumido em conformidade com um volume “normal” de operações, englobando assim os custos salariais;

Componente variável, relativa ao montante que inclui o custo salarial horário e que varia em função do acréscimo sazonal ou temporário de operações.

Sysco (2015) defende que a percentagem do custo de mão de obra varia de acordo com o tipo de restaurante; isto é, num restaurante que sirva comida rápida, este custo atinge uma percentagem até 25%; num restaurante que dispõe de serviço de mesa, o custo de mão de obra atinge uma percentagem entre 30% e 35%.

3.2.4. Custo primo

O custo primo traduz-se na soma do custo das matérias-primas com o custo de mão de obra. Também conhecido por custo primário este custo, não obstante a sua simplicidade de cálculo, é dos mais importantes para a tomada de decisões no setor da restauração (Pires, 2017).

Apesar de haver consenso entre autores sobre o facto de o custo total de alimentos e bebidas estarem incluídos no custo primo, não existe unanimidade na componente que diz respeito ao custo de mão de obra a incluir; determinados autores defendem a inclusão de todos os custos salariais, enquanto que outros defendem a inclusão, apenas, dos custos do pessoal da cozinha (Dittmer & Keefe III, 2009).

O custo primo tem interesse relevante para os gestores porque desempenha um papel determinante sobre os objetivos a atingir (Dittmer & Keefe III, 2009). Sysco (2015) defende ser importante analisar o custo primo de forma a atingir o sucesso; acrescenta que, para que isso aconteça, a percentagem deste custo deve variar entre os 60% e os 65%.

3.3. As estratégias de gestão dos rendimentos

Kimes (1999) foi dos primeiros autores a abordar, de forma direta, a gestão dos rendimentos¹ na restauração (Heo, 2016). Kimes (1999) afirma que as empresas que implementam um relatório de maximização dos seus rendimentos aumentam os seus resultados entre 2% e 5% em comparação com resultados de períodos anteriores.

Segundo Kimes (1999), os restaurantes possuem duas principais estratégias para gerir os seus rendimentos, a duração das refeições e a fixação do preço.

Contudo, o sucesso destas estratégias dependerá sempre da disponibilidade de informações atuais sobre padrões de procura, preço e vendas de itens da carta de restaurante. Acresce que os operadores de restaurante devem ter tempo suficiente para analisar e interpretar os dados de forma correta. Lima Santos *et al.* (2016) defendem também que para a estratégia de maximização dos rendimentos resultar é necessária uma boa implementação da mesma.

3.3.1. Controlo da duração das refeições

A estratégia de controlo da duração da refeição apresenta elevado grau de dificuldade na sua aplicação; de facto, é possível estimar a duração média de uma refeição, mas é improvável calcular a real duração da mesma (Kimes *et al.* 1998 *apud* Kimes, 1999). Comparando a adoção desta estratégia na restauração com o segmento da hotelaria ou dos transportes aéreos, verifica-se que a restauração é a que apresenta maior complexidade na busca de soluções para contornar as dificuldades (Kimes, 1999).

Não obstante estas dificuldades, Kimes *et al.* (1998 *apud* Kimes, 1999) defendem que os gestores devem definir processos para controlar as prestações de serviços e influenciar a duração da refeição.

¹ Gestão de rendimentos é conhecida na indústria hoteleira por *revenue management*.

O recurso a rácios e indicadores pode, então, ajudar na tomada de decisão. São várias as métricas identificadas em diversos estudos, de entre os quais Danis (2021) e Hwang (2008), no entanto, este estudo aborda o *RevPASH* (*revenue per available seat hour*), o *ProPASH* (*profit per available seat hour*), o *ProPASM* (*profit per available square metre*) e o *Seat Turnover*, que constituem bons exemplos da gestão de rendimentos na restauração.

Rácios como o *RevPASH* que em português significa rendimento por hora de assento disponível, oferece uma visão aos gestores que procurem um controlo baseado nos rendimentos gerados, no número de clientes sentados por hora e na duração da refeição (Heo, 2016; Kimes, 1999). Contudo, de acordo com Heo (2016), esta ferramenta não fornece a informação total sobre o desempenho comercial de um restaurante.

O estudo de Heo (2016) apresenta novos indicadores de desempenho para restaurantes como o *ProPASH* e o *ProPASM*. O *ProPASH* permite medir a rentabilidade real do restaurante através do cálculo da margem de contribuição total de cada artigo vendido (Heo, 2016); o *ProPASM* mostra de que forma o espaço existente é orientado para o lucro (Heo, 2017). Estas métricas permitem ser aplicadas para medir a eficácia das estratégias de gestão de rendimentos nos restaurantes, sendo fundamentais para a maximização do lucro (Heo, 2017).

Também o *Seat Turnover*, que em português significa rotação de lugares, é um rácio relevante e que permite melhorar a estratégia operacional de um restaurante e reduzir o tempo de espera dos clientes (Hwang, 2008). Este rácio oferece uma visão sobre o número médio de vezes que um lugar pode ser ocupado num restaurante durante o período de refeição e, quanto maior for a taxa de rotação de lugares, maior será o volume das vendas do mesmo. O *Seat Turnover* é calculado através da divisão entre o número de clientes servidos num determinado período de tempo e o número de lugares existentes (GRUBBRR, 2021).

3.3.2. Métodos de fixação do preço

No que diz respeito à fixação do preço, Kimes (1999) sublinha que é tarefa fácil pois os gestores utilizam formas para manipulá-lo como, por exemplo, através de promoções para incentivar o aumento da procura.

Por outro lado, alguns autores sustentam que a “tarefa de calcular e decidir o preço de venda de um produto ou serviço é extremamente árdua e complexa devido às inúmeras variáveis envolvidas no processo de precificação” (Cavalcanti *et al.*, 2019, p. 127); não

obstante a complexidade, é fundamental atribuir o preço correto aos produtos e serviços que uma empresa oferece para que a mesma consiga responder às exigências do mercado (Cavalcanti *et al.*, 2019).

Na visão de Lima Santos *et al.* (2016), a venda de refeições, regra geral, é pouco rentável devido às dúvidas sobre a venda dos produtos e às margens reduzidas que os mesmos apresentam. Estes autores defendem que fatores como a localização, a concorrência e o segmento de mercado influenciam a rentabilidade do negócio.

Então, de forma a controlar as operações no restaurante, é indispensável criar procedimentos rigorosos que permitam: “garantir que os custos e consumos associados são sempre os mesmos e os mais baixos possíveis (aceitando alguns desvios inevitáveis) e que os preços de venda são os mais acertados” (Lima Santos *et al.*, 2016, p. 201). A informação gerada em tempo útil também ajuda os gestores na tomada de decisão sobre o preço a praticar (Lima Santos *et al.*, 2016).

Segundo Moser (2002, p. 130), a determinação do preço de venda deve ter por base a elaboração de estudos aprofundados em dois aspetos: a análise do mercado em termos de concorrência direta de unidades semelhantes; e a análise das variáveis de custos inerentes à produção e ao serviço do produto final. O mesmo autor preconiza dois métodos que permitem a fixação do preço na restauração: o método tradicional e o método em função do capital investido.

No método tradicional a fixação de preço pode ser obtida através de dados presentes nas fichas técnicas (Moser, 2002). A fixação do preço de venda em função deste método estabelece-se tendo em consideração os seguintes rácios e indicadores (Moser, 2002):

- Rácio de *food cost* unitário, que é calculado pelo quociente entre o custo total unitário e o preço de venda líquido (de IVA) $\times 100$.
- Margem de contribuição unitária, que é obtida pela diferença entre o preço de venda unitário líquido e o custo total unitário.

Ainda de acordo com o mesmo autor, para obter o preço de venda ideal utiliza-se o quociente entre o custo total unitário e o rácio de *food cost* unitário (cuja fórmula de cálculo foi acima referida); este cálculo auxilia a atingir um rácio de *food cost* unitário de referência (ou padrão). Para fixação do preço de venda ideal ao público será necessário adicionar o valor do IVA.

Porém, Moser (2002) defende que os preços resultantes deste método podem ser inadequados em relação ao mercado e que a sua utilização simples pode influenciar de forma negativa a procura, o que pode acontecer dado que existem outros fatores a considerar para determinar o preço, como é o caso da concorrência, da popularidade, da coerência e da uniformização (Moser, 2002).

Já o método da fixação de preço em função do capital investido, designado em inglês por *bottom up* (Schmidgall, 2011), surge através da conjugação de fatores como o capital investido e a remuneração pretendida, os custos operacionais fixos e variáveis e a quantidade de refeições previstas; este cálculo tem como objetivo verificar se o preço médio de uma refeição, para uma determinada quantidade de refeições a servir, permite remunerar o capital investido (Moser, 2002).

3.4.A análise de cartas de restaurante

Na definição do preço de venda dos produtos, quer o ciclo de operações – analisado inicialmente – quer as técnicas de apuramento de cartas de restaurante – que serão analisadas de forma detalhada neste ponto – são de extrema importância para auxiliar na tomada de decisão (Lima Santos *et al.*, 2016). Com efeito, segundo Kwong (2005), uma carta de restaurante bem concebida pode orientar a escolha do cliente para um prato que o gestor queira vender, o que potencia uma maior rentabilidade do negócio. No entanto, para uma análise rigorosa do menu é importante que existam fichas técnicas e um registo de vendas real e mínimo (Lima Santos *et al.*, 2016).

Desde 1980 têm sido adotadas diversas ferramentas para analisar a eficiência de uma carta de restaurante através da avaliação do comportamento dos itens presentes na mesma. O objetivo destas técnicas é a elaboração de uma carta de restaurante que permita aumentar as vendas dos seus itens (Kwong, 2005). Lebruto *et al.* (1997) são da opinião que através da engenharia da ementa, para além dos benefícios que a mesma apresenta para o restaurante, é possível aplicar estratégias de *marketing* que permitam atingir maiores resultados financeiros num restaurante.

Sendo assim, é legítimo planear ações de gestão que desenvolvam ementas apelativas e funcionais com o objetivo de melhorar o desempenho das cartas e aumentar a vantagem competitiva do negócio (Kwong, 2005; Lima Santos *et al.*, 2016).

A matriz de Miller, a engenharia da ementa de Kasavana e Smith, a matriz de Pavesic, a matriz tridimensional de LeBruto e o método de Hayes e Huffman são as técnicas utilizadas para apuramento de uma carta de restaurante, as quais são explicadas de seguida.

3.4.1. Matriz de Miller

A matriz de Miller, criada em 1980, analisa o menu através do custo da comida em percentagem e do valor absoluto de vendas ou a percentagem de vendas de cada prato para perceber qual a sua popularidade. Esta matriz classifica os itens da carta de restaurante tendo em conta a percentagem do custo da comida e a sua popularidade (Lima Santos *et al.*, 2016; Oliveira, 2018).

Os itens que têm maior popularidade e menor percentagem de custo são denominados “*Winner*”; os itens menos desejados e com elevada percentagem de custo de comida são considerados “*Loser*”; existem também itens que possuem uma popularidade alta e um custo da comida elevado, estes são chamados “*Marginal 1*”; já os itens que tem uma popularidade baixa e um custo de comida também reduzido são conhecidos por “*Marginal 2*” (Lima Santos *et al.*, 2016; Oliveira, 2018). A informação apresentada anteriormente pode ser visualizada através da tabela 2.

Tabela 2 - Matiz de Miller.

		Matriz de Miller	
		Custo da comida (%) baixo	Custo da comida (%) alto
Popularidade alta		<i>Winner</i>	<i>Marginal 1</i>
Popularidade baixa		<i>Marginal 2</i>	<i>Loser</i>

Fonte: adaptado de Lima Santos *et al.* (2016).

3.4.2. Engenharia da ementa de Kasavana e Smith

Kasavana e Smith em 1982 criaram a engenharia da ementa, também conhecida pelo termo em inglês *menu engineering*; esta matriz avalia o desempenho de cada item da carta de restaurante de acordo com o volume de vendas e a margem de contribuição (Lima Santos *et al.*, 2016).

O objetivo desta ferramenta é perceber quais os pratos que vendem melhor e quais os que não vendem (Kwong, 2005). Espinosa *et al.* (2016) concordam com os autores anteriores, pois afirmam que a engenharia da ementa foi criada para perceber as preferências

dos clientes em relação ao menu, tal como identificar os produtos que devem ou não se posicionar de melhor forma na ementa.

A matriz de Kasavana e Smith analisa a margem de contribuição unitária em conjunto com a popularidade dos itens do menu e é dividida em quatro categorias, sendo estas: “*Plowhorse*”, “*Star*”, “*Dog*” e “*Puzzle*”. De acordo com a tabela 3, é possível observar onde cada categoria se insere.

Tabela 3 - Matriz de Kasavana e Smith.

Matriz de Kasavana e Smith		
	Margem unitária de contribuição baixa	Margem unitária de contribuição alta
Popularidade alta	<i>Plowhorse</i>	<i>Star</i>
Popularidade baixa	<i>Dog</i>	<i>Puzzle</i>

Fonte: adaptado de Lima Santos *et al.* (2016).

3.4.3. Matriz de Pavesic

A matriz de Pavesic, elaborada no ano de 1985, permite analisar o food cost com a margem de contribuição total de cada item do menu. Também aqui os elementos do menu são classificados em quatro categorias: “*Problems*”, “*Standards*”, “*Sleepers*” e “*Primes*”, as quais são representadas na tabela 4.

Tabela 4 - Matriz de Pavesic.

Matriz de Pavesic		
	Margem de contribuição total baixa	Margem de contribuição total alta
Custo da comida (%) alto	<i>Problems</i>	<i>Standards</i>
Custo da comida (%) baixo	<i>Sleepers</i>	<i>Primes</i>

Fonte: adaptado de Lima Santos *et al.* (2016).

3.4.4. Matriz LeBruto

LeBruto *et al.* (1995) consideram importante acrescentar à engenharia da ementa de Kasavana e Smith a mão de obra para melhoria do processo de avaliação da carta de restaurante. Lima Santos *et al.* (2016) defendem que, apesar desta matriz ter em consideração mais uma variável que a de Kasavana e Smith, o custo de mão de obra é apresentado sob a

forma de valor médio, o que faz com que haja sempre itens que se encontram abaixo do nível médio e outros acima do mesmo.

3.4.5. Método de Hayes e Huffman

Hayes e Huffman criaram, em 1985, uma ferramenta de análise de cartas de restaurante denominada de *Goal Value Analysis*. Ao contrário de todas as outras ferramentas apresentadas acima, “este método não utiliza matrizes e é mais complexo por incluir maior quantidade de variáveis: a percentagem de custo da comida, a margem de contribuição unitária, as quantidades vendidas, outros custos variáveis (que não sejam da comida) e o preço de venda” (Lima Santos *et al.*, 2016, p. 218).

Para utilizar este método é necessário encontrar um valor de referência baseado em valores médios e valores totais dos itens do menu; seguidamente, encontra-se o resultado obtido de cada artigo e compara-se com o valor de referência; quando o valor é igual ou superior, significa que o artigo contribui para conquista das metas planeadas para o restaurante (Lima Santos *et al.*, 2016).

3.5.O sistema de controlo de gestão

O controlo é uma das funções da gestão a que os gestores, em regra, dedicam maior atenção e que pode sintetizar-se em três etapas: definir objetivos, avaliar o desempenho e, em função dos desvios, propor ações corretivas (Teixeira, 2011).

Jordan *et al.* (1993) acrescenta que os objetivos, os planos de ação e os orçamentos são planos inseparáveis. O mesmo autor defende que para atingir determinado objetivo é necessário iniciar com planos de ação que permitam identificar as atividades a serem executadas no ano seguinte e, seguidamente, são quantificados financeiramente através do orçamento. Os objetivos dependem, também, de diversos fatores dos quais se destacam a estratégia da empresa, o tipo de atividade económica e a concorrência (Jordan *et al.*, 1993).

No decurso dos anos, o aparecimento de empresas em que as suas divisões ou departamentos funcionam com algum nível de autonomia ao nível da decisão determinou a necessidade de adotar sistemas de controlo de gestão com aptidão para avaliar não só o desempenho a nível global, mas também o desempenho de cada divisão ou departamento da empresa, permitindo análises prospetivas (Oliveira, 2014).

O conceito de controlo de gestão é associado à motivação dos gestores para atingir os objetivos fixados, o que subentende que a palavra “controlo” não assume o sentido de fiscalização mas, antes pelo contrário, o espírito da expressão inglesa “*to keep under control*” (Jordan *et al.*, 1993, p. 19). Desta forma, os mesmos autores defendem que os objetivos fixados reportam a uma gestão participativa acordada com a hierarquia, o que valoriza o envolvimento dos colaboradores não apenas nos vários níveis da gestão, mas também no controlo de gestão.

3.5.1. Orçamentação

A orçamentação é o processo que determina o orçamento. O orçamento é uma ferramenta de controlo de gestão que apoia o gestor a alcançar os objetivos estabelecidos pela organização (Jordan *et al.*, 1993). Este instrumento traduz-se através da quantificação e valorização de um plano antecipado de resultados financeiros para um determinado período de tempo (Moser, 2002; Teixeira, 2011).

Para uma correta elaboração do orçamento, é necessário ter em conta vários aspetos, tais como (Moser, 2002, p. 145):

- Evolução histórica da empresa.
- Situação política e económica ao nível internacional e nacional.
- Negociações salariais.
- Evolução dos produtos e dos serviços prestados pela empresa.
- Reconsiderar e questionar o funcionamento da empresa.
- Principais eventos (que podem vir) a decorrer.

Moser (2002) defende que para uma maior eficiência ao nível das operações de restauração e *F&B* e, conseqüentemente, ao nível da melhoria dos resultados é relevante dividir o orçamento em quatro documentos, nomeadamente:

- Plano de *marketing*.
- Orçamento de recursos humanos.
- Plano de investimentos.
- Orçamento de exploração.

Várias análises são elaboradas em cada um destes documentos (Moser, 2002). No plano de *marketing* destaca-se a análise da concorrência, do mercado e dos produtos; no orçamento de recursos humanos destaca-se os aumentos salariais previstos, a estratégia de

incentivos e prémios e as ações de formação; no plano de investimento destaca-se o investimento resultante da manutenção das instalações e equipamentos, do desenvolvimento do negócio e do investimento obrigatório consequente de legislação; no orçamento de exploração destaca-se a previsão de rendimentos e custos e o cálculo dos principais rácios de gestão e o resultado bruto de exploração.

O orçamento apresenta diversas vantagens, entre outras, o planeamento de objetivos previamente definidos, o papel de motivação de gestores e colaboradores e identificação de desvios e desenvolvimento de respetivas ações corretivas (Jordan *et al.*, 1993). Contudo, por vezes, podem existir dificuldades ao nível da escassez de tempo para refletir sobre o orçamento, ao nível da ausência de objetivos claros a atingir e também ao nível da resistência à mudança de hábitos enraizados na empresa (Jordan *et al.*, 1993).

3.5.2. O controlo de gestão na restauração

No que diz respeito ao controlo de gestão na restauração ou *F&B*, de acordo com Silva *et al.* (2019, p. ii), a “tomada de decisões financeiras nomeadamente o financiamento e sobre a performance da empresa será potenciada pelo conhecimento das diversas ferramentas financeiras disponíveis” pois a literacia financeira dos gestores é fundamental para o sucesso da empresa. Depreende-se, pois, que um controlo de gestão adequado na restauração ou *F&B* deve criar todas as condições necessárias para fazer a ponte entre as metas traçadas e a realidade; e ao longo deste processo deve ser possível identificar erros, corrigindo-os (Ferreira, 2015).

É consensual que o setor da restauração tem uma complexidade intrínseca às suas operações; assim sendo, a formulação de um sistema de controlo eficiente no restaurante ou *F&B*, de acordo com Davis *et al.* (1998), tem como objetivo monitorizar os preços, alcançando valores competitivos, mas garantindo sempre padrões de qualidade no serviço. Estes autores também consideram a importância de recolher informação sobre os alimentos e bebidas diariamente, semanalmente e mensalmente; as informações devem compilar custos e vendas que auxiliam na gestão de previsão, planeamento, orçamentação, entre outros.

Para além da garantia de padrões de qualidade, Davis *et al.* (1998) e Ferreira (2015), acrescentam que o controlo de gestão na restauração ou *F&B* deve também privilegiar aspetos essenciais como a rendibilidade e a prevenção de ineficiências ou roubos. Caso contrário, existindo ineficácia no controlo de gestão esta pode refletir-se de várias formas, todas prejudiciais para o desejado sucesso da empresa: compras ineficientes, deterioração de

alimentos e bebidas, excesso de desperdício, furtos, escolha errada ou favoritismo por certos fornecedores, entre outros (Ferreira, 2015).

No sentido de dotar o controlo de gestão na restauração ou F&B de eficácia, Ferreira (2015) sugere que a implementação deste sistema obedeça aos seguintes pressupostos:

- Clareza na definição de objetivos a cumprir.
- Disponibilidade de meios e equipamentos informáticos para obtenção da informação.
- Definição de métodos de trabalho.
- Adequação atempada de medidas corretivas.

3.5.3. Princípios para a implementação do controlo de gestão na restauração

Moser (2002) defende que o controlo de gestão na restauração ou F&B não deve ser visto como uma forma de vigiar os colaboradores, mas sim como um modo para atingir os objetivos estipulados e beneficiar todos os envolvidos nas operações.

Ferreira (2015) acrescenta que um sistema de controlo de gestão na restauração ou F&B permite a otimização de todos os resultados das operações. A sua utilização deve ser objetiva e prática, pelo que “a escolha do sistema, bem como a sua implementação, devem ser objeto de um estudo criterioso, de forma a não originar o efeito contrário para o qual foi concebido” (Nascimento, 2015, p. 51).

Desta forma, é pertinente perceber quais os princípios necessários para a implementação um sistema eficaz de controlo de gestão de comidas e bebidas e, com base no estabelecido por Moser (2002, pp. 80-81), são apresentados os seguintes sete princípios:

1. Exatidão – as informações sobre os custos e as vendas devem ser rigorosas.
2. Periodicidade – o sistema deve ter a capacidade de apresentar informação em tempo útil, seja diária, mensal, semestral ou anual, de acordo com as diferentes necessidades de gestão.
3. Objetividade – o mecanismo do sistema deve proporcionar resultados visíveis e satisfatórios.
4. Prioridade – na revelação dos elementos mais importantes para a obtenção dos resultados desejados.

5. Eficiência – o custo efetivo do investimento e da manutenção do sistema devem ser inferiores à redução de custos que o mesmo pode originar.
6. Flexibilidade – o sistema deve ter a capacidade de se adaptar às mudanças.
7. Aceitação – todos os colaboradores devem compreender e aceitar o sistema e cumprir os procedimentos exigidos.

3.6.O sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes

O USAR foi criado nos Estados Unidos da América no ano de 1968 e, ao longo dos anos, foi sofrendo diversas alterações sendo 2012 o ano da sua versão mais recente (Campos *et al.*, 2020). O seu propósito principal é oferecer aos gestores um guia de elaboração de informação financeira com o objetivo de alcançar o sucesso operacional e financeiro; este é considerado o padrão mais utilizado a nível mundial (National Restaurant Association, 2012). O USAR está organizado em sete partes, cinco capítulos e dois apêndices, identificados na figura 11, e que serão devidamente explicados nos próximos subcapítulos.



Figura 11 - Estrutura do USAR.

Fonte: adaptado de National Restaurant Association (2012).

Todas as partes a seguir apresentadas são fundamentais para um controlo e gestão adequados das operações de um restaurante. Deste modo, o sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes vem sistematizar e enfatizar as áreas que são mais difíceis de controlar e têm um maior impacto nos resultados financeiros de um restaurante (National Restaurant Association, 2012).

3.6.1. Demonstrações financeiras

O primeiro capítulo do documento oficial do USAR, apresenta a demonstração dos resultados, vinte e oito demonstrações auxiliares detalhadas, o balanço e a demonstração dos fluxos de caixa. Em Portugal, o SNC (Sistema de Normalização Contabilística) adota modelos próprios de balanço, demonstração dos resultados e demonstração dos fluxos de caixa, que seguem de perto o normativo internacional (Borges *et al.*, 2021).

Demonstração dos resultados

A demonstração dos resultados, também conhecida como demonstração operacional resumo, procura proporcionar uma visão económico-financeira completa das empresas (National Restaurant Association, 2012; Quintaneiro & Martins, 2007). A demonstração dos resultados é considerada a mais importante para os gestores de restaurante, porque analisa não só os rendimentos, mas também o custo de mão de obra, o custo de alimentação e outros custos. Ogbeide (2014) concorda e defende que para maximização do lucro de qualquer negócio é indispensável que o gestor tenha a capacidade de interpretação e análise de demonstrações financeiras para tomar decisões e fazer mudanças, quando necessário (National Restaurant Association, 2012).

Esta demonstração oferece a perceção de como o restaurante se encontra em termos de rendimentos, de custos, das principais margens operacionais de um determinado período de tempo e em termos de resultados. No apêndice I é apresentada esta demonstração, adaptada de National Restaurant Association (2012, p. 3).

Numa perspetiva global, esta demonstração apresenta informação sobre rendimentos de vendas (*F&B* e mercadorias / *merchandise*), o custo primo (custos das vendas – que é composto pelas matérias-primas mais o custo da mão de obra), e os outros custos controláveis, de que resulta o resultado controlável; subtraindo os custos não controláveis, obtém-se o resultado operacional do restaurante. É importante realçar que:

- os valores incluídos na rubrica “bebidas” estão relacionados com bebidas alcoólicas como cervejas, licores e vinho; já os valores relacionados com água e refrigerantes estão incluídos na rubrica “comidas”;
- o “custo das vendas” é calculado através da seguinte fórmula: $\text{Custo das vendas} = \text{Inventário inicial} + \text{Compras} - \text{Inventário final}$;
- o “custo da mão de obra” inclui os salários dos gestores e dos colaboradores e os encargos sociais; nos encargos podem constar, entre outros, os impostos sobre os

salários, as contribuições para a segurança social e os seguros de saúde e as indemnizações aos colaboradores;

- os “outros custos controláveis” são influenciados diretamente pelas políticas operacionais e pelas decisões de gestão; dividem-se em seis itens de forma a permitir a comparação com outros restaurantes e com as médias do setor: custos operacionais diretos; animação; *marketing*; energias, águas e residuais; administrativos e gerais; manutenção e reparação;
- “custos operacionais diretos” incluem, entre outros, os gastos de fardas, de lavandaria e de cartas de restaurante;
- “animação” em que os gastos variam de acordo com o conceito e tema de cada restaurante;
- “*marketing*” que inclui todos os gastos com atividades que visam a promoção do restaurante e o seu sucesso através das relações estabelecidas com os clientes, entre outras, publicidade, criação de *website* próprio, relações-públicas e programas de fidelização;
- “energias, águas e residuais” que inclui os gastos com eletricidade, água, combustíveis e eliminação de resíduos;
- “administrativos e gerais”, tal como o nome indica, inclui os gastos associados às operações do restaurante, entre outros, contabilista, despesas jurídicas, despesas bancárias, comunicações, material de escritório e seguros (exceto os seguros para colaboradores e seguros das instalações);
- “manutenção e reparação” inclui todos os gastos de manutenção e reparação do edifício interior e exterior e dos elementos de estrutura do restaurante, tais como, gastos com a sinalização, com o paisagismo e com o parque de estacionamento;
- o “resultado controlável” comporta-se como uma margem para avaliar o nível de rendimentos e custos controláveis; pode ser utilizado como um incentivo de gestão ou um pagamento adicional;
- os “custos não controláveis” evidenciam as decisões relacionadas com o investimento e não são influenciados diretamente pelas políticas operacionais e pelas decisões de gestão; dividem-se em três itens, que são: rendas, impostos e seguros; aluguer de equipamento; depreciações e amortizações;

- “rendas, impostos e seguros” inclui os gastos com rendas, impostos sobre a propriedade e seguros das instalações;
- “alugueres de equipamento” inclui os gastos com a locação de máquinas, equipamentos e computadores;
- “depreciações e amortizações” inclui a desvalorização dos ativos fixos tangíveis como os móveis e equipamentos e a redução no valor dos ativos intangíveis;
- o “resultado operacional” do restaurante é a diferença entre o resultado controlável e os custos não controláveis;

Para se obter o resultado antes de impostos, ao resultado operacional do restaurante são deduzidos os custos gerais, os juros suportados e outros rendimentos / custos:

- os “custos gerais” podem variar de acordo com a estrutura da empresa e são mais comuns em cadeias de restaurantes, pois normalmente não surgem nas operações de restaurante independente, onde estes tipos de custos são incluídos em “administrativos e gerais”.
- nos “juros suportados” são considerados os encargos financeiros com dívidas de curto e longo prazo, como é o caso dos empréstimos obtidos;
- em “outros rendimentos / custos” são incluídos itens que não pertencem à atividade operacional da empresa, por exemplo, a venda de gorduras ou outros desperdícios e os ganhos ou perdas na alienação de ativos e investimentos ou relacionados com contratos.

Demonstrações auxiliares detalhadas

Do supra exposto, resulta a evidência de que a demonstração operacional resumo, como o próprio nome indica, sumariza a informação, mas muitas vezes, gestores ou outros utilizadores necessitam de informação pormenorizada para analisar os resultados operacionais. A solução para esta necessidade são as demonstrações auxiliares – apresentadas no apêndice II de acordo com a ordem que surgem no documento original do USAR – que representam as linhas da demonstração dos resultados e que proporcionam informação detalhada ajudando a obter indicadores operacionais para apoio à tomada de decisão (National Restaurant Association, 2012):

- Vendas de refeições e bebidas, por departamento e por período da refeição.
- Vendas de refeições e respetivo custo.

- Vendas de refeições e respetivo custo, separando as bebidas não alcoólicas.
- Vendas de bebidas, por tipo de bebida e por localização do bar.
- Vendas de bebidas e respetivo custo, por tipo de bebida.
- Custo das bebidas.
- Vendas das mercadorias e respetivo custo e outros rendimentos.
- Custo das refeições dos colaboradores, por refeição servida ou por percentagem de desconto concedida.
- Custo das cortesias da gerência, por valor do desconto ou por percentagem.
- Custo total da mão de obra, para serviço completo e para serviço limitado.
- Outros custos controláveis:
 - custos operacionais diretos;
 - animação;
 - marketing;
 - energias, águas e residuais;
 - administrativos e gerais
 - manutenção e reparação.
- Custos não controláveis:
 - rendas, impostos e seguros;
 - aluguer de equipamento;
 - depreciações e amortizações.
- Custos gerais;
- Juros suportados;
- Outros rendimentos / custos.

Tendo em conta a possibilidade de um restaurante ter mais que uma área de negócio, as demonstrações auxiliares detalhadas fornecem informações adicionais e mais rigorosas aos gestores (National Restaurant Association, 2012).

Balanço

O balanço mostra a situação financeira da empresa no momento (Jung, 2018). Enquanto na demonstração dos resultados os itens podem constar ou não em função da tipologia das operações no restaurante, no balanço, tendo em conta os destinatários, proprietários ou gestores, apenas difere o grau de detalhe apresentado. Esta demonstração possui três categorias: o ativo, o passivo e o capital próprio. O apêndice III representa o

balanço e a disposição de cada uma das categorias de acordo com o descrito no USAR (National Restaurant Association, 2012, p. 41).

São considerados ativos os bens e direitos detidos ou geridos pela empresa, entre outros, imóveis, equipamentos, inventários, contas a receber, contas bancárias e dinheiro (Jung, 2018; National Restaurant Association, 2012).

Os mesmos autores consideram como passivo as obrigações decorrentes de empréstimos bancários, de compras a fornecedores e de dívidas às autoridades fiscais, entre outras (Jung, 2018; National Restaurant Association, 2012).

O capital próprio é considerado o valor patrimonial líquido de uma empresa, que resulta da diferença entre o valor dos elementos patrimoniais ativos e o valor dos elementos patrimoniais passivos; a forma como o capital próprio é apresentado depende dos critérios de valorimetria adotados para os ativos e os passivos (Lima Santos, 2004). As linhas mais usuais no capital próprio são o capital, as reservas legais, as outras reservas, os resultados transitados e os resultados líquidos do período; as outras reservas e os resultados transitados constituem o que Jung (2018) designa por lucros retidos.

Demonstração dos fluxos de caixa

A demonstração dos fluxos de caixa organiza e divulga as entradas e saídas de dinheiro em atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Esta demonstração ajuda a completar a informação dada pelo balanço e pela demonstração dos resultados (National Restaurant Association, 2012, p. 50). O apêndice IV representa uma esquematização da demonstração dos fluxos de caixa.

3.6.2. Exemplos de demonstrações financeiras baseadas no USAR

O documento oficial do USAR, no seu segundo capítulo, apresenta exemplos de demonstrações financeiras baseadas no sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes. Esta secção tem como propósito mostrar ao leitor a versatilidade do sistema. Neste documento também é possível identificar a diferença entre as demonstrações num restaurante com serviço completo (que tem em consideração as bebidas alcoólicas) e num restaurante com serviço limitado / comida rápida (não tem em conta as bebidas alcoólicas) (National Restaurant Association, 2012, pp. 56–63).

3.6.3. Contabilidade básica e sistema de registros para restaurantes

O terceiro capítulo explica de forma simples o funcionamento do processo contabilístico e é especialmente focado nos proprietários dos restaurantes pois apresenta uma visão geral da contabilidade básica e do sistema de registros com o objetivo de ajudá-los.

É descrita uma adequada organização contabilística que permite a sistematização dos registros com base em diários: vendas e recebimentos, compras e pagamentos, salários e pagamentos e operações gerais (figura 12).

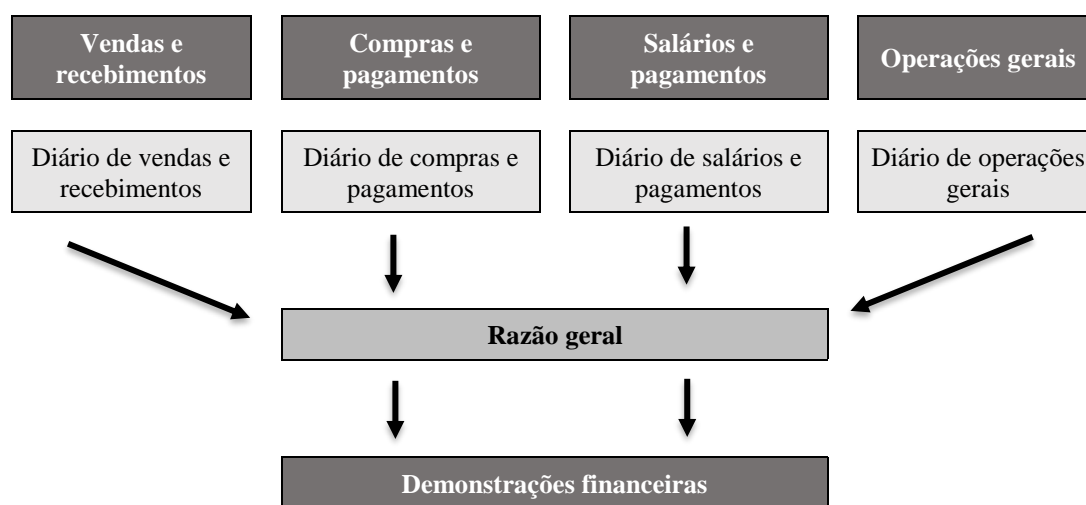


Figura 12 - Organização contabilística.

Fonte: National Restaurant Association (2012).

A periodicidade da preparação das demonstrações financeiras do USAR depende muito da complexidade das operações na restauração e *F&B*; por exemplo, a comida e a mão de obra constituem os principais custos de um restaurante e podem estar sujeitos a alterações substanciais por diversas razões, pelo que a National Restaurant Association (2012), defende a preparação de relatórios, mapas e demonstrações financeiras com periodicidades distintas:

- diário para relatórios de vendas e de compras – inclui caixa e bancos e contas correntes;
- semanal para o cálculo do custo primo (matérias-primas e mão de obra), o que determina o mesmo período para os relatórios de inventários; e
- mensal para a demonstração dos resultados.

Contudo, a preparação destes relatórios, mapas e demonstrações financeiras exige tempo e conhecimento para a sua execução; a National Restaurant Association (2012) dispõe

de soluções para que este processo se torne mais eficiente, pois um bom registo das transações diárias ajuda a evitar erros.

3.6.4. Controlo de restaurante

No quarto capítulo são apresentados mapas de controlo de caixa, do custo da comida, do custo da mão de obra e um relatório semanal para o cálculo do custo primo (National Restaurant Association, 2012, p. 107), argumentando ser importante o controlo adequado das operações no restaurante para atingir e manter o sucesso financeiro. Dado que as operações de restaurante são caracterizadas por custos maioritariamente fixos, os sistemas de controlo devem ser eficazes no sentido da sua redução.

Em relação ao controlo de caixa, a National Restaurant Association (2012, pp. 108-110) indica conselhos que podem ser fundamentais para a gestão do restaurante:

- Colaborador que opera uma caixa registadora é sempre responsável pela mesma.
- Recibo tem de ser emitido e entregue a cada cliente.
- Depositar diariamente os valores em caixa e controlar movimentos bancários.
- Efetuar contagem do dinheiro em caixa, sem prévio aviso.
- Na inobservância da regra de não efetuar pagamentos com valores recebidos, as saídas de dinheiro devem ser comprovadas com documentos assinados.
- Gerentes devem ser os únicos a deter o conhecimento de anulação de registos.

São regras muito importantes e que devem ser seguidas, dado a eventualidade da perda de dinheiro no negócio da restauração e *F&B* que, além dos riscos associadas ao manuseamento do caixa, opera com matérias-primas perecíveis ou furtáveis e conta com colaboradores que auferem, normalmente, salários baixos (National Restaurant Association, 2012).

No que diz respeito ao controlo do custo da comida, a National Restaurant Association (2012) defende a gestão de inventários para assegurar custos e padrões de qualidade. Esta estratégia deve começar logo no processo de compra das matérias-primas, cuja encomenda deve ser elaborada por gestores ou proprietários; os *chefs* podem auxiliar com informações e recomendações, mas a decisão final deve ser sempre a do gestor. Como forma de controlo, a National Restaurant Association (2012) estabelece que o colaborador que faz a encomenda das matérias-primas deve ser diferente daquele que as recebe, de forma a reduzir o risco de desleixe, aproveitamento ou furto.

A gestão dos inventários permite a redução dos níveis de matérias-primas em armazém, influenciando os custos com alimentos, contribuindo para reduzir os casos de deterioração de alimentos e de desperdícios e, conseqüentemente, proporcionar aos clientes produtos mais frescos e com melhor qualidade (National Restaurant Association, 2012, p. 111).

Relativamente ao custo da mão de obra, este é considerado um dos maiores custos suportados nas operações de restaurante e *F&B*. Para um eficaz controlo da mão de obra é importante, de acordo com a National Restaurant Association (2012, p. 128), dispor de um sistema de registo de ponto, reduzir o número de itens da carta de restaurante que necessita de mão de obra intensiva, assim como efetuar auditorias aos colaboradores nos primeiros e últimos trinta minutos dos seus turnos para verificar a adequação dos tempos para a execução das tarefas.

O documento oficial do USAR apresenta várias orientações para controlo de mão de obra, tais como (National Restaurant Association, 2012, p. 127):

- Evitar usar um horário fixo que se repete de semana a semana.
- Elaborar estimativas de vendas por dia da semana para entender quais os fatores que condicionam as vendas.
- Determinar as horas de trabalho necessárias para lidar adequadamente com o nível de vendas previsto.
- Preparar orçamento de mão de obra e comparar com o custo real do mesmo.

A análise do custo primo é fundamental para aferir a adequação do custo da comida e do custo da mão de obra de um restaurante ou *F&B*. Muitos restaurantes que atingem o sucesso, de acordo com a National Restaurant Association (2012), calculam o custo primo semanalmente. Esta análise permite uma resposta mais rápida e eficaz no caso de se identificarem problemas. A National Restaurant Association (2012) afirma que após o processo de aprendizagem de cálculo do custo primo, a análise do mesmo demora apenas algumas horas por semana.

O manual do USAR apresenta tarefas fundamentais para uma correta avaliação do custo primo por fases (National Restaurant Association, 2012, pp. 130–133):

- Registo diário de compras.
- Documento diário de horas de trabalho (permite o cálculo do custo de mão de obra diário).

- Fixação de vendas, compras e inventários necessários para a preparação do relatório de custo primo semanal.
- Introdução de salários brutos semanais no documento adequado a esse fim.
- Elaboração de folha de pagamento de impostos e benefícios.
- Inserção, em documento próprio, do total de clientes ao dia para verificação de médias diárias e semanais.
- Comparação do valor do custo primo atual com resultados da semana anterior ou criação de documento de análise e tendências que apresente o resultado de vários relatórios de custo primo para detetar o custo de mão de obra e margem bruta em vários períodos.

A elaboração do relatório do custo primo semanal vai muito para além da gestão dos maiores itens de custos, oferece a possibilidade de alcançar um rendimento líquido saudável e, regra geral, origina um aumento da lucratividade da empresa (National Restaurant Association, 2012, p. 133).

3.6.5. Aspetos tributários

Neste quinto capítulo é esclarecida a forma como a tributação se aplica aos restaurantes (National Restaurant Association, 2012, pp. 135–145). Visto que a natureza do USAR é norte-americana, a fiscalidade presente no livro oficial deste sistema uniforme de contas é direcionada unicamente ao seu país de origem sendo, naturalmente, diferente em todos os restantes.

Os restaurantes, tal como a maioria de outras empresas, estão sujeitos a impostos de diversa natureza; no caso do sistema fiscal português, e fazendo referência aos principais impostos, o IRC / IRS (imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas / imposto sobre o rendimento das pessoas singulares) tributam os rendimentos empresariais, o IVA tributa o consumo (as empresas liquidam IVA nas vendas e prestações de serviços e deduzem IVA nas compras de bens e serviços e nas aquisições de bens de investimento), o IMI (imposto municipal sobre imóveis) tributa a propriedade e a TSU (taxa social única) exige às empresas uma percentagem sobre o valor dos salários pagos aos colaboradores (Garrigues, 2021) .

3.6.6. Plano de contas baseado no USAR

Em relação ao plano de contas incluído como exemplo no apêndice A do documento oficial do USAR, o mesmo é apresentado de forma bastante abrangente. Para a maioria dos

restaurantes, dada a organização das suas operações, o uso de algumas contas e subcontas deixa de ser necessário; sendo assim, é possível o gestor eliminá-las do plano para não criar complicações (National Restaurant Association, 2012, p. 147).

O plano de contas do USAR apresenta as seguintes classes:

- ativos;
- passivos;
- capital próprio;
- vendas;
- custo das vendas;
- mão de obra;
- custos operacionais;
- custos não controláveis;
- custos gerais, juros suportados e outros;
- imposto sobre o rendimento.

Em Portugal, o plano de contas em vigor foi aprovado pelo SNC (Borges *et al.*, 2021). Neste sistema de normalização, a lista com as contas é designada por código de contas que apresenta detalhadamente os códigos das contas de ativos, passivos, capitais próprios, rendimentos, gastos e resultados (Borges *et al.*, 2021).

3.6.7. Dicionário de custos

No apêndice B do USAR é exibido um dicionário alfabético de todos os custos a serem suportados nas operações do restaurante.

A National Restaurant Association (2012, p. 157) esclarece que há diversas despesas que não devem ser reconhecidas como custo mas capitalizadas e reconhecidas como um ativo no balanço e depois ser objeto de depreciação (ativo fixo tangível) ou amortização (ativo intangível) ao longo do tempo. São dados os exemplos das despesas com aquisição de edifícios e equipamentos, as despesas com reparações que aumentem a vida útil de ativos fixos tangíveis e, em determinadas condições, os juros suportados durante a construção de ativos.

Este dicionário é uma tabela de dupla entrada em que a primeira coluna representa a descrição da operação, a segunda coluna representa a conta de custos recomendada para essa operação.

Dada a eventual complexidade na compreensão de algumas operações de custos, os proprietários e gestores da restauração e *F&B* são aconselhados a obter conhecimento dos princípios de contabilidade ou a informarem-se com os seus contabilistas para uma correta aferição dos custos.

4. Metodologia de investigação

Este capítulo apresenta e descreve a metodologia utilizada na presente investigação, a qual é suportada por etapas que, em termos práticos, se concretizam nos seguintes tópicos:

- Formulação das questões de investigação, em função da revisão de literatura.
- Obtenção de fontes de evidência – registo em arquivos, observação participante, entrevista e documentação – no sentido de fundamentar as respostas às questões de investigação.
- Aplicação dos procedimentos de análise dos dados.
- Apresentação da empresa objeto de estudo, mais concretamente a estrutura das suas operações, a obtenção de informações contabilísticas sobre custos e rendimentos e as técnicas de controlo de gestão adotadas.

Para consolidar a informação descrita ao longo deste capítulo, a figura 13 apresenta uma síntese das etapas do estudo de caso.

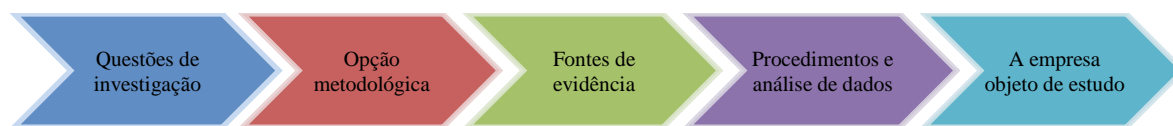


Figura 13 - Síntese das etapas do estudo de caso.

Fonte: elaboração própria.

4.1. Questões de investigação

As questões de investigação surgem da análise de diversos autores que estudam diferentes temas relacionados com o controlo de gestão e a restauração no capítulo 3 do presente estudo, destinado à revisão de literatura. Da análise dos temas abordados surgem as seguintes questões de investigação:

- **Questão de investigação 1 (QI 1):** De que forma a organização do ciclo de operações pode auxiliar os gestores no controlo na restauração?
- **Questão de investigação 2 (QI 2):** Qual a importância que o controlo de custos pode ter na gestão de um restaurante?
- **Questão de investigação 3 (QI 3):** Ao nível dos rendimentos, será que a fixação de preços dos pratos é uma tarefa fácil de efetuar?

- **Questão de investigação 4 (QI 4):** Será a análise das cartas de restaurante um processo útil para um micro negócio?
- **Questão de investigação 5 (QI 5):** A utilização de técnicas e indicadores de controlo de gestão são comuns na restauração?
- **Questão de investigação 6 (QI 6):** Será o USAR uma ferramenta de contabilidade de gestão útil numa microempresa?
- **Questão de investigação 7 (QI 7):** Sendo útil, será a versão original do USAR fácil de implementar numa microempresa? ou é melhor ajustar o USAR?
- **Questão de investigação 8 (QI 8):** Qual a opinião / perceção dos gestores colaboradores e contabilista em relação à implementação do USAR ajustado à empresa?
- **Questão de investigação 9 (QI 9):** Quais os problemas que podem surgir com a implementação do USAR?
- **Questão de investigação 10 (QI 10):** Para além do apoio à tomada de decisão, quais os benefícios obtidos com a adoção do USAR numa microempresa?

Destaca-se maior percentagem (50%) de questões de investigação relacionadas com o subcapítulo 3.6. – O sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes – por ser objetivo de estudo da presente dissertação, como mencionado anteriormente.

A revisão de literatura sustentou a análise das temáticas e a formulação das questões de investigação, pelo que a tabela 5 apresenta os temas e autores estudados e a sua relação com as questões de investigação.

Tabela 5 - Relação das questões de investigação com a revisão de literatura.

QI	SC	Autores	Temas abordados
QI 1 QI 3 QI 4	3.1.	Lima Santos <i>et al.</i> (2016) NRA (2012) Moser (2002)	<u>Ciclo de operações na restauração e F&B</u> Dividido em quatro etapas que: assumem critérios rigorosos pela escolha do fornecedor e análise de desperdícios dos alimentos; controlo no recebimento das mercadorias, rigor no armazenamento dos produtos e distribuição cuidadosa; importância da elaboração de fichas técnicas e métodos para evitar desperdícios de alimentos; relevância da elaboração de cartas de restaurante.
QI 2	3.2.	Campos <i>et al.</i> (2020) Chatterjee (2020) Jung (2018) Pires (2017) Lima Santos <i>et al.</i> (2016) Sysco (2015)	<u>Os custos e suas classificações</u> Classificam-se diferentes custos (fixos, variáveis e mistos). A restauração e F&B são caracterizados pelos seus custos fixos elevados. Os custos mais relevantes neste setor são o custo de alimentação e bebidas, o custo de mão de obra e o custo primo.

		Ogbeide (2014) Dittmer & Keefe (2009) Lunkes (2004)	
QI 3	3.3.	Danis (2021) GRUBBRR (2021) Cavalcanti <i>et al.</i> (2019) Heo (2017) Heo (2016) Lima Santos <i>et al.</i> (2016) Hwang (2008) Moser (2002) Kimes (1999)	<u>As estratégias de gestão dos rendimentos</u> Análise de vários indicadores que permitem melhorar os rendimentos das empresas de restauração e a duração das refeições, tais como: <i>RevPASH</i> , <i>ProPASH</i> , <i>ProPASM</i> e <i>Seat Turnover</i> . É também estudado os métodos de fixação do preço de venda (tradicional e em função do capital investido).
QI 4	3.4.	Oliveira (2018) Espinosa <i>et al.</i> (2016) Lima Santos <i>et al.</i> (2016) Kwong (2005) Lebruto <i>et al.</i> (1997) LeBruto <i>et al.</i> (1995)	<u>A análise de cartas de restaurante</u> Apresenta-se várias matrizes e métodos que auxiliam na análise das cartas de restaurante e na tomada de decisões pela escolha de itens que constituem melhor rendibilidade para um restaurante.
QI 5	3.5.	Silva <i>et al.</i> (2019) Ferreira (2015) Nascimento (2015) Oliveira (2014) Teixeira (2011) Moser (2002) Davis <i>et al.</i> (1998) Jordan <i>et al.</i> (1993)	<u>O sistema de controlo de gestão</u> Enfatiza-se a importância do orçamento para o apoio aos gestores; relevância na recolha de informação sobre o <i>F&B</i> para melhorar o controlo de gestão; evidência de princípios básicos para implementar um sistema de controlo de gestão eficaz.
QI 6 QI 7 QI 8 QI 9 QI 10	3.6.	Borges <i>et al.</i> (2021) Garrigues (2021) Campos <i>et al.</i> (2020) Jung (2018) Ogbeide (2014) NRA (2012) Quintaneiro & Martins (2007) Lima Santos (2004)	<u>O sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes</u> Análise detalhada dos cinco capítulos e dois apêndices do documento original do USAR.

Notas: QI: questão de investigação; SC: subcapítulo da revisão de literatura; NRA: National Restaurant Association.

Fonte: elaboração própria.

4.2. Opção metodológica

“A escolha do(s) método(s) de investigação influencia a forma como o investigador procede à recolha e análise da informação” (Vieira *et al.*, 2009, p. 134). Ao comparar a metodologia qualitativa com a quantitativa, o mesmo autor explica que esta última faz uma distinção clara entre a recolha dos dados e a análise dos dados; o mesmo não se verifica com

a metodologia qualitativa. A metodologia qualitativa pode utilizar mais de um método de investigação permitindo o encadeamento da informação, o que pode ser considerado uma vantagem (Vieira *et al.*, 2009).

A aplicação de abordagens qualitativas na investigação em contabilidade e controlo de gestão tem vindo a desenvolver-se significativamente (Vieira *et al.*, 2009). A metodologia selecionada no presente estudo foi a qualitativa porque se trata de uma estratégia de investigação que permite um conhecimento aprofundado sobre o desenvolvimento da teoria em contabilidade e controlo de gestão. Esta metodologia procura também esclarecer como os fenómenos sociais são compreendidos e auxilia a investigadora a compreender e interpretar pessoas e contextos sociais complexos nos quais as pessoas vivem e interagem (Vieira *et al.*, 2009).

O método do estudo de caso é frequentemente utilizado na investigação qualitativa em contabilidade, mais concretamente em contabilidade de gestão e assenta numa reflexão profunda (Vieira *et al.*, 2009). Tendo em conta a complexidade do objeto de estudo da presente dissertação, este é o método mais indicado para atingir os resultados.

O estudo de caso investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto real, especialmente no interior; é bastante utilizado quando existe um grau de conhecimento frágil sobre um determinado fenómeno e serve também como análise de processos de mudança (Benbasat *et al.*, 1987; Yin, 2010). Os mesmos autores defendem que o estudo de caso é bastante utilizado em organizações / empresas e estudos de gestão.

Benbasat *et al.* (1987, p. 371) sublinha, ainda, onze características que considera ser essenciais para elaboração de um estudo de caso, que são as seguintes:

1. As questões de investigação são examinadas num ambiente natural.
2. Os dados são recolhidos por múltiplos meios.
3. Uma ou poucas entidades (pessoa, grupo ou organização) são examinadas.
4. A complexidade da unidade é intensamente agitada.
5. Os estudos de caso são mais adequados para as fases de exploração, classificação e desenvolvimento de hipóteses do processo de construção do conhecimento; a investigadora deve ter uma atitude recetiva em relação à exploração.
6. Não estão envolvidos controlos ou manipulações experimentais.

7. O investigador não pode especificar antecipadamente o conjunto de variáveis independentes.
8. Os resultados obtidos dependem fortemente dos poderes integradores do investigador.
9. Poderão ocorrer alterações na seleção do local e nos métodos de recolha de dados à medida que o investigador desenvolve novas hipóteses.
10. A investigação de casos é útil no estudo das questões "porquê" e "como", porque estas tratam de ligações operacionais a serem investigadas ao longo do tempo e não com frequência ou incidência.
11. A focalização em eventos contemporâneos.

Uma vez que o presente estudo visa explorar as práticas de contabilidade de gestão aplicadas ao setor da restauração, mais concretamente a aplicação do USAR a um micro restaurante adaptado às suas necessidades, a escolha da metodologia insere-se num estudo de caso de carácter exploratório (Yin, 2018). O mesmo autor defende que esta classificação de estudo de caso acontece quando os problemas são pouco conhecidos; o que, neste caso faz todo o sentido, pois existe escassez de informação sobre estudos que identifiquem estas técnicas e apliquem as mesmas em microempresas no setor da restauração. Por isso, este tipo de estudo de caso trata-se de uma fase preliminar de investigação e gera ideias com o objetivo de obter generalizações (Vieira *et al.*, 2009).

Nesta etapa do estudo de caso verifica-se os pontos fortes (Yin, 2018) de uma metodologia como esta, pois permite o alargamento do conhecimento sobre uma empresa (que pode representar a realidade de grande parte do setor da restauração) e melhora os métodos de trabalho utilizados pelos gestores, colaboradoras e contabilista certificada (melhora a preparação da informação operacional e também financeira) assim como proporciona informação detalhada sobre o USAR.

No entanto, a metodologia adotada pode suscitar limitações, tais como a sua complexidade, questões de confidencialidade porque a recolha e partilha de dados pode comprometer a empresa e os efeitos da perceção que a investigadora tem sobre a realidade da empresa (Yin, 2018).

De acordo com as características apontadas pelo mesmo autor, a presente investigação tipifica um estudo de caso único pois inclui: a análise de um fenómeno pouco frequente sob o ponto de vista do conhecimento da investigadora quanto à empresa objeto de estudo; a

análise das condições do dia-a-dia da empresa; a validação de processos com o objetivo da sua aplicação à empresa; e a análise longitudinal permitindo a replicação do estudo noutras empresas.

4.3. Fontes de evidência

De acordo com Vieira *et al.* (2009) e Yin (2018), as fontes de evidência numa metodologia qualitativa mais utilizadas são: registos em arquivo; observação; entrevista; documentação; registo áudio e vídeo. Estas fontes de evidência são frequentemente utilizadas em conjunto na mesma investigação.

No presente estudo de caso obtiveram-se fontes de evidência através de registos em arquivo, de observação participante, de entrevistas e de documentação de forma a conseguir responder às questões de investigação formuladas. O registo áudio, como refere Vieira *et al.* (2009), será utilizado apenas no decorrer da realização das entrevistas não sendo considerado um método direto de obtenção de fontes de evidência.

O processo de obtenção de fontes de evidência iniciou-se em registos em arquivo como o relatório oficial do Banco de Portugal (2021), o documento oficial do USAR (National Restaurant Association, 2012) e na revisão da literatura relacionada com o tema principal da dissertação. Esta fonte de evidência permitiu elaborar uma análise sobre o setor da restauração, as técnicas de controlo de gestão e o sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes. Com o recurso a registos em arquivo foi possível fundamentar as respostas a todas as questões de investigação formuladas.

A observação participante proporcionou a descrição e análise do funcionamento interno da empresa, das suas operações e dos comportamentos diários pela visão da investigadora. Esta fonte de evidência foi determinante para auxílio no processo de elaboração de questões para as entrevistas.

A entrevista, sendo considerada a principal fonte de evidência de um estudo de caso (Yin, 2010) permitiu obter informações pertinentes sobre a opinião dos gestores, colaboradoras e contabilista certificada à cerca do tema do estudo de caso.

A realização de entrevistas dependeu da autorização de um pedido de colaboração (apêndice V). Foram elaborados três guiões de entrevista (apêndice VI) e as mesmas consideram-se semiestruturadas porque existe a possibilidade de cada guião ser alterado no decorrer deste encontro sempre que seja vantajoso, de forma a alcançar respostas às questões

formuladas (Vieira *et al.*, 2009). Assim, foi realizado um total de seis entrevistas (dois gestores, três colaboradoras e uma contabilista certificada).

As questões formuladas a gestores e colaboradoras foram semelhantes, sendo que os gestores responderam a uma questão adicional. A contabilista certificada respondeu a quatro questões. Além destas questões, de forma a validar as entrevistas, inicialmente foram explicados os objetivos do estudo, assegurou-se que todas as respostas eram acertadas garantindo sempre a confidencialidade e recolheu-se informação relativa a dados profissionais e ao restaurante. O apêndice VII apresenta as respostas de cada entrevista realizada.

As entrevistas a gestores e colaboradoras realizaram-se no dia 31 de dezembro de 2021 e a entrevista à contabilista certificada realizou-se no dia 5 de janeiro de 2022. A duração média das mesmas foi de 15 minutos e a sua gravação foi autorizada por todos os entrevistados.

As questões foram colocadas de acordo com a sequência apresentada na revisão da literatura, observando-se um maior número de perguntas relacionadas com o USAR. Sempre com o foco no tema em análise, foi possível aos entrevistados responderem às perguntas das entrevistas de forma livre e espontânea. Esta fonte de evidência permitiu fundamentar as respostas a todas as questões de investigação formuladas.

As respostas às perguntas feitas nas entrevistas foram analisadas com o auxílio das tabelas 7 e 8, ambas produzidas com o intuito de conferir maior rigor ao processo de análise, relacionando-as com os temas abordados na revisão da literatura da presente dissertação.

Por fim, a documentação foi fundamental para recolher informação ao nível de dados contabilísticos. A leitura cuidada e atenta permitiu a análise de relatórios e contas como a demonstração dos resultados, o balanço, a IES (Informação das Empresas Simplificada - declaração anual de informação contabilística e fiscal) e o plano de contas usado pela empresa.

A tabela 6 exhibe as fontes de evidência utilizadas no presente estudo e as questões às quais ofereceram resposta.

Tabela 6 - Fontes de evidência.

QI	Fontes de evidência						
	Registos em arquivo			Observação participante	Entrevista	Documentação	
	BP	USAR	Revisão da literatura *			Relatório e contas	USAR adaptado
QI 1			•	•	•		
QI 2		•	•		•		
QI 3			•		•		
QI 4			•	•	•		
QI 5			•	•	•		
QI 6	•	•	•	•	•		
QI 7	•	•	•	•	•	•	•
QI 8			•	•	•	•	•
QI 9			•		•	•	
QI 10		•	•		•		•

Notas: QI: questões de investigação; BP: Banco de Portugal.

* Análise das temáticas, formulação das questões de investigação e validação dos resultados e da discussão.

Fonte: elaboração própria.

4.4.Procedimentos e análise de dados

Tal como explicado no início do presente capítulo, o enquadramento e a revisão da literatura incluíram a recolha de informação através de artigos publicados, livros e documentos oficiais sobre a evolução do turismo e do subsetor da restauração e sobre as técnicas de controlo de gestão neste setor, com ênfase para o sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes e *F&B* que resultaram da formulação das questões de investigação.

Sendo o objetivo principal da dissertação a implementação do USAR através do estudo de caso de uma empresa de micro dimensão é necessário elaborar uma análise geral e detalhada deste sistema de controlo de gestão. Este processo permite identificar quais as demonstrações auxiliares detalhadas que podem ser utilizadas ou adaptadas à realidade da empresa estudada, quais os itens que devem ou não estar presentes nestas demonstrações e no plano de contas geral.

Para garantir a qualidade do estudo de caso, todos os dados recolhidos ao longo desta investigação foram analisados regularmente. Yin (2010) defende que a qualidade do estudo de caso aumenta quando são incluídas diferentes fontes de evidência. A prova disso é o encadeamento entre as quatro fontes de evidência utilizadas: através da recolha de

informação de diversos arquivos (Banco de Portugal, USAR e revisão da literatura), da informação obtida através da observação participativa, das diferentes trocas de opinião retiradas das entrevistas realizadas e de documentos relacionados com a empresa objeto de estudo.

A confidencialidade é também utilizada com a função de tornar as etapas do processo do estudo de caso mais operacionais possíveis, de forma a serem replicadas (Yin, 2010). Antes de iniciar a etapa de obtenção de fontes de evidência analisou-se as questões de investigação elaboradas anteriormente para assegurar que a imparcialidade das mesmas se mantinha. Além disso obteve-se também a aprovação no que diz respeito à proteção da empresa e de quem a integra mantendo sempre um padrão ético.

Relativamente à preparação das entrevistas foram realizadas e organizadas uma série de questões prévias, tal como no estudo de Oliveira (2014). Estas questões permitiram a realizar de um teste-piloto a dois colaboradores da empresa para agilizar o processo de entrevista, substituindo termos técnicos por expressões mais facilmente compreensíveis e corrigindo incoerências. A análise às entrevistas realizadas aos gestores e colaboradores encontra-se na tabela 7.

Tabela 7 - Relação das questões das entrevistas aos gestores e colaboradores com os objetivos e a revisão de literatura.

Entrevista gestores e colaboradores		
QE	SC	Objetivos em análise
QE 1	3.1. 3.3. 3.4.	Perceber se a empresa tem procedimentos próprios nas diferentes fases do ciclo de operações de <i>F&B</i> . Especial atenção para a compreensão de elaboração de fichas técnicas e análise de cartas de restaurante.
QE 2	3.2. 3.4.	Perceber como elaboram a carta de restaurante; se recorrem a algum método específico para elaboração da mesma.
QE 3	3.3.	Perceber se existe uma estratégia definida para a fixação dos preços e se não existir, perceber qual a motivação para alterar esse comportamento.
QE 4	3.5.	Compreender a importância que o orçamento pode ter no controlo de gestão de uma empresa de restauração.
QE 5	3.5.	Perceber a perceção dos entrevistados sobre indicadores de gestão que podem potenciar uma melhor gestão.
QE 6	3.6.	Avaliar os conhecimentos dos entrevistados sobre o USAR.

QE 7	3.6.	Colocar os entrevistados em contacto com elementos de gestão contabilística e perceber se existe efetivamente a necessidade de alteração das demonstrações auxiliares detalhadas / adotar o USAR direcionado às necessidades dos entrevistados.
QE 8	3.6.	Perceber qual a opinião dos entrevistados relativamente à possível implementação do USAR no restaurante e de que forma pode auxiliar diariamente nas tarefas executadas e na tomada de decisões mais informadas.

Notas: QE: questão da entrevista; SC: subcapítulo da revisão de literatura.

Fonte: elaboração própria.

A análise à entrevista realizada à contabilista certificada encontra-se na tabela 8.

Tabela 8 - Relação das questões da entrevista à contabilista certificada com os objetivos e a revisão de literatura.

Entrevista à contabilista certificada		
QE	SC	Objetivos em análise
QE 1	3.5. 3.6	Avaliar os conhecimentos dos entrevistados sobre o USAR e qual a importância que o entrevistado dá à contabilidade analítica.
QE 2	3.2. 3.3.	Perceber de que forma são elaborados os lançamentos contabilísticos e como são analisados os rendimentos e custos.
QE 3	3.6.	Perceber se existe a necessidade de alteração das demonstrações auxiliares detalhadas / adotar o USAR direcionado às necessidades do entrevistado e da empresa que representa.
QE 4	3.5. 3.6.	Perceber de que forma o USAR pode influenciar a controlo de custos; perceber se existe facilidade e também disponibilidade do entrevistado em implementar o USAR.

Notas: QE: questão da entrevista; SC: subcapítulo da revisão de literatura.

Fonte: elaboração própria.

Com o descrito a cima, a investigadora está em posição de afirmar que a investigação qualitativa, mais concretamente o estudo de caso é considerado um indicador sólido de legitimidade e credibilidade (Vieira *et al.*, 2009).

4.5.A empresa objeto de estudo

As razões que motivaram a escolha de um restaurante de gestão independente como objeto de estudo na aplicação do USAR, adaptando-o à sua dimensão e especificidade, são de natureza académica e profissional: a escassez de estudos sobre o tema; a complexidade das operações de restauração e *F&B*; a necessidade de informação útil para auxiliar os gestores na sua tomada de decisão; e o facto de as microempresas corresponderem a quase 90% das empresas deste setor de atividade económica em Portugal.

Foram razões de ordem pessoal que motivaram a escolha do restaurante *O Pinote* como objeto de estudo: o facto de constituir um negócio de família; a desejo de poder aplicar na empresa os conhecimentos adquiridos quer na licenciatura, quer no mestrado; a oportunidade de aplicar o USAR noutras empresas de restauração e *F&B* e de criar condições para prosseguir estudos nesta área.

O restaurante *O Pinote* é uma empresa de gestão familiar, com comida tipicamente portuguesa, de carácter tradicional e de micro dimensão. O restaurante localiza-se numa aldeia onde passa uma estrada nacional, próximo de Sobral de Monte Agraço, no distrito de Lisboa. A empresa teve início em 1993 com a tipologia de restaurante e *snack-bar*, tipologia essa que se mantém até aos dias de hoje. Em termos de espaços físicos, o restaurante está organizado por departamentos não geradores de rendimentos como o armazém / despensa, a cozinha e a copa e por departamentos geradores de rendimentos como as salas de refeições (designadas adiante por “salas”) e a cafetaria / *snack-bar*. Considera-se ainda outro departamento gerador de rendimentos, mas que não é físico: o *take-away*.

O restaurante objeto de estudo emprega três trabalhadores (cozinheiros e empregados de mesa) e um gestor a tempo inteiro e vários colaboradores em *part-time* em função das necessidades do serviço. Para além destes colaboradores existe ainda outro gestor, mas não exerce funções na empresa. Todos os colaboradores assumem tarefas polivalentes, pelo que os seus turnos iniciam de manhã com as limpezas das áreas comuns e a preparação e produção de alimento; segue-se o período de almoço, onde parte dos colaboradores confeciona os alimentos e a outra parte serve à mesa e faz serviço de balcão. Após os almoços inicia-se a lavagem das loiças, a limpeza das áreas comuns (novamente) e a preparação de alguns alimentos para o dia seguinte, como doces. No período do jantar, que só se realiza de sexta-feira a domingo, as funções a desempenhar são idênticas às que foram realizadas no período de almoço.

Durante a semana o restaurante funciona maioritariamente com menus / diárias, que neste restaurante apresenta pão, azeitonas, prato principal de entre os pratos do dia, sobremesa e café por um preço fixo; a maioria dos clientes prefere os pratos do dia, seja por razões de preço ou pela rapidez do serviço. Existe também a opção de carta disponível. Ao fim de semana o restaurante opera exclusivamente com itens à carta.

Ao nível da gestão, esta empresa trata-se de uma sociedade por quotas, o sistema de faturação é o *SAGE Gest Rest II* – programa certificado N.º 196/AT e quanto ao sistema de

informação contabilística, este é assegurado por uma empresa de serviços (*outsourcing*). O programa de *software* utilizado para a contabilidade é o *Gexor* – programa certificado N.º 271/AT.

Portanto, visto que o estudo de caso investiga um fenómeno contemporâneo em profundidade, os interessados no presente estudo de caso são, para além dos investigadores em gestão na restauração, os gestores de restaurantes de pequena e micro dimensão que tenham como objetivo melhorar a gestão da sua empresa através de sistemas de controlo de gestão, que neste caso específico é o USAR.

5. Resultados e discussão

Os resultados deste estudo emergem, numa primeira fase, da análise do registos em arquivo como é o caso dos dados do Banco de Portugal (2021), do documento original do USAR (National Restaurant Association, 2012) e da revisão da literatura:

- os relatórios do Banco de Portugal (2021) mostram uma clara evolução no número de empresas associadas ao setor da restauração, salientando que quase 90% da oferta é representada por microempresas e que cerca de 42,61% destas empresas opera até um máximo de cinco anos;
- esta limitação é considerada pela National Restaurant Association (2012) ao defender que a adoção do USAR na gestão beneficia o sucesso e aumenta a longevidade das empresas. Para tal, o USAR deve adaptar-se ao tipo de gestão e à dimensão de cada empresa, o que é atestado nesta investigação;
- a revisão de literatura sustentou o aprofundar o nível do conhecimento sobre as temáticas abordadas, permitiu a formulação das questões de investigação e também a validação dos resultados e a sua discussão.

Na fase mais adiantada da investigação, a observação participante, as entrevistas e a documentação foram fontes de evidência fundamentais para a obtenção de resultados e para a resposta às questões de investigação.

5.1. Resposta às questões de investigação

Seguidamente são apresentados e discutidos os resultados pela ordem das questões formuladas.

QI 1 – organização do ciclo de operações

De acordo com a observação participante e as entrevistas, verifica-se que os gestores elaboram pedidos de compra de matérias-primas e alguns preços são analisados. Contudo, não são considerados os critérios de seleção dos fornecedores e a análise de desperdícios. Na despensa são recebidas as encomendas por qualquer colaborador que, na maior parte das vezes não verifica se os produtos recebidos coincidem com a fatura. Todos os colaboradores podem organizar estes produtos nas prateleiras, porém apenas os gestores organizam os produtos perecíveis e que necessitam de condições de refrigeração adequadas. Qualquer

colaborador do restaurante tem autorização para retirar produtos da despensa e encaminhá-los para onde estes forem necessários.

Relativamente à preparação dos alimentos, não existe um procedimento específico como é o caso das fichas técnicas referidas por Moser (2002). Todos os colaboradores afirmam que na fase de preparação existe o cuidado de manter a qualidade dos alimentos. Quanto à venda de refeições, esta é feita através da carta de restaurante. Algumas colaboradoras afirmaram que o procedimento descrito anteriormente é ineficiente, defendendo uma organização e controlo mais rigoroso das entradas e saídas de produtos, de forma a permitir uma maior rotação do inventário e menor desperdício de alimentos, tal como Moser (2002) estabelece.

Considerando a informação acima descrita, propõe-se que o ciclo de operações auxilie os gestores num controlo mais eficaz do restaurante, começando por seguir alguns critérios simples como a escolha do fornecedor que apresente as melhores condições para a compra de determinados alimentos e a elaboração da análise de desperdícios. Esta análise irá permitir um controlo mais eficaz de inventário, como as colaboradoras afirmaram. Defende-se, também, que na receção de produtos deve ser imposta a obrigatoriedade de confirmação da encomenda com o descrito na fatura.

Quanto ao armazenamento, considera-se que a técnica utilizada pelo restaurante é adequada. Relativamente à distribuição, existe uma discordância com Moser (2002) no que diz respeito à criação de horários específicos para o levantamento dos produtos porque se trata de um restaurante pequeno e familiar. Na fase de preparação / produção defende-se a introdução de fichas técnicas começando, por exemplo, por pratos que tenham um custo mais elevado com o objetivo de sensibilizar todos os colaboradores sobre a importância desta análise. No que diz respeito à venda dos produtos, que é feita através das cartas de restaurante, é necessária uma análise detalhada sobre a mesma; a resposta à QI 4 explicará como este processo deve ser elaborado.

QI 2 – importância do controlo de custos

Todos os colaboradores do restaurante quando abordados sobre o seu interesse em saber qual o custo de cada prato, responderam positivamente. Todavia, as colaboradoras não têm esse conhecimento e os gestores têm uma ideia um pouco vaga e que pode originar preços de venda ineficazes.

Uma das colaboradoras defende a melhoria do sistema de informação através do preenchimento de um formulário sobre rendimentos e custos com o intuito de perceber quais as semanas do mês que são mais rentáveis. No decorrer da entrevista, a mesma colaboradora, quando questionada sobre o cálculo semanal de rendimentos e custos, mostrou-se disponível para executar essa tarefa, o que se aproxima da opinião da National Restaurant Association (2012).

Desta forma, encontrar-se-ão condições de resposta à QI 2, porque apesar de alguns elementos não terem o conhecimento adequado para calcular os custos, têm a percepção de que um controlo sobre os mesmos é fundamental para o sucesso da empresa e apresentam soluções interessantes para esse controlo.

A sensibilidade dos entrevistados para a importância do controlo de custos está de acordo com a análise detalhada do USAR que promove o controlo de custos no setor da restauração ao nível do caixa, da comida, da mão de obra e do cálculo do custo primo semanal:

- o controlo do caixa cria responsabilidade nos colaboradores que exercem funções neste sentido;
- o controlo de custos da comida permite uma melhor gestão de inventários diminuindo, por exemplo, os desperdícios alimentares;
- o controlo de mão de obra permite uma maior dinâmica entre os colaboradores e uma inspeção sobre as tarefas que executam;
- o controlo do custo primo semanal permite não só o controlo de custos com matérias-primas e mão de obra, como também aumentar os rendimentos gerando maior lucro.

Sendo assim, pode afirmar-se, que o controlo de custos na gestão de um restaurante é fundamental para o sucesso do mesmo (National Restaurant Association, 2012). É a concordância com o exposto no USAR, designadamente no subcapítulo 3.6, que firma a convicção de que o mesmo pode ser adaptado às condições de cada restaurante.

QI 3 - fixação de preços

No que concerne à fixação dos preços, o restaurante não adota uma estratégia específica, pelo que existem opiniões diversas sobre este tema. Segundo uma das colaboradoras, é discutido entre vários elementos do restaurante quais os pratos que são mais económicos para o cliente que opta pelo menu por ser uma refeição mais barata. Outra

colaboradora considera os preços adequados, apesar de não saber como funciona a fixação dos mesmos. Os gestores afirmam que o objetivo da fixação de preços é “tentar não perder dinheiro”. Um dos gestores manifesta vontade em fixar os preços de forma adequada, mas sente dificuldade; percebe-se, no entanto, a motivação deste gestor em alterar esse comportamento através de um controlo mais eficaz do inventário e dos custos.

Procurando responder à QI 3, a fixação de preços não é uma tarefa fácil mas é bem acolhida pelos entrevistados, o que vai ao encontro de Cavalcanti *et al.* (2019) ao afirmar que a atribuição correta dos preços é essencial.

QI 4 – cartas de restaurante

No que diz respeito à elaboração de cartas de restaurante, duas das colaboradoras não têm conhecimento sobre esse procedimento. Os gestores e uma das colaboradoras afirmam que durante a semana devido ao funcionamento através de menu, a elaboração das cartas pretende dar resposta a este facto o que exige compras criteriosas que permitam confeccionar pratos apelativos e económicos, mantendo sempre a qualidade dos mesmos.

No decorrer das entrevistas, a posição dos entrevistados sobre a análise das cartas não foi clara. No entanto, a observação participante permitiu perceber que esta análise não segue nenhum procedimento ou matriz específica, ao contrário do que é defendido por Lima Santos *et al.* (2016); o recurso a esta fonte de evidência permitiu verificar que é durante o fim de semana que o restaurante tem maior lucro devido à exclusividade de itens à carta. Desta forma, respondendo à QI 4, defende-se a implementação da engenharia da ementa de Kasavana e Smith, a título experimental, durante o período de fim de semana para identificar os produtos que devem ou não estar na carta de restaurante e entender preferências dos clientes em relação à mesma (Espinosa *et al.*, 2016; Kwong, 2005), com o objetivo de tornar este procedimento útil no restaurante.

QI 5 - técnicas e indicadores de controlo de gestão

Através da observação participante é facilmente detetável que a utilização de técnicas e indicadores de controlo de gestão não é comum. Porém, para perceber a opinião dos entrevistados sobre esta temática, foi formulada uma questão durante as entrevistas a qual resultou em opiniões contrárias.

Um dos gestores atribui interessante reduzido à utilização de indicadores de gestão e afirma que o cliente que frequenta o restaurante durante a semana é um cliente que procura

o menu por ser mais económico e a duração da sua refeição é mínima. Na perspetiva de outros entrevistados, a utilização de indicadores pode servir como incentivo para alargar os conhecimentos de gestão e possibilitar a obtenção de uma margem de lucro maior, tal como defendem vários autores (Heo, 2016, 2017; Hwang, 2008; Kimes, 1999).

Quanto à sua implementação, de entre os entrevistados há quem considere uma tarefa difícil de desenvolver, mas apenas no início. No sentido oposto, há quem entenda que é uma tarefa fácil de executar, desde que haja disponibilidade de todos e um programa informático que auxilie.

Os elementos do restaurante foram também questionados sobre a elaboração do orçamento e não revelaram interesse em relação a este tema. Consideram mais importante um controlo do preço diário e são da opinião que o preço das matérias-primas se altera constantemente, o que dificulta o cálculo de um orçamento. Além disso, segundo os gestores, a questão pandémica dificulta a elaboração de um orçamento eficaz. Estas posições revelam uma desvantagem competitiva tal como Jordan *et al.* (1993) defende, pois a empresa, de acordo com as informações obtidas através da entrevista, não tem objetivos claros. Além disso com a observação participante, a investigadora entendeu existir falta de tempo, devido ao trabalho intensivo, para refletir sobre orçamento.

QI 6 – a utilidade do USAR

Em termos práticos, a resposta a esta questão foi dada no início do presente capítulo, pois através da análise de registos em arquivo confirma-se a utilidade do USAR; acresce que a observação participante da investigadora reforça o reconhecimento da utilidade do USAR e o entendimento de que o mesmo é essencial para a melhoria dos resultados da empresa.

Apesar de todos os entrevistados desconhecerem o USAR, o que é compreensível, sublinha-se o interesse na sua implementação desde que as vantagens para os resultados compensem o investimento. As colaboradoras defendem que uma correta implementação do USAR pode gerar maior lucro para a empresa (National Restaurant Association, 2012), o que consequentemente pode refletir-se no aumento dos seus salários.

QI 7 – ajustes no USAR

Para além dos registos em arquivo e da observação participante para responder a esta questão foi essencial colocar os gestores e colaboradoras em contacto com a demonstração

dos resultados e as restantes demonstrações auxiliares detalhadas; sempre que solicitado foram prestados esclarecimentos.

Os gestores e colaboradores foram questionados sobre as linhas com menor e maior importância na demonstração dos resultados. As linhas consideradas de menor importância na demonstração dos resultados foram “mercadorias”, “animação” e “aluguer de equipamentos”. A maioria dos entrevistados considera as linhas “comida e bebida” e “mão de obra” como as mais importantes, tal como a National Restaurant Association (2012) defende. Um dos entrevistados considerou também a linha “custos não controláveis” como uma das mais importantes, justificando a sua escolha pelo facto de a gestão não ter um controlo nestes custos.

Apesar da importância dada à linha “mão de obra”, um dos entrevistados refletiu sobre a eventual dificuldade em imputar custos a cada categoria desta linha devido à polivalência de todos os colaboradores da empresa; acrescentou que com a dimensão atual da empresa não há disponibilidade financeira para ter um colaborador por categoria de mão de obra, o que explica a polivalência dos colaboradores.

A contabilista certificada também defende que, devido ao tipo de restaurante, várias linhas da demonstração dos resultados e das demonstrações auxiliares devem ser eliminadas de forma a adaptar o USAR à realidade do restaurante.

Assim sendo, confirma-se que o USAR necessita de adaptações para ajustar-se à realidade da empresa em estudo. A documentação foi fundamental para a criação de um USAR adaptado ao restaurante em estudo.

QI 8 – opinião sobre o USAR

Durante o processo de observação participante, a investigadora entendeu existir uma resistência à implementação de um sistema de controlo de gestão. Contudo, as entrevistas aos gestores evidenciaram o contrário. Respondendo à QI 8, ambos os gestores defendem que a implementação do USAR ou de outro sistema de contabilidade poderá ser uma mais-valia para a gestão da empresa, permitindo a sua atualização num ambiente económico em constante mudança e melhorando a visão do futuro da empresa. Estas opiniões estão de acordo com Ferreira (2015).

A contabilista certificada defende que a implementação de um sistema de contabilidade de gestão poderá melhorar a gestão do restaurante ao nível do aumento dos

rendimentos e da redução dos custos, tornando-se mais eficiente (Ahrens & Chapman, 2004). Contudo, argumenta a necessidade de uma maior interação entre a contabilidade e a gestão do restaurante, de modo que a partilha de informação entre ambas as partes seja mais pormenorizada, pelo que a documentação facultada ao presente estudo é fundamental para criar critérios que permitam a implementação correta de um sistema de controlo de gestão, tal como Moser (2002) defende.

QI 9 – problemas do USAR

Com as entrevistas realizadas a gestores e colaboradoras foi possível perceber que todos os entrevistados mostram interesse em implementar o USAR e melhorar lucratividade do restaurante. Porém, respondendo à QI 9, defende-se o alargamento ao nível dos conhecimentos sobre contabilidade elementar a todos os níveis hierárquicos por via de formações simples para melhorar capacidades e competências, evitando problemas que possam surgir; o que resultará num melhor controlo de gestão. Esta opinião vai ao encontro daquilo que a National Restaurant Association (2012) defende.

A contabilista certificada quando entrevistada afirma que a implementação do USAR pode ser um processo difícil devido ao conhecimento que tem sobre a realidade da empresa. A entrevistada reflete sobre a necessidade de existir um colaborador para integrar as compras no sistema de informação do restaurante durante algumas horas do dia. Sugere também que se verifique os custos de implementação de um sistema como o USAR e que se proceda à implementação a título experimental para perceber se o mesmo pode ou não representar uma vantagem competitiva para a empresa.

Ainda sobre os problemas que podem surgir com a implementação do USAR, apesar de a contabilista certificada concordar que a contabilidade analítica proporciona informações mais detalhadas sobre os custos, tal como Lima Santos *et al.* (2016) e National Restaurant Association (2012) defendem, a mesma utiliza apenas a contabilidade financeira, através do plano geral do SNC. Com esta afirmação verificou-se a necessidade de adaptar também o plano geral à realidade do restaurante.

É importante sublinhar que de acordo com a contabilista certificada, os rendimentos e custos são registados de acordo com o plano geral do SNC em várias contas e subcontas e a sua análise é suportada nos documentos entregues pelos gestores. A título de exemplo, esta entrevistada afirma que – de forma distinta ao que a National Restaurant Association (2012) defende – todas as matérias-primas são registadas em contas e subcontas de matérias-primas

sem que seja feita a distinção entre os diversos alimentos, entre outros, carnes, peixes e laticínios.

QI 10 – benefícios do USAR

O USAR (National Restaurant Association, 2012) e as opiniões dos entrevistados colaboraram para responder a esta questão. Para além do apoio à tomada de decisão, a adoção do USAR permitirá um controlo mais eficaz de custos a todos os níveis e um aumento dos rendimentos da empresa; o que, conseqüentemente se reflete numa margem de lucro maior para a mesma. De acordo com uma das colaboradoras, como mencionado anteriormente, o aumento do lucro pode refletir-se num aumento dos salários; esta afirmação parece ser interessante porque poderá motivar a responsabilidade de todos os colaboradores a exercerem melhor as suas funções, como também a alargar o seu conhecimento ao nível da contabilidade básica para que a empresa atinja melhores resultados.

A análise detalhada das demonstrações ajudou na reflexão sobre espaços e produtos que possam ser interessantes de desenvolver o implementar, como o serviço de esplanada e políticas de *marketing*, que trazem benefícios para a empresa.

Em suma, os benefícios obtidos com a implementação do USAR permitirão aumentar a longevidade de qualquer microempresa. Apesar da empresa objeto de estudo ter quase 30 anos, uma visão analítica proporcionada por este sistema pode ajudar a enfrentar a crise pandémica que resultou em perdas económicas significativas. A adoção do USAR, ao tratar-se de uma vantagem competitiva, posiciona o restaurante e oferece uma visão detalhada do futuro da empresa.

5.2. Conceção do USAR adaptado

Após responder a todas as questões de investigação formuladas, estão criadas as condições para a adaptação do USAR à realidade do restaurante em estudo.

Da leitura ao plano de contas geral utilizado pela contabilista certificada, este apresenta 2 738 contas o que, para um restaurante com as dimensões d´*O Pinote*, parece não se justificar. Com efeito, após a análise de um balancete geral verificou-se a utilização de 346 contas, de movimentos e totalizadoras, pelo que foi proposta a eliminação de mais de 2 000 contas não utilizadas.

O título das contas do razão que se devem manter-se são as seguintes:

- 11 Caixa
- 12 Depósitos à ordem
- 13 Outros depósitos bancários
- 22 Fornecedores
- 23 Pessoal
- 24 Estados e outros entes públicos
- 25 Financiamentos obtidos
- 26 Sócios
- 27 Outras contas a receber e a pagar
- 28 Diferimentos
- 31 Compras
- 33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
- 41 Investimentos financeiros
- 43 Ativos fixos tangíveis
- 51 Capital
- 53 Outros instrumentos de capital próprio (prestações suplementares)
- 55 Reservas
- 56 Resultados transitados
- 61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
- 62 Fornecimentos e serviço externos
- 63 Gastos com o pessoal
- 64 Gastos de depreciação e amortização
- 65 Perdas por imparidade
- 68 Outros gastos e perdas
- 69 Gastos e perdas de financiamento
- 71 Vendas
- 72 Prestações de serviços
- 75 Subsídios à exploração
- 77 Reversões
- 78 Outros rendimentos e ganhos
- 79 Juros, dividendos e outros rendimentos
- 81 Resultado líquido

Não obstante algumas designações distintas, estas classes de contas, que seguem o SNC, são semelhantes às apresentadas no plano de contas baseado no USAR (National Restaurant Association, 2012). Para obter-se a informação necessária para o preenchimento automático das demonstrações auxiliares detalhadas (DAD) foram pensadas duas hipóteses:

- A primeira hipótese implicava o desdobramento das contas de rendimentos (cuja conta do razão começa por 7) e das contas de custos (cuja conta do razão começa por 6) em função das informações a constar nas DAD; esta solução revelar-se-ia mais complexa porque o plano de contas da empresa já apresenta alguns desdobramentos relacionados com questões fiscais, por exemplo, se a operação é realizada em Portugal (PT), na União Europeia (EU) ou no resto do mundo (RM), ou se a taxa de IVA é normal (TN), intermédia (TI) ou reduzida (TR). Esta opção iria tornar o plano de contas muito pesado, pelo que não foi a hipótese escolhida; no entanto, foram sugeridas alterações pontuais ao plano de contas (apêndice VIII).
- A segunda hipótese, que foi a escolhida, implica que nas contas de movimento do plano de contas da empresa sejam indicadas contas de imputação (num plano de contas analítico cujo código inicia por 9) – ver apêndice IX – o que se ilustra seguidamente com um pequeno exemplo relacionado com a conta 62 Fornecimentos e Serviços Externos (FSE) em que a conta de movimento está indicada com um asterisco.

62	FSE
622	FSE – Serviços Especializados (SE)
6221	FSE – SE: trabalhos especializados
62211	FSE – SE: trabalhos especializados PT
622111	FSE – SE: trabalhos especializados PT, IVA dedutível
6221113 *	FSE – SE: trabalhos especializados PT, IVA dedutível TN

Nesta situação, os movimentos na conta 6221113 irão ser refletidos na conta 96221 Trabalhos especializados (Informática), cujo valor será usado para o preenchimento das DAD em que se mostre necessário.

5.2.1. Demonstrações auxiliares detalhadas

Neste sentido, das 28 DAD apresentadas pelo USAR original, e em conformidade com os resultados da investigação, propõe-se a eliminação de várias DAD: uma relativa aos outros rendimentos operacionais; uma relativa ao custo das refeições; três relativas aos custos das refeições com os colaboradores – por refeição servida, por percentagem de desconto concedida e por descontos em refeições reportados em vendas brutas; duas relativas aos custos das cortesias da gerência – por percentagem de desconto concedida e pelo valor dos descontos; uma relativa ao custo da mão de obra – com serviço limitado por se tratar de um restaurante que tem serviço completo; duas relativas aos custos com outras despesas controláveis – animação e *marketing*; uma relativa aos custos não controláveis – aluguer de equipamentos; uma relativa aos custos gerais da empresa; uma relativa aos outros rendimentos e custos.

Foi, ainda, elaborada a fusão entre demonstrações auxiliares. É o caso das demonstrações “vendas de bebidas por tipo” e “venda de bebidas por localização” que serão apresentadas numa única demonstração auxiliar designada por “custo dos consumíveis de bar” de forma a facilitar o processo de preenchimento de informação aos gestores e colaboradoras. Assim o número total de DAD ficou reduzido para 13, as seguintes:

- DAD_1 Vendas de refeições e bebidas por departamento
- DAD_2 Vendas de refeições e bebidas por período de refeição
- DAD_3 Vendas e custos de consumíveis de bar
- DAD_4 Vendas e custos das mercadorias
- DAD_5 Vendas e custos das refeições e bebidas não alcoólicas
- DAD_6 Custo de mão de obra num restaurante com serviço completo
- DAD_7 Custos operacionais diretos
- DAD_8 Energias, águas e residuais
- DAD_9 Administrativos e gerais
- DAD_10 Manutenção e reparação
- DAD_11 Rendas e seguros
- DAD_12 Depreciações
- DAD_13 Juros

DAD 1 – Vendas de refeições e bebidas por departamento

Na demonstração auxiliar sobre as vendas de refeições e bebidas por departamento, das sete linhas apresentadas pelo USAR original, de acordo com as condições da empresa em estudo apenas três são necessárias (tabela 9). Apesar de o restaurante ter esplanada no exterior, não existe serviço na mesma, logo não deve ser considerada como um departamento de vendas. O documento de apuro diário – talão extraído da máquina registadora – deverá conter a informação sobre o valor a imputar a cada departamento. Uma última nota para o facto de a empresa registar as vendas de refeições e bebidas como prestações de serviços.

A posição 4 da conta USAR, sublinhada na tabela, indica o departamento (1 – salas; 2 – cafetaria / *snack-bar*; 3 – *take-away*); a posição 5 designa o período da refeição (1 – pequeno-almoço; 2 – almoço; 3 – lanche; 4 – jantar); a posição 6 distingue “comida” de “bebidas”; a posição 7 expressa em detalhe a posição 6.

Tabela 9 – DAD_1 Vendas de refeições e bebidas por departamento.

Plano de contas	Conta USAR	Vendas de refeições e bebidas por departamento	Vendas	Percentagem (%)	N.º de clientes	Média de verificação
72112 72113	972 <u>1</u> 211	Salas				
	972 <u>1</u> 212					
	972 <u>1</u> 221					
	972 <u>1</u> 222					
	972 <u>1</u> 223					
	972 <u>1</u> 411					
	972 <u>1</u> 412					
	972 <u>1</u> 421					
	972 <u>1</u> 422					
	972 <u>1</u> 423					
	972 <u>2</u> 111	Cafetaria / <i>snack-bar</i>				
	972 <u>2</u> 112					
	972 <u>2</u> 121					
	972 <u>2</u> 122					
	972 <u>2</u> 123					
	972 <u>2</u> 211					
	972 <u>2</u> 212					
	972 <u>2</u> 221					
	972 <u>2</u> 222					
	972 <u>2</u> 223					
972 <u>2</u> 311						
972 <u>2</u> 312						
972 <u>2</u> 321						
972 <u>2</u> 322						
972 <u>2</u> 323						
972 <u>2</u> 411						
972 <u>2</u> 412						
972 <u>2</u> 421						

	9722422					
	9722423					
	9723211	<i>Take-away</i>				
	9723212					
	9723221					
	9723222					
	9723223					
	9723411					
	9723412					
	9723421					
	9723422					
	9723423					
Total das vendas de refeições e bebida						

Fonte: elaboração própria.

DAD_2 Vendas de refeições e bebidas por período de refeição

Na demonstração auxiliar sobre as vendas de refeições e bebidas por período de refeição (tabela 10), os gestores defendem a importância de acrescentar uma linha relativa ao período do lanche. As posições da conta USAR têm o significado antes indicado.

Tabela 10 – DAD_2 Vendas de refeições e bebidas por período de refeição.

Plano de contas	Conta USAR	Vendas de refeições e bebidas por período de refeição	Valor	Percentagem (%)	N.º de clientes / transações	Média de verificação
72112 72113	9722111	Pequeno-almoço				
	9722112					
	9722121					
	9722122					
	9722123					
Total pequeno-almoço						
72112 72113	9721211	Almoço				
	9721212					
	9721221					
	9721222					
	9721223					
	9722211					
	9722212					
	9722221					
	9722222					
	9722223					
	9723211					
	9723212					
	9723221					
9723222						
9723223						
Total almoço						
72112 72113	9722311	Lanche				
	9722312					
	9722321					

	9722 3 22					
	9722 3 23					
Total lanche						
72112 72113	9721 4 11	Jantar				
	9721 4 12					
	9721 4 21					
	9721 4 22					
	9721 4 23					
	9722 4 11					
	9722 4 12					
	9722 4 21					
	9722 4 22					
	9722 4 23					
	9723 4 11					
	9723 4 12					
	9723 4 21					
9723 4 22						
9723 4 23						
Total jantar						
Total das vendas de refeições e bebidas						

Fonte: elaboração própria.

DAD_3 Vendas e custos de consumíveis de bar

Na demonstração auxiliar apresentada para as “vendas de bebidas por tipo” foi efetuada a fusão das linhas “cerveja de garrafa” e “cerveja de pressão / imperial” porque a gestão não vê vantagens na sua apresentação em separado. No conteúdo da linha “licor” passou a ser considerado as aguardentes, *brandies* e *whiskies*, alterando-se a sua designação para bebidas “espirituosas”. Relativamente à venda de bebidas por localização, o USAR original apresenta seis linhas, das quais foram mantidas “salas” e “cafeteria / *snack-bar*; o *take-away* por não ser uma localização “física”, não ficou inserido nesta DAD. Os custos de consumíveis de bar mantêm-se semelhantes ao USAR original. Como referido anteriormente, estas três demonstrações auxiliares foram compiladas numa só (tabela 11).

Tabela 11 – DAD_3 Vendas e custos de consumíveis de bar.

Plano de contas	Conta USAR	Vendas e custos de bar	Período		Acumulado	
			Valor	%	Valor	%
		Por tipo de bebida:				
72112 72113	972122 1	Espirituosas				
	972142 1					
	972212 1					
	972222 1					
	972232 1					
	972242 1					
	972122 2	Cerveja				
	972142 2					

	9722122 9722222 9722322 9723222 9722422 9723422					
	9721223 9721423 9722123 9722223 9722323 9722423 9723223 9723423	Vinho				
Total das vendas de bebidas						
		Por localização:				
72112 72113	9721221 9721222 9721223 9721421 9721422 9721423	Salas				
72112 72113	9722121 9722122 9722123 9722221 9722222 9722223 9722321 9722322 9722323 9722421 9722422 9722423	Cafeteria / <i>snack-bar</i>				
Total das vendas de bebidas						
		Custo das bebidas:				
612	96121221 96121421 96122121 96122221 96122321 96122421	Bebidas espirituosas				
	96121222 96121422 96122122 96122222 96122322 96122422 96123222 96123422	Cerveja				
	96121223 96121423	Vinho				

	96122123					
	96122223					
	96122323					
	96122423					
	96123223					
	96123423					
Total do custo das bebidas						

Fonte: elaboração própria.

DAD 4 Vendas e custos das mercadorias

No que diz respeito às vendas e custos das mercadorias vendidas foram mantidas apenas duas linhas desta demonstração auxiliar – “doce e pastilhas” e “comissões” (tabela 12). De notar que a informação da demonstração auxiliar relativa a outros rendimentos operacionais, linha de “comissões de máquinas de vending” – que inclui as comissões relativas à venda de tabaco – passa a constar desta DAD na parte das vendas; sendo uma comissão, não foi considerada a respetiva linha de custos de *vending / gaming*.

Tabela 12 – DAD_4 Vendas e custos das mercadorias.

Plano de contas	Conta USAR	Vendas e custos das mercadorias	Período		Acumulado	
			Valor	%	Valor	%
		Vendas das mercadorias:				
711113	971211	Doce e pastilhas				
	971221					
	971231					
	971241					
724	9724	Comissões (tabaco)				
		Total das vendas				
		Custo das mercadorias vendidas:				
611	9611211	Doce e pastilhas				
	9611221					
	9611231					
	9611241					
		Custo total das vendas				

Fonte: elaboração própria.

DAD 5 Vendas e custos das refeições e bebidas não alcoólicas

A demonstração auxiliar “custo das refeições e bebidas não alcoólicas” acrescenta a informação relativa a bebidas não alcoólicas à informação já existente na demonstração auxiliar “custos das refeições”, razão pela qual se optou por eliminar a demonstração “custos das refeições”, facilitando assim as tarefas dos gestores e colaboradoras.

Portanto, nesta DAD adotou-se a designação “vendas e custos das refeições e bebidas não alcoólicas” que, além de incluir o valor das vendas, inclui as linhas: entradas (onde se

considera, entre outros, o queijo seco, o chouriço e as manteigas); sopa e legumes; sobremesas (inclui doces e frutas); café. Também se separou os mariscos dos peixes, devido à sua perecibilidade e ao custo de compra, e fundiu-se os “laticínios” com a “mercearia e produtos secos” (tabela 13).

Tabela 13 - DAD_5 Vendas e custos das refeições e bebidas não alcoólicas.

Plano de contas	Conta USAR	Vendas e custos das refeições e bebidas não alcoólicas	Período		Acumulado	
			Valor	%	Valor	%
72112 72113	972121 <u>1</u>	Comida				
	972141 <u>1</u>					
	972211 <u>1</u>					
	972221 <u>1</u>					
	972231 <u>1</u>					
	972241 <u>1</u>					
	972321 <u>1</u>					
	972341 <u>1</u>					
	972121 <u>2</u>	Bebidas não alcoólicas				
	972141 <u>2</u>					
	972211 <u>2</u>					
	972221 <u>2</u>					
	972231 <u>2</u>					
	972241 <u>2</u>					
972321 <u>2</u>						
972341 <u>2</u>						
Total das vendas						
Custo da comida:						
	9612121 <u>1</u> 9612141 <u>1</u>	Entradas				
612	9612121 <u>2</u> 9612141 <u>2</u> 9612221 <u>2</u> 9612231 <u>2</u> 9612241 <u>2</u> 9612321 <u>2</u> 9612341 <u>2</u>	Sopa e legumes				
	9612121 <u>3</u> 9612141 <u>3</u> 9612321 <u>3</u> 9612341 <u>3</u>	Peixes				
	9612121 <u>4</u> 9612141 <u>4</u> 9612321 <u>4</u> 9612341 <u>4</u>	Mariscos				
	9612121 <u>5</u> 9612141 <u>5</u> 9612211 <u>5</u> 9612221 <u>5</u> 9612231 <u>5</u> 9612241 <u>5</u> 9612321 <u>5</u> 9612341 <u>5</u>	Carnes				

9612121 <u>6</u> 9612141 <u>6</u> 9612211 <u>6</u> 9612221 <u>6</u> 9612231 <u>6</u> 9612241 <u>6</u> 9612321 <u>6</u> 9612341 <u>6</u>	Mercearia e produtos secos (inclui laticínios)				
9612121 <u>7</u> 9612141 <u>7</u> 9612221 <u>7</u> 9612231 <u>7</u> 9612241 <u>7</u> 9612321 <u>7</u> 9612341 <u>7</u>	Sobremesas (doces e frutas)				
9612121 <u>8</u> 9612141 <u>8</u> 9612211 <u>8</u> 9612221 <u>8</u> 9612231 <u>8</u> 9612241 <u>8</u> 9612321 <u>8</u> 9612341 <u>8</u>	Bebidas não alcoólicas (água e refrigerantes)				
9612121 <u>9</u> 9612141 <u>9</u> 9612211 <u>9</u> 9612221 <u>9</u> 9612231 <u>9</u> 9612241 <u>9</u>	Café				
Total do custo da comida					

Fonte: elaboração própria.

DAD 6 Custo de mão de obra num restaurante com serviço completo

Tendo em conta as diversas linhas que o custo de mão de obra num restaurante com serviço completo apresenta no USAR original, e de acordo com as dimensões da empresa e o número de colaboradores a operar na mesma, foram consideradas essenciais as funções de “gestores”, “cozinheiros”, “empregados de mesa” e “estagiários” (tabela 14).

É de notar que, em relação ao USAR, foi feita a alteração na posição da linha “estagiários”, originalmente junto da linha “gestores”, pois no restaurante *O Pinote* os estagiários apenas desempenham funções operacionais.

Tabela 14 - DAD_6 Custo de mão de obra num restaurante com serviço completo.

Plano de contas	Conta USAR	Custo de mão de obra num restaurante com serviço completo	Período		Acumulado	
			Valor	%	Valor	%
63111	9631 <u>1</u>	Gestores				
Total do custo com os gestores						

63211		Pessoal				
	9632 <u>1</u>	Cozinheiros				
	9632 <u>2</u>	Empregados de mesa				
	9632 <u>3</u>	Estagiários				
Total do custo com o pessoal						
Total do custo de mão de obra						

Fonte: elaboração própria.

DAD_7 Custos operacionais diretos

Na demonstração auxiliar dos custos operacionais diretos foram eliminadas seis linhas consideradas não essenciais: banquetes e *catering*; subcontratação de limpeza; aluguer de equipamento; *amenities*; estacionamento; outros. Relativamente à linha original de “lavandaria e limpeza a seco”, a mesma foi reduzida apenas para “lavandaria” (tabela 15).

Tabela 15 – DAD_7 Custos operacionais diretos.

Plano de contas	Conta USAR	Custos operacionais diretos	Período		Acumulado	
			Valor	%	Valor	%
625313	9625 <u>3</u>	Custos do transporte da comida e bebidas				
6231113	96231 <u>1</u>	Utensílios do bar				
6267113	96267 <u>1</u>	Materiais de limpeza				
6267113	96267 <u>2</u>	Flores e decorações				
6231113	96231 <u>2</u>	Utensílios de cozinha				
6267113	96267 <u>3</u>	Lavandaria				
6231113	96231 <u>3</u>	Toalhas				
6231113	96231 <u>4</u>	Cartas de restaurante				
6231113	96231 <u>5</u>	Papel e embalagem				
63813	9638 <u>1</u>	Fardas				
6231113	96231 <u>6</u>	Utensílios de mesa				
Total de custos						

Fonte: elaboração própria.

DAD_8 Energias, águas e residuais

Na demonstração auxiliar designada por “energias, águas e residuais” (tabela 16), a linha de custos com “água” já inclui os custos com o saneamento, logo estes custos são considerados apenas numa linha, o que não acontece no USAR original. Foram eliminadas as linhas “outros fluidos” e “gasóleo”. A contabilista certificada defendeu a inclusão da linha “carvão”, ficando assim esta DAD com quatro linhas.

Tabela 16 - DAD_8 Energias, águas e residuais.

Plano de contas	Conta USAR	Energias, águas e residuais	Período		Acumulado	
			Valor	%	Valor	%
6243111	9624 3	Água (inclui saneamento)				
6241113	9624 1	Eletricidade				
62421213	96242 1	Gás				
62421213	96242 2	Carvão				
		Total de custos				

Fonte: elaboração própria.

DAD 9 Administrativos e gerais

Das quase duas dezenas de linhas apresentadas originalmente na demonstração auxiliar de administrativos e gerais permaneceram nove linhas que foram consideradas necessárias na gestão do restaurante (tabela 17). De forma a adequar a designação das linhas do USAR original à realidade da empresa em estudo, a linha “comissões de auditoria e de contabilidade” foi substituída por “honorários” e a linha “telecomunicações” foi substituída por “comunicação”.

Tabela 17 – DAD_9 Administrativos e gerais.

Plano de contas	Conta USAR	Administrativos e gerais	Período		Acumulado	
			Valor	%	Valor	%
6233113	9623 3	Artigos de papelaria e impressões				
62256	9622 5	Comissões bancárias				
6224113	9622 4	Honorários				
626612	9626 6	Despesas de representação				
63864	9638 2	Formação				
626213	96262	Comunicação				
6813	9681 3	Licenças				
6221113	9622 1	Informática				
6223113	9622 3	Segurança				
		Total de custos				

Fonte: elaboração própria.

DAD 10 Manutenção e reparação

Em prol da transparência da informação, foi considerando o princípio da limitação das contas “outros” ou “diversos”, sendo eliminada desta demonstração auxiliar a linha “outros” (tabela 18).

Tabela 18 - DAD_10 Manutenção e reparação.

Plano de contas	Conta USAR	Manutenção e reparação	Período		Acumulado	
			Valor	%	Valor	%
6226113	96226 1	Edifício				

6226113	96226 2	Mobília e equipamento				
6226113	96226 3	Pavimento				
		Total de custos				

Fonte: elaboração própria.

DAD 11 Rendas e seguros

A demonstração auxiliar de rendas, impostos e seguros sofreu alterações, passando de nove linhas para apenas duas linhas. Considerando a informação transmitida pelos gestores sobre o facto de o espaço do restaurante ser arrendado, apenas se deve considerar as linhas de “renda – montante fixo” e “seguro de recheio” (tabela 19).

Tabela 19 – DAD_11 Rendas e seguros.

Plano de contas	Conta USAR	Rendas e seguros	Período		Acumulado	
			Valor	%	Valor	%
62614	9626 1	Renda – montante fixo				
626368	9626 3	Seguro de recheio				
		Total de custos				

Fonte: elaboração própria.

DAD 12 Depreciações

A demonstração auxiliar originalmente designada por “depreciações e amortizações” foi adaptada por “depreciações” porque atualmente não existem amortizações, apresentando apenas uma linha relativa a depreciações (tabela 20).

Tabela 20 - DAD_12 Depreciações.

Plano de contas	Conta USAR	Depreciações	Período		Acumulado	
			Valor	%	Valor	%
6423	9642 3	Depreciação de mobiliário e equipamento				
		Total de custos				

Fonte: elaboração própria.

DAD 13 Juros

A demonstração auxiliar designada por “juros” (tabela 21) contém apenas uma linha onde são contemplados juros com operações bancárias.

Tabela 21 - DAD_13 Juros.

Plano de contas	Conta USAR	Juros	Período		Acumulado	
			Valor	%	Valor	%
691	969 1	Juros suportados				
		Total de custos				

Fonte: elaboração própria.

5.2.2. Demonstrações dos resultados

Por fim, de acordo com a remoção de algumas demonstrações auxiliares, foram eliminadas cinco linhas da demonstração dos resultados: “animação”, “marketing”, “aluguer de equipamento”, “custos gerais” e “outros rendimentos / custos” (tabela 22).

Tabela 22 - Demonstração dos resultados (DR).

Plano de contas	Conta USAR	Demonstração dos resultados	Valores	Percentagens
Vendas				
721	97212 <u>1</u> 97214 <u>1</u> 97221 <u>1</u> 97222 <u>1</u> 97223 <u>1</u> 97224 <u>1</u> 97232 <u>1</u> 97234 <u>1</u>	Comida		
721	97212 <u>2</u> 97214 <u>2</u> 97221 <u>2</u> 97222 <u>2</u> 97223 <u>2</u> 97224 <u>2</u> 97232 <u>2</u> 97234 <u>2</u>	Bebidas		
711	97 <u>1</u>	Mercadorias		
Total das vendas				
Custo das vendas				
612	961212 <u>1</u> 961214 <u>1</u> 961221 <u>1</u> 961222 <u>1</u> 961223 <u>1</u> 961224 <u>1</u> 961232 <u>1</u> 961234 <u>1</u>	Comida		
612	961212 <u>2</u> 961214 <u>2</u> 961221 <u>2</u> 961222 <u>2</u> 961223 <u>2</u> 961224 <u>2</u> 961232 <u>2</u> 961234 <u>2</u>	Bebidas		
611	961 <u>1</u>	Mercadorias		
Total do custo das vendas				
Gastos com o pessoal				
631	963 <u>1</u>	Órgãos sociais		

632	963 <u>2</u>	Pessoal		
635	963 <u>5</u>	Encargos sociais		
Total de gastos com o pessoal				
Custo Primo				
Outros custos controláveis				
6253	9625 <u>3</u>	Custos operacionais diretos		
6231	9623 <u>1</u>			
6267	9626 <u>7</u>			
6241	9624 <u>1</u>	Energias, águas e residuais		
6242	9624 <u>2</u>			
6243	9624 <u>3</u>			
6221	9622 <u>1</u>	Administrativos e gerais		
6223	9622 <u>3</u>			
6233	9623 <u>3</u>			
6224	9622 <u>4</u>			
6225	9622 <u>5</u>			
6262	9626 <u>2</u>			
6266	9626 <u>6</u>			
6382	9638 <u>2</u>			
6813	9681 <u>3</u>			
6226	9622 <u>6</u>	Manutenção e reparação		
Total de outros custos controláveis				
Resultado controlável				
Custos não controláveis				
6261	9626 <u>1</u>	Rendas e seguros		
6263	9626 <u>3</u>			
6423	9642 <u>3</u>	Depreciações		
Total de custos não controláveis				
Resultados operacionais do restaurante				
691	969 <u>1</u>	Juros		
Resultado antes de impostos sobre o rendimento				

Fonte: elaboração própria.

De acordo com a informação apresentada na demonstração dos resultados, fica validado o ajuste do USAR original em função da realidade atual da empresa. Com efeito, com o recurso às várias fontes de evidência, procedeu-se à redução de algumas linhas da demonstração dos resultados e que decorrem das precedentes alterações às DAD, concretamente, a eliminação de algumas demonstrações auxiliares e a exclusão e inclusão de diversas linhas de forma a permitir a adequação às operações do restaurante.

A demonstração dos resultados obtida auxilia os gestores e as colaboradoras a ter melhor percepção sobre os rendimentos e os custos, permitindo um maior controlo das operações.

6. Conclusões

Este último capítulo da dissertação é reservado às conclusões do estudo de caso alicerçadas na questão de partida e nas questões de investigação formuladas e que permitiram dar resposta aos objetivos inicialmente propostos. Como um processo de investigação é um trabalho em que são ultrapassadas dificuldades e que deixa antever novos caminhos em busca do conhecimento são, naturalmente, apontadas as limitações do estudo e algumas sugestões para investigação futura.

6.1. Conclusões do estudo

São várias as conclusões desta investigação.

Desde logo, que o setor turismo, como foi sublinhado, constitui uma mais-valia para o crescimento económico dos países (Abranja *et al.*, 2019; Lima Santos *et al.*, 2016). O subsetor da restauração, inserido neste setor tem crescido em média 2% ao ano, revelando progressos na sua atividade económica. Contudo, para garantir o sucesso das empresas de restauração, é necessário que gestores e colaboradores melhorarem as suas capacidades e competências no domínio da gestão (Yembergenov & Zharylkasinova, 2019).

Considerando que as microempresas representam uma percentagem bastante elevada das empresas deste setor de atividade económica em Portugal, o objetivo geral da presente dissertação consistiu na implementação do USAR adotado através de um estudo de caso numa microempresa – o restaurante *O Pinote*.

Após a concretização das várias etapas do estudo de caso foi possível responder à questão de partida, legitimando que a implementação do USAR é benéfica para a gestão de uma microempresa devendo, porém, sofrer ajustes de modo a adaptar-se às condições reais da empresa. Para tal, o conhecimento dos gestores e colaboradores de qualquer restaurante de micro e pequena dimensão torna-se decisivo para um controlo eficaz, assim como para uma implementação correta do USAR adaptado. De facto, um controlo eficaz dos rendimentos e custos da alimentação e bebida e da mão de obra determina um melhor desempenho das operações assim como potencia uma melhor rentabilidade do negócio (National Restaurant Association, 2012).

O recurso a diferentes fontes de evidência com destaque para a revisão de literatura permitiu dar resposta às questões de investigação formuladas, certificando que:

- A organização do ciclo de operações através da implementação de alguns critérios específicos de compra, de receção, de armazenamento, de distribuição, de preparação / produção e da venda dos produtos / serviços auxilia os gestores num controlo mais eficaz de um restaurante.
- O controlo de custos é fundamental para a gestão de uma empresa de restauração e contribui para o sucesso do negócio.
- A tarefa de fixação de preços é uma tarefa difícil, contudo os gestores estão dispostos a praticá-la.
- A análise das cartas de restaurante exhibe um processo útil para um micro restaurante como *O Pinote*, porém este processo deve ser implementado de forma ponderada para que os gestores se adaptem ao mesmo.
- A utilização de técnicas e indicadores de controlo de gestão são invulgares na restauração, contudo destacam-se os benefícios que estes oferecem para que uma empresa deste setor de atividade alcance o sucesso.
- O USAR consiste numa ferramenta de contabilidade de gestão útil numa microempresa.
- A versão original do sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes carece de ajustes para adaptar-se à realidade de uma microempresa.
- Os gestores defendem que a implementação do USAR constitui uma vantagem competitiva e também melhora a visão sobre o futuro da empresa.
- Com a implementação do USAR podem surgir problemas como o conhecimento reduzido por parte dos seus utilizadores.
- Para além da tomada de decisão mais informada, o USAR possibilita o aumento da longevidade de uma microempresa de restauração e uma visão rigorosa sobre a gestão e o futuro da mesma o que, conseqüentemente, se torna uma vantagem competitiva.

Relativamente ao objetivo geral deste estudo, a implementação do USAR adaptado, determinou uma etapa preliminar que foi a adequação do plano de contas geral utilizado pela empresa, tendo sido proposta a eliminação de mais de 2 000 contas, tornando-o mais racional e intuitivo para os gestores.

Para consolidar o objetivo da implementação do USAR procedeu-se à fusão e à adaptação das suas 28 demonstrações auxiliares detalhadas à realidade da empresa objeto de estudo, tendo sido validadas 13 demonstrações:

- DAD_1 Vendas de refeições e bebidas por departamento
- DAD_2 Vendas de refeições e bebidas por período de refeição
- DAD_3 Vendas e custos de consumíveis de bar
- DAD_4 Vendas e custos das mercadorias
- DAD_5 Vendas e custos das refeições e bebidas não alcoólicas
- DAD_6 Custo de mão de obra num restaurante com serviço completo
- DAD_7 Custos operacionais diretos
- DAD_8 Energias, águas e residuais
- DAD_9 Administrativos e gerais
- DAD_10 Manutenção e reparação
- DAD_11 Rendas e seguros
- DAD_12 Depreciações
- DAD_13 Juros

Para o preenchimento automático das DAD, foi concebido de origem um plano de contas analítico que permite a imputação dos rendimentos e dos custos das operações diretamente a partir dos movimentos na contabilidade financeira.

As informações obtidas nas DAD adaptadas, permitiram preparar e apresentar uma demonstração dos resultados em linha com a preconizada no USAR original e que, todas juntas, ajudam os gestores a controlar os rendimentos e custos, promovendo um maior domínio das operações e, conseqüentemente, dos resultados.

De uma forma muito clara, este estudo contribuiu para o conhecimento na área da contabilidade de gestão na restauração, permitindo uma maior perceção sobre a importância do controlo de gestão no negócio. Este estudo possibilitou, ainda, a conceção de um modelo de gestão do USAR adaptado às necessidades da empresa objeto de estudo, tendo sido criadas as condições para a sua aplicabilidade num outro restaurante da mesma dimensão.

Em termos de implicações práticas, desde logo a possibilidade da implementação deste USAR adaptado em restaurantes que reúnam condições semelhantes às do restaurante *O Pinote*. Desta forma, os gestores que tenham como objetivo melhorar a gestão do seu restaurante através da implementação do USAR adaptado, podem conseguir efeitos de sinergia ao nível da organização das operações de F&B, do controlo de custos e do aumento dos rendimentos.

Quanto às implicações teóricas, fica desde logo um incentivo à investigação para a elaboração de mais estudos para o desenvolvimento do tema aqui analisado. Com efeito, tendo-se verificado uma evolução positiva no setor da restauração, este estudo cria legítimas expectativas para alargar a investigação neste domínio e fornecer bases teóricas, validadas pela prática, aos estudiosos da contabilidade de gestão.

Do exposto, é possível responder positivamente à questão inicial sobre se o USAR é benéfico para a gestão de uma microempresa de restauração. Todavia, ficou patente que só através da adaptação deste sistema uniforme de contas foi possível validar os referidos benefícios, pois a implementação do USAR original seria um processo difícil dado o excesso de demonstrações auxiliares e das linhas que cada uma delas contempla. Desta forma, conclui-se que a investigação profunda sobre o USAR, permitiu a sua adaptação às necessidades do restaurante *O Pinote*, tendo-se procedido à adaptação das demonstrações auxiliares detalhadas e à adoção de um plano de contas analítico ajustado, os quais facilitam a tomada de decisão dos gestores através da análise dos documentos apresentados pela contabilidade de gestão.

6.2.Limitações do estudo

A primeira limitação, considerada um desafio, é a complexidade das operações de restauração e *F&B*, porque a implementação de diferentes procedimentos pode revelar-se difícil dadas as características específicas do setor de atividade: matérias-primas perecíveis, mão de obra intensiva, baixos salários e conhecimento reduzido sobre a gestão do restaurante. Outra limitação do estudo foi a escassez de informação sobre contabilidade de gestão na restauração, designadamente a dificuldade em diversificar as fontes bibliográficas e indicar autores que estudem a temática.

Para além das limitações mencionadas, a presente investigação é um estudo de caso, pelo que existe a limitação da representatividade da amostra (apenas um restaurante em estudo), o que significa que os seus resultados e conclusões encontram-se ainda numa fase inicial da investigação sobre a contabilidade de gestão em restauração.

6.3.Propostas para a investigação futura

Tendo por base as conclusões apresentadas, e também as limitações apontadas, emerge a necessidade de aumentar o número de estudos nesta área de investigação.

Constituindo este estudo o início de um processo de investigação algumas sugestões para investigação futura passam pela aplicação do USAR adaptado a restaurantes da mesma dimensão e características, ou até a restaurantes de dimensão e características diferentes, no sentido da generalização dos resultados aqui obtidos.

Outra proposta de investigação futura, é o estudo do desempenho dos restaurantes através de técnicas e indicadores de gestão hoteleira, pois não são contemplados no USAR e são uma prática apreciada pelos gestores da restauração.

Referências Bibliográficas

- Abranja, N., Almeida, M., & Almeida, A. E. (2019). *Gestão do Alojamento, Receção e Housekeeping* (1 ed.). Lidel.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 271–301. <https://doi.org/10.1506/VJR6-RP75-7GUX-XH0X>
- Araújo, J. (2012). *Uma caracterização do setor dos Restaurantes e Similares em Portugal* [Relatório de estágio de mestrado, Universidade de Coimbra, Repositórios Académicos e Científicos - Universidade de Coimbra]. [https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/18758/1/Uma caracterização do setor dos Restaurantes e Similares em .pdf](https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/18758/1/Uma%20caracteriza%C3%A7%C3%A3o%20do%20setor%20dos%20Restaurantes%20e%20Similares%20em%20.pdf)
- Banco de Portugal. (2021). *Quadros do Setor 56 - Restauração e similares: 2019*. <https://www.bportugal.pt/QS/qsweb/Dashboards>
- Benbasat, I., Goldstein, D. K., & Mead, M. (1987). The Case Research Strategy in Studies of Information Systems. *MIS Quarterly*, 11(3), 369–386. <https://doi.org/https://doi.org/10.2307/248684>
- Borges, A., Azevedo Rodrigues, J., & Rodrigues, R. (2021). *Elementos de Contabilidade Geral* (21 ed.). Áreas Editora.
- Bragg, S. M. (2018). *Hospitality accounting: a financial and managerial accounting reference* (2nd ed.). AccountingTools.
- Campos, F., Gomes, C., & Lima Santos, L. (2020). Análise Comparativa do USALI, USAR e USFRS. *Tourism and Hospitality International Journal*, 14(1), 91–113.
- Cavalcanti, B., Castro, D., & Cavalcanti, L. (2019). Inovação tecnológica e a formação de preços. *Revista de Administração Unimep*, 17(2), 127–143.
- Chatterjee, A. (2020, December 14). *Como calcular o custo dos alimentos em restaurantes? / Fórmula de percentagem do custo dos alimentos*. Waiterio. <https://www.waiterio.com/pt/como-calculer-o-custo-dos-alimentos-em-restaurantes-formula-de-percentagem-do-custo-dos-alimentos/>
- Ciotti, M., Ciccozzi, M., Terrinoni, A., Jiang, W. C., Wang, C. Bin, & Bernardini, S. (2020).

- The COVID-19 pandemic. *Critical Reviews in Clinical Laboratory Sciences*, 57(6), 365–388. <https://doi.org/10.1080/10408363.2020.1783198>
- Daniel, A., & Fernandes, G. (2021, June). A importância económica do turismo em Portugal e no mundo e o impacto Covid. *XIX Encontro Internacional AECA [Documento de Conferência]*. <https://www.researchgate.net/publication/352737380>
- Danis, L. (2021). *Five Financial and Operational Metrics You Ought to Know*. Restaurant Owner. <https://www.restaurantowner.com/public/Five-Financial-and-Operational-Metrics-You-Ought-to-Know.cfm>
- Dasilas, A., & Papasyriopoulos, N. (2015). Corporate governance, credit ratings and the capital structure of Greek SME and large listed firms. *Small Business Economics*, 45(1), 215–244. <https://doi.org/10.1007/s11187-015-9648-y>
- Davis, B., Lockwood, A., Alcott, P., & Pantelidis, I. S. (1998). Food and Beverage Management. In 3th (Ed.), *Food and Beverage Management*. Elsevier Butterworth-Heinemann. <https://doi.org/10.4324/9781315563374>
- Degryse, H., de Goeij, P., & Kappert, P. (2012). The impact of firm and industry characteristics on small firms' capital structure. *Small Business Economics*, 38(4), 431–447. <https://doi.org/10.1007/s11187-010-9281-8>
- DiPietro, R. (2017). Restaurant and foodservice research. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 29(4), 1203–1234. <https://doi.org/10.1108/ijchm-01-2016-0046>
- Dittmer, P., & Keefe III, J. (2009). *Principles of food, beverage, and labor cost controls* (9th ed.). John Wiley & Sons, Inc.
- Espinosa, T. B., Manfugás, J. M. E., & Bending, B. R. (2016). El menú de un restaurante, su evaluación e incidencia en la satisfacción del cliente externo. *Revista Científica ECOCIENCIA*, 3(1), 1–25.
- Eurostat. (2021). *Industry, trade and services: tourism (tour): annual data on tourism industries*. <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/data/database>
- Ferreira, P. (2015). *Custos , Controlo e Qualidade no Serviço F & B No Hotel Meliã Madeiram Mare* [Relatório de Estágio de Mestrado, Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo, Repositório da Universidade do Algarve]. <https://sapientia.ualg.pt/handle/10400.1/8105>

- Garrigues. (2021). *Sistema Fiscal*. Aicep Portugal Global. <https://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/SistemaFiscal/Paginas/SistemaFiscal.aspx>
- Gonçalves, M. (2018). *A importância do departamento de F&B na satisfação final do cliente, na Hotelaria* [Relatório de estágio de mestrado, Escola Superior de Hotelaria e Turismo do Estoril, RCAAP - Repositórios Científicos de Acesso Aberto de Portugal]. https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/32687/1/2018.04.028_.pdf
- GRUBBRR. (2021, November 15). *How to Increase Restaurant Seat Turnover Rate*. <https://grubrr.com/increase-seat-turnover-rates/>
- Heo, C. Y. (2016). Is RevPASH the best performance indicator for restaurant revenue management. *Proceedings of the 14th Asia-Pacific Council on Hotel, Restaurant and Institutional Education [Conference Paper]*. https://arodes.hes-so.ch/record/1788/files/Heo_RevPASHbestperformance_2016.pdf
- Heo, C. Y. (2017). New performance indicators for restaurant revenue management: ProPASH and ProPASM. *International Journal of Hospitality Management*, 61, 1–3. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2016.10.005>
- Hwang, J. (2008). Restaurant Table Management to Reduce Customer Waiting Times. *Journal of Foodservice Business Research*, 11(4), 334–351. <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/15378020802519603>
- Instituto Nacional de Estatística (Ed.). (2021). *Estatísticas do Turismo - 2020*. https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=473148906&DESTAQUESmodo=2
- IPDT. (2020, September 11). *O emprego no setor do turismo em Portugal*. <https://www.ipdt.pt/o-emprego-no-setor-do-turismo-em-portugal/>
- Jong, A., Kabir, R., & Nguyen, T. T. (2008). Capital structure around the world: The roles of firm- and country-specific determinants. *Journal of Banking and Finance*, 32(9), 1954–1969. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2007.12.034>
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (1993). *O controlo de gestão – ao serviço da estratégia e dos gestores* (2 ed.). CIFAG.
- Jung, H. II. (2018). *Restaurant Financial Management: A Practice Approach* (1st ed.). Apple Academic Press.

- Jus, N., & Misrahi, T. (2021). *Global Economic Impact and Trends 2021*. <https://wttc.org/Portals/0/Documents/Reports/2021/Global Economic Impact and Trends 2021.pdf>
- Khémiri, W., & Noubbigh, H. (2018). Determinants of capital structure: Evidence from sub-Saharan African firms. *Quarterly Review of Economics and Finance*, 70, 150–159. <https://doi.org/10.1016/j.qref.2018.04.010>
- Kimes, S. E. (1999). Implementing restaurant revenue management. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 40(3), 16–1. <https://doi.org/10.1177/001088049904000315>
- Kwong, L. Y. L. (2005). The application of menu engineering and design in Asian restaurants. *International Journal of Hospitality Management*, 24(1), 91–106. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2004.05.002>
- Lebruto, S. M., Quain, W., & Ashley, R. A. (1997). Using the contribution margin aspect of menu engineering to enhance financial results. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 9(4), 161–167. <https://doi.org/10.1108/09596119710185846>
- LeBruto, S. M., Quain, W. J., & Ashley, R. A. (1995). Menu engineering: a model including labor. *Hospitality Review*, 13(1), 41–49. <https://digitalcommons.fiu.edu/hospitalityreview/vol13/iss1/5/>
- Lima Santos, L. (2004). *Fluxos de Caixa* (3 ed.). Vida Económica.
- Lima Santos, L., Gomes, C., Faria, A. R., Lunkes, R. J., Malheiros, C., Silva da Rosa, F., & Nunes, C. (2016). *Contabilidade de Gestão Hoteleira* (1 ed.). ATF - Edições Técnicas.
- Lunkes, R. J. (2004). *Manual de contabilidade hoteleira* (1 ed.). Editora Atlas, S.A.
- Matos, I. (2021, April 9). Contribuição das viagens e turismo para o PIB nacional caiu 56,4% em 2020. *Publituris*. <https://www.publituris.pt/2021/04/09/contribuicao-das-viagens-e-turismo-para-o-pib-nacional-caiu-564-em-2020/>
- Moser, F. (2002). *Manual de Gestão de Alimentos e Bebidas* (1 ed.). CETOP.
- Nascimento, S. (2015). *Relatório de Estágio Profissional - Gestão de Alimentos e Bebidas (F&B)* [Relatório de Estágio Profissional, Universidade do Mindelo, Portal do Conhecimento]. <https://core.ac.uk/download/pdf/38682835.pdf>
- National Restaurant Association. (2012). *The Uniform System of Accounts For Restaurants*

- (J. Laube & B. K. Shuster (Eds.); 8th ed.). National Restaurant Association.
- Ogbeide, G.-C. (2014). *Revenue Management, Cost Control, and Financial Analysis in the Hospitality Industry* (1st ed.). Cognella Academic Publishing.
- Oliveira, B. (2018). *Engenharia de Cardápio: aplicação do Método Miller em uma padaria artesanal*. <https://repositorio.ifsc.edu.br/handle/123456789/1004>
- Oliveira, C. (2014). *Conceção do balanced scorecard numa cadeia de restaurantes* [Dissertação de mestrado, ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa, Repositório do ISCTE - IUL]. [https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/10971/1/Tese final - versao final.pdf](https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/10971/1/Tese%20final%20-versao%20final.pdf)
- Pires, P. (2017). *Controlo e Gestão de Custos de Produção – O Caso da Nestlé Portugal, S.A.* [Relatório de estágio de mestrado, Instituto Politécnico de Coimbra, RCAAP - Repositórios Científicos de Acesso Aberto de Portugal]. https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/21106/1/Pedro_Pires.pdf
- Pordata. (2021). *Portugal: Turismo*. Fundação Francisco Manuel dos Santos. <https://www.pordata.pt/Tema/Portugal/Turismo-82>
- Publituris. (2021). Turismo nacional deve crescer 20 a 30% em 2021. *Publituris*. <https://www.publituris.pt/2021/03/30/turismo-nacional-deve-crescer-20-a-30-em-2021/>
- Quintaneiro, J., & Martins, B. (2007). *Demonstração de Resultados*. https://associativismo.cm-vfxira.pt/images/stories/formacao/formacoes/2013/formacao_2013_doc2.2.pdf
- Ramos, D. M., & Costa, C. M. (2017). Turismo: Tendências De Evolução. *PRACS: Revista Eletrônica de Humanidades Do Curso de Ciências Sociais Da UNIFAP*, 10(1), 21–33. <https://doi.org/10.18468/pracs.2017v10n1.p21-33>
- Schmidgall, R. (2011). *Hospitality industry managerial accounting* (T. Eaton (Ed.); 7th ed.). American Hotel & Lodging Education Institute.
- Silva, A. (2019). *A literacia financeira dos gestores/empresários como um dos determinantes da estrutura de capitais na indústria têxtil e no setor da hotelaria e na restauração do norte de Portugal* [Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico de Bragança, Bibliotecas digital ipb]. https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/20513/1/Silva_Ana.pdf

- Sysco. (2015). *Profit Magic*. <https://www.sysco.com/dam/jcr:d2e902dd-2817-42ac-abae-f869ccdd20cb/Profit Magic.pdf>
- Teixeira, S. (2011). *Gestão das Organizações* (2 ed.). Verlag Dashöfer.
- Teperek, A., & Lima Santos, L. (2021). The economic impacts of tourism in the equatorials countries. *Proceedings Book - International Tourism Congress XIII*.
- TravelBI. (2021). *TURISMO EM NÚMEROS | dezembro 2020*. 0–15. <https://travelbi.turismodeportugal.pt/pt-pt/Documents/Turismo em Portugal/turismo-em-numeros-dez-2020.pdf>
- Turismo de Portugal. (2021, May 5). *Visão Geral*. http://www.turismodeportugal.pt/pt/Turismo_Portugal/visao_geral/Paginas/default.aspx
- Vieira, R., Major, M., & Robalo, R. (2009). Investigação qualitativa em contabilidade. In M. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 129–163). Escolar Editora.
- World Tourism Organization. (2015). *UNWTO Annual Report 2014*. <https://doi.org/10.18111/9789284416905>
- World Tourism Organization. (2016). *UNWTO Tourism Highlights: 2015 Edition*. World Tourism Organization (UNWTO). <https://doi.org/10.18111/9789284416899>
- World Tourism Organization. (2017). *UNWTO Annual Report 2016*. World Tourism Organization (UNWTO). <https://doi.org/10.18111/9789284418725>
- World Tourism Organization. (2018). *UNWTO Tourism Highlights: 2017 Edition*. World Tourism Organization (UNWTO). <https://doi.org/10.18111/9789284419029>
- World Tourism Organization. (2019). *UNWTO Tourism Highlights: 2018 Edition*. UNWTO. <https://doi.org/10.18111/9789284419876>
- World Tourism Organization. (2020). *International Tourism Highlights, 2019 Edition* (UNWTO (Ed.)). <https://doi.org/https://doi.org/10.18111/9789284421152>.
- World Tourism Organization. (2021). *International Tourism Highlights, 2020 Edition*. In *International Tourism Highlights, 2020 Edition*. World Tourism Organization (UNWTO). <https://doi.org/10.18111/9789284422456>
- Yembergenov, R., & Zharylkasinova, M. (2019). Management accounting in the restaurant

business: Organization methodology. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 7(2), 1542–1554. [https://doi.org/10.9770/jesi.2019.7.2\(52\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2019.7.2(52))

Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: Planejamento e métodos* (A. Thorell (Trans.); 4^a ed.). Bookman.

Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications: design and methods* (6^a ed.). SAGE.

Apêndices

Apêndice I – Demonstração dos resultados

	Valores	Percentagens
Vendas:		
Comidas		
Bebidas		
Mercadoria		
Total das vendas		
Custo das vendas:		
Comidas		
Bebidas		
Mercadoria		
Total do custo das vendas		
Gastos com pessoal		
Gestores		
Colaboradores		
Encargos sociais		
Total de gastos com o pessoal		
Custo Primo		
Outros custos controláveis:		
Custos operacionais diretos		
Animação		
<i>Marketing</i>		
Energias, águas e residuais		
Administrativos e gerais		
Manutenção e reparação		
Total de outros custos controláveis		
Resultado controlável		
Custos não controláveis:		
Rendas, impostos e seguros		
Aluguer de equipamento		
Depreciações e amortizações		
Total de custos não controláveis		
Resultado operacional do restaurante		
Custos gerais		
Juros suportados		
Outros rendimentos / custos		
Resultado antes de impostos sobre o rendimento		

Apêndice II – Demonstrações auxiliares detalhadas

1. Vendas de refeições e bebidas por departamento

	Vendas	Percentagem (%)	N.º de clientes	Média de verificação
Por departamento:				
Sala de jantar principal				
<i>Coffee Shop</i>				
Grelhador				
Cafeteria				
Pátio				
<i>Take-Out</i>				
Banquetes				
Total das vendas de refeições e bebidas				

2. Vendas de refeições e bebidas por período de refeição

	Valor	%	N.º de clientes	Média de controlo
Por período de refeição:				
Pequeno-almoço				
Almoço				
Jantar				
Total sala de jantar				
Banquetes				
Total sala de jantar e banquetes				
			N.º de transações	Transação média
<i>Take-Out</i>				
<i>Catering exterior</i>				
Total das vendas de refeições e bebidas				

3. Vendas de bebidas por tipo

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Por tipo de bebida:				
Licor				
Cerveja de garrafa				
Cerveja de pressão				
Vinho				
Total das vendas de bebidas				

4. Vendas de bebidas por localização

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Por localização:				
Bar principal				
Serviço de bar				
Sala de jantar				
Grelhador				
Pátio				
Banquetes				
Total das vendas de bebidas				

5. Vendas das mercadorias

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Vendas das mercadorias				
<i>T-shirt</i> e chapéus				
Presentes e novidades				
Doces e pastilhas				
<i>Vending</i> e <i>gaming</i>				
Total de vendas das mercadorias				
Custo das vendas das mercadorias				
<i>T-shirt</i> e chapéus				
Presentes e novidades				
Doces e pastilhas				
<i>Vending</i> e <i>gaming</i>				
Custo total das mercadorias vendidas				

6. Outros rendimentos operacionais

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Outros rendimentos operacionais:				
Arrendamento de salas de banquete				
Banquete e <i>catering</i> - aluguer de equipamento (valor líquido)				
Banquete e <i>catering</i> - outros rendimentos (valor líquido)				
Quebra (cartões de oferta não utilizados)				
Vendas à consignação (valor líquido)				
Taxas de admissão (cover charges)				
Descontos sobre produtos				
Taxas de serviço (valor líquido)				
Comissões de máquinas de <i>vending</i>				
Total de outros rendimentos operacionais				

7. Custo das refeições

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Vendas de refeições				
Custo das refeições:				
Carnes				
Mariscos				
Aves				
Frutas				
Padaria				
Laticínios				
Mercearia e produtos secos				
Bebidas não alcoólicas				
Custo total das refeições				

8. Custo das refeições e bebidas não alcoólicas

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Vendas				
Comida (apenas comida)				
Bebidas não alcoólicas				
Total das vendas				
Custo da comida:				
Carnes				
Mariscos				
Aves				
Frutas				
Padaria				
Laticínios				
Mercearia e produtos secos				
Total do custo da comida				
Custo das bebidas não alcoólicas				
Custo total dos alimentos e bebidas não alcoólicas				

9. Custo com refeições dos colaboradores – Por refeição servida

	Período	
	Valor	%
Por refeição servida:		
Venda de refeições (a clientes)		
Custo das refeições consumidos		
Dedução do custo das refeições dos colaboradores		
Custo das refeições (ajustado)		
Custos com refeições dos colaboradores		

10. Custo com refeições dos colaboradores – Por percentagem de desconto concedida

	Período
Por percentagem de desconto concedida:	
Desconto das refeições dos colaboradores	
Média do custo das refeições (em %)	
Custo estimado das refeições dos colaboradores	

11. Custo com refeições dos colaboradores – Descontos em refeições reportados em vendas brutas

	Período	
	Valor	%
Venda de refeições (a clientes)		
Custo das refeições consumidas		
Dedução do custo das refeições dos colaboradores		
Custo das refeições (ajustado)		
Custos com refeições dos colaboradores		

12. Custo das cortesias da gerência por percentagem de desconto concedida

	Período	
	Valor	%
Por percentagem de desconto concedida:		
Valor das cortesias da gerência		
Média do custo das refeições (em %)		
Custo estimado das cortesias da gerência		
	Valor	%
Venda de refeições (a clientes)		
Custo das refeições consumidas		
Dedução do custo das cortesias da gerência		
Custo das refeições (ajustado)		
Valor das cortesias da gerência		

13. Custo das cortesias da gerência pelo valor dos descontos

	Período	
	Valor	%
Pelo valor dos descontos:		
Venda de refeições (a clientes)		
Valor dos descontos em refeições		
Vendas brutas		
Custo das refeições		
Valor das cortesias da gerência		

14. Custo de consumíveis de bar

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Vendas de bebidas:				
Licor				
Cervejas				
Vinho				
Total das vendas de bebidas				
Custo das bebidas:				
Licor				
Consumíveis de bar				
Cervejas				
Vinho				
Total do custo das bebidas				

15. Custos de mão de obra num restaurante com serviço completo

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Restaurante com serviço completo				
Gestores				
Diretor-geral				
Assistentes de direção				
Estagiários				
Total do custo com os gestores				
Pessoal				
Cozinha				
Cozinheiros principais				
Cozinheiros ajudantes				
Pessoal de ligação entre cozinha e sala de refeições (expo)				
Lavadores de louça				
Total do custo com cozinha				
Sala de refeições				
Anfitrião / Anfitriã				
Empregados de bar				
Empregados de mesa				
Assistentes de mesa				
Caixas				

Total do custo com sala de refeições				
Catering / Banquetes / Entregas				
Cozinha				
Serviço				
Entrega				
Total do custo com catering / banquetes / entregas				
Administrativo				
Contabilidade				
Marketing				
Total do custo administrativo				
Total do custo com o pessoal				
Total do custo de mão de obra				

16. Custos de mão de obra num restaurante com serviço limitado

Restaurante com serviço limitado	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Gestores				
Diretor-geral				
Assistentes de direção				
Estagiários				
Total do custo com os gestores				
Pessoal				
Cozinheiros “fritadores”				
Cozinheiros “grelhadores”				
Cozinheiros ajudantes				
Pessoal do balcão				
Caixas do balcão				
Caixas do <i>drive-thru</i>				
Total do custo com o pessoal				
Total de mão-de-obra				

17. Custos operacionais diretos

Custos operacionais diretos	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Custos do transporte da comida e bebidas				
Banquetes e catering				
Utensílios do bar				
Materiais de limpeza				
Subcontratação de limpeza				
Aluguer de equipamento				
Flores e decorações				
<i>Amenities</i>				
Utensílios de cozinha				
Lavandaria e limpeza a seco				
Toalhas				
Cartas de restaurante e bebidas				
Outros				
Papel e embalagem				
Estacionamento				
Fardas				
Utensílios de mesa				
Total de custos				

18. Animação

Animação	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Serviços de áudio				
Músicos				
Animadores				
Refeições servidas aos músicos e animadores				
Taxas de licenciamento em relação à música				
Serviços de televisão				
Total de custos				

19. Marketing

Marketing	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Publicidade				
<i>Marketing</i> direto				
Relações públicas				
Pesquisa				
Outros				
Total de custos				

20. Energias, águas e residuais

Energias, águas e residuais	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Água				
Eletricidade				
Gás				
Gasóleo				
Outros fluidos				
Saneamento				
Total de custos				

21. Administrativos e gerais

Administrativos e gerais	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Artigos de papelaria e impressões				
Comissões bancárias				
Comissões cartões de crédito				
Comissões de auditoria e de contabilidade				
Correspondência				
Despesas de representação				
Excedentes ou escassez de caixa				
Formação				
Honorários				
Telecomunicações				
Licenças				
Informática				
Provisões para cobranças duvidosas				
Segurança				
Subcontratação				

Transportes de colaboradores				
Verificação de contas correntes e cobranças				
Outros				
Total de custos				

22. Manutenção e reparação

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Manutenção e reparação				
Edifício				
Mobília e equipamento				
Pavimentos				
Outros				
Total de custos				

23. Rendas, impostos e seguros

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Rendas, impostos e seguros				
Renda - montante fixo				
Renda - percentagem				
Renda - espaços estacionamento				
Renda do terreno				
Manutenção áreas comuns				
Seguro de edifícios e recheio				
Outras impostos municipais				
Impostos sobre propriedade				
Impostos imobiliários				
Total de custos				

24. Aluguer de equipamentos

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Aluguer de equipamentos				
Aluguer de equipamentos de cozinha				
Aluguer de pontos de venda				
Aluguer de computadores				
Aluguer de outros equipamentos				
Total de custos				

25. Depreciações e amortizações

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Depreciações e amortizações				
Amortização de arrendamentos				
Amortização de melhorias em arrendamentos				
Depreciação de edifícios				
Depreciação de mobiliário e equipamentos				
Total de custos				

26. Custos gerais

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Custos gerais				
Comparticipação do restaurante				
Comparticipação nos encargos de gestão				
Total de custos				

27. Juros

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Juros				
Em dívidas correntes				
Em dívidas de longo prazo				
Outros				
Total de custos				

28. Outros rendimentos / custos

	Período		Acumulado	
	Valor	%	Valor	%
Outros rendimentos / custos				
Vendas de gorduras e resíduos				
Ganhos e perdas em alienação de ativos				
Salário do agente				
Total de custos				

Apêndice III – Balanço

		Valores
Ativos		
Ativos correntes:		
Dinheiro em caixa		
Dinheiro em bancos		
Contas a receber (líquidas de provisões)		
Inventário de alimentos		
Inventário de bebidas		
Inventário de fornecimentos		
Adiantamentos a fornecedores		
Total de ativos correntes		
Propriedade e equipamentos:		
Benfeitorias em propriedades arrendadas		
Móveis, utensílios e equipamento		
Utensílios de mesa e de cozinha		
(-) Amortização e depreciação acumuladas		
Total de bens e equipamentos - líquidos		
Total de ativos		
Passivo e capital próprio		
Passivos correntes:		
Contas a pagar		
Impostos sobre salários a pagar		
Impostos sobre vendas a pagar		
Cartões de oferta a pagar		
Acréscimos de despesas		
Adiantamentos de clientes		
Empréstimos de curto-prazo		
Total dos passivos correntes		
Dívidas aos acionistas (sócios)		
Empréstimos de longo prazo		
Total do passivo		
Capital próprio (sociedade anónima):		
Ações ordinárias		
Pago em capital		
Ganhos retidos		
Total de capital próprio		
Capital próprio:		
Contas de capital		
Sócio A		
Sócio B		
Total de capital próprio		
Total do passivo e capital próprio		

Apêndice IV – Demonstração dos fluxos de caixa

	Valores
Fluxo de caixa das atividades operacionais:	
Dinheiro recebido dos clientes	
Dinheiro pago aos fornecedores	
Dinheiro pago aos colaboradores	
Dinheiro pago por outras despesas de funcionamento	
Dinheiro líquido proveniente de atividades operacionais	
Fluxo de caixa das atividades de investimento:	
Receitas da venda de equipamentos	
Pagamentos em dinheiro para melhoramentos no arrendamento	
Pagamento de adiantamento na compra de equipamento	
Dinheiro líquido utilizado em atividades de investimento	
Fluxo de caixa das atividades de financiamento:	
Empréstimos líquidos a partir de linhas de crédito	
Reembolso da nota a pagar	
Dividendos (distribuições) pagos (aos acionistas, sócios, membros)	
Fluxo de caixa líquido proporcionado pelas atividades de financiamento	
Aumento (diminuição) líquido em dinheiro e equivalentes de dinheiro	
Dinheiro e equivalentes a dinheiro, início do período	
Dinheiro e equivalentes a dinheiro, fim do período	

Apêndice V – Pedido de colaboração para entrevista

Exmos. Srs.,

O meu nome é Filipa Campos, sou estudante do curso de mestrado em Gestão e Direção Hoteleira da Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar, do Politécnico de Leiria e, atualmente, estou a elaborar a minha dissertação de mestrado sobre a utilização de um sistema de contabilidade de gestão aplicado ao setor da restauração, mais concretamente, o uso do USAR, que significa sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes, sob a orientação do Professor Doutor Luís Lima e Santos e coorientação da Professora Doutora Conceição Gomes.

Este estudo contempla a análise da contabilidade de gestão e a possibilidade de implementação do USAR nas empresas de restauração, de micro / pequena dimensão e gestão independente, como o objetivo de contribuir para o um melhor controlo de rendimentos e custos ao nível do caixa, da comida, da bebida e da mão de obra. Este controlo permitirá obter informações simples e ajudará a melhorar a tomada de decisão em todos os níveis hierárquicos da empresa, sejam gestores ou colaboradores.

Para tal, muito gostaria de ouvir as suas opiniões, de forma a fundamentar os resultados a alcançar neste estudo. Assim sendo, venho por este meio pedir a vossa colaboração para a realização de uma entrevista que terá a duração prevista entre 10 a 15 minutos, mantendo-se o anonimato dos inquiridos.

É de elevada relevância a vossa colaboração para conseguir concluir este estudo com sucesso, cujos resultados serão partilhados com a empresa.

Com os melhores cumprimentos,

Filipa Campos

Apêndice VI – Guiões de entrevista

Entrevista aos Gestores

Objetivos específicos	Questões Orientadoras
<p>Validação da entrevista:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Validar a entrevista. 2. Motivar o entrevistado. 3. Obter dados profissionais. 4. Obter dados sobre a empresa. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Obter autorização para a gravação da entrevista. 2. Informar o entrevistado sobre os objetivos do estudo, dada a especificidade das operações na restauração, e assegurar que todas as respostas são acertadas e garantir a confidencialidade. 3. Solicitar dados sobre a função que atualmente desempenha na empresa. 4. Solicitar dados sobre a empresa, como o ano de início da atividade e quais os objetivos da empresa.
<p>Perceber a opinião sobre:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. A organização das operações no restaurante. 2. Os custos mais relevantes e importância da análise da carta de restaurante. 3. As técnicas de controlo de gestão utilizadas. 4. O conhecimento do USAR e o impacto que pode ter no dia-a-dia da empresa. 	<p>QE 1. Como é que o restaurante está organizado / dividido em termos de secções? Pode descrever o processo ou quais as tarefas que são executadas em cada uma das secções em que intervém? Faria sentido dispor de outras secções (exemplificar com as secções do USAR original)?</p> <ol style="list-style-type: none"> a. [Se a resposta for sim] perguntar quais. b. [Se a resposta for não] passar para a questão seguinte. <p>QE 2. Acha interessante saber qual o custo de cada prato da ementa? Como é que elaborada a carta de restaurante?</p> <p>QE 3. Como é que são fixados os preços? Gostaria de fazer de outra forma?</p> <p>QE 4. Costumam elaborar orçamentos para o próximo ano?</p> <ol style="list-style-type: none"> a. [Se a resposta for sim] Solicitar o documento. b. [Se a resposta for não] Acharia interessante utilizá-lo no restaurante? <p>QE 5. Acharia interessante a utilização de alguns indicadores (para comparar com anos anteriores ou para comprar com o setor)? Saber quanto é que ganha por hora por cada cliente? Rendimento por cadeira?</p> <p>QE 6. Conhece o USAR - sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes?</p> <ol style="list-style-type: none"> a. [Se a resposta for sim] Como o utiliza? Faz uso de todas os mapas e demonstrações que o USAR proporciona? b. [Se a resposta for não] Conhecendo a organização das operações do restaurante, se pudesse adotava um sistema de informação para aumentar rendimentos e diminuir custos (eficiência) e, portanto, melhorar a lucratividade da empresa? <p>QE 7. Das linhas que constam da demonstração dos resultados, quais as que considera mais importantes e quais as menos importantes? (podem ser dados exemplos com base nas demonstrações auxiliares detalhadas).</p> <p>QE 8. Como é que o USAR ajudaria na gestão diária do restaurante?</p>

Nota: QE: Questão de entrevista.

Entrevista aos Colaboradores

Objetivos específicos	Questões Orientadoras
<p>Validação da entrevista:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Validar a entrevista. 2. Motivar o entrevistado. 3. Obter dados profissionais. 4. Obter dados sobre a empresa. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Obter autorização para a gravação da entrevista. 2. Informar o entrevistado sobre os objetivos do estudo, dada a especificidade das operações na restauração, e assegurar que todas as respostas são acertadas e garantir a confidencialidade. 3. Solicitar dados sobre a função que atualmente desempenha na empresa. 4. Solicitar dados sobre a empresa, como o ano de início da atividade e quais os objetivos da empresa.
<p>Perceber a opinião sobre:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. A organização das operações no restaurante. 2. Os custos mais relevantes e importância da análise da carta de restaurante. 3. As técnicas de controlo de gestão utilizadas. 4. O conhecimento do USAR e o impacto que pode ter no dia-a-dia da empresa. 	<p>QE 1. Como é que o restaurante está organizado / dividido em termos de secções? Pode descrever o processo ou quais as tarefas que são executadas em cada uma das secções em que intervém? Faria sentido dispor de outras secções (exemplificar com as secções do USAR original)?</p> <ol style="list-style-type: none"> a. [Se a resposta for sim] perguntar quais. b. [Se a resposta for não] passar para a questão seguinte. <p>QE 2. Acha interessante saber qual o custo de cada prato da ementa? Como é que elaborada a carta de restaurante?</p> <p>QE 3. Como é que são fixados os preços? Gostaria de fazer de outra forma?</p> <p>QE 4. Costumam elaborar orçamentos para o próximo ano?</p> <ol style="list-style-type: none"> a. [Se a resposta for sim] Solicitar o documento. b. [Se a resposta for não] Acharia interessante utilizá-lo no restaurante? <p>QE 5. Acharia interessante a utilização de alguns indicadores (para comparar com anos anteriores ou para comprar com o setor)? Saber quanto é que ganha por hora por cada cliente? Rendimento por cadeira?</p> <p>QE 6. Conhece o USAR - sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes?</p> <ol style="list-style-type: none"> a. [Se a resposta for sim] Como o utiliza? Faz uso de todas as mapas e demonstrações que o USAR proporciona? b. [Se a resposta for não] Conhecendo a organização das operações do restaurante, se pudesse adotava um sistema de informação para aumentar rendimentos e diminuir custos (eficiência) e, portanto, melhorar a lucratividade da empresa? <p>QE 7. Das linhas que constam da demonstração dos resultados, quais as que considera mais importantes e quais as menos importantes? (podem ser dados exemplos com base nas demonstrações auxiliares detalhadas).</p>

Nota: QE: Questão de entrevista.

Entrevista à contabilista certificada

Objetivos específicos	Questões Orientadoras
<p>Validação da entrevista:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Validar a entrevista. 2. Motivar o entrevistado. 3. Obter dados profissionais. 4. Obter dados sobre a empresa. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Obter autorização para a gravação da entrevista. 2. Informar o entrevistado sobre os objetivos do estudo, dada a especificidade das operações na restauração, e assegurar que todas as respostas são acertadas e garantir a confidencialidade. 3. Solicitar dados sobre a função que atualmente desempenha na empresa. 4. Solicitar dados sobre a empresa, como o ano de início da atividade e quais os objetivos da empresa.
<p>Perceber a opinião sobre:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. O conhecimento do USAR e sobre o impacto que a preparação de demonstrações auxiliares detalhadas podem ter no dia-a-dia da empresa. 2. Como a contabilidade geral pode proporcionar informação sobre os custos mais relevantes. 3. As técnicas de controlo de gestão utilizadas. 	<p>QE 1. Conhece o USAR - sistema uniforme de contas aplicado aos restaurantes?</p> <ol style="list-style-type: none"> a. [Se a resposta for sim] como utilizam este sistema no restaurante <i>O Pinote</i>? Utiliza todas as funcionalidades que o USAR oferece? b. [Se a resposta for não] Utilizam a contabilidade analítica para registar a informação? Atendendo ao atual funcionamento da empresa, se tivesse conhecimento de um sistema de contabilidade de gestão que melhorasse a análise contabilística da mesma utilizaria? <p>QE 2. De que forma os custos e os rendimentos são registados e analisados?</p> <p>QE 3. Para si, faria sentido acrescentar outras secções ao restaurante (exemplificar com as demonstrações apresentadas no USAR original)?</p> <ol style="list-style-type: none"> a. [Se a resposta for sim] apresentar as demonstrações auxiliares detalhadas. Será que todos os itens aqui apresentados são necessários? b. [Se a resposta for não] apresentar a demonstração dos resultados, a demonstração do rendimento (por tipo de refeição, por sala) e a demonstração do custo da comida. Será que todos os itens aqui apresentados são necessários? <p>QE 4. Será que a implementação do USAR facilita o tratamento do rendimento e dos custos assim como o controlo dos custos do restaurante? Ou noutro aspeto? Considera que a implementação do USAR no restaurante é um processo simples ou poderão surgir alguns problemas?</p>

Nota: QE: Questão de entrevista.

Apêndice VII – Respostas às entrevistas

Entrevista à colaboradora N. 01

QE	Respostas à entrevista
Função / funções	Desde a cozinha à sala, a lavar loiça e descascar batatas. Acho que sou a única.
QE 1	Cozinha, sala, cafetaria e copa. Cozinho de manhã, atendo os telefones, à hora do almoço ajudo a cozinhar, envio os pratos para a sala, vou à sala quando for preciso atender os clientes e ajudo quando existe mais trabalho. À tarde estou na preparação dos alimentos a temperar comidas para o dia seguinte, a descascar batatas e a fazer doces. Acho que está bom, só acho que existe demasiados frigoríficos.
QEA Como é que organizaria?	Organizaria melhor a nível do controlo de entradas e saídas dos produtos. Acho que não há um controlo muito grande daquilo que entra e que sai. Se fosse eu escreveria todos os alimentos que tenho na arca e no frigorífico, e até mesmo para o nosso almoço para não estragar. Acho que os gestores não funcionam desta forma.
QE 2	Sim. Penso que faria sentido. Ao nível da carta de restaurante, um dos requisitos de compra deve ser comprar pratos do dia a dia que sejam económicos, mas que tenham qualidade. Ao fim de semana tem mais a ver com a comida que vendemos - mais comida tradicional e grelhados.
QE 3	Não sei como é que o gestor faz. No dia a dia com certeza que ele faz isso, porque conversamos sobre pratos que podem sair caros para servir em menu.
QE 4	Eu não, mas a administração penso que sim. Considero mais importante um o controlo do prato no dia a dia. Num restaurante deste tipo não parece que faça sentido mesmo que não tenha conhecimento. Não sabes se vais ter grupos de maior ou menor dimensão por isso o orçamento não faz sentido. Para termos mais receitas poderíamos apostar numa publicidade nas redes e atingir um objetivo ao final do ano.
QE 5	Sim, acho que deveríamos de apostar nisso e também numa coisa que divulgasse mais o restaurante.
QE 6	Não. Sim. Havia coisas que eu mudava. Ver o que temos e não temos para melhorar a rentibilidade.
QE 7	O mais importante será a comida e a bebida e depois a parte dos custos totais de mão de obra. Os custos de ocupação e aluguer de equipamentos não considero importante. Demonstrações auxiliares detalhadas: Vendas de refeições e bebidas por departamento – deixaria apenas cafetaria e sala; os períodos de refeição estão bem; custo das refeições – distinguia a peixe dos mariscos e colocaria o pão também; custos das bebidas – os licores incluiria os <i>whiskies</i> e bagaceiras; no serviço de bar só temos um bar que é a cafetaria / <i>snack-bar</i> ; mercadorias não temos nada, mas defendo a oferta a clientes habituais como forma de lembrança; acho que investiria nisso e até é de baixo custo.

Nota: QE: Questão de entrevista; QEA: Questão de entrevista adicional.

Entrevista à colaboradora N. 2

QE	Respostas à entrevista
Função / funções	Cozinheira.
QE 1	Tem a secção da cafetaria, da cozinha, do restaurante e o armazém. Cafetaria – cafés, bebidas, sandes e petiscos; cozinha – faz os petiscos e sandes que vão para a cafetaria, a comida que sai para o restaurante e para o <i>take-away</i> ; restaurante - servir à mesa e atender o cliente da melhor maneira possível e com melhor qualidade possível; armazém – onde nós armazenamos tudo, como bebidas, batatas, aguardentes, massa, arroz feijão, carnes, entre ou outros. Faz-nos falta uma esplanada
QE 2	Sim. Não sou eu que estou dentro desse assunto, mas penso que seja interessante. Não sei como é elaborada a ementa.
QE 3	Não sei.
QE 4	Não sei. Isso é mais os patrões, não sei realmente como isso é feito. Sim, porque poderíamos ter uma noção mais clara da margem de lucro sobre os produtos.
QE 5	Sim.
QE 6	Não. Acho que era sempre interessante. Quanto mais a empresa ganhasse mais nós (colaboradoras) poderíamos ganhar também.
QE 7	Eu acho que é mais importante aquilo que se compra e o que se vende, deveríamos de ter um maior controlo, logo acho que o mais importante é a comida e a bebida. A animação não é tão importante porque o restaurante recebe mais clientes trabalhadores do que pessoas de lazer. Quanto às demonstrações auxiliares detalhadas – o <i>take-away</i> se pudesse aumentaria as vendas e dinamizava a cafetaria porque estamos num sítio mais isolado e poderia ser melhorado.

Nota: QE: Questão de entrevista.

Entrevista à colaboradora N. 3

QE	Respostas à entrevista
Função / funções	Sou empregada de mesa e trabalho na função de caixa que é receber o dinheiro dos clientes e fazer pagamentos de multibanco.
QE 1	Nós dividimos porque quem desempenha melhor em tais funções é o que fica naquelas funções, pois torna-se melhor para gerir, mas não quer dizer que fica apenas naquela função porque desempenhamos de tudo um pouco. O que não faz sentido agora no restaurante seria a esplanada porque não temos condições para ter uma esplanada organizada e eliminaria o <i>coffee shop</i> .
QE 2	Sim até mesmo no controlo da gestão do restaurante em si. Não sei como é elaborada a carta de restaurante.
QE 3	Não tenho ideia de como se faz, porém, acho que os preços estão adequados ao custo do prato.
QE 4	Acredito que sim porque no final do ano nós fazemos um balanço geral de tudo o que existe no restaurante.
QE 5	Sim eu acho que faz sentido para o equilíbrio de próprio estabelecimento. Eu acho que em qualquer empresa isso é necessário para gerir melhor e pagar aos colaboradores. Mas acredito que não seja fácil de desenvolver, mas penso que só ao início seja difícil depois deixa de ser.
QE 6	Não. Se fosse eu mudaria muitas coisas, como diminuir os custos. Elaborar um sistema de alimentação para não ter tanto desperdício porque eu acho que a área da restauração tem muitos desperdícios. Acho que se fizermos um balanço todos os meses de quanto gasta conseguiria saber qual a semana mais ou menos rentável e reduzir os pratos e o desperdício. Tentar calcular uns quatro ou cinco meses para calcular melhor
QEA E se esse cálculo fosse elaborado semanalmente teria disponibilidade?	Sim, seria útil para ter menos desperdício e acho que é viável para os gestores e teria disponibilidade.
QE 7	As linhas mais importantes são os custos não controláveis porque a gente não consegue controlar o aluguer de equipamentos e os custos de ocupações e esta é a parte mais difícil de ter um controlo do custo total e também do custo da mão de obra. Para mim todas as linhas são importantes pois umas complementam as outras e não podemos desvalorizar nada. Por serviço de refeição incluiria um pequeno-almoço mais eficaz para melhores rendimentos e não temos grandes restaurantes por perto que façam pequeno-almoço.

Nota: QE: Questão de entrevista; QEA: Questão de entrevista adicional.

Entrevista ao gestor N.º1

QE	Respostas à entrevista
Função / funções	Funções de gerir a empresa nas compras, nas vendas, em tudo, basicamente tudo o que faz o gerente e confeciono os alimentos no grelhador.
QE 1	<p>Dividido em duas secções – cafeteria e <i>snack-bar</i> e outra secção de restauração. Basicamente servir cafés, sandes, sumos, imperiais e cervejas. E na restauração é servir comidas e vários pratos.</p> <p>Nestas secções há coisas que nós não temos. Não temos <i>coffee shop</i>, banquetes agora fazemos menos. Por período de refeição poderia acrescentar os lanches e petiscos na altura do verão.</p> <p>Tipo de bebida e localização temos tudo. Não temos mercadorias. Não faz sentido os custos dos colaboradores porque deixamos os nossos colaboradores comerem à vontade. Nos custos de mão de obra retirava assistente de direção. Banquetes e <i>catering</i> tirava, aluguer de equipamentos também. <i>Marketing</i> e publicidade...só temos publicidade no nosso uniforme e se calhar com o futuro deveríamos de ter mais.</p>
QE 2	Os pratos têm vários custos uns mais baratos e outros mais caros. Sei mais ou menos o custo de cada prato, pode haver um ou outro que não saiba, mas geralmente sei. A cartas são elaboradas diariamente com os pratos do dia e existe também prato fixos, que por vezes podem ser alterados de semana a semana ou diariamente quando não há os produtos.
QE 3	Vemos os custos e depois mete-se a percentagem. Em uns produtos mais e noutros menos.
QE 4	Não. Esse trabalho aqui não é feito e neste momento, todos os dias os preços dos produtos estão sempre a alterar, mas se os preços se mantivessem sempre iguais acharia interessante.
QE 5	Neste restaurante isso não é muito interessante, durante a semana as pessoas de trabalho tentam gastar o mínimo.
QE 6	<p>Não conheço.</p> <p>Sim, isso seria interessante adotar um sistema de informação para aumentar rendimentos e diminuir custos.</p>
QE 7	A venda e custos de comida e bebidas. Não temos animação.
QE 8	Eu acho que as coisas têm estado a mudar todos os anos e isso era bom para nos irmos atualizar e não ficar na monotonia e poderia dar uma visão melhor sobre o futuro e das metas a alcançar.

Nota: QE: Questão de entrevista.

Entrevista ao gestor N. 02

QE	Respostas à entrevista
Função / funções	No grelhador, servir à mesa, serviço de balcão na cafetaria, várias funções...
QE 1	Cozinha – confeccionar os alimentos; cafetaria – atender ao balcão, tirar cafés e fazer petiscos; loiça - lavar, limpar e enxugar; restaurante – serviço à mesa... tudo um pouco. Não, da maneira como estamos a trabalhar não, devido à pandemia.
QE 2	Sim. Não, é elaborada, não há critérios para essa elaboração, é tentar diversificar os pratos todas as semanas, exceto quando há pratos fixos.
QEA Existe motivo para o primeiro prato da lista ser o primeiro?	Não.
QE 3	Vê-se o preço de custo da matéria-prima e faz-se o cálculo normal para não perde dinheiro e ganhar algum. Gostaria de fazer de outra forma, através do controlo de compras e nas confeções daquele prato, para saber qual o custo, visto que não existe – ter uma noção mais real dos custos, que são muitos e elevados.
QE 4	Não. Hoje em dia cada vez pior porque não se sabe quando é que o restaurante está fechado e quando é que está aberto devido à pandemia; hoje podemos estar a trabalhar bem e a amanhã já não.
QE 5	Acho que sim e que era um incentivo para nós sabermos como é que poderíamos ganhar mais alguma percentagem naquilo que ganhamos e acho que seria fácil se tivéssemos disponibilidade e um programa que nos ajudasse com isso.
QE 6	Não. Dependendo do valor desse sistema. Se fosse pagar um investimento superior ao benefício não.
QE 7	Primeiro era a mão de obra e o custo de vendas das comidas e bebidas. E talvez os outros custos com manutenção e reparação. As mercadorias não são essenciais para aqui. Quanto às demonstrações auxiliares: manteria tudo por localização; pequeno-almoço se calhar não seria preciso; bebidas por tipo e localização – deixaria igual; custo das refeições – acrescentaria o café e separava o peixe dos mariscos; ao nível dos custos da mão de obra considero ser difícil de distribuir estes custos porque desempenhamos várias funções, mas se assim não fosse não conseguiríamos sobreviver. Animação e o <i>marketing</i> não temos, mas gostaria de ter ambos.
QE 8	Talvez em termos uma margem de lucro maior.

Nota: QE: Questão de entrevista; QEA: Questão de entrevista adicional.

Entrevista à contabilista certificada

QE	Respostas à entrevista
Função / funções	As minhas funções acompanham as tarefas inerente à profissão como: lançamentos contabilísticos, entregas de declaração de IVA, processamento de salários, entre outros.
QE 1	<p>Não, nunca tinha ouvido falar.</p> <p>A contabilidade que utilizamos é mais uma contabilidade financeira porque não nos permite ter os custos tão especificados por opção, tabelas, saber que gastei em carne, vinhos, entre outros. Temos os custos de outras despesas divididas por algumas categorias, mas não por verba especial. Respeitamos o SNC, mas penso que o sistema deverá ser interessante para permitir uma melhor gestão de acordo com as condições do próprio restaurante. Ter logo o sistema e depois a contabilidade faria a integração através das contas financeiras e saber onde podiam ir busca receitas e controlar custos. Ter um olhar sobre o dia a dia do restaurante.</p>
QE 2	<p>A minha opinião é sempre favorável, mas vejo só o problema entre a interação dos gestores com a contabilidade e a partilha de informação deveria ser mais explícita porque nós não estamos lá para saber como é que as coisas funcionam.</p> <p>Através dos planos de contas geral, através da informação que os documentos nos permitem saber. Mas especificamente há coisas que não temos discriminados ao nível de carnes peixes, entre outros. Contudo, no nosso sistema teríamos de criar mais subcontas para fazer essa diferenciação.</p>
QE 3	<p>Para a tipologia de restaurante que é há algumas coisas que não fazem sentido neste restaurante como os banquetes e esplanada.</p> <p>Não faz sentido. Quanto muito ter o <i>take-away</i> separados para ver se existem resultados positivos ou não, para verificar...ter a venda separada poderia dar-nos uma ideia.</p>
QE 4	<p>Sim, penso que sim porque havendo um sistema que nos permite controlar melhor os custos e rendimentos é sempre uma vantagem, saber onde é que estamos a gastar e onde é que eventualmente poderemos poupar e também perceber quais os produtos que apresentam maior rentabilidade; o que poderia aumentar a sua eficiência. Eu penso que a implementação é difícil atendendo ao conhecimento das pessoas eles teriam de ter uma pessoa só a desempenhar essa função de inserir as compras durante algumas horas e se o programa não for muito caro.</p>

Nota: QE: Questão de entrevista.

Apêndice VIII – Alterações ao plano de contas da contabilidade financeira

Plano de contas da contabilidade financeira

61 CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E MATÉRIAS CONSUMIDAS (CMVMC)

611 CMVMC – **mercadorias (DAD_4, DR)**

612 CMVMC – **matérias-primas, subsidiárias e de consumo (DAD_3, DAD_5, DR)**

62 FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS (FSE) (DAD_7, DAD_8, DAD_9, DAD_10, DAD_11)

621 FSE – **subcontratos**

6211 FSE – subcontratos – **aquisições no mercado nacional**

62111 FSE – subcontratos – aquisições no mercado nacional – **IVA dedutível**

621113 FSE – subcontratos – aquisições no mercado nacional – IVA dedutível – **taxa normal**

622 FSE – **serviços especializados**

6221 FSE – serviços especializados – **trabalhos especializados**

62211 FSE – serviços especializados – trabalhos especializados – **aquisições no território nacional**

622111 FSE – serviços especializados – trabalhos especializados – aquisições no território nacional – **IVA dedutível**

6221113 FSE – serviços especializados – trabalhos especializados – aquisições no território nacional – IVA dedutível – **taxa normal**

6223 FSE – serviços especializados – **vigilância e segurança**

62231 FSE – serviços especializados – vigilância e segurança – **aquisições no território nacional**

622311 FSE – serviços especializados – vigilância e segurança – aquisições no território nacional – **IVA dedutível**

6223113 FSE – serviços especializados – vigilância e segurança – aquisições no território nacional – IVA dedutível – **taxa normal**

6224 FSE – serviços especializados – **honorários**

62241 FSE – serviços especializados – honorários – **de residentes no território nacional**

622411 FSE – serviços especializados – honorários – de residentes no território nacional – **IVA dedutível**

6224113 FSE – serviços especializados – honorários – de residentes no território nacional – IVA dedutível – **taxa normal**

6225 FSE – serviços especializados – **comissões**

62251 FSE – serviços especializados – comissões – **de residentes no território nacional**

622516 FSE – serviços especializados – comissões – de residentes no território nacional – **Isentas**

6226 FSE – serviços especializados – **conservação e reparação**

62261 FSE – serviços especializados – conservação e reparação – **aquisições no território nacional**

622611 FSE – serviços especializados – conservação e reparação – aquisições no território nacional – **IVA dedutível**

6226113 FSE – serviços especializados – conservação e reparação – aquisições no território nacional – IVA dedutível – **taxa normal**

623 FSE – materiais

6231 FSE – materiais – **ferramentas e utensílios de desgaste rápido**

62311 FSE – materiais – ferramentas e utensílios de desgaste rápido – **aquisições no território nacional**

623111 FSE – materiais – ferramentas e utensílios de desgaste rápido – aquisições no território nacional – **IVA dedutível**

6231113 FSE – materiais – ferramentas e utensílios de desgaste rápido – aquisições no território nacional – IVA dedutível – **taxa normal**

6233 FSE – materiais – **material de escritório**

62331 FSE – materiais – material de escritório – **aquisições no território nacional**

623311 FSE – materiais – material de escritório – aquisições no território nacional – **IVA dedutível**

6233113 FSE – materiais – material de escritório – aquisições no território nacional – IVA dedutível – **taxa normal**

624 FSE – energia e fluidos

6241 FSE – energia e fluidos – **eletricidade**

62411 FSE – energia e fluidos – eletricidade – **aquisições no território nacional**

624111 FSE – energia e fluidos – eletricidade – aquisições no território nacional – **IVA dedutível**

6241111 FSE – energia e fluidos – eletricidade – aquisições no território nacional – IVA dedutível – **taxa reduzida**

6241112 FSE – energia e fluidos – eletricidade – aquisições no território nacional – IVA dedutível – **taxa intermédia**

6241113 FSE – energia e fluidos – eletricidade – aquisições no território nacional – IVA dedutível – **taxa normal**

6242 FSE – energia e fluidos – **combustíveis**

62421 FSE – energia e fluidos – combustíveis – **aquisições no território nacional**

624212 FSE – energia e fluidos – combustíveis – aquisições no território nacional – **restantes combustíveis**

6242121 FSE – energia e fluidos – combustíveis – aquisições no território nacional – restantes combustíveis – **IVA dedutível**

62421213 FSE – energia e fluidos – combustíveis – aquisições no território nacional – restantes combustíveis – IVA dedutível – **taxa normal**

6243 FSE – energia e fluidos – **água**

62431 FSE – energia e fluidos – água – **aquisições no território nacional**

624311 FSE – energia e fluidos – água – aquisições no território nacional – **IVA dedutível**

6243111 FSE – energia e fluidos – água – aquisições no território nacional – IVA dedutível – **taxa reduzida**

6243116 FSE – energia e fluidos – água – aquisições no território nacional – **Isenta de IVA**

625 FSE – deslocações, estadas e transportes

6253 FSE – deslocações, estadas e transportes – **transportes de mercadorias**

62531 FSE – deslocações, estadas e transportes – transportes de mercadorias – **aquisições no território nacional**

625311 FSE – deslocações, estadas e transportes – transportes de mercadorias – aquisições no território nacional – **IVA dedutível**

6253113 FSE – deslocações, estadas e transportes – transportes de mercadorias – aquisições no território nacional – IVA dedutível – **taxa normal**

626 FSE – serviços diversos

6261 FSE – serviços diversos – **rendas e alugueres**

62614 FSE – serviços diversos – rendas e alugueres – **Isento de IVA**

6262 FSE – serviços diversos – comunicação

62621 FSE – serviços diversos – comunicação – IVA dedutível

626213 FSE – serviços diversos – comunicação – IVA dedutível – taxa normal

6263 FSE – serviços diversos – seguros

62631 FSE – serviços diversos – seguros – aquisições no território nacional

626316 FSE – serviços diversos – seguros – aquisições no território nacional – Isentos

6263136 FSE – serviços diversos – seguros – aquisições no território nacional – Isentos – outros seguros

6266 FSE – serviços diversos – despesas de representação

62661 FSE – serviços diversos – despesas de representação – aquisições no território nacional

626612 FSE – serviços diversos – despesas de representação – aquisições no território nacional – IVA excluído de dedução

6267 FSE – serviços diversos – limpeza, higiene e conforto

62671 FSE – serviços diversos – limpeza, higiene e conforto – aquisições no território nacional

626711 FSE – serviços diversos – limpeza, higiene e conforto – aquisições no território nacional – IVA dedutível

6267113 FSE – serviços diversos – limpeza, higiene e conforto – aquisições no território nacional – IVA dedutível – taxa normal

63 GASTOS COM O PESSOAL (DAD_6, DAD_7, DAD_9, DR)

631 Gastos com o pessoal – remunerações dos órgãos sociais

6311 Gastos com o pessoal – remunerações dos órgãos sociais – sujeitos a IRS

63111 Gastos com o pessoal – remunerações dos órgãos sociais – sujeitos a IRS – ordenado base

632 Gastos com o pessoal – remunerações do pessoal

6321 Gastos com o pessoal – remunerações do pessoal – sujeitos a IRS

63211 Gastos com o pessoal – remunerações do pessoal – sujeitos a IRS – ordenado base

638 Gastos com o pessoal – outros gastos com o pessoal

6381 Gastos com o pessoal – outros gastos com o pessoal – IVA dedutível

63813 Gastos com o pessoal – outros gastos com o pessoal – IVA dedutível – taxa normal

6386 Gastos com o pessoal – outros gastos com o pessoal – isentos

63864 Gastos com o pessoal – outros gastos com o pessoal – isentos – outros

64 GASTOS DE DEPRECIACÃO E DE AMORTIZACÃO (DAD_12, DR)

642 Depreciação – ativos fixos tangíveis

6423 Depreciação – AFT – equipamento básico

68 OUTROS GASTOS (DAD_9, DR)

681 Outros gastos – impostos

6813 Outros gastos – impostos - licenças

69 GASTOS DE FINANCIAMENTO (DAD_13, DR)

691 Gastos de financiamento – juros suportados

71 VENDAS (DAD_4, DR)

711 Vendas – mercadorias

7111 Vendas – mercadorias – em território nacional

71111 Vendas – mercadorias – em território nacional– não isentas de IVA

711113 Vendas – mercadorias – em território nacional – não isentas de IVA – taxa normal

72 PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (DAD_1, DAD_2, DAD_3, DAD_5, DR)

721 Prestações de serviços – serviço A

7211 Prestações de serviços – serviço A – em território nacional

72112 Prestações de serviços – serviço A – em território nacional – taxa intermédia

72113 Prestações de serviços – serviço A – em território nacional – taxa normal

724 Prestações de serviços – comissões

Sugestão de alteração ao plano de contas da contabilidade financeira

61 CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E MATÉRIAS CONSUMIDAS (CMVMC)

611 CMVMC – **mercadorias** (DAD_4, DR)

612 CMVMC – **matérias-primas, subsidiárias e de consumo** (DAD_3, DAD_5, DR)

62 FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS (FSE) (DAD_7, DAD_8, DAD_9, DAD_10, DAD_11)

621 FSE – **subcontratos**

6211 FSE – subcontratos – **Portugal (PT)**

62111 FSE – subcontratos – PT – **IVA dedutível**

621113 FSE – subcontratos – PT – IVA dedutível – **taxa normal**

622 FSE – **serviços especializados**

6221 FSE – serviços especializados – **trabalhos especializados**

62211 FSE – serviços especializados – trabalhos especializados – **PT**

622111 FSE – serviços especializados – trabalhos especializados – PT – **IVA dedutível**

6221113 FSE – serviços especializados – trabalhos especializados – PT – IVA dedutível – **taxa normal**

6223 FSE – serviços especializados – **vigilância e segurança**

62231 FSE – serviços especializados – vigilância e segurança – **PT**

622311 FSE – serviços especializados – vigilância e segurança – PT – **IVA dedutível**

6223113 FSE – serviços especializados – vigilância e segurança – PT – IVA dedutível – **taxa normal**

6224 FSE – serviços especializados – **honorários**

62241 FSE – serviços especializados – honorários – **PT**

622411 FSE – serviços especializados – honorários – PT – **IVA dedutível**

6224113 FSE – serviços especializados – honorários – PT – IVA dedutível – **taxa normal**

6225 FSE – serviços especializados – **comissões**

62251 FSE – serviços especializados – comissões – **PT**

622516 FSE – serviços especializados – comissões – PT – **Isentas**

6226 FSE – serviços especializados – **conservação e reparação**

62261 FSE – serviços especializados – conservação e reparação – **PT**

622611 FSE – serviços especializados – conservação e reparação – PT – **IVA dedutível**

6226113 FSE – serviços especializados – conservação e reparação – PT – IVA dedutível – **taxa normal**

623 FSE – **materiais**

6231 FSE – materiais – **ferramentas e utensílios de desgaste rápido**

62311 FSE – materiais – ferramentas e utensílios de desgaste rápido – **PT**

623111 FSE – materiais – ferramentas e utensílios de desgaste rápido – PT – **IVA dedutível**

6231113 FSE – materiais – ferramentas e utensílios de desgaste rápido – PT – IVA dedutível – **taxa normal**

6233 FSE – materiais – **material de escritório**

- 62331 FSE – materiais – material de escritório – **PT**
- 623311 FSE – materiais – material de escritório – PT – **IVA dedutível**
- 6233113 FSE – materiais – material de escritório – PT – IVA dedutível – **taxa normal**
- 624 FSE – **energia e fluidos**
- 6241 FSE – energia e fluidos – **eletricidade**
- 62411 FSE – energia e fluidos – eletricidade – **PT**
- 624111 FSE – energia e fluidos – eletricidade – PT – **IVA dedutível**
- 6241111 FSE – energia e fluidos – eletricidade – PT – IVA dedutível – **taxa reduzida**
- 6241112 FSE – energia e fluidos – eletricidade – PT – IVA dedutível – **taxa intermédia**
- 6241113 FSE – energia e fluidos – eletricidade – PT – IVA dedutível – **taxa normal**
- 6242 FSE – energia e fluidos – **combustíveis**
- 62421 FSE – energia e fluidos – combustíveis – **PT**
- 624212 FSE – energia e fluidos – combustíveis – PT – **restantes combustíveis**
- 6242121 FSE – energia e fluidos – combustíveis – PT – restantes combustíveis – **IVA dedutível**
- 62421213 FSE – energia e fluidos – combustíveis – PT – restantes combustíveis – IVA dedutível – **taxa normal**
- 6243 FSE – energia e fluidos – **água**
- 62431 FSE – energia e fluidos – água – **PT**
- 624311 FSE – energia e fluidos – água – PT – **IVA dedutível**
- 6243111 FSE – energia e fluidos – água – PT – IVA dedutível – **taxa reduzida**
- 624316 FSE – energia e fluidos – água – PT – **Isenta de IVA**
- 625 FSE – **deslocações, estadas e transportes**
- 6253 FSE – deslocações, estadas e transportes – **transportes de mercadorias**
- 62531 FSE – deslocações, estadas e transportes – transportes de mercadorias – **PT**
- 625311 FSE – deslocações, estadas e transportes – transportes de mercadorias – PT – **IVA dedutível**
- 6253113 FSE – deslocações, estadas e transportes – transportes de mercadorias – PT – IVA dedutível – **taxa normal**
- 626 FSE – **serviços diversos**
- 6261 FSE – serviços diversos – **rendas e alugueres**
- 62614 FSE – serviços diversos – rendas e alugueres – **Isento de IVA**
- 6262 FSE – serviços diversos – **comunicação**
- 62621 FSE – serviços diversos – comunicação – **IVA dedutível**
- 626213 FSE – serviços diversos – comunicação – IVA dedutível – **taxa normal**
- 6263 FSE – serviços diversos – **seguros**
- 62631 FSE – serviços diversos – seguros – **PT**
- 626316 FSE – serviços diversos – seguros – PT – **Isentos**
- 6263136 FSE – serviços diversos – seguros – PT – Isentos – **outros seguros**
- 6266 FSE – serviços diversos – **despesas de representação**
- 62661 FSE – serviços diversos – despesas de representação – **PT**
- 626612 FSE – serviços diversos – despesas de representação – PT – **IVA excluído de dedução**

6267 FSE – serviços diversos – **limpeza, higiene e conforto**

62671 FSE – serviços diversos – limpeza, higiene e conforto – **PT**

626711 FSE – serviços diversos – limpeza, higiene e conforto – PT – **IVA dedutível**

6267113 FSE – serviços diversos – limpeza, higiene e conforto – PT – IVA dedutível – **taxa normal**

63 GASTOS COM O PESSOAL (DAD_6, DAD_7, DAD_9, DR)

631 Gastos com o pessoal – **remunerações dos órgãos sociais**

6311 Gastos com o pessoal – remunerações dos órgãos sociais – **sujeitos a IRS**

63111 Gastos com o pessoal – remunerações dos órgãos sociais – sujeitos a IRS – **ordenado base**

632 Gastos com o pessoal – **remunerações do pessoal**

6321 Gastos com o pessoal – remunerações do pessoal – **sujeitos a IRS**

63211 Gastos com o pessoal – remunerações do pessoal – sujeitos a IRS – **ordenado base**

638 Gastos com o pessoal – **outros gastos com o pessoal**

6381 Gastos com o pessoal – outros gastos com o pessoal – **IVA dedutível**

63813 Gastos com o pessoal – outros gastos com o pessoal – IVA dedutível – **taxa normal**

6386 Gastos com o pessoal – outros gastos com o pessoal – **isentos**

63864 Gastos com o pessoal – outros gastos com o pessoal – isentos – **outros**

64 GASTOS DE DEPRECIACÃO E DE AMORTIZACÃO (DAD_12, DR)

642 Depreciação – **ativos fixos tangíveis (ATF)**

6423 Depreciação – AFT – **equipamento básico**

68 OUTROS GASTOS (DAD_9, DR)

681 Outros gastos – **impostos**

6813 Outros gastos – impostos - **licenças**

69 GASTOS DE FINANCIAMENTO (DAD_13, DR)

691 Gastos de financiamento – **juros suportados**

71 VENDAS (DAD_4, DR)

711 Vendas – **mercadorias**

7111 Vendas – mercadorias – **PT**

71111 Vendas – mercadorias – PT – **não isentas de IVA**

711113 Vendas – mercadorias – PT – não isentas de IVA – **taxa normal**

72 PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (DAD_1, DAD_2, DAD_3, DAD_5, DR)

721 Prestações de serviços – **salas**

7211 Prestações de serviços – salas – **PT**

- 72112 Prestações de serviços – salas – PT – **taxa intermédia**
- 72123 Prestações de serviços – salas – PT – **taxa normal**
- 722 Prestações de serviços – **cafeteria / snack-bar**
- 7221 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – **PT**
- 72212 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – PT – **taxa intermédia**
- 72213 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – PT – **taxa normal**
- 723 Prestações de serviços – **take-away**
- 7231 Prestações de serviços – *take-away* – **PT**
- 72312 Prestações de serviços – *take-away* – PT – **taxa intermédia**
- 72313 Prestações de serviços – *take-away* – PT – **taxa normal**
- 724 Prestações de serviços – **comissões**

Apêndice IX – Sugestão de plano de contas da contabilidade analítica

961 CMVMC

9611 Custos das vendas – **mercadorias (DAD_4, DR)**

96112 Custos das vendas – mercadorias: **cafeteria / *snack-bar***

961121 Custos das vendas – mercadorias – cafeteria / *snack-bar* - **pequeno-almoço**

9611211 Custos das vendas – mercadorias – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – **doces e pastilhas**

961122 Custos das vendas – mercadorias – cafeteria / *snack-bar* - **almoço**

9611221 Custos das vendas – mercadorias – cafeteria / *snack-bar* – almoço – **doces e pastilhas**

961123 Custos das vendas – mercadorias – cafeteria / *snack-bar* - **lanche**

9611231 Custos das vendas – mercadorias – cafeteria / *snack-bar* – lanche – **doces e pastilhas**

961124 Custos das vendas – mercadorias – cafeteria / *snack-bar* - **jantar**

9611241 Custos das vendas – mercadorias – cafeteria / *snack-bar* – jantar – **doces e pastilhas**

9612 Custos das vendas - **MP, subsidiárias e de consumo (DAD_3, DAD_5, DR)**

96121 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo: **salas**

961212 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – **almoço**

9612121 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – **comida**

96121211 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – comida – **entradas**

96121212 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – comida – **sopa e legumes**

96121213 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – comida – **peixes**

96121214 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – comida – **mariscos**

96121215 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – comida – **carnes**

96121216 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – comida – **mercearia e produtos secos**

96121217 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – comida – **sobremesas (doces e frutas)**

96121218 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – comida – **bebidas não alcoólicas**

96121219 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – comida – **café**

9612122 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – **bebidas**

96121221 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – bebidas – **espirituosas**

96121222 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – bebidas – **cerveja**

96121223 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – almoço – bebidas – **vinho**

961214 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – **jantar**

9612141 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – **comida**

96121411 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – comida – **entradas**

96121412 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – comida – **sopa e legumes**

96121413 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – comida – **peixes**

96121414 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – comida – **mariscos**

96121415 Custos das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – comida – **carnes**

- 96121416 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – comida – mercearia e produtos secos
- 96121417 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – comida – sobremesas (doces e frutas)
- 96121418 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – comida – bebidas não alcoólicas
- 96121419 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – comida – café
- 96121420 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – bebidas
- 96121421 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – bebidas – espirituosas
- 96121422 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – bebidas – cerveja
- 96121423 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – salas – jantar – bebidas – vinho
- 961220 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo: cafeteria / snack-bar
- 9612211 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço
- 96122111 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – comida – comida
- 96122115 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – comida – carnes
- 96122116 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – comida – mercearia e produtos secos
- 96122118 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – comida – bebidas não alcoólicas
- 96122119 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – comida – café
- 96122120 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – bebidas
- 96122121 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – bebidas – espirituosas
- 96122122 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – bebidas – cerveja
- 96122123 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – bebidas – vinho
- 961222 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – almoço
- 9612221 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – almoço – comida
- 96122212 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – almoço – comida – sopa e legumes
- 96122215 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – almoço – comida – carnes
- 96122216 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – almoço – comida – mercearia e produtos secos
- 96122217 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – almoço – comida – sobremesas (doces e frutas)
- 96122218 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – almoço – comida – bebidas não alcoólicas
- 96122219 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – almoço – comida – café
- 96122220 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – almoço – bebidas
- 96122221 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – almoço – bebidas – espirituosas
- 96122222 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – almoço – bebidas – cerveja
- 96122223 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – almoço – bebidas – vinho
- 961223 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – lanche
- 9612231 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – lanche – comida
- 96122312 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – lanche – comida – sopa e legumes
- 96122315 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – lanche – comida – carnes
- 96122316 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – lanche – comida – mercearia e produtos secos
- 96122317 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – lanche – comida – sobremesas (doces e frutas)
- 96122318 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – lanche – comida – bebidas não alcoólicas

96122319 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – lanche – comida – café

9612232 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – lanche – bebidas

96122321 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – lanche – bebidas – espirituosas

96122322 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – lanche – bebidas – cerveja

96122323 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – lanche – bebidas – vinho

961224 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – jantar

9612241 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – jantar – comida

96122412 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – jantar – comida – sopa e legumes

96122415 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – jantar – comida – carnes

96122416 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – jantar – comida – mercearia e produtos secos

96122417 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – jantar – comida – sobremesas (doces e frutas)

96122418 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – jantar – comida – bebidas não alcoólicas

96122419 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – jantar – comida – café

9612242 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – jantar – bebidas

96122421 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – jantar – bebidas – espirituosas

96122422 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – jantar – bebidas – cerveja

96122423 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – cafeteria / *snack-bar* – jantar – bebidas – vinho

96123 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo: take-away

961232 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – almoço

9612321 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – almoço – comida

96123212 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – almoço – comida – sopa e legumes

96123213 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – almoço – comida – peixes

96123214 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – almoço – comida – mariscos

96123215 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – almoço – comida – carnes

96123216 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – almoço – comida – mercearia e produtos secos

96123217 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – almoço – comida – sobremesas (doces e frutas)

96123218 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – almoço – comida – bebidas não alcoólicas

9612322 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – almoço – bebidas

96123222 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – almoço – bebidas – cerveja

96123223 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – almoço – bebidas – vinho

961234 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – jantar

9612341 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – jantar – comida

96123412 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – jantar – comida – sopa e legumes

96123413 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – jantar – comida – peixes

96123414 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – jantar – comida – mariscos

96123415 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – jantar – comida – carnes

96123416 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – jantar – comida – mercearia e produtos secos

96123417 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – jantar – comida – sobremesas (doces e frutas)

- 96123418 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – jantar – comida – **bebidas não alcoólicas**
- 9612342 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – jantar – **bebidas**
- 96123422 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – jantar – bebidas – **cerveja**
- 96123423 Custo das vendas – MP, subsidiárias e de consumo – *take-away* – jantar – bebidas – **vinho**

962 FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS (DAD_7, DAD_8, DAD_9, DAD_10, DAD_11)

- 9622 Serviços especializados
 - 96221 Trabalhos especializados (informática)
 - 96223 Vigilância e segurança (segurança)
 - 96224 Honorários
 - 96225 Comissões (comissões bancárias)
 - 96226 Conservação e reparação
 - 962261 Conservação e reparação - **edifício**
 - 962262 Conservação e reparação – **mobília e equipamento**
 - 962263 Conservação e reparação – **pavimento**
- 9623 Materiais
 - 96231 Ferramentas e utensílios de desgaste rápido
 - 962311 Utensílios do bar
 - 962312 Utensílios de cozinha
 - 962313 Toalhas
 - 962314 Cartas de restaurante
 - 962315 Papel e embalagem
 - 962316 Utensílios de mesa
 - 96233 Material de escritório (artigos de papelaria e impressões)
- 9624 Energia e Flúidos
 - 96241 Eletricidade
 - 96242 Combustíveis
 - 962421 Combustíveis - **gás**
 - 962422 Combustíveis - **carvão**
 - 96243 Água
- 9625 Deslocações, estadas e transportes
 - 96253 Transportes de mercadorias
- 9626 Serviços diversos
 - 96261 Rendas e alugueres
 - 96262 Comunicação
 - 96263 Seguros
 - 96266 Despesas de representação
 - 96267 Limpeza, higiene e conforto

962671 1 Materiais de limpeza

962672 2 Flores e decorações

962673 3 Lavandaria

963 GASTOS COM O PESSOAL (DAD_6, DAD_7, DAD_9, DR)

9631 Remuneração dos órgãos sociais

96311 1 Remunerações dos órgãos sociais – gestores

9632 Remuneração do pessoal

96321 1 Remunerações do pessoal – cozinha – cozinheiros

96322 2 Remunerações do pessoal – salas – empregados de mesa

96323 3 Remunerações do pessoal – salas – estagiários

9635 5 Encargos sobre remunerações

96351 1 Encargos sobre remunerações – órgãos sociais

96352 2 Encargos sobre remunerações – pessoal

9638 Outros gastos com o pessoal

96381 1 Outros gastos com o pessoal – fardas

96382 2 Outros gastos com o pessoal – formação

964 GASTOS DE DEPRECIAÇÃO E DE AMORTIZAÇÃO (DAD_12, DR)

9642 2 Depreciação – ativos fixos tangíveis

96423 3 Depreciação – AFT – equipamento básico (mobiliário e equipamento)

968 OUTROS GASTOS (DAD_9, DR)

9681 1 Outros gastos – impostos

96813 13 Outros gastos – impostos – licenças

969 GASTOS DE FINANCIAMENTO (DAD_13, DR)

9691 1 Gastos de financiamento – juros suportados

971 VENDAS DE MERCADORIAS (DAD_4, DR)

9712 2 Vendas de mercadorias – cafeteria / *snack-bar*

97121 1 Vendas de mercadorias – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço

971211 11 Vendas de mercadorias – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – doces e pastilhas

97122 2 Vendas de mercadorias – cafeteria / *snack-bar* – almoço

971221 1 Vendas de mercadorias – cafeteria / *snack-bar* – almoço – doces e pastilhas

97123 3 Vendas de mercadorias – cafeteria / *snack-bar* – lanche

971231 1 Vendas de mercadorias – cafeteria / *snack-bar* – lanche – doces e pastilhas

97124 4 Vendas de mercadorias – cafeteria / *snack-bar* – jantar

971241 Vendas de mercadorias – cafeteria / *snack-bar* – jantar – **doces e pastilhas**

972 PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (DAD_1, DAD_2, DAD_3, DAD_5, DR)

9721 Prestações de serviços – **salas**

97212 Prestações de serviços – salas – **almoço**

972121 Prestações de serviços – salas – almoço – **comida**

9721211 Prestações de serviços – salas – almoço – comida – **comida**

9721212 Prestações de serviços – salas – almoço – comida – **bebidas não alcoólicas**

972122 Prestações de serviços – salas – almoço – **bebidas**

9721221 Prestações de serviços – salas – almoço – bebidas – **espirituosas**

9721222 Prestações de serviços – salas – almoço – bebidas – **cerveja**

9721223 Prestações de serviços – salas – almoço – bebidas – **vinho**

97214 Prestações de serviços – salas – **jantar**

972141 Prestações de serviços – salas – jantar – **comida**

9721411 Prestações de serviços – salas – jantar – comida – **comida**

9721412 Prestações de serviços – salas – jantar – comida – **bebidas não alcoólicas**

972142 Prestações de serviços – salas – jantar – **bebidas**

9721421 Prestações de serviços – salas – jantar – bebidas – **espirituosas**

9721422 Prestações de serviços – salas – jantar – bebidas – **cerveja**

9721423 Prestações de serviços – salas – jantar – bebidas – **vinho**

9722 Prestações de serviços – **cafeteria / *snack-bar***

97221 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – **pequeno-almoço**

972211 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – **comida**

9722111 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – comida – **comida**

9722112 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – comida – **bebidas não alcoólicas**

972212 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – **bebidas**

9722121 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – bebidas – **espirituosas**

9722122 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – bebidas – **cerveja**

9722123 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – pequeno-almoço – bebidas – **vinho**

97222 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – **almoço**

972221 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – almoço – **comida**

9722211 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – almoço – comida – **comida**

9722212 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – almoço – comida – **bebidas não alcoólicas**

972222 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – almoço – **bebidas**

9722221 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – almoço – bebidas – **espirituosas**

9722222 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – almoço – bebidas – **cerveja**

9722223 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – almoço – bebidas – **vinho**

97223 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – **lanche**

- 972231 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – lanche – **comida**
- 9722311 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – lanche – comida – **comida**
- 9722312 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – lanche – comida – **bebidas não alcoólicas**
- 972232 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – lanche – **bebidas**
- 9722321 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – lanche – bebidas – **espirituosas**
- 9722322 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – lanche – bebidas – **cerveja**
- 9722323 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – lanche – bebidas – **vinho**
- 97224 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – **jantar**
- 972241 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – jantar – **comida**
- 9722411 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – jantar – comida – **comida**
- 9722412 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – jantar – comida – **bebidas não alcoólicas**
- 972242 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – jantar – **bebidas**
- 9722421 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – jantar – bebidas – **espirituosas**
- 9722422 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – jantar – bebidas – **cerveja**
- 9722423 Prestações de serviços – cafeteria / *snack-bar* – jantar – bebidas – **vinho**
- 9723 Prestações de serviços – **take-away**
- 97232 Prestações de serviços – *take-away* – **almoço**
- 972321 Prestações de serviços – *take-away* – almoço – **comida**
- 9723211 Prestações de serviços – *take-away* – almoço – comida – **comida**
- 9723212 Prestações de serviços – *take-away* – almoço – comida – **bebidas não alcoólicas**
- 972322 Prestações de serviços – *take-away* – almoço – **bebidas**
- 9723222 Prestações de serviços – *take-away* – almoço – bebidas – **cerveja**
- 9723223 Prestações de serviços – *take-away* – almoço – bebidas – **vinho**
- 97234 Prestações de serviços – *take-away* – **jantar**
- 972341 Prestações de serviços – *take-away* – jantar – **comida**
- 9723411 Prestações de serviços – *take-away* – jantar – comida – **comida**
- 9723412 Prestações de serviços – *take-away* – jantar – comida – **bebidas não alcoólicas**
- 972342 Prestações de serviços – *take-away* – jantar – **bebidas**
- 9723422 Prestações de serviços – *take-away* – jantar – bebidas – **cerveja**
- 9723423 Prestações de serviços – *take-away* – jantar – bebidas – **vinho**
- 9724 Prestações de serviços – **comissões (DAD_4)**