

## **Accounting for dissimilarities in hospitality costs among Portuguese regions**

**Íris Tourita<sup>a</sup>, Conceição Gomes<sup>b</sup>, Cátia Malheiros<sup>c</sup> and Luís Lima Santos<sup>a</sup>**

<sup>a b c d</sup> CiTUR - Centre of Tourism Research, Development and Innovation Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar, Santuário N. S.ra dos Remédios, 2520-641 Peniche

<sup>a</sup> 4180379@my.ipleiria.pt

<sup>b</sup> conceicao.gomes@ipleiria.pt

<sup>c</sup> catia.malheiros@ipleiria.pt

<sup>a</sup> llsantos@ipleiria.pt

### **Abstract**

Hospitality industry is characterized by some specificities such as high fixed costs, labour intensive and intensive capital. All of these implies a unique cost structure that will be different from the other industries. A large share of operating costs in the hospitality industry is fixed costs, including labour costs. Those differences will imply a divergence in the use management accounting techniques so that manager decisions will be better.

The hotel performance diverges according the location and the cost structure has got a great influence in the company's performance. It is also known that competition influence the enterprises costs, and the hospitality competition is diverse among Portuguese regions. Therefore, it could be asked if the cost structure varies according to location of the hotel company.

Data was collected on July 4, 2019, on the SABI platform and the sample is composed by 1808 hotel companies registered in Portugal with two economic activity codes (CAE), "55111 - Hotels with restaurant" and "55121 - Hotels without restaurant". The cost structure was analysed in the 2010-2017 period through the costs presented in income statement.

The findings provide current trends about hospitality industry cost structure and the evolution between 2010 and 2017. In Portugal, in general terms, supplies and external services have got the largest share of the cost structure. In addition, an inter-comparison region was made, which determined that cost structure is significantly different. In fact, supplies and external services, labour cost, cost of goods sold, and materials consumed, and depreciation have a different weight among the Portuguese regions.

### **Resumo**

A indústria hoteleira é caracterizada por algumas especificidades, como é o caso dos altos custos fixos, da mão-de-obra intensiva e do capital intensivo. Estas características particulares implicam uma estrutura de custos diferente das outras indústrias. Por exemplo, no setor hoteleiro uma grande parte dos custos operacionais, onde se inclui a mão-de-obra, são custos fixos. Para que as decisões dos gestores sejam melhores, estas especificidades determinam divergências no uso das técnicas de contabilidade de gestão.

O desempenho do hotel diverge de acordo com a localização e a estrutura de custos tem uma grande influência no desempenho da empresa. Sabe-se que a concorrência influencia os custos das empresas e a concorrência hoteleira diverge entre as regiões portuguesas. Portanto, parece legítimo questionar se a estrutura de custos varia de acordo com a localização da empresa hoteleira.

Os dados foram coletados em 4 de julho de 2019, na plataforma SABI, e a amostra é composta por 1808 empresas hoteleiras registadas em Portugal com dois códigos de atividade económica (CAE) distintos, "55111 - Hotéis com restaurante" e "55121 - Hotéis sem restaurante". A estrutura de custos foi analisada no período 2010-2017 através dos custos apresentados na demonstração dos resultados.

Os resultados fornecem tendências atuais sobre a estrutura de custos do setor de hoteleiro e a evolução entre 2010 e 2017. Em termos gerais, os fornecimentos e serviços externos assumem a maior

parte da estrutura de custos.

Tendo sido efetuadas comparações entre regiões, os resultados determinaram que a estrutura de custos é significativamente diferente em função da localização. De facto, fornecimentos e serviços externos, custo da mão-de-obra, custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas e depreciações assumem pesos diferentes consoante as regiões onde se situam os hotéis.

**Keywords:** hotel companies; hospitality industry; cost structure; hospitality costs; supplies and external services; labour cost.

## 1. Introdução

A hotelaria é um setor de rápido crescimento em Portugal fazendo com que os gestores hoteleiros tenham de ter cada vez mais atenção na gestão das empresas hoteleiras e utilizem as ferramentas certas de modo a ter uma gestão mais eficaz. Cada vez mais, a oferta em termos de alojamento, é crescente, diversa emergindo novos conceitos.

Assim a estrutura de custos é uma ferramenta essencial que deve ser explorada pois contém potencial informação para a tomada de decisões. A estrutura de custos de cada empresa é única e singular. Tendo em conta que a hotelaria é uma indústria com características peculiares a sua estrutura de custos é também diferente das restantes empresas, esta ferramenta nesta indústria caracteriza-se pelos seus elevados custos fixos.

Para a execução deste artigo foram utilizados os dados de dois CAE, 55111- Hotéis com restaurante e 55121- Hotéis sem restaurante, referentes a 2010 e 2017 retirados da base de dados SABI utilizando diferentes categorias de custos.

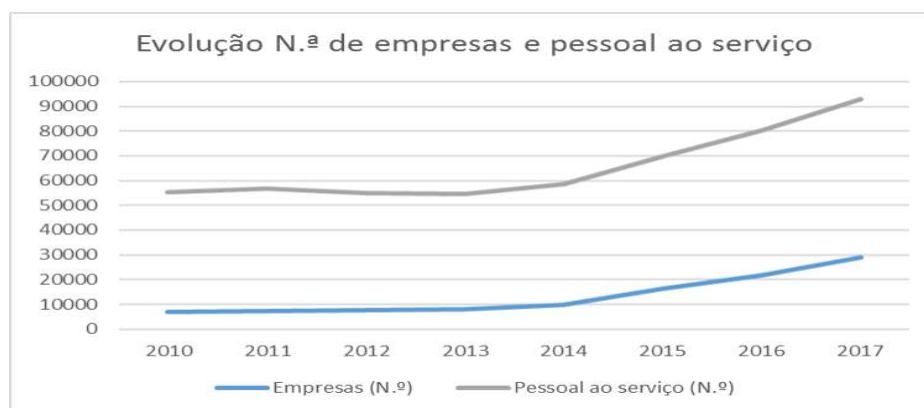
O artigo presente tem como objetivo analisar a estrutura de custos do sector, das empresas hoteleiras (com e sem restaurante) e apurar se a estrutura de custos difere de acordo com a localização do hotel. Todas estas informações são essenciais para a tomada de decisão do gestor e por consequência melhoria dos resultados da indústria hoteleira em Portugal.

## 2. Revisão de literatura

O turismo é uma atividade muito importante para Portugal pelo seu impacto no PIB e no emprego, mas também pelo efeito multiplicador que tem sobre toda a economia. Portugal é, segundo o Fórum Económico Mundial, o décimo segundo país do mundo mais competitivo no turismo. De facto, como se pode ler no site do Turismo de Portugal, TravelBI (2019): “No relatório de Competitividade no Turismo de 2019 do Fórum Económico Mundial (World Economic Forum), Portugal conseguiu resultados inéditos: pela primeira vez ocupa 1.º lugar no que se refere à qualidade das infraestruturas turísticas e o 12.º lugar no ranking de competitividade a nível mundial.”

O setor do alojamento (CAE 55) representa uma das atividades core do sistema turístico e este tem demonstrado ser um setor dinâmico em franco crescimento (gráfico1).

**Gráfico 1 - Evolução do n.º de empresas e pessoal ao serviço no setor do alojamento**

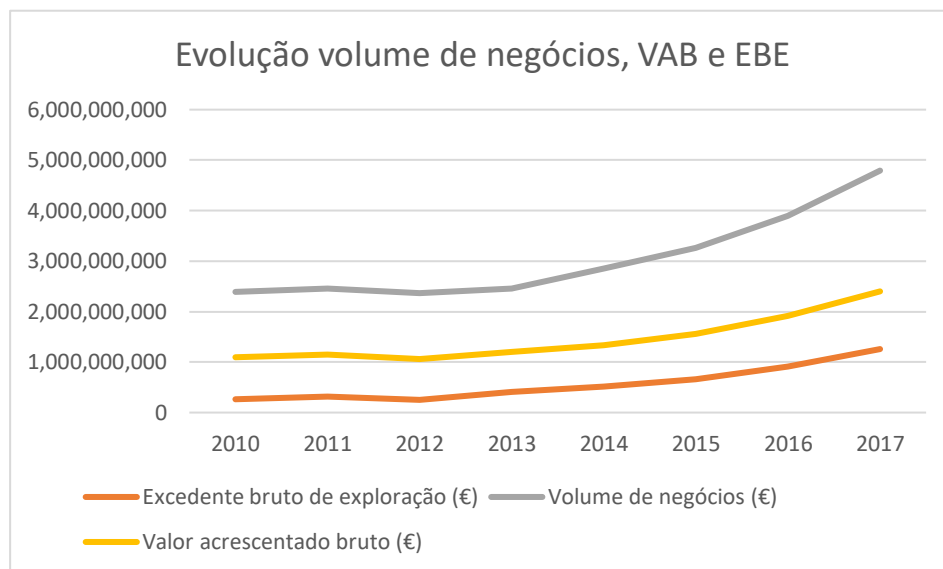


Fonte: INE, 2019, Estatísticas das empresas, <http://www.ine.pt>, dados extraídos a 25 de outubro

A leitura do gráfico permite evidenciar a evolução positiva deste setor, quer no que diz respeito ao número de empresas quer para o número de pessoas que trabalham na área.

Relativamente ao desempenho da atividade, o gráfico 2 mostra os valores e evolução do volume de negócios, valor acrescentado bruto (VAB) e excedente bruto de exploração (EBE). Uma vez mais, é possível observar curvas de crescimento entre 2010 e 2017, o que acompanha também o crescimento do n.º de empresas. É ainda de notar a discrepância entre a curva do volume de negócios e dos EBE.

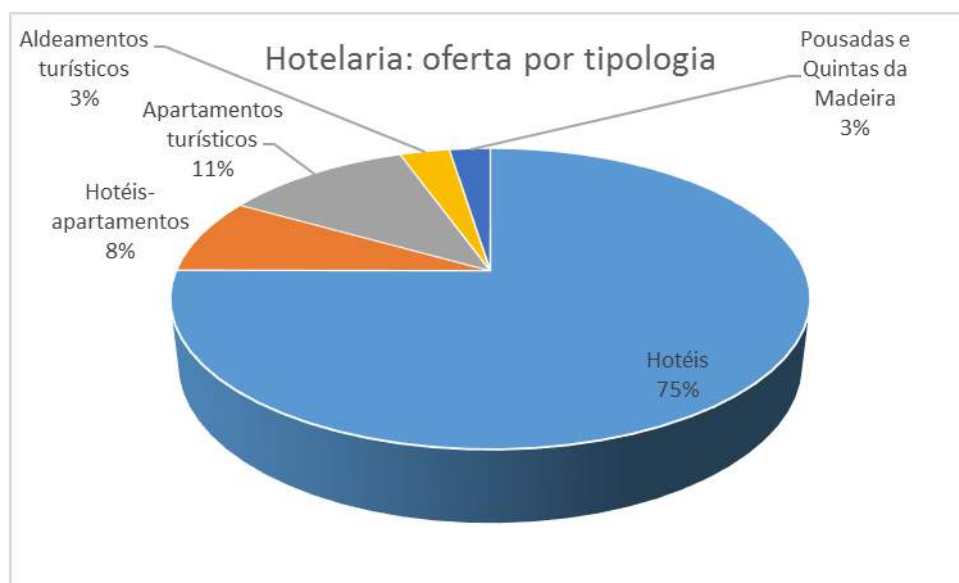
**Gráfico 2 - Evolução do volume de negócios, do VAB e do EBE**



Fonte: INE, 2019 - Estatísticas das empresas, <http://www.ine.pt>, dados extraídos a 25 de outubro

A oferta de alojamento, para além de crescer, tem vindo a diversificar-se com o aparecimento de novos conceitos e nos últimos anos de um novo tipo de oferta, o alojamento local, recentemente legislado. O alojamento local representa hoje 52% da oferta de alojamento turístico em Portugal (INE, 2019), a hotelaria tradicional 27% e o Turismo no Espaço Rural (TER) e Turismo de Habitação (TH) 21%. Por sua vez a hotelaria tradicional é composta por várias tipologias, onde se destacam os hotéis, como se pode observar no gráfico 3.

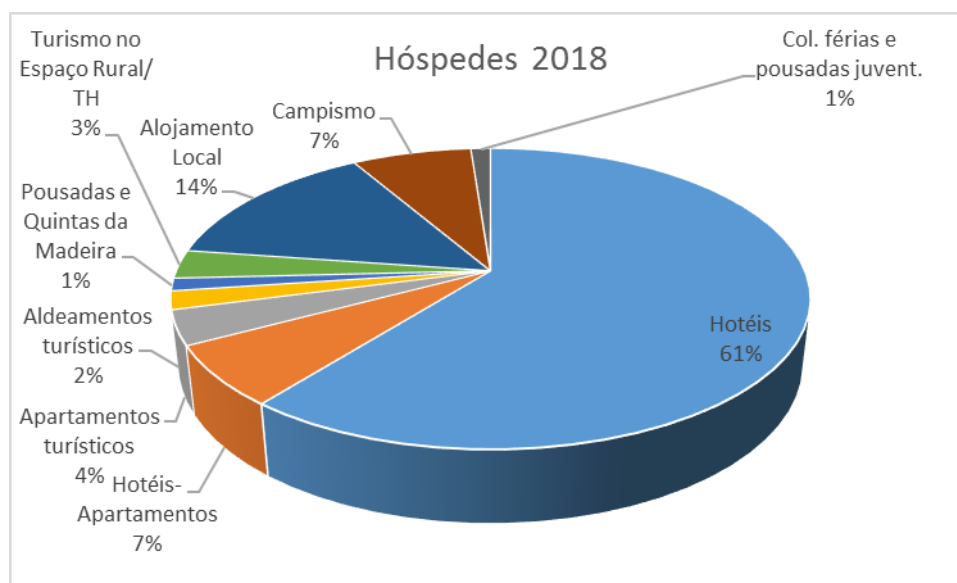
**Gráfico 3 - Hotelaria: composição da oferta por tipologia**



Fonte: INE, 2019 - Estatísticas do turismo 2018, dados extraídos a 25 de outubro

Relativamente à procura são também os hotéis que, no conjunto da oferta, são os mais procurados pelos turistas. O gráfico 4 evidencia o número de hóspedes por tipologia.

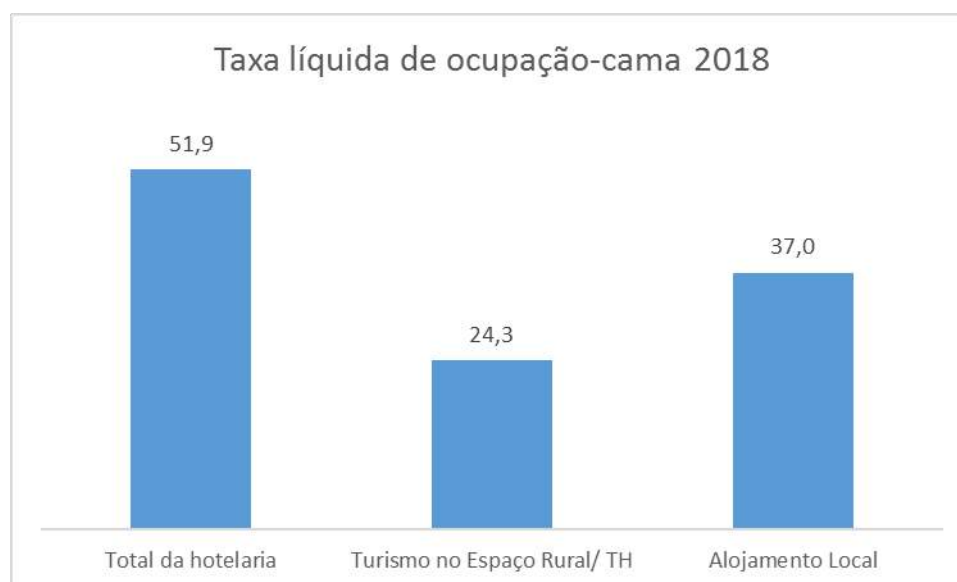
**Gráfico 4 - Hotelaria: composição da procura por hóspedes**



Fonte: INE, 2019 - Estatísticas do turismo 2018, dados extraídos a 25 de outubro

Apesar da oferta apresentar maior número de unidades de alojamento local, é ainda a hotelaria tradicional que apresenta a taxa líquida de ocupação por cama mais elevada, como se pode verificar no gráfico 5.

**Gráfico 5 - Taxa líquida de ocupação-cama em 2018**



Fonte: INE, 2019 - Estatísticas do turismo 2018, dados extraídos a 25 de outubro

No que diz respeito ao desempenho da atividade, a tabela 1 apresenta os proveitos totais e de aposentos das três principais tipologias de alojamento, onde se destaca uma vez mais o maior peso da hotelaria, o que se verifica também na análise dos indicadores mais conhecidos e utilizados a nível nacional e internacional, o preço médio (Average Daily Rate - ADR) e o RevPAR (Revenue per Available Room) com uma exceção no ADR, mais elevado no TER e TH.

**Tabela 1 - Taxa líquida de ocupação-cama em 2018**

	Unidade: 10 <sup>3</sup>	Unidade: 10 <sup>3</sup>	€	€
	<b>Proveitos totais</b>	<b>Proveitos de aposentos</b>	<b>RevPAR</b>	<b>ADR</b>
<b>Hoteleria</b>	3 569 784	2 633 189	53,8	88,9
<b>TER e TH</b>	103 897	82 584	24,8	96,9
<b>Alojamento local</b>	312 872	277 424	27,0	69,8
<b>Total</b>	3 986 553	2 993 197	-	-

Fonte: INE, 2019 - Estatísticas do turismo 2018, dados extraídos a 25 de outubro

Segundo Pellinen (2003) e Sharma (2002) citado em Pavlatos & Paggios (2007) ainda pouco se sabe e se explora a gestão de custos nas empresas turísticas, especialmente em hotéis, os números de estudos em relação a este tema continuam muito escassos; no entanto, segundo Harris & Brown (1998) tem aumentado o interesse na análise de custos e no seu controlo dentro da gestão hoteleira.

É cada vez mais importante para as empresas hoteleiras apostarem numa boa gestão e darem especial importância à estrutura de custos e o seu controlo de modo a ter melhores resultados (Sun, 2017).

A indústria hoteleira integra-se num ambiente bastante competitivo segundo Patiar et al (2012) citado em Patiar (2016), oferecendo produtos com características bastante especiais (perecibilidade, sazonalidade, intangibilidade entre outros) comparada com outras indústrias (Patiar, 2016). Os gestores hoteleiros precisam de dados precisos e constantes sobre os seus custos sendo que o uso de sistemas de controlo de custos torna-se extremamente benéfico para as empresas mostrando as suas fraquezas e forças, permitindo economias de escala, melhorando estratégias de preços e estabelecendo relações entre capital, trabalho e materiais (Zountas & Bekiaris, 2009); de facto, os sistemas de controlo de custo permitem, segundo DeFranco (1997) citado em Enz & Potter (1998), a criação de orçamentos. Apesar de um gestor hoteleiro precisar de informação sobre os custos da sua atividade como os restantes gestores, a natureza da atividade hoteleira faz com que os sistemas de gestão de custos das restantes empresas não se adaptem às empresas hoteleiras (Pavlatos & Paggios, 2007), pelo que, as empresas hoteleiras tiveram a necessidade de encontrar um sistema mais adequado ao seu tipo de negócio. Segundo Kaplan (1983) citado em Enz & Potter (1998) os tradicionais sistemas de controlo de custos têm sofrido alterações ao longo dos anos e tem sido alvo de diversas críticas e várias avaliações. O “Uniform System of Accounts for the lodging industry” (USALI) tornou-se no *standard* das empresas hoteleiras especialmente nas de maior dimensão (Harris & Brown, 1998). Este sistema tem em consideração as características dos hotéis, tendo em conta que os serviços são prestados separadamente por departamento alojamento, alimentação e bebidas e outros serviços algo que não acontece noutra tipo de empresas (Pavlatos & Paggios, 2007).

Na opinião de Santos et al (2016) a estrutura de custos respeita a proporção relativa a cada tipo de custos numa empresa que vai variar segundo diversos fatores como por exemplo o tipo de mercado e a natureza da sua atividade sendo que uma boa compreensão da mesma é crucial para a tomada de decisões.

As estruturas de custos dos hotéis são diferentes das restantes empresas. No caso dos hotéis, estes apresentam uma grande proporção de custos fixos, pois segundo Kotas (1997) citado em Pavlatos & Paggios (2007) aproximadamente três quartos dos custos totais são fixos (Pavlatos & Paggios, 2007). De facto, grande parte das empresas hoteleiras são consideradas empresas com uma elevada estrutura de custos fixos devido principalmente a elevados investimentos (como instalações e terrenos), elevados custos com pessoal e elevados custos com a conservação, renovação e aquisição de equipamentos que posteriormente originam custos com amortizações e depreciações (Santos et al, 2016). Este elevado peso de custos fixos faz com que as empresas hoteleiras necessitem de elevadas receitas para reembolsar os custos existentes e segundo Kotas (1973) citado em Pavlatos & Paggios (2007) a maior proporção de custos fixos leva a uma maior variação no resultado comparativamente à variação nas vendas, ou seja, um aumento nas vendas implica uma maior variação positiva no resultado. Por outro lado, os custos são influenciados mais facilmente por um aumento de vendas do que por uma diminuição se existirem elevados custos fixos, pois se a procura diminuir não é possível um impacto direto nos custos fixos (Anderson et al. 2013).

Segundo Miller & Vollmann (1985) citado em Enz & Potter (1998), a variedade de serviços e produtos de um hotel também influencia os custos pelo que quanto maior a variedade, mais elevados serão os custos.

É importante haver uma diminuição estratégica dos custos especialmente a longo prazo. Segundo Shields & Young (1992) a redução efetiva e a longo prazo dos custos, deve estar alicerçada num profundo conhecimento dos segmentos-alvo e nas relações estáveis com os colaboradores.

Existe uma heterogeneidade regional na oferta turística portuguesa (Pinto, 2008), as regiões do país mais desenvolvidas a nível turístico segundo Boicenco (2010) são Lisboa, Algarve e Norte. A heterogeneidade regional vai ter impacto nas características económicas-financeiras das empresas hoteleiras sendo que as regiões mais desenvolvidas apresentam no geral receitas mais elevadas e maiores investimentos (Pinto, 2008).

### 3. Metodologia

Este estudo, aplicado a Portugal, adotou uma metodologia quantitativa, tendo sido utilizados dados secundários, os quais foram retirados da base de dados SABI do Bureau Van Dijk (A Moody's Analytics Company) no dia 4 de julho. Desta plataforma foi recolhida informação acerca de 2161 hotéis com e sem restaurantes (CAE 55111 e 55121) referente aos anos de 2010 e 2017. Tendo em conta que este estudo pretende analisar a estrutura dos custos dos hotéis portugueses, foi retirada informação financeira da demonstração dos resultados por naturezas: custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC), fornecimento e serviços externos (FSE), gastos com pessoal (GP), outros gastos e perdas (OGP), gastos/reversões de depreciação e de amortização (GDA), juros e gastos similares suportados (JGSS) e custos totais (CT). Com esta informação foram obtidas diversas variáveis que caracterizam os custos em termos percentuais (tabela 2).

**Tabela 2 – Caracterização das variáveis**

Variáveis	Cálculo
% CMVMC (2017, 2010)	CMVMC/CTx100
% FSE (2017, 2010)	FSE/CTx100
% GP (2017, 2010)	GP/CTx100
% OGP (2017, 2010)	OGP/CTx100
% GDA (2017, 2010)	GDA/CTx100
% JGSS (2017, 2010)	JGSS/CTx100

Da base de dados obtida foram retirados os hotéis que não tinham valores em 2010 e em 2017, porque se encontram temporariamente inativos ou em dissolução. Deste modo, obteve-se uma amostra de 1699 hotéis com e sem restaurante referente aos anos de 2010 e 2017. Contudo, a amostra referente a 2010 é constituída por 1217 hotéis e em relação a 2017 existem 1487 hotéis. Neste sector, verifica-se alguma volatilidade, pois dos hotéis existentes em 2010 saíram do mercado 212 e entraram 482 novos hotéis em 2017.

Para o tratamento e análise dos dados utilizou-se o Excel e o SPSS versão 26.

Para caracterização das variáveis foi utilizada a estatística descritiva. A normalidade foi testada nas variáveis através do teste Kolmogorov-Smirnov. Como esta não se verificou, para a análise da estrutura de custos entre os distritos foi utilizado o teste não-paramétrico de Kruskal-Wallis que é uma alternativa ao teste paramétrico One-Way Anova. De acordo com Pestana e Gageiro (2008) este teste permite analisar as distribuições das variáveis entre os grupos que neste estudo referem-se aos distritos de Portugal. Para a análise da estrutura de custos entre as empresas agrupadas por CAE foi utilizado o teste não-paramétrico de Mann-Whitney que é uma alternativa ao teste paramétrico t para duas amostras independentes.

### 4. Resultados

Caraterizando a amostra em estudo de acordo com a classificação das atividades económicas (CAE) revisão 3, verifica-se a existência mais hotéis com restaurante do que hotéis sem restaurante nos dois anos (tabela 3).

**Tabela 3 – Caraterização da amostra por atividade económica**

	2017		2010	
	N.º de hotéis	Percentagem	N.º de hotéis	Percentagem
55111 - Hotéis com restaurante	1262	84,9%	1027	84,4%
55121 - Hotéis sem restaurante	225	15,1%	190	15,6%
Total	1487	100,0%	1217	100,0%

Caraterizando a amostra em análise por distrito, verifica-se que existem mais hotéis em Lisboa e no Porto nos dois anos (tabela 4). Em termos gerais, em todos os distritos verifica-se um aumento do número de hotéis exceto em: Guarda, Évora, Coimbra, Bragança, Beja e Angra.

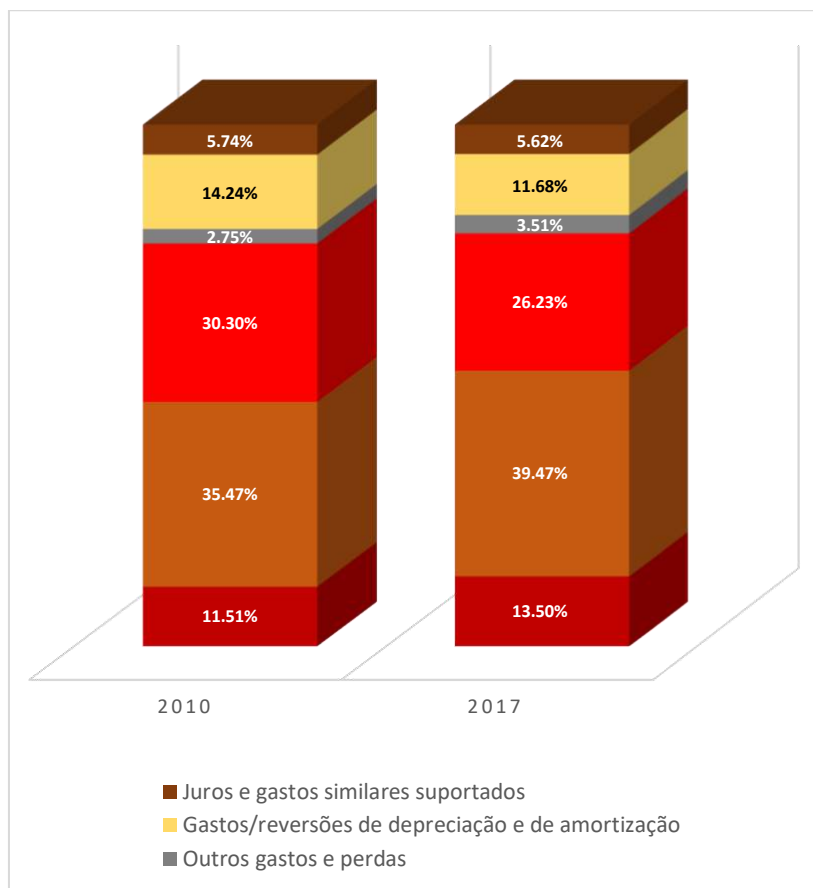
**Tabela 4 – Caraterização da amostra por atividade económica**

	2017		2010	
	N.º de hotéis	Percentagem	N.º de hotéis	Percentagem
<b>Lisboa</b>	<b>390</b>	<b>26,2%</b>	<b>297</b>	<b>24,4%</b>
<b>Porto</b>	<b>194</b>	<b>13,0%</b>	<b>140</b>	<b>11,5%</b>
Viseu	43	2,9%	40	3,3%
Vila Real	24	1,6%	14	1,2%
Viana do Castelo	43	2,9%	30	2,5%
Leiria	79	5,3%	59	4,8%
Setúbal	51	3,4%	41	3,4%
Santarém	66	4,4%	58	4,8%
Portalegre	21	1,4%	17	1,4%
Ponta Delgada	35	2,4%	31	2,5%
Horta	10	0,7%	8	0,7%
Guarda	15	1,0%	17	1,4%
Funchal	104	7,0%	91	7,5%
Faro	148	10,0%	128	10,5%
Évora	23	1,5%	24	2,0%
Coimbra	41	2,8%	42	3,5%
Castelo Branco	27	1,8%	26	2,1%
Bragança	18	1,2%	18	1,5%
Braga	75	5,0%	55	4,5%
Beja	21	1,4%	22	1,8%
Aveiro	52	3,5%	51	4,2%
Angra do Heroísmo	7	0,5%	8	0,7%
Total	1487	100,0%	1217	100,0%

O gráfico 6 apresenta as estruturas de custos no sector entre os anos de 2010 e 2017. É possível verificar-se que a categoria de custos com mais expressão ao longo dos anos é FSE tendo uma variação de 4 p.p. entre 2010 e 2017. FSE representa 39,47% dos custos totais em 2017. Seguem-se os gastos

com o pessoal com cerca de 26,23% dos custos totais apesar de apresentarem uma quebra de 4 p.p entre 2010 e 2017. Os gastos de depreciação e amortização apresentam valores entre 11,68% e 14,24%. O CMVMC representa entre 10,86% e 16,02%. No outro extremo, os outros gastos e perdas apresentam os valores mais baixos na estrutura de custos dos hotéis com restaurante e sem restaurante existindo um aumento de quase 1 p.p. em relação ao ano de 2010. Os outros gastos e perdas tem uma expressão de 3,51% dos custos totais em 2017.

**Gráfico 6 – Estruturas de custos entre 2010-2017**



Em relação à estrutura de custos em relação ao CAE, “55111 - Hotéis com restaurantes” versus “55121 - Hotéis sem restaurantes” (tabela 5) nos dois anos analisados, 2017 e 2010, FSE é a categoria com custos mais elevados em ambos os CAE, estando em concordância com o sector em termos gerais. FSE têm um peso de 39,70% do total no ano de 2017 para o “Hotéis com restaurante” e um peso de 34,99% do total no ano de 2017 para “Hotéis sem restaurante”, em 2010 o FSE representa 35,45% e 35,77% para “Hotéis com restaurante” e “Hotéis sem restaurante” respetivamente. Em 2010, os custos com menor expressão são os OGP, para os dois tipos de hotéis, sendo que OGP representa 2,72% do total nos “Hotéis com restaurante” e 3,38% nos “Hotéis sem restaurante”. No ano de 2017, a situação difere entre os dois CAE, pois os “Hotéis com restaurante” apresentam menor percentagem na categoria OGP, enquanto nos “hotéis sem restaurante” os custos com menos peso foram JPSS tendo um valor de 2,35%.

**Tabela 5 – Caracterização da estrutura de custos por CAE**

	55111	55121
% CMVMC 2017	13,49%	13,64%
% FSE 2017	39,70%	34,99%
% GP 2017	26,33%	24,34%
% OGP 2017	3,25%	8,62%

% GDA 2017	11,45%	16,06%
% JGSS 2017	5,79%	2,35%
% CMVMC 2010	11,72%	6,82%
% FSE 2010	35,45%	35,77%
% GP 2010	30,16%	33,30%
% OGP 2010	2,72%	3,38%
% GDA 2010	14,14%	16,34%
% JGSS 2010	5,80%	4,39%

Em relação ao total de custos em 2017 e 2010, verifica-se um crescimento de 51%, o qual advém do crescimento de cada CAE, em que existiu um aumento de 69,13% no CAE 55121 e um aumento de 50,24% no CAE 55111.

Caracterizando os custos por distritos, aqueles que apresentam custos mais elevados são Lisboa, Faro e Funchal nos dois anos em análise (tabela 6 e 7). Nas três regiões houve um aumento dos custos de 2010 para 2017, verificando-se uma variação de 72,55% em Faro, uma variação de 29,69% no Funchal e uma variação de 60,08% para Lisboa.

Em relação a cada rubrica de custos a categoria com maior peso em 2017 e 2010 nos três distritos foi FSE tendo valores de 44,01%, 36,57% e 39,03% para Faro, Funchal e Lisboa, respetivamente. A categoria de custos com menor peso, no ano de 2010 nos três distritos é OGP, com valores de 2,07%, 2,98% e 2,69% para os distritos de Faro, Funchal e Lisboa, respetivamente. No ano de 2017, em Faro e Lisboa a categoria com menor peso é de OGP, enquanto no Funchal o menor valor pertence a JGSS com um peso de 2,41% do total (tabela 6 e 7). É de destacar que as rubricas com maior percentagem em quase todos os distritos são: FSE, GCP e GDA. Por outras palavras, verifica-se uma estrutura de custos assente em custos fixos (gastos com pessoal e depreciações). A categoria FSE é dúbia em termos de classificação entre variáveis e fixos, sendo algo que se altera de distrito para distrito.

**Tabela 6 – Caracterização da estrutura de custos por distrito 2017**

	% CMVMC	% FSE	% GP	% OGP	% GDA	% JGSS
Angra do Heroísmo	9,68%	20,47%	24,70%	2,40%	30,06%	12,70%
Aveiro	15,24%	33,37%	31,68%	2,52%	14,04%	3,15%
Beja	54,09%	17,74%	18,38%	1,21%	6,33%	2,25%
Braga	17,40%	33,62%	29,06%	1,65%	15,27%	3,00%
Bragança	18,05%	29,27%	36,56%	3,24%	10,96%	1,92%
Castelo Branco	17,90%	37,69%	27,19%	2,43%	13,54%	1,24%
Coimbra	24,92%	25,58%	27,89%	2,56%	16,00%	3,05%
Évora	15,45%	29,75%	36,05%	2,64%	14,32%	1,80%
<b>Faro</b>	<b>12,67%</b>	<b>44,01%</b>	<b>27,33%</b>	<b>2,41%</b>	<b>9,60%</b>	<b>3,98%</b>
<b>Funchal</b>	<b>14,96%</b>	<b>36,57%</b>	<b>29,17%</b>	<b>3,29%</b>	<b>13,61%</b>	<b>2,41%</b>
Guarda	14,67%	28,28%	27,85%	2,46%	22,54%	4,20%
Horta	11,66%	31,25%	36,12%	2,04%	17,10%	1,84%
Leiria	14,91%	37,05%	31,14%	2,24%	11,86%	2,81%
<b>Lisboa</b>	<b>13,41%</b>	<b>39,03%</b>	<b>24,11%</b>	<b>4,74%</b>	<b>10,70%</b>	<b>8,02%</b>
Ponta Delgada	11,99%	29,35%	33,96%	2,49%	18,32%	3,90%
Portalegre	14,20%	23,64%	22,77%	1,04%	12,50%	25,85%
Porto	8,69%	52,28%	24,17%	2,27%	9,97%	2,62%
Santarém	18,89%	31,76%	30,33%	2,55%	14,04%	2,43%
Setúbal	9,42%	32,88%	25,13%	2,68%	12,49%	17,40%
Viana do Castelo	12,44%	37,71%	26,49%	2,57%	17,91%	2,87%
Vila Real	17,81%	30,82%	32,75%	2,22%	14,79%	1,61%
Viseu	12,56%	27,09%	28,14%	2,18%	27,43%	2,59%

**Tabela 7 – Caracterização da estrutura de custos por distrito 2010**

	% CMVMC	% FSE	% GP	% OGP	% GDA	% JGSS
Angra do Heroísmo	31,77%	18,17%	29,24%	1,62%	16,92%	2,28%
Aveiro	13,07%	31,76%	29,41%	6,06%	15,94%	3,76%
Beja	10,31%	31,56%	36,86%	2,35%	14,31%	4,61%
Braga	17,47%	28,65%	34,78%	2,18%	14,01%	2,90%
Bragança	16,24%	25,24%	35,03%	2,93%	17,77%	2,79%
Castelo Branco	24,94%	28,00%	29,13%	1,62%	13,79%	2,53%
Coimbra	13,62%	31,00%	32,26%	2,63%	15,70%	4,80%
Évora	15,05%	26,04%	33,19%	3,19%	18,01%	4,51%
<b>Faro</b>	<b>10,40%</b>	<b>37,05%</b>	<b>32,34%</b>	<b>2,07%</b>	<b>11,99%</b>	<b>6,15%</b>
<b>Funchal</b>	<b>12,09%</b>	<b>31,67%</b>	<b>30,91%</b>	<b>2,98%</b>	<b>17,23%</b>	<b>5,12%</b>
Guarda	14,73%	25,00%	31,97%	3,10%	20,44%	4,76%
Horta	9,22%	24,28%	30,72%	1,05%	28,42%	6,32%
Leiria	15,30%	30,77%	33,17%	1,86%	14,41%	4,49%
<b>Lisboa</b>	<b>9,61%</b>	<b>37,69%</b>	<b>30,25%</b>	<b>2,69%</b>	<b>13,31%</b>	<b>6,44%</b>
Ponta Delgada	12,75%	26,79%	33,19%	2,36%	20,26%	4,65%
Portalegre	8,75%	62,43%	14,18%	1,96%	3,62%	9,05%
Porto	11,34%	42,88%	26,14%	3,94%	12,16%	3,54%
Santarém	26,01%	21,89%	30,52%	1,98%	15,81%	3,80%
Setúbal	10,39%	29,23%	26,98%	3,09%	17,58%	12,74%
Viana do Castelo	13,45%	33,04%	29,43%	3,96%	16,13%	3,99%
Vila Real	20,07%	23,38%	37,87%	3,21%	12,75%	2,71%
Viseu	15,55%	25,15%	28,40%	2,06%	23,11%	5,74%

De modo a comparar o comportamento da estrutura de custos nos dois grupos de hotéis classificados de acordo com a CAE (55111 - Hotéis com restaurante; 55121 - Hotéis sem restaurante), foi utilizado o teste não paramétrico de Mann-Whitney, onde H0: Os dois grupos são iguais em tendência central.

Analisando a tabela 8, onde são apresentados os níveis de significância verifica-se uma diversidade de resultados de acordo com a categoria dos custos em questão. A hipótese nula tanto é rejeitada considerando um nível de significância de 5%. As distribuições de OGP e GDA não diferem em tendência central apresentando uma distribuição similar entre os grupos de hotéis com e sem restaurante. No entanto, a resposta difere em relação ao CMVMC, GP, JGSS e FSE (2017). A distribuição destas categorias de custos difere consoante os hotéis têm restaurante ou não. De modo a se perceber as diferenças existentes, utilizou-se a mediana, uma medida de tendência central, que se traduz como sendo o valor que ocupa a posição central dos dados depois de ordenados. Analisando a mediana relativamente à %CMVMC, verifica-se uma mediana superior nos hotéis com restaurante (12,22% versus 6,22%). Em relação %FSE (33,07% versus 39,05%), %GP (29,9% versus 32%) e %JGSS (1,5% versus 0,96%) verifica-se uma mediana superior nos hotéis sem restaurante. Por outras palavras, como era de esperar um hotel com restaurante utilizará mais matérias consumidas como, por exemplo, a comida aumento a percentagem do custo da mercadoria vendida e matéria consumida em detrimento das outras categorias de custos.

**Tabela 8 – Resultados do teste Mann-Whitney**

	Sig. 2017	Sig. 2010
%CMVMC	0.000	0.000
%FSE	0.017	0.193
%GP	0.000	0.000
%OGP	0.914	0.169
%GDA	0.675	0.875
%JGSS	0.005	0.009

Com o objetivo de estudar o comportamento da estrutura de custos nos 22 grupos de hotéis classificados de acordo com a sua localização por distrito foi utilizado o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, onde H0: As distribuições das percentagens de custos das diversas categorias são iguais em tendência central nos 22 distritos.

Na tabela 9 são apresentados os níveis de significância do teste Kruskal-Wallis para 2010 e 2017. Na maioria das categorias em estudo a hipótese nula é rejeitada considerando um nível de significância de 5%. Por outras palavras, as distribuições dos custos diferem entre os grupos de hotéis classificados por distrito, exceto %GP em 2010, % OGP em 2010, % GDA em 2017. Nestas últimas a tendência central é semelhante nos distritos.

Em relação à maior parte das categorias a distribuição de custos difere consoante a localização dos hotéis. Para retirar alguma conclusão das diferenças encontradas, utilizou-se novamente a mediana.

**Tabela 9 – Resultados do teste Kruskal-Wallis**

	<b>Sig. 2017</b>	<b>Sig. 2010</b>
%CMVMC	0.000	0.000
%FSE	0.000	0.000
%GP	0.000	0.359
%OGP	0.005	0.152
%GDA	0.09	0.002
%JGSS	0.029	0.011

Através da tabela 10, à %CMVMC, verifica-se uma mediana superior em Santarém e inferior no Porto. Em relação %FSE a mediana é superior no Porto e inferior em Coimbra. No que respeita %GP a mediana é superior na Horta e inferior em Lisboa. %OGP a mediana é superior em Aveiro e inferior no Porto e finalmente em relação %JGSS verifica-se uma mediana superior em Angra e inferior em Vila Real.

**Tabela 10 – Mediana das percentagens das categorias de custo por distrito em 2017**

	<b>%CMVMC</b>	<b>%FSE</b>	<b>%GP</b>	<b>% OGP</b>	<b>% JGSS</b>
Angra do Heroísmo	14,69%	27,44%	38,01%	2,41%	3%
Aveiro	14,64%	29,63%	30,01%	2,61%	2,66%
Beja	13,38%	28,79%	33,62%	1,59%	1,84%
Braga	12,39%	34,17%	31,47%	1,45%	0,88%
Bragança	14,65%	30,80%	37,63%	1,35%	1,46%
Castelo Branco	16,79%	28,26%	32,48%	1,95%	1,12%
Coimbra	12,48%	20,29%	31,98%	1,63%	1,77%
Évora	12,95%	29,60%	35,65%	2,47%	1,13%
Faro	10,40%	38,41%	32,28%	2,38%	1,53%
Funchal	14,62%	27,14%	30,27%	1,86%	1,11%
Guarda	16,30%	28,01%	31,61%	1,83%	1,43%
Horta	11,23%	29,97%	38,39%	2,19%	1,57%
Leiria	12,44%	29,82%	32,05%	1,85%	1,37%
Lisboa	8,14%	40,20%	25,56%	2,47%	1,88%
Ponta Delgada	10,17%	25,04%	36,69%	2,34%	1,87%
Portalegre	15,67%	32,80%	32,45%	1,36%	0,95%
Porto	7,71%	43,88%	29,36%	1,1%	1,23%
Santarém	19,15%	31,06%	31,40%	2,22%	1,22%
Setúbal	8,44%	38,68%	29,65%	2,33%	2,99%
Viana do Castelo	9,77%	32,23%	27,54%	2,44%	1,16%
Vila Real	14,22%	25,98%	34,05%	1,27%	0,7%
Viseu	12,08%	25,23%	28,28%	2,04%	0,9%

Concluindo, verifica-se que consoante o distrito onde os hotéis estão localizados poderão ter uma estrutura de custos diversa. Por exemplo, um hotel situado no Porto a sua estrutura de custos assenta mais em FSE do que um hotel em Coimbra. Quais são os fatores que determinam estas diferenças? Seria

um estudo interessante em realizar para dar continuidade a este trabalho.

## 5. Conclusões

Com a elaboração do artigo concluímos que existem mais hotéis com restaurante do que hotéis sem restaurante e que a nível geral houve um aumento de hotéis em quase todos os distritos. A análise das estruturas de custos das diversas empresas hoteleiras permitiu a perceção de um aumento a níveis de custos totais entre os 2010 e 2017 consequência do aumento generalizado dos hotéis em Portugal.

Foi também possível concluir que existe uma diferença entre regiões, especialmente uma desigualdade entre o litoral o interior sendo que o litoral, local em Portugal onde se situam os maiores pontos turísticos e as grandes cidades dinamizadoras de grandes investimentos e criadoras de riqueza, apresenta uma estrutura de custos com valores mais elevados. As zonas com maiores proporções de custos são Funchal, Lisboa e Faro. Esta descoberta é importante pois vai realçar o modo como a distribuição hoteleira está organizada em Portugal, existindo ainda uma grande heterogeneidade.

Existe uma diferença entre os “Hotéis com restaurante” e os “Hotéis sem restaurante” sendo que os hotéis com restaurante apresentam valores mais elevados na rubrica de CMVMC devido a maiores gastos variáveis utilizados na restauração.

Os custos com maior expressão são “Fornecimento de serviços externos” e os valores mais baixos pertencem às rubricas “Outros gastos e perdas” e “Juros e gastos similares suportados”.

O artigo permite-nos concluir que a estrutura de custos é uma ferramenta que ainda não tem a devida atenção, pois apenas as grandes cadeias hoteleiras em Portugal dão a importância necessária à estrutura de custos utilizando os sistemas de gestão de custo adequados, como por exemplo a USALI.

Apesar da importância que a estrutura de custos tem na tomada de decisões e no papel de obtenção de melhores resultados esta não pode ser analisada de forma isolada, sendo necessário ter em conta que a estrutura de custos não deve ser utilizada como uma ferramenta única mas sim acompanhada com outros fatores e outros indicadores de modo a chegar a conclusões mais precisas e a decisões mais acertadas. É essencial ter em conta que cada empresa hoteleira é única sendo que cada análise desta ferramenta deve ser feita em conta os seus serviços prestados, a sua dimensão e a sua localização.

## 6. Agradecimentos

Financiado por fundos nacionais através da FCT – Fundação para a Ciência e a Tecnologia, I.P., no âmbito do projeto sob a referência n.º: UID/GES/04470/2019.

## 7. Referências

Anderson, M., Asdemir, O. & Tripathy, A. (2013). Use of precedent and antecedent information in strategic cost management. *Journal of Business Research*. 66(2013), 643-650. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0148296312002366?via%3Dihub>

Boiceno, O. (2010). *O impacto regional na performance económica e financeira das empresas hoteleiras*. Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa.

Enz, A.C & Potter, S.G. (1998). The Impacts of Variety on the Costs and Profits of a Hotel Chain's Properties. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 22(2), 142-157. <https://works.bepress.com/gordon-potter/4/>

Harris, J.P & Brown, J.B. (1998). Research and Development in Hospitality Accounting and Financial Management. *International Journal of Hospitality Management*, 17(1998), 161-168

INE, 2019, Estatísticas das empresas. Disponível em <http://www.ine.pt>, consultado em 25 de outubro de 2019.

INE, 2019, Estatística do Turismo 2018. Disponível em [https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_publicacoes&PUBLICACOESpub\\_boui=358629548&PUBLICACOESmodo=2](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=358629548&PUBLICACOESmodo=2), consultado em 25 de outubro de 2019.

Patiar, A. (2016). Costs allocation practices: Evidence of hotels in Australia. *International Journal of Hospitality Management*, 26(2016), 1-8.

<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1447677015300164?via%3Dihub>

Pavlatos, O. & Paggios, I. (2007). Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: An Empirical Approach. *TOURISMOS: An International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 2(2017), 39-59. <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/6364/>

Pinto, V.F.M.S. (2008). *Empresas de Hotelaria: Uma Análise Económica e Financeira*. Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa.

Santos, S.S., Gomes, C., Faria, A.R., Lunkes, J.R., Malheiros, C., Rosa, S.F. & Nunes, C. (2016). *Contabilidade da Gestão Hoteleira*. Cacém: Edições Técnicas.

Shields, D.M. & Young, M.S. (1992). Effective long-term Cost Reduction: A strategic Perspective. *Journal of Cost Management*, 5(3), 39-52. [https://www.researchgate.net/publication/313724559\\_Managing\\_product\\_life\\_cycle\\_costs\\_an\\_organizational\\_model](https://www.researchgate.net/publication/313724559_Managing_product_life_cycle_costs_an_organizational_model)

Sun, J. (2017). *Analysis on Cost Control in Hotel Financial Management*.

Turismo de Portugal, 2019, The Travel & Tourism Competitiveness Report 2019, disponível em: <https://travelbi.turismodeportugal.pt/pt-pt/Paginas/The-Travel--Tourism-Competitiveness-Report-2019.aspx>, consultado em 25 de outubro de 2019.

Zounta, S. & Bekiaris, G.M. (2009, Julho 14). Cost-based Management and Decision Making in Greek Luxury Hotels. *TOURISMOS: An International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 4(3), 205-225. <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/6364/>