

# Sistemas de Costos Convencionales para establecimientos de Alojamiento Turístico<sup>1</sup>

Morillo Moreno, Marysela Coromoto<sup>2</sup>

Recibido: 15/02/2011 • Revisado: 10/03/2011  
Aceptado: 25/03/2011

## Resumen >>

En la relevancia del sector turístico destacan los establecimientos de alojamiento turísticos, en las cuales son triviales las deficiencias en sus sistemas de costos, lo que su vez demanda la adaptación de los principios y criterios de contabilidad de costos convencional a la realidad de dichas organizaciones. En el presente trabajo se presentan los fundamentos de los sistemas de costos convencionales aplicados a la gestión de los establecimientos de alojamiento turístico, con miras a difundir su uso en las organizaciones de dicho sector. A partir de una investigación documental, se concluye que para la determinación de costos se debe partir de la identificación de los objetos de costos según los servicios que reporten ingresos para el establecimiento, y según los requerimientos para tomar infinidad de decisiones, la planificación y control; también se debe asumir la existencia de centros de costos funcionales y operativos, en torno a los cuales se clasifican los costos incurridos en el establecimiento como costos directos e indirectos, para posteriormente practicar las correspondientes distribuciones primarias y secundarias de costos de acuerdo a las bases adecuadas.

**Palabras Claves:** Sistemas de costos, servicios turísticos y alojamiento.

## Abstract >>

SYSTEMS OF CONVENTIONAL COSTS FOR ESTABLISHMENTS OF TOURIST LODGING

*In the relevance of the tourist sector they highlight the tourist lodging establishments, in which are trivial the deficiencies in their systems of costs, what their time demands the adaptation of the principles and approaches of conventional cost accounting to the reality of this organizations. Presently work the foundations of the systems of conventional costs are presented applied to the administration of the establishments of tourist lodging, with an eye toward diffusing their use in the organizations of this sector. Starting from a documental investigation, you concludes that for the determination of costs he/she should leave of the identification of the objects of costs according to the services that report revenues for the establishment, and according to the requirements to take infinity of decisions, the planning and control; the existence of functional and operative cost centres should also be assumed, around which the costs are classified incurred in the establishment like direct costs and indirect, he/she stops later on to practice the corresponding primary and secondary distributions of costs according to the appropriate bases.*

**Key words:** Systems of costs, tourist services and lodging.

1 Resultado parcial del Trabajo de Ascenso, presentado por la autora, y financiado por el CDCHTA de la Universidad de Los Andes (ULA), bajo el código N° E – 2895-07-09-D.

2 Profesora Asociada de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes (ULA) Venezuela. Miembro de la Sección de Investigación del CIDE de la ULA. Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales, y Magister en Economía Aplicada de la Universidad de la Laguna, España. Magister Scientiae en Administración, Licenciada en Administración y en Contaduría Pública de la ULA, Venezuela. Investigadora Categoría B del Programa de Estímulo a la Investigación (ONCTI). E- mail: morillom@ula.ve marysela.morillo@gmail.com

## 1. Introducción

Aun cuando la contabilidad de costos tuvo su origen en las actividades de transformación, y que durante mucho tiempo se creía circunscrita a empresas manufactureras, las características y ventajas de la contabilidad de costos y en especial su aspecto analítico, experimentado durante su evolución, han hecho posible su aplicación y difusión en otros tipos de organizaciones (Pérez De León, 1999). Por ello, según Gómez (1990), la misma puede adaptarse a cualquier organización, incluyendo las de servicio si se planifica. A tal punto que, según Pérez de León (1999) “(...) pudiera decirse (...) que no existe ramo de la actividad económica en que no sea factible la utilización de las técnicas inherentes a esta contabilidad” (p. 39), incluyendo las actividades comerciales, de intermediación, recreación, transportación, asesorías, entre otras. Es así como tanto servicios como las manufactureras se benefician con un sistema de costos (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 1998), al obtener información y tomar decisiones estratégicas, como qué servicios ofrecer, descuentos y condiciones de cada uno, ampliar un servicio específico a uno integral, subcontratar servicios y otros.

De acuerdo a Molina y Morillo (2000), los sistemas de costos en las empresas del sector terciario tienen como propósito calcular los costos incurridos en la prestación de cada servicio (objetos de costos: cliente o subproceso); pero debido a la diversidad de los novedosos servicios ofrecidos a la sociedad moderna, el sistema deberá adaptarse a las características propias de cada uno, atendiendo a las fases de su proceso prestación o al desarrollo de las operaciones, a los costos incurridos en cada fase, a las

normas y disposiciones legales aplicables, y a la información que se deberá reunir y reportar. De forma específica, el sistema de costos deberá identificar además costos directos y costos indirectos, y asignarlos sobre cada objeto de costo, al igual que los sistemas de costos para organizaciones manufactureras, por órdenes específicas o por procesos, o mediante un sistema híbrido.

A partir de las anteriores reflexiones, es factible la aplicación de la contabilidad de costos a las empresas prestadoras de servicio, dentro de las que se ubican los establecimientos de alojamiento turístico, de notable relevancia en las actividades del sector servicio turístico, de carácter multisectorial y de elevado impacto económico y social.

Por otra parte, de acuerdo a investigaciones documentales previas referidas a la gerencia y a los sistemas de costos en establecimientos de alojamiento (Morillo, 2006, Marcuzzi, 2003, Torres, 2002, Mila, 1999, Vilorio, 1993, Maldonado, 1992; Sanz, 1992) se evidencia deficiencias notables basados en criterios empíricos, con poco interés hacia el uso de reportes e informes internos de costos de prestación del servicio, y basado en los requerimientos fiscales. Adicionalmente, entrevistas exploratoria realizadas por Morillo (2006) se conoció que la rentabilidad de los hoteles del Municipio Libertador del Estado Mérida, no es elevada, por cuanto el nivel de tarifas tiende a ser constante, producto de las acciones de la competencia, y de la indisponibilidad de los turistas de pagar un precio superior frente a las múltiples alternativas de alojamiento y destinos turísticos (A. Avendaño, B. Del Olmo, F. Puleo, y O. Ramírez, entrevista personal no estructurada, Febrero, 2006); siendo los costos luna de las

variables factible de controlar para mejorar los resultados financieros.

Un sistema de información que pudiera contribuir a mejorar los resultados financieros a través de una equilibrada gestión de costos del servicio, salvaguardando la posición financiera de la empresa, es un sistema de administración de costos como herramienta que proporciona a la alta gerencia la identificación, clasificación, cuantificación monetaria, presentación y análisis de los costos de las actividades y servicios prestados. Es decir, los sistemas de administración de costos ayudan a optimizar los esfuerzos, detectando las acciones convenientes para prestar los servicios y racionalizando los recursos dentro de la estructura de costos e inversión, en pro de la competitividad y la permanencia de la empresa en el mercado.

Así lo indican a partir de sus estudios, Marcuzzi (2003), Meza (2000), Mila (1999), Vilorio (1993) y Marichales (1992), al recomendar a la gerencia de los servicios de alojamiento implantar sistemas de información adecuados para proporcionar información oportuna, relevante y adecuada, para realizar los análisis necesarios y tomar las decisiones de forma expedita sin recurrir a gran cantidad de documentos y de información dispersa en la complejidad de las operaciones; y a su vez permita conocer las deficiencias y detalles del servicio, indispensable para su mejora.

Ante el panorama expuesto, es pertinente el desarrollo de un estudio que aplique los fundamentos de los sistemas de costos contemporáneos en los alojamientos turísticos que contribuya a su uso o la difusión de dichos sistemas en las organizaciones del sector, como mecanismos para mejorar el cálculo

del costo de los servicios, y la evaluación del comportamiento de los mismos.

## 2. Desarrollo

### 2.1. Sistemas de Costos Convencionales, Objetos de Costos y Generalidades de los Sistemas de Costos en los Servicios de Alojamiento

Con vista a la evolución de la contabilidad de costos, Hansen y Mowen (2003) clasifican los sistemas de costos en sistemas convencionales y contemporáneos. Los primeros, señalan los autores, están referidos a los sistemas de la contabilidad de costos tradicional, donde el objetivo del costeo es asignar costos de producción a los inventarios y a la producción vendida, mediante el uso de bases unitarias fundamentadas en el volumen de la producción, para la elaboración de estados financieros, cuyo control de costos se ejerce mediante la comparación de los costos reales frente a los presupuestados.

Los segundos, los sistemas de costos contemporáneos denominados también sistemas de administración de costos contemporáneos, se consideran una evolución de los sistemas de costos convencionales para mejorar la calidad, el contenido y el tiempo de información de costos a través de medidas financieras y no financieras, y de información detallada por actividades. Es así como dentro de los sistemas de administración de costos contemporáneos, destaca el sistema de costos basado en actividades, el sistema de costos de calidad, entre otros; los cuales han sido adaptados por numerosas organizaciones. Según Ramírez (2004), para identificar y eliminar las actividades innecesarias (que no agregan valor), disminuir los costos asociadas por ineficiencias en producción

y comercialización, y liderizar en costos y en diferenciación de productos y servicios, como estrategia competitiva. El presente trabajo está referido a los sistemas de costos convencionales.

Considerando que los objetos de costos, de acuerdo a Horngren y *otros* (2002), es cualquier cosa para lo cual se requiere una medición de costos por separado, elegida para la optimización del proceso de toma de decisiones según la naturaleza de la empresa, a continuación se reflexionará sobre los principales servicios prestados por las empresas de alojamiento turístico sobre los cuales la misma requiere tomar decisiones.

Según Matías (1976), un establecimiento de alojamiento turístico brinda numerosos servicios, muchos de ellos imprescindibles, otros pasan desapercibidos para el cliente, y aunque no son preponderantes en la estructura de costos y utilidades, porque no generan ingresos, si consumen un importante nivel de costos para la empresa, como los servicios de lavandería y mantenimiento; por ello, se considera que los establecimientos turísticos reúnen caracteres exclusivos.

De acuerdo al autor, el principal objetivo del negocio del alojamiento es prestar el servicio de habitaciones o de pernoctación a los clientes, visitantes o turistas, a quienes se les denominan huéspedes, tanto así que la Organización Mundial del Turismo OMT y

otras organizaciones de turismo (Corporación Merideña de Turismo y la Federación Nacional de Hoteles de Venezuela –Fenahoven-) calcula la capacidad en estos establecimientos en función del número de habitaciones y camas<sup>3</sup> que alquila, así como otros índices como la tasa de ocupación por temporadas<sup>4</sup> y el nivel de pernoctaciones (número total de noches que un viajero permanece en un alojamiento privado o está registrado en un centro de alojamiento colectivo, con independencia de si permanece físicamente en la habitación o no -OMT, 2007-), entre otras. También, en muchos establecimientos se perfila como otro objetivo la prestación de servicios gastronómicos, los cuales son servicios complementarios y de naturaleza estratégica para el servicio de alojamiento, según se explicó en el capítulo anterior. Por ambos conceptos, según Matías (1976), la empresa percibe ingresos, y calcula tarifas indistintas de venta que aseguran la cobertura de los costos de cada servicio.

Por lo anterior, para Marín (1989) y Mochón (2004), en la organización de un establecimiento de alojamiento turístico, existen dos grandes divisiones, como son alojamiento y alimentos y bebidas; los cuales requieren de todo un equipo de unidades perfectamente coordinadas (limpieza, lavandería, seguridad, recepción, mantenimiento, y otras) para prestar un óptimo servicio al cliente y obtener ingresos para la organización. También, según Boardman (1973) y Lattín (2002), dichos establecimientos pueden recibir ingresos por muchos otros

3 Las camas (plazas-cama) ofertadas es el número de camas dispuestas en las habitaciones ofertadas, contabilizándose una cama doble como dos plazas-cama. No se incluyen las camas suplementarias que puedan instalarse a petición del cliente. En el caso de establecimientos que no estén integrados por habitaciones, para medir la capacidad se utilizan otras unidades equivalentes como apartamento, bungalow, espacio para una tienda o carpa en camping, etc. (OMT, 2007).

4 Según la OMT (2007), se miden dos tipos de tasa de ocupación: de habitaciones y de plazas-cama. La primera es la tasa neta de ocupación obtenida con la capacidad hotelera de habitaciones realmente disponible:  $\{(Total\ de\ habitaciones\ ocupadas)/(Total\ habitaciones\ disponibles\ * número\ de\ noches\ en\ el\ mes)\} * 100$  La tasa denota de ocupación de camas es la tasa de ocupación obtenida con la capacidad hotelera de camas realmente disponible:  $\{(Total\ pernoctaciones)/(Total\ plazas\ -cama\ disponibles\ * número\ de\ noches\ en\ el\ mes)\} * 100$

servicios (bar, salones o eventos, lavanderías, peluquerías, tiendas y otros), cuyo uso se cobra por separado al cliente lo cual demanda que el cálculo de ingresos, costos y utilidades, para la fijación de tarifas y otras decisiones, debe realizarse de forma independiente.

Marín (1989), profundiza sobre la necesidad de separar administrativamente el servicio de restaurante y el servicio de alojamiento del establecimiento; incluso Ovejero (1971) considera como fuentes de ingresos y centros de costos a los servicios de alojamiento y restauración de manera independiente, a los cuales les dedica a su vez la cuenta de resultados respectiva, lo cual es equiparable con los demás unidades generadoras de ingresos (bares, peluquerías, salones, y otras). En este sentido, ambos autores, insisten en calcular un rendimiento aislado y deducir la rentabilidad de la sección en relación al costo de los servicios prestados (productos: platos, banquetes, o menús) y al precio que se ofrecen en el mercado. En otras circunstancias se trata de evaluar si continuar ofreciendo los servicios al precio fijado en el mercado o de fijar las tarifas por servicios solicitados por el cliente (alojamiento y alimentación), los cuales generalmente no sólo están a la disposición exclusiva del huésped sino abierto al público, dependiendo de la categoría del establecimiento.

Frecuentemente dichos servicios en el establecimiento pudieran ser subcontratados por la empresa, para ofrecer a los huéspedes un servicio de cafetería en las habitaciones, o de tintorería y lavandería, entre otras, tal como suelen realizarlo los pequeños establecimientos

de alojamiento, según lo revelaron gerentes de posadas y empresas de agroturismo del estado Mérida (G. Torres, P. Aguilar, y M. Molina, entrevista personal no estructurada, Agosto, 2007); por lo que se requiere información para decidir entre prestar internamente el servicio o comprarlo a un proveedor externo. En la manufactura, según Polimeni, y otros (1998), tal decisión equivale a una decisión de corto plazo de hacer o comprar, la cual se da cuándo la empresa posee el equipo, mano de obra, espacio y demás recursos, en estas circunstancias la empresa tiene la posibilidad de escoger entre producir (autoabastecerse) ciertos bienes y servicios o subcontratar a empresas externas. Si internamente es capaz de producir dicho bien y/o servicio de forma más económica que los proveedores potenciales, se estaría ahorrando las utilidades del proveedor del servicio. Marín (1989) ejemplifica y profundiza el análisis de rentabilidad de la sección de tintorería a los huéspedes a los fines de considerar si es rentable instalar una lavandería o solicitar los servicios de un ente externo.

Para Boardman (1973), en empresa prestadoras de diversos servicios (habitaciones, bar, restaurante, banquetes) es importante, a los efectos del cálculo de la rentabilidad, identificar cada uno de los costos que se originan con la correspondiente fuente de ingresos, como si se tratara de negocios distintos, aunque al cliente se le cobren todos los cargos en una sólo cuenta<sup>5</sup>. Todo ello con el fin de determinar, en los principales servicios prestados, el nivel de beneficios y el nivel de tarifas por huésped, que aseguren una cantidad de ingresos suficientes que cubra por exceso la totalidad de los costos calculados.

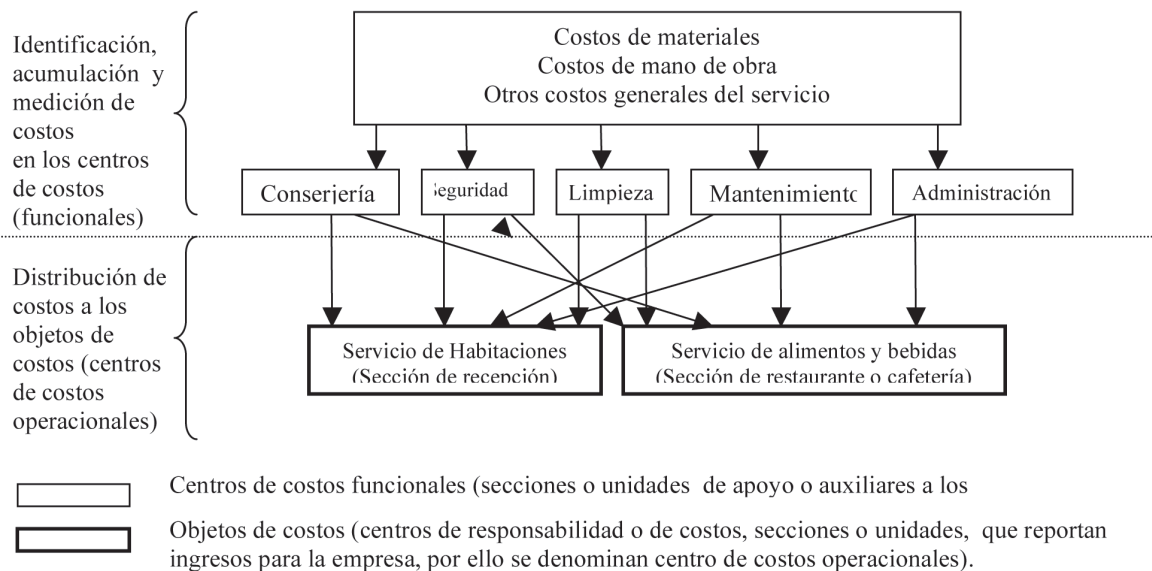
5 La cuenta que un establecimiento cobra a sus clientes es de tipo compuesto, al incluir unas cantidades por alimentación y otras por concepto de alojamiento. En ocasiones sus tarifas pueden ser fijadas en función del precio de cada comida, o bien mediante una tarifa total o de pensión completa, en este último caso cuando el restaurante del establecimiento es para quienes residan en él es muy posible que no se haya llegado a fijar el importe que corresponde a cada comida. Pero cualquiera sea el procedimiento seguido, la realidad es que los ingresos tienen dos procedencias distintas, la alimentación y el alojamiento (De la Torre, 2006).



A partir de lo anterior, y considerando que los servicios e ingresos más importantes y triviales de los establecimientos de alojamiento turístico, son por la venta de alimentos y bebidas y la venta por concepto de alojamiento de los huéspedes, sobre los cuales se requieren tomar multiplicidad de decisiones, se considera que los objetos de costos son los servicios de habitaciones y los de restauración, a los cuales se les deberán imputar los costos respectivos para posteriormente ser cargados a cada uno de los usuarios por la cantidad de servicios consumidos, en forma de tarifas. Es decir, estos servicios serán los objetos de costos principales (los que reportan ingresos: habitaciones y restaurantes), antecedidos por otros objetos de costos secundarios o transitorios, denominados por Horngren y otros (2002), como centros de responsabilidad o de costos funcionales<sup>6</sup>; en estos últimos se acumularán los costos por periodo, es decir,

se reconocerán y registrarán de acuerdo a Hansen y Mowen (2003), para ser distribuidos a los servicios prestados al cliente (objetos de costos: servicio de habitaciones y restaurantes), concentrados organizacionalmente en las secciones o departamentos de recepción y de restaurantes del establecimiento (Figura 1), los cuales a su vez podrían constituirse en centro de costos operacionales de acuerdo a la complejidad de los servicios ofrecidos. Luego dichos costos son considerados en las tarifas de los diversos servicios. Específicamente los costos, en el caso del servicio de alojamiento, podrán ser imputados a los clientes a partir de un costo promedio, a los cuales habrá que añadir los costos de los servicios adicionales solicitados por el cliente, tales como servicios de lavandería y tintorería, guardería, uso del estacionamiento, de telecomunicaciones, y otros.

Figura 1 >>>  
**Proceso de acumulación y distribución de costos en establecimientos de alojamiento turístico.**



Nota. Tomado de Morillo (2008, p. 55).

<sup>6</sup> Los centro de costos o de responsabilidad, según Polimeni, y otros (1998) y Horngren y otros (2002), son segmentos o subunidades (departamentos) descentralizadas cuyos gerentes son responsables de un grupo de actividades específicas, y a los que se le asigna o delega el incurrimento de costos, por lo que se deben identificar y asignar costos.

Por otra parte, se considera que los sistemas de acumulación de costos para la actividad de alojamiento turístico es un sistema híbrido, donde se acumulan gran cantidad de costos asociados al servicio por departamento, y luego con fines de fijar la tarifa y calcular los cobros a los clientes por servicios se realiza una identificación por órdenes específicas para cada huésped, según la cantidad de servicio consumido (noches de pernoctación, platos consumidos y otros). Sólo así se podría determinar el costo de alojamiento y otros servicios consumidos en las habitaciones o servi-room (alimentos, bebidas, Internet, y comunicaciones), y en otras áreas.

En otro sentido, dada la multiplicidad de actividades desarrolladas y de decisiones, deben existir objetos de costos secundarios, centro de costos o de responsabilidades, con fines de controlar costos, analizar rentabilidad y tomar decisiones. Lo anterior es denominado por Sánchez (2002), como el método del costeo absorbente por secciones, creado en base a un análisis previo de la estructura funcional de la empresa para la localización de los costos.

En cada sección se agrupan los costos que no pueden afectarse directamente a los servicios u objetos de costos principales (servicio de alojamiento y restauración) por tratarse precisamente de costos indirectos respecto a los mismos; para Sánchez (2002) la aplicación de este tipo de método en los alojamientos ha sido y es completamente válido y útil cuando interesa conocer y disponer de información sobre el valor de los costos totales de sus servicios y departamentos o secciones. Por este motivo, se debe considerar a cada una de las secciones o unidades de trabajo (mantenimiento, conserjería, recepción, limpieza, lavandería, y otros) como centros de

costos, a los fines de evaluar su desempeño a partir de los niveles de costos incurridos en cada centro, de los cuales son responsables. Igualmente los centros de costos de los servicios de alimentación son constantemente evaluados para determinar la contratación externa de algunos servicios (limpieza, mantenimiento y otras).

Para Boardman (1973), se debe determinar la totalidad de los costos correspondientes a una determinada sección para un periodo de tiempo (un mes o semana) específico, agrupados en elementos del costo de producción convencionales de la contabilidad de costos (costos de materiales, costos de personal o mano de obra y costos generales).

Lo anterior puede hacer creer que la determinación de costos requiere de gran número de personas y que el esfuerzo del cálculo resulte superior al beneficio de conocer información adecuada, lo cual puede ser costoso para las pequeñas empresa. Pero, en realidad la cantidad de detalles y de cálculos necesarios dependerá del volumen de actividad de la empresa; por tanto en las empresas de gran volumen de actividades es común que se cuenten con personal exclusivamente dedicadas a determinar la información precisa para la dirección de las mismas, y en las pequeñas tal vez sean suficientes los cálculos realizados por su propietario donde los principios a tener en cuenta son los mismos.

Lo importante, es que los sistemas de costos se adecuen a la índole de los servicios, dimensión y categoría de la empresa, para constituirse como una cadena armónica de documentos de custodia y salvaguardia del ingreso y correcta disposición de la tarifa con la cual el usuario (huésped o comensal) retribuye

los servicios recibidos; donde se considere la dicotomía de poder simultáneamente restringir el costo administrativo a su mínima expresión (Matías, 1976).

Cualquiera sea el caso, la determinación del costo debe ser ineludiblemente realizada, solamente así es posible detectar a tiempo las actividades no rentables para tomar las medidas o correctivos oportunos, reducir costos o decidir abandonar aquella antes de llegar a una situación desventajosa (Boardman, 1973).

## **2.2. Clasificación de los Costos de los Servicios Prestados en los Alojamientos Turísticos**

Con miras a calcular los costos de prestación de servicio, y realizar la imputación correspondiente a cada uno de los objetos de costos definidos, los costos en los establecimientos de alojamiento se clasifican, desde los puntos de vista de su identificación (funcionales y operativos), en costos directos e indirectos. Los primeros, según Marín (1989), son los imputables a un centro de responsabilidad o sección determinada en el caso de los materiales de limpieza, papelería y los alimentos consumidos en sus unidades o centros respectivos, además del costos del personal que labora en el centro de alimentos y bebidas (restaurante) y el salario de los recepcionistas en la unidad de recepción. Mientras que los costos indirectos, son los que no son lógicamente imputables y requieren criterios con cierto nivel de arbitrariedad, tales como el costo por arrendamiento del edificio, servicios públicos, depreciaciones y otros. También son indirectos los costos de los centros funcionales o secciones auxiliares (limpieza, seguridad, mantenimiento, entre otras), respecto a las secciones o centros operativos (recepción o habitaciones, y

alimentación y bebidas), considerados objetos de costos.

Matías (1976), refuerza los criterios de clasificación anterior, argumentando que los costos directos, son todos los que se imputan a razón de registros convencionales, en el que se explica el para qué, el cuánto y cuándo de las causas que originaron el consumo, tales como el costo de los alimentos utilizados en la cocina o materiales de limpieza utilizados en las habitaciones, lavandería o en la cocina; mientras que los de consumo indirecto son de imputación funcional, indicando donde y/o quienes dieron el origen al insumo, por ejemplo los costos del servicio de lavandería prestados al restaurante, a las habitaciones y otros.

Según Boardman (1973), los costos totales pueden clasificarse bajo tres conceptos principales que son los siguientes: costos de los materiales, mano de obra y costos generales. Dentro de los materiales, en los servicios de restauración cobra particular importancia los costos de los alimentos definidos como el valor de los artículos adquiridos para la preparación de determinado plato; el costo de mano de obra comprende costos relativos al personal incluyendo sueldo, el valor de la comida y el de su alojamiento en el establecimiento. Los costos generales, comprende todos los costos que no pueden considerarse dentro de los anteriores conceptos, tales como alquileres, electricidad, publicidad, depreciación, y otros.

Al relacionar los criterios de identificación inequívoca y por elementos del costo de producción, de acuerdo a Marín (1989), es prácticamente imposible hallar el costo de mano de obra directa, debido a que las labores en los servicios de alojamiento y restaurante



son altamente discontinuos y no repetitivos; por el contrario la mayoría de los costos asociados al personal deben ser considerados como mano de indirecta, salvo que se trate personal exclusivo de un departamento o centro de costos (barman, meseros, recepcionistas), en este caso deberán ser considerados como costos directos del centro de costos específico.

También la misma flexibilidad de operaciones, demanda la existencia de gran cantidad de personal, prestador de servicios en diversos centros de costos aún cuando no existan clientes demandando el servicio. Por todo ello, se advierte que siempre la mano de obra debe ser considerada directa respecto al departamento o centro de costos, más no respecto al servicio prestado a cada cliente. Si únicamente interviniera una persona en la atención de un cliente, y si solamente se dedicada a trabajar en ello, resultaría fácil calcular el tiempo total invertido, y determinar los costos mano de obra que dicho servicio debe absorber. Pero, en realidad lo que ocurre es que son muchos los individuos que intervienen en el procesos y que ninguno de ellos dedica exclusivamente su tiempo, a la prestación de un servicio. Por tanto, todo intento de fijar con precisión el costo de mano de obra que supone la preparación de plato se traduce en un cálculo complicado e inexacto (De la Torre, 2006).

En consumo de otros materiales son considerados costos directos respecto a las unidades o centros de costos en las cuales se consumen, pero indirectos con respecto a los servicios prestados a cada cliente o huésped. Tal es el caso de los materiales de limpieza servilletas y artículos de oficina, al igual que las depreciaciones y amortizaciones, los

últimos son considerados en el renglón de costos generales dentro de cada centro de costos. Por ello, para Molina y Morillo (2000), en la prestación de servicios abundan los costos indirectos.

También Matías (1976) enfatiza en otro tipo de clasificación aplicada a los costos de materiales, de todas las unidades del establecimiento, como son los artículos de consumo inmediato, y los artículos de almacenamiento. Los primeros son utilizados al momento de ser adquiridos sin almacenarlos o inventariarlos, tales como algunos alimentos o artículos altamente perecederos; mientras que los segundos son insumos que al momento de la adquisición son enviadas al depósito hasta que es necesario su uso. Lo anterior debe ser considerado al momento de calcular los costos asociados por materiales en cada centro de costos, a partir de los registros auxiliares de las cuentas de inventario.

Según Boardman (1973) y Marín (1989), una importante clasificación de costos, similar a los de cualquier industria, esta dada a partir del volumen de producción, en costos fijos, variables y mixtos. Entre los costos fijos destacan los arrendamientos, depreciaciones y salarios del personal, mientras que los costos que varían de acuerdo al nivel de actividad o cantidad de clientes atendidos se encuentran los alimentos. Tal clasificación, en la actividad turística presentan gran relevancia en el estudio de la rentabilidad de la actividad en temporadas o épocas de alta afluencia turística, dado que en dicha actividad son considerables la cantidad de costos fijos y mixtos asociados al servicio, tales como los costos de electricidad, de limpieza, personal, los cuales no varían considerablemente frente al volumen de clientes atendidos.

Por ello los establecimientos de alojamiento adoptan estrategias tendentes a flexibilizar su estructura de costos ante el volumen de actividad; en todo momento deben comprobar que el volumen de ventas se mantiene en un nivel que permita cubrir la totalidad de costos, y a su vez genere un excedente, lo cual es complejo dada la existencia de diversidad de costos que no pueden reducirse por afectar la calidad del servicio.

### **2.3. Asignación de Costos en los Establecimientos de Alojamiento Turístico**

Considerando que los objetos de costos en las empresas de alojamiento son los servicios de alojamiento y restauración, y que la mayoría de costos por concepto de materiales, mano de obra y otros, no pueden ser cuantificados inequívocamente de forma económicamente factible, sobre dichos objetos, sino que son indirectos; para comenzar a calcular el costo en un establecimiento de alojamiento, según Marín (1989), se deben identificar las secciones o unidades, las cuales a su vez funcionarán como centros de costos, que en lo sucesivo se denominarán departamentos. Según Sánchez (2002), la metodología que debe seguir en la aplicación del sistema de costos por secciones o departamentos es la siguiente. En primer lugar, es necesario identificar las secciones (habitaciones, cafetería, restaurante, recepción, almacén, administración, y otros). Luego todos los costos de un período determinado deben localizarse en los diferentes departamentos definidos (Figura 2).

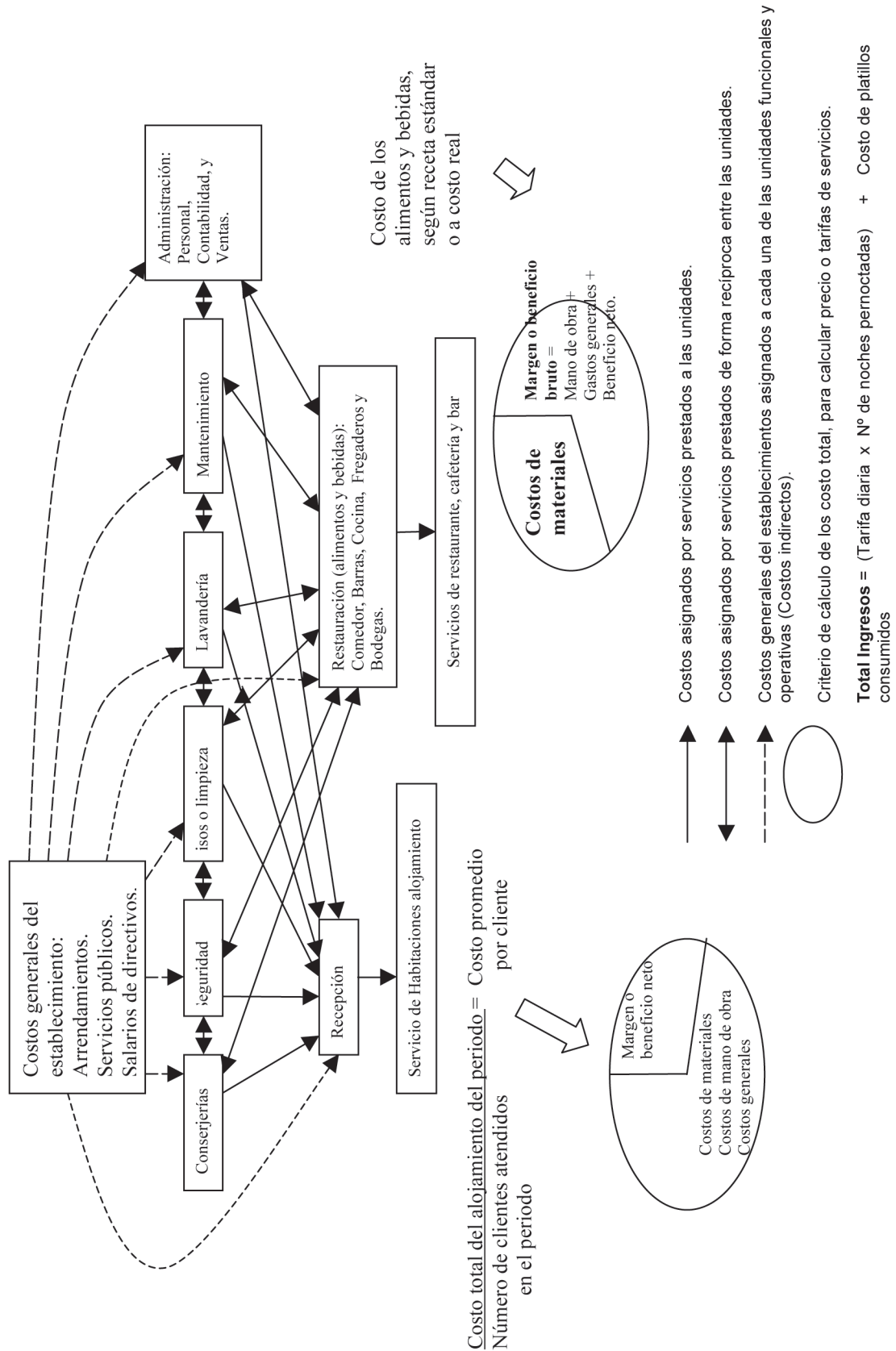
Estos departamentos, de acuerdo a la operatividad del Uniform System of Accounts for Lodging Industry (U.S.A.L.I)<sup>7</sup> a su vez pueden clasificarse en principales (operativas) y auxiliares (funcionales). Es decir, la U.S.A.L.I se basa en la división de la actividad del alojamiento en dos partidas o áreas fundamentales (The Hotel Association of New York City, Inc, 1996). Los operacionales pueden ser el departamento de recepción, de alimentos y bebidas, lavandería de clientes, y secciones de recreación (casinos, peluquerías, canchas, y otras) por ser las que llevan a cabo la prestación de los servicios, las que tienen mayor contacto con el cliente o las áreas que reportan los ingresos, y por tanto son las que deben absorber los costos de los demás centros para calcular beneficios por los servicios prestados.

Adicionalmente para que los departamentos o centros de costos operativos (principales) puedan prestar sus servicios a los huéspedes deben a su vez recibir los servicios de los departamentos de servicio, auxiliares o complementarios (centros de costos funcionales), que no generan más que costos y que no prestan servicio directamente a los clientes (conserjería, limpieza o pisos, mantenimiento, seguridad, administración y lavandería, y otros), o al menos los clientes no mantienen contacto directo con éste.

Cada uno de estos departamentos incurren en costos directos los cuales, según Marín (1989), no ofrecen problema alguno pues son

<sup>7</sup> El desarrollo más importante del método de costos para la empresa hotelera, es el Sistema Uniforme de Cuentas para Hoteles o Uniform System of Accounts for Hotels (U.S.A.H.) que fue concebido como una presentación uniforme de cuentas y aplicado por primera vez hacia el año 1925 por la compañía norteamericana "Asociación Hotelera de Nueva York". Más tarde pasó a denominarse Uniform System of Accounts for Lodging Industry (U.S.A.L.I). Actualmente su aplicación es de carácter obligatorio en Estados Unidos. Es utilizado en diferentes países por grandes cadenas hoteleras y su utilización se extiende continuamente constituyendo el sistema de análisis de gestión más difundido y usado en la industria hotelera internacional. Hasta la actualidad se ha producido nueve ediciones de esta la obra (The Hotel Association of New York City, Inc., 1996).

Figura 2 >>> Distribución y cálculo de costos en un establecimiento de alojamiento turístico.



Nota. Elaboración propia a partir de datos tomados de De la Torre (2004), Roriguez (2004), Lattin (2002), Marin (1989) y Boardman (1973).

de identificación específica tales como salarios de botones, recepcionistas, camareras, barman, cocineros, alimentos, licores, materiales de limpieza, depreciación de lavadoras y mobiliarios de oficina, entre otros. Pero, según Sánchez (2002), otros costos no pueden ser imputados a los departamentos operacionales y funcionales (seguros, amortizaciones, cargas financieras, y otros), denominados costos generales, e indirectos respecto a todos los centros, auxiliares y principales, por lo que deben ser imputados a dichos centros a través de ciertos criterios lógicos, es decir, bases de distribución como espacio físico o tiempo de funcionamiento de cada centro.

Según Sánchez (2002), una vez identificado los centros de costos funcionales o departamentos auxiliares y calculados sus costos, los mismos deben ser asignados a los centros de costos operativos o departamentos principales en función de las prestaciones de servicio que los primeros hayan realizado a los segundos. Por ejemplo, los costos de las secciones de mantenimiento, de vigilancia, de limpieza del establecimiento, deben ser asignados a las secciones a las cuales prestan sus servicios. Para ello, deben definirse las unidades de obra para la producción de cada centro de costos funcional y asignar sus costos a los centros de costos operativos y a otros centros funcionales a los que éstos les presten sus servicios, tales como el número de reparaciones, horas dedicadas al servicio de las demás secciones, entre otras. De esta forma, se pueden conocer los costos totales de cada centro de costos operativo.

Por último, deben imputarse los costos de las secciones principales a los productos o servicios finales a través de las unidades de obra que han sido consumidas por cada uno de

los clientes (número de comidas servidas y de pernoctas) y su costo unitario correspondiente, obteniendo así, el costo final del servicio que presta la empresa (alojamiento, buffets, menús, y otros).

De esta forma la empresa de alojamiento, que presta servicios de pernoctación y algunos o todos los servicios de comidas, pudiera organizarse a los fines de acumular y calcular sus costos de operación, y beneficios por los servicios prestados.

A partir de diversos autores como Ovejero (1971), Boardman (1973), Matías (1976), Marín (1989) y Lattin (2002), existen marcadas diferencias entre el cálculo de los costos de los servicios de alimentos y bebidas y los servicios de alojamiento. Por tanto, en el presente trabajo se limita a presentar el cálculo de los costos del principal servicios prestados por los establecimientos en estudio, como es el de alojamiento.

#### **2.4. Proceso de Cálculo del Costo de los Servicios de Alojamiento**

El cálculo de los costos en los establecimientos de alojamiento por servicios de habitaciones reúne características exclusivas. El costo total, de éste según Marín (1989), puede calcularse como la sumatoria de aquellos conceptos que se incurren en un periodo, tales como los salarios y cargas sociales, artículos de limpieza, juntos al consumo de los que poseen una vida útil breve, (reposición de vajillas, cristalería y ropa blanca), y la depreciación de los bienes durables (edificios, mobiliarios y otros). Para la determinación de éstos costos, Boardman (1973) añade que, se debe considerar que no existen materiales directos o mano de obra directa, respecto al servicio prestado a cada cliente, lo que existen

son costos directos respecto a cada una de los centros de costos generadores de servicios; por ejemplo, la papelería que utiliza la recepción para el servicio de habitaciones, pueden contabilizarse por separado, pudiéndose cargar así los costos en la forma debida. Por ello, lo importante es realizar la distribución de costos y la imputación de los mismos entre los departamentos o centros de costos.

Tal como se indicó calcular el costo del alojamiento es posible siempre y cuando se realice la distribución primaria donde se distribuyen los costos generales del establecimiento a los centros funcionales y operativos; inmediatamente se practica una distribución secundaria, para distribuir los costos de los centros funcionales (auxiliares) a los centros de costos operativos (principales).

Previo a realizar la distribución primaria de costos generales en cada uno de los centros de costos (operativos y funcionales) cada centro debe conocer los costos directos que intervienen en cada uno de ellos donde los costos de mano de obra ocupan un lugar preponderante, es decir, cada departamento debe agrupar todos los costos relativos a esta áreas.

Por ejemplo, en el caso de las funciones desarrolladas en el centro de costos de pisos o limpieza<sup>8</sup> (centro de costos funcional), se deben tomar notas oportunas de la cantidad de insumos (materiales y combustibles) utilizados, y formular pedidos a través de la documentación adecuada (requisición de materiales); según Marín (1989) calcular el costo del personal en ese centro de costos es

relativamente fácil debido a que en la mayoría de establecimientos el personal se contrata por horas, o en su defecto o en caso de ser un costo fijo dicho personal generalmente se dedica sólo a la limpieza dada la cantidad de trabajo que ello implica. Dicho control de costos permitirá "...controlar su consumo... para un mejor aprovechamiento de los mismos" (p. 289), así como practicar análisis frecuentes sobre la contratación de estos servicios a otras empresas.

El costo de la mano de obra en todos los centros debe incluir, al igual que en las industria u otro comercio, la proporción de las cargas sociales patronales, también se debe considerar como premisa que si algún empleado realiza más de una tarea su remuneración se computará bajo aquella clasificación funcional y profesional mejor remuneradas (Matías, 1976), en otras circunstancias se utilizan boletas de trabajo o controles de tiempo. Para ello, se debe distinguir entre el personal de consejería, de las bucamas del que atiende la recepción y así sucesivamente<sup>9</sup>, para que los salarios y demás cargas del personal sea asignado al centro de costos correspondiente.

Una vez realizado esta acumulación de costos en cada uno de estos centros se debe practicar la distribución de costos primaria y secundaria. La primaria suelen realizarse, al igual que en las manufactureras, en función de mediciones y consumos realizados (consumo de gas), otras veces se realizan en función de las dimensiones o espacio físico de los distintos centros de costos o departamentos del establecimiento. También, Boardman

<sup>8</sup> Según Marín (1989), la misma debe constituirse en un centro de costos dada la importancia de sus funciones, la cantidad de personas que la desempeñan, y el volumen de costos incurridos (en su mayoría fijos).

<sup>9</sup> Este hecho es utópico, para los pequeños establecimientos, dada la multiplicidad de servicios administrados, desempeñados por una misma persona.



(1973) indica que la distribución primaria puede basarse en el nivel de ingresos obtenidos en cada uno de los departamentos o centros de costos, lo cual destaca por su sencillez, pero con múltiples inconvenientes dado que no todos los centros de costos a los que se les debe asignar costos generales generan ingresos, y el total de ventas puede variar de una época a otra lo que a su vez supone modificaciones en las cantidades de costos asignados. Igualmente, la distribución puede basarse en el costo directo de mano de obra de cada centro de costos, método arbitrario que no tiene aplicación alguna en el caso del alojamiento y restaurantes, aunque puede ser utilizado en determinadas circunstancias.

Posteriormente, se debe analizar que las funciones realizadas por muchos de estos centros, son considerados funcionales o de apoyo respecto a los centros operativos (recepción y restauración o alimentos y bebidas) tal como fueron clasificados. En este caso las actividades desarrolladas en los centros de costos de pisos o limpieza, lavandería, mantenimiento, vigilancia, y administración, son para dar apoyo o servicio a las actividades de los centros de recepción y restauración. Por tanto los costos de los centros funcionales, una vez determinados, deben ser

asignados a los centros operativos según los servicios prestados, mediante una distribución secundaria en función del tiempo invertido o del trabajo que los empleados de los centros de costos funcionales han dedicado a cada centro de costos operativo, dato que es fácil de obtener de las hojas de tiempo de trabajo, especialmente en los casos de los centros de costos de limpieza, vigilancia y mantenimiento de instalaciones.

De forma más amplia, Marín (1989) recomienda que la imputación de costos de los centros funcionales o de apoyo (materiales, mano de obra y costos generales asignados) a los operativos se basará en la determinación de la unidad de obra de cada centro; por ejemplo la unidad de obra del trabajo del centro de lavandería podría ser el kilogramo de ropa, y que los costos del centro de limpieza deberán ser imputados a los demás centros de costos (operativos y funcionales) a los cuales se les presta el servicio de limpieza, a partir del tiempo de trabajo dedicado en cada uno, para lo cual se deberá "...llenar una hoja diaria de trabajo en la que se anotará las horas empleadas por el personal en el arreglo y limpieza de cada dependencia, con indicación del precio de la hora ..." (p. 288), tal como se indica en el cuadro 1.

Cuadro 1 >>>

**Hoja de trabajo para la distribución de los costos de materiales y de mano de obra de los centros funcionales a los operativos.**

N° _____	Hojas de Trabajo		Día _____				
Secciones	Descripción Tarea	Costo del material empleado	Tiempo	Tarifa por hora	Costo de MOD	Recargo por sobretiempo de MOD	Total costo de tareas
Recepción							
Conserjería							
Lavandería							
Pisos							
Restaurante y bares							
Ventas							
Contabilidad							
Personal							

Nota. Elaboración propia a partir de datos tomados de Marín (1989).

Igualmente para asignar los costos directos de la sección de mantenimiento a los demás centros de costos funcionales y operativos, el responsable de la sección deberá planificar las tareas y llevar una hoja de trabajo diaria o semanal, en la cual se describirá la tarea a realizar, el tiempo de realización (tiempo de mano de obra), el valor de la hora del personal, los materiales consumidos en el centro en el que se trabaja.

También, considera Marín (*op. cit*), que la imputación de costos de los centros funcionales a los operativos se complica cuando se trata de la prestación de servicio mutuos; es decir, cuando el centro de limpieza presta servicios a la lavandería y éste último a su vez también presta el servicio de lavado y planchado de uniformes del personal de limpieza. En estas circunstancias recomienda el uso de la distribución algebraica. Cuando no exista tanta reciprocidad entre el trabajo de los centros, se comienza imputando los costos del centro que sean menores, hasta haber imputado los costos de todos los centros funcionales a los centros operativos, según el método de distribución escalonado. Si son bienes o materiales adquiridos por uno de los departamentos y que luego los utiliza otro (patatas fritas o bebidas), todo se reduce a contabilizar tales transferencias en forma de costos directos al centro de costos que los utilizó.

Finalizada la distribución secundaria, los centros operativos (recepción y restauración) ya tienen acumulado todos los costos asociados al servicio prestado en el periodo, y según Boardman (1973), se podrá establecer, evaluar

o ajustar la rentabilidad del servicio, así como las tarifas de venta de los servicios.

Cuando se desean conocer los costos asociados a los distintos tipos de servicio prestados en las habitaciones (primera clase, clase ejecutiva, clase turística, o por uso de habitaciones individuales, múltiples, matrimoniales, suits y otras), a los fines de establecer tarifas a los clientes, en lugar de tener un sólo centro de costos de recepción (el más relacionado con los servicios de habitaciones y el que percibe ingresos por tal servicio) deberá establecerse un centro de costos separado de acuerdo al servicio prestado. A los cuales se les deberá imputar costos directos y costos de las demás secciones o departamentos, así como costos generales de la empresa (Lattin, 2002).

Para la presentación de los costos en los informes financieros, pudiera seguirse la misma clasificación de costos propuesta en el cuadro 2. Los costos de alimentos y bebidas son presentados siempre que se ofrezca servicios de pensión completa (continental o americana), es decir, cuya tarifa de alojamiento incluya algún servicio de alimentación completo o básico (desayunos, meriendas, y otras) (Cuadro 2). Los costos de los servicios de alojamiento también pueden ser desglosados por centros de costos, según los requerimientos de control, aún cuando se haya realizado la distribución secundaria de costos. De esta forma se presentan los costos de los servicios en cada centro (costos directos) los costos generales asignados según la distribución primaria realizada, y los costos asignados de los centros funcionales (Cuadro 3).

**Cuadro 2 >>**  
**Informe de ingresos y egresos del servicio de alojamiento turístico**  
**México (1989) y Lattín (2002)**

<i>Ingresos</i>				
Servicios de alojamiento				XXX
Descuentos y otros ajustes				(XXX)
Ingresos Netos por Servicios de alojamiento				XXX
<i>Egresos:</i>				
Costo neto de alimentación y bebidas en habitaciones (room-service)				XXX
Costos de mano de obra				
Sueldos y salarios de camareras, porteros, botones, recepcionista y vigilantes				XXX
Cargas Sociales de camareras, porteros, botones, recepcionista y vigilantes				XXX
Alimentación de camareras, porteros, botones, recepcionista y vigilantes				XXX
Uniformes de camareras, porteros, botones, recepcionista y vigilantes				XXX (XXX)
<i>Costos generales</i>				
Costos de lavandería				XXX
Labores de lencería				XXX
Costos de limpieza				XXX
Artículos de tocador y cosméticos en habitaciones				XXX
Papeles y artículos de oficina				XXX
Suministros de bebidas y obsequios a huéspedes				XXX
Servicios de comunicaciones (internet, tele-fax)				XXX
Decoraciones (flores, ambientadores, y otros)				XXX
Comisiones a gentes de viaje				XXX
Arrendamiento de equipos e instalaciones				XXX
Depreciaciones y amortizaciones				XXX
Publicidad				XXX (XXX)
<b>Beneficio Neto:</b>				

Nota. Elaboración propia, tomado de Boardman (1973), la Secretaria de Servicios Turísticos de México (1989) y Lattín (2002).

**Cuadro 3 >>**  
**Informe de ingresos y egresos del servicio de alojamiento**  
**turístico por centros de costos operativos**

Ingresos de alojamiento					XXX
Costo de alimentos y bebidas					XXX
	Recepción	Conserjería	Pisos	Total:	
<i>Costos directos:</i>					
<i>Costos de personal</i>					
Salarios	XXX	XXX	XXX		XXX
Alimentación de empleados	XXX	XXX	XXX		XXX
Otros	XXX	XXX	XXX		XXX
<i>Costos generales</i>					
Mantelería, uniformes, papelería	XXX	----	XXX		XXX
Decoraciones	XXX	----	XXX		XXX
Depreciaciones	XXX	XXX	XXX		XXX
Seguros	XXX	XXX	XXX		XXX
Salarios del gerente general	XXX	XXX	XXX		XXX
<i>Costos de otros centros</i>					
Lavandería y limpieza	XXX	XXX	XXX		XXX
Administración	XXX	XXX	XXX		XXX
Vigilancia o seguridad	XXX	XXX	XXX		XXX
Mantenimiento	XXX	XXX	XXX		XXX
Costo total del servicio de alojamiento	XXX	XXX	XXX		XXX
Beneficio neto	---	---	---		XXX

Nota. Elaboración propia, tomado de Boardman (1973), la Secretaria de Servicios Turísticos de México (1989) y Lattín (2002).

Matías (1976), también presenta un informe condensado para los establecimientos de alojamiento, el cual agrupa el servicio de restauración y de alojamiento, con el fin de presentar los costos y las rentabilidades (Cuadro 4). Tal informe puede ser realizado por departamentos o centros de costos operativos y funcionales o por elementos de costos según el servicio prestado (Cuadro 5), los cuales

según el mismo autor, son recomendables en caso de ofrecer servicios de cafetería, o de restauración a pequeña escala; dado que si se trata de un restaurante o bar de elevada magnitud, la entidad deberá considerarse como un negocio independiente y presentar su informe de ingresos y egresos por separado, para la toma de decisiones.

#### Cuadro 4 >>>

### Informe de ingresos y egresos para establecimientos de alojamiento turístico por servicios prestados

	Restauración	Alojamiento	Total
Ingresos	XXX	XXX	XXX
Otros ingresos departamentales (tintorería, guardería y otras)	---	---	XXX
Total ingresos:		XXX	XXX
Costos Departamentales de los Servicios			
Recepción	---	XXX	XXX
Pisos	XXX	XXX	XXX
Consejería	---	XXX	XXX
Restaurante	XXX**	XXX *	XXX
Lavandería	XXX	XXX	XXX
Seguridad	XXX	XXX	XXX
Mantenimiento	XXX	XXX	XXX
Administración	XXX	XXX	XXX
Beneficio Neto			

*Nota.* Elaboración propia a partir de datos tomados de Matías (1976). \* Costo de los alimentos consumidos en el servicio de habitaciones (service-room). \*\* Resume la estructura del informe de egresos contentivo del costo neto de los alimentos, así como costo del personal directo del servicio de restauración, y algunos costos generales identificados con dichos servicios (reposición de vajillas, depreciaciones de mobiliario y decoración de cocinas y comedor) y otros, sin incluir la cuota de costos asignados por centros de costos funcionales o de apoyo (lavandería, vigilancia y otros).

Para Boardman (1973), es importante aclarar que en caso de los servicios de alojamiento no puede medirse el margen bruto porque no existen costos de materiales directos, a menos que se calcule el costo de alimentos y bebidas consumidas en el alojamiento y se establezca también los ingresos por alimentos y bebidas por separado (Cuadro 5). Lo anterior suele realizarse, para calcular el costo de los alimentos como porcentaje de los ingresos obtenidos por alojamiento de pensión completa, y ser comparados de un periodo a otro, tomar decisiones en cuanto a los cambios de menú ofrecidos a los huéspedes, así como calcular los costos máximos de dichos platos. Lo importante para determinar algún margen

bruto o evaluar algún costo es relacionar los ingresos correspondientes con los costos que los generan.

Para Sánchez (2002), cuanto el establecimiento posea múltiples departamentos principales u operativas, capaces de generar ingresos (lavandería clientes, peluquerías, casino y otros), además del servicio de alojamiento y restauración, se debe estructurar un informe que refleje el margen de operación de las actividades del departamento (Cuadro 6), del cual el director de cada departamento o centro de costos es el responsable. Se trata de un informe del establecimiento en general que representa conjuntamente los resultados,

Cuadro 5 >>

**Informe de ingresos y egresos para establecimientos de alojamiento turístico por servicios prestados y por elementos del costo del servicio**

	Restauración	Alojamiento	Total
<b>Ingresos</b>	XXX	XXX	XXX
<b>Costos de alimentos</b>	XXX	XXX	XXX
Margen Bruto por alimentos y bebidas	XXX	XXX	XXX
<b>Costos de personal</b>			
Salarios	XXX	XXX	XXX
Alimentación de empleados	XXX	XXX	XXX
Otros	XXX	XXX	XXX
<b>Costos generales</b>			
Costos de lavandería y limpieza	XXX	XXX	XXX
Depreciaciones	XXX	XXX	XXX
<b>Publicidad</b>	XXX	XXX	XXX
Servicios públicos	XXX	XXX	XXX
Artículos de oficina	XXX	XXX	XXX
Seguros	XXX	XXX	XXX
Otros	XXX	XXX	XXX
<b>Costos Totales</b>	(XXX)	(XXX)	(XXX)
Margen Neto	XXX	XXX	XXX

Nota. Elaboración propia a partir de datos tomados de Matías (1976).

ingresos y costos agrupados por categorías homogéneas, del ejercicio actual y anterior, en valores y porcentajes. Esta información se clasifica para los departamentos operacionales, funcionales y otros costos generales. De esta manera se incorpora información en función de las necesidades de análisis y de gestión, que permite una visión conjunta de toda la

actividad del establecimiento. Adicionalmente, un informe presentado por centro de costos operativos, aumenta el nivel de conocimiento de la actividad por parte de los directivos, lo cual facilita el seguimiento, el control y la mejora de las actuaciones en cada uno de los departamentos generadores de ingresos.

Cuadro 6 >>

**Informe de ingresos y egresos para establecimientos de alojamiento turístico, por servicios prestados y costos controlables**

Servicios o Departamentos Principales:	Restauración	Alojamiento	Peluquería	Casino	Total
<b>Ingresos</b>	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
<b>Costos de alimentos y bebidas</b>	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)
Margen Bruto por alimentos y bebidas	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
<b>Costos Directos:</b>					
<b>Costos de personal</b>					
Salarios	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)
Alimentación de empleados	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)
Otros	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)
<b>Costos Generales</b>					
Artículos de oficina	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)
Depreciaciones	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)
Lencería, cubiertos y vajillas	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)
Margen Operacional:	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
<b>Costos Departamentos funcionales</b>					
Costos de lavandería y limpieza					(XXX)
Costos de Seguridad					(XXX)
Costos de Mantenimiento					(XXX)
Costos de Administración					(XXX)
<b>Costos Generales de la empresa*</b>					(XXX)
Margen Neto					XXX

Nota. Elaboración propia a partir de datos tomados de Sánchez (2002).



Para el cálculo de los precios o tarifas asociados al servicio de alojamiento, según Boardman (1973), lo importante es calcular los costos totales del servicio que deberán ser cubiertos por los ingresos reportado y fijar las tarifas de los servicios, y demás análisis de los servicios prestados en el alojamiento. Para calcular el costo de cada cliente de se deberá sencillamente dividir, de acuerdo al mismo autor, la sumatoria de la totalidad de costos del servicio (costos de alimentos, de personal y costos generales) entre la cantidad de clientes atendidos, según las dimensiones

y la categoría de los servicios brindados por el establecimiento. Cuando se trata de fijar o ajustar los precios la sumatoria de costos será la misma, divide entre la cantidad de clientes proyectados, fijados en función de la capacidad máxima del establecimiento, ajustada a la temporada proyectada (Cuadro 7). También, en la actividad turística, la fijación de precios atiende a diversos factores como son los niveles de precios de la competencia o productos sustitutivos, (posadas o residencias privadas), y a las estrategias tendentes a ajustar los niveles de demanda a los de la oferta del servicio.

### Cuadro 7 >>>

#### Cálculo de la tarifa del alojamiento con servicio de alimentación

Costos del servicio:	
Costo de alimentos (desayunos incluidos)	342.000
Costo de mano de obra	180.000
Gastos generales	286.500
Beneficio neto deseados:	150.000
Total ingresos a percibir:	958.500
Cantidad de huésped durante el periodo *	570
Ingresos obtenido por cada huésped por Noche	1.681,50

*Nota.* Tomado de Boardman, (1973, p. 197). \* Estimación de clientes atendidos durante el periodo, lo cual puede ser superior a la capacidad máxima del establecimiento según la duración de la estadía y la tasa de rotación del cliente. En este caso la capacidad (máxima o moderada) según la temporada es de 38 huéspedes, atendidos simultáneamente, multiplicada por la duración de dicha temporada (15 días).

### 3. Conclusiones y Consideraciones Finales

A partir de los planteamientos expuestos se puede sintetizar que gran cantidad de los principios y planteamientos de la contabilidad de costos, contenidos en los sistemas de administración de costos convencionales, son de perfecta aplicación en los procesos de prestación de servicio de los establecimientos de alojamiento turísticos, según sea su dimensión o magnitud; a los fines de la determinación de los costos incurridos por servicio prestado y la generación de información con fines de planificación, control y toma de decisiones.

La aplicación de los sistemas de administración de costos convencionales se

reduce a la realización de ciertas adaptaciones; las más importantes son la identificación de los objetos de costos la cual podría ser establecida según los servicios que reporten ingresos para el establecimiento, y que deberán estar perfectamente identificadas porque sobre éstos se requieren tomar infinidad de decisiones y por razones de planificación y control. Los servicios comúnmente prestados son el servicio de habitaciones y el servicio de restauración (alimentos y bebidas) a los que se les puede adicionar una gran cantidad de servicios según la categoría, tipo y dimensiones del establecimiento (banquetes o celebraciones, eventos como congresos o convenciones, prácticas deportivas, saunas, gimnasios, y otros). Igualmente el servicio de habitaciones,

también pudiera subdividirse en sus diferentes tipos (habitaciones sencillas, múltiples, dobles, suites, de pensión completa y otras). Todos éstos pudieran constituirse como un objeto de costos para dichos establecimientos.

Producto de la complejidad en los procesos de prestación del servicio para el cálculo de costos asociados a los mismos, es imprescindible practicar una adecuada departamentalización de las funciones, con el fin de identificar y acumular los costos necesarios para desarrollar cada una de las actividades y tareas; de acuerdo a las dimensiones del establecimiento. Tales departamentos, son similares a los centros de responsabilidad o de costos, establecidos para una manufacturera. En éstos se pueden clasificar la totalidad de costos incurridos en el establecimiento, pudiendo existir costos directos e indirectos. Tal clasificación se realiza siempre respecto al centro de costos, por cuanto generalmente la mayoría de costos incurridos resultan ser indirectos, excepto los alimentos, respecto a los servicios ofrecidos a cada cliente (alojamiento, restauración, banquetes, y otros), por su laboriosa medición.

Adicionalmente los costos en los establecimientos de alojamiento, pueden ser agrupados con fines de análisis o de preparación de informes, en costos de materiales, costos de personal y costos generales. Los costos de materiales al igual que los de mano de obra, pueden ser considerados directos o indirectos respecto a los centros de costos, aunque en la mayoría de casos es difícil la localización de costos de mano de obra directa dada la multiplicidad de funciones que realiza el personal durante su jornada dentro del establecimiento, especialmente en los establecimientos de pequeña magnitud (posadas, hostales y otros).

En otras circunstancias algunos sueldos (chefs, camareros, barman, camareras de habitaciones y otras) están claramente identificados con los departamentos o centros de costos, por dedicar exclusivamente el tiempo de su jornada a laborar en dicho centro de costos. Otros costos de mano de obra indirecta como salarios de directivos, al igual que otros costos indirectos como servicios públicos, alquileres, deben ser distribuidos entre todos los centros de costos, como costos generales; lo anterior es mediante la práctica de una distribución de costos primaria adecuada, establecida en función de bases similares a las aplicadas por la contabilidad de costos en las manufacturas (espacio, horas laboradas, y otras).

Posteriormente, para la determinación de los costos en los objetos definidos se asume que algunos de los centros de costos son funcionales y otros operativos. Los primeros se identifican por ser prestadores de servicios auxiliares o complementarios, no generar ingresos por parte de los huéspedes o clientes, sino que prestan sus servicios a otros departamentos o centros dentro del mismo establecimiento (limpieza, mantenimiento, administración, conserjería, y otros); los segundos son los centros de costos principales los cuales prestan el servicio al cliente por los que la empresa obtiene ingresos, estos centros suelen denominarse centro de costos de restaurante o cafetería (servicio de alimentos y bebidas) y centro de costos de recepción (servicio de habitaciones o de alojamiento). A partir de la anterior departamentalización se debe practicar una distribución secundaria a los fines de asignar los costos de los centros funcionales a los centros operativos, en función de unidades de medida que cuantifiquen los servicios de los centros funcionales.

De esta forma se determinan los costos totales asociados a la prestación de los servicios generadores de ingresos (objetos de costos) los que coinciden o giran alrededor de los centros de costos operativos. Los costos unitarios de la prestación de los servicios se establecen promediando los costos totales de cada centro operativo entre el número de clientes atendidos durante el periodo de acumulación de costos.

Los principios que rigen los cálculos de costos de los pequeños establecimientos de alojamiento son idénticos para los de mayor capacidad, con la diferencia que no suelen utilizar la misma documentación contable que estos últimos; tampoco tienen alta variedad

de centros de costos. Igualmente, en los establecimientos pequeños, se debe considerar los costos de la manutención de propietarios y familiares, puesto que sería un error calcular el beneficio obtenido por la empresa sin estimar o calcular la proporción de costos imputables a la alimentación y alojamiento de éstos.

Finalmente, es importante señalar que el diseño de un sistema de costos de servicios para un alojamiento turístico, debe tener un sentido práctico, y marcarse como uno de los objetivos más importante el hecho de posibilitar la gestión racional de los procesos y el suministro de información necesaria y oportuna en todo momento para servir de apoyo en el proceso de toma de decisiones.

## Bibliografía >>

- Boardman, R. (1973). *Dirección y Análisis de Costes en Hoteles y Restaurantes*. (3ra. ed.) (L. Muñoz, Trad.). Madrid: Ibérico Europeo de Ediciones, S.A.
- De La Torre, F. (2006). *Administración Hotelera. Segundo curso: alimentos y bebidas*. (3ra. ed). México: Trillas
- Gómez, F. (1990). *Contabilidad de Costos I: Sistemas de costos industriales*. Caracas: Frigor.
- Hansen, D. y Mowen, M. (2003). *Administración de Costos. Contabilidad y Control*. México: International Thomson Editores, S.A.
- Horngren, C., Foster, G., y Datar, S. (2002). *Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial*. (10ª ed.). México: Prentice Hall.
- Horwath, E. (1990). *Contabilidad para hoteles*. México: Diana.
- Lattin, G. (2002). *Administración Moderna de Hoteles y Moteles*. (17ma. ed). México: Trillas.
- Lukie, M. (2004). *Contabilidad Hotelera*. México: Trillas.
- Maldonado, R. (1992). *Control de Costos y Estudios de Calidad. Casos Concretos*. Trabajo de Grado de Técnico Superior en Hotelería y Servicio de la Hospitalidad no publicado. Colegio Universitario Hotel Escuela de Los Andes. Mérida
- Matías, H. (1976). *Administración Hotelera*. Argentina: Ediciones Macchi.
- Marcuzzi, M. (2003). *Análisis de los Sistemas de Contabilidad General en las Empresas Hoteleras de Tres Estrellas. Municipio Libertador del Estado Mérida*. Trabajo de Grado de Maestría no publicado. Universidad de Los Andes. Venezuela.
- Marichales, V. (1992). *Importancia de la Unidad de Control de Costos en la Optimización de de Alimentos y Bebidas*. Trabajo de Grado de Técnico Superior en Hotelería y Servicio de la Hospitalidad no publicado. Colegio Universitario Hotel Escuela de Los Andes. Mérida

- Marín, C. (1989). *Gestión Hotelera*. Barcelona: Editur, Ediciones Turísticas, S.L.
- Meza, M. (2000). *Concientización para la estandarización en el Control de Costos del Hotel Sheraton Macuto Resort*. Trabajo de Grado de Técnico Superior en Hotelería y Servicio de la Hospitalidad no publicado. Colegio Universitario Hotel Escuela de Los Andes. Mérida
- Mila, C. (1999). *Los Servicios ofrecidos por los Hoteles Tres Estrellas y su Influencia en el Retorno del Turista*. Trabajo de Grado de Maestría no publicado. Universidad de Los Andes. Mérida.
- Mochón, F. (2004). *Economía y Turismo*. Madrid: McGraw Hill
- Molina, O. y M. Morillo (2000). Sistemas de Acumulación de Costos para Empresas de Servicio. *Revista Actualidad Contables*. N° 3, Vol. 3., 48-55.
- Morillo, M. (2006). *Análisis de la Calidad del Servicio Hotelero desde la Perspectiva del Huésped*. Trabajo no publicado, Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial. Universidad de Los Andes. Mérida.
- Morillo, M. (2008). *Sistemas de Administración de Costos Convencionales y Contemporáneos para Establecimientos de Alojamiento Turístico*. Trabajo de Ascenso, no publicado, a la categoría de Profesor Asociado, de la Universidad de los Andes.
- Organización Mundial del Turismo (2007). *Indicadores Básicos del Sistema de Estadísticas del Turismo*. Extraído el 27 marzo del 2008 desde [http://www.unwto.org/estadisticas/basic\\_references/castellano/X.htm](http://www.unwto.org/estadisticas/basic_references/castellano/X.htm)
- Ovejero, P. (1971). *Recepción y Administración en Hostelería*. Madrid: Editorial OFICE.
- Pérez De León, O. (1999). *Contabilidad de Costos*. México: Editorial Limusa.
- Polimeni, R., Fabozzi, F. y Adelberg, A (1998) *Contabilidad de costos: Concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. México: McGraw Hill.
- Ramírez, D. (2004). *Contabilidad Administrativa*. (6ª ed.). México: McgrawHill.
- Rodríguez, R. (2004). *Costos Aplicados a Hoteles y Restaurantes*. (2da. ed.) Bogotá: ECOE.
- Sánchez, M. (2002). *La Propuesta A.B.C. Aplicada al Sector Hotelero*. Tesis Doctoral, Universidad de Rovira Virgili (URV). Extraído el 14 de enero del 2008 desde [http://www.tesisenxarxa.net/TESIS\\_URV/AVAILABLE/TDX-0120103-084747/](http://www.tesisenxarxa.net/TESIS_URV/AVAILABLE/TDX-0120103-084747/)
- Sanz, A. (1992). *Información de Costos en la Gerencia de alimentos y bebidas en el Hotel Intercontinental de Valencia*. Trabajo de Grado de Técnico Superior en Hotelería y Servicio de la Hospitalidad no publicado. Colegio Universitario Hotel Escuela de Los Andes. Mérida
- Secretaría de Servicios de Turísticos de México. (1989). *Manual del Puesto del Controlador de Costos de Alimentos y Bebidas*. México: Limusa.
- The Hotel Association of New York City, Inc. (1996): *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*. (9ª ed.). Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, Michigan.
- Torres, N. (2002). *Control de Costos. Principal problema en la Toma de Decisiones de la Gerencia de la Hospitalidad*. Trabajo de Grado de Técnico Superior en Hotelería y Servicio de la Hospitalidad, no publicado. Colegio Universitario Hotel Escuela de Los Andes. Mérida
- Viloría, N. (1993). *La Gerencia en los Hoteles tres Estrellas ubicados en la Ciudad de Mérida. Un diagnóstico de su gestión*. Trabajo de Maestría, no publicado. Universidad de Los Andes. Venezuela.