

Sistema de costos basado en actividades para establecimientos de alojamiento turístico*

Morillo, Marysela**

Recibido: 18/04/2009 • Revisado: 05/05/2009
Aceptado: 18/06/2009

Resumen >>>

Actualmente las organizaciones requieren información relevante, oportuna y detallada para construir y mantener su competitividad. Pese a que la contabilidad de costos tuvo su origen en las manufactureras, las características y ventajas de la contabilidad de costos y la evolución de su aspecto analítico, han provocado su aplicación en toda organización, por cuanto todas requieren información de costos exacta, para optimizar el uso de recursos. El crecimiento vertiginoso de los servicios, especialmente de los turísticos, desde inicios del siglo XX, no puede pasar desapercibido por la contabilidad de costos; por el contrario ésta debe aplicar sus principios y características a dicho sector, dada su importancia en la economía mundial.

Dentro de la actividad turística, aunque los servicios de recreación y transporte son considerados relevantes, el alojamiento constituye un gran soporte estratégico, por lo que el estudio de su gestión es vital para determinar y abordar problemas de dicha actividad. Según resultados de investigaciones exploratorias, referidas a la gestión de organizaciones de alojamiento turístico, existen deficiencias en los sistemas de costos que demandan el uso de sistemas de información adecuados, para su competitividad y permanencia en el mercado. Un sistema de información que pudiera contribuir con una equilibrada gestión del servicio, es un sistema de administración de costos como herramienta administrativa capaz de proporcionar a la gerencia la identificación, clasificación, cuantificación monetaria, presentación y análisis de los costos de las actividades y servicios prestados, para guiar las decisiones de uso y racionalización de recursos, frente a la complejidad de sus operaciones. En esta investigación de tipo documental se presentan los fundamentos de los sistemas de costos basados en actividades, aplicados a la gestión de los establecimientos de alojamiento y con miras a su difusión.

Palabras clave: administración de costos, turismo y servicios.

Abstract

SYSTEM ACTIVITY-BASED COSTING FOR TOURIST ACCOMMODATION

Today organizations need relevant, timely and detailed to build and maintain their competitiveness. Although cost accounting originated in the manufacturing, characteristics and advantages of cost accounting and the development of their analytical side, have led to its application in any organization, because they all require accurate cost information, to optimize resource use. The rapid growth of services, especially tourism, since the beginning of the twentieth century can not go unnoticed by the cost accounting, on the contrary it applies its principles and characteristics of that sector, given its importance in the global economy.

Within tourism, although recreation and transportation services are considered relevant, accommodation is a major strategic support, so that the study of management is to identify and address vital issues such activity. According to the results of exploratory research, relating to the management of tourist accommodation organizations, weaknesses in cost systems that require the use of appropriate information systems for its competitiveness and remain on the market. An information system that could contribute to a balanced management of the service is a cost management system as a management tool capable of providing management the identification, classification, monetary quantification, presentation and analysis of the costs of activities and services to guide decisions on use and rationalization of resources, compared to the complexity of its operations. In this type of research documentary presents the foundations of systems of activity-based costing applied to the management of accommodation establishments and for dissemination.

Keywords: cost management, tourism and services.

*Resultado parcial del trabajo de ascenso para la categoría de asociado, intitulado "Sistema de costos convencionales y contemporáneos para establecimientos de alojamiento turístico", presentado por la autora, y financiado por el CDCHT de la Universidad de los Andes (ULA), bajo el código N° E – 2895-07-09-D.

** Profesora a dedicación exclusiva, en la categoría de asociada de la Escuela de Administración y Contaduría Pública, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la ULA. Magister Scientiae en Administración, Lic. en Administración, Lic. en Contaduría Pública. Doctoranda en Formación, Empleo y Desarrollo Regional de la Universidad de Laguna, España. Investigadora calificada en el Nivel II por el Programa de Promoción al Investigador (PPI). Coordinadora de la sublínea de investigación "Contabilidad de Costos y de Gestión" del Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial (CIDE) de la FACES, ULA. E-mail: morillom@ula.ve

Introducción

Antiguamente, y en un sentido básico, los contadores de costos generaban datos sólo para valorar los productos elaborados, que a su vez forman parte de los inventarios de la empresa, para determinar ingresos y calcular utilidades, como información destinada a la contabilidad financiera (Hansen y Mowen, 2003). Según Gayle (1999), la contabilidad de costos ha evolucionado y abandonado su atención principal de valorar inventarios, para orientarse a la generación de información para la toma de decisiones, específicamente a la comunicación de información financiera y no financiera para la planeación, control y toma de decisiones respecto a los recursos utilizados. Por ello, la contabilidad de costos moderna recibe con frecuencia el nombre de Contabilidad Administrativa; para otros autores como Horngren, Foster y Datar (2002), la misma pasa a formar parte de la contabilidad administrativa o gerencial.

Actualmente, la contabilidad de costos basa su importancia en que tanto la contabilidad financiera como el análisis administrativo interno requieren de información de costos. Los contadores de costos presentan y analizan la información para tomar decisiones de marketing, de personal e ingeniería de procesos y diseños, específicamente para Gayle (1999), las estimaciones y los cálculos de los costos influyen al diseñar e introducir nuevos productos, al comercializarlos y fijarles precios.

Por otra parte, dadas las continuas presiones competitivas, las organizaciones deben hacer grandes esfuerzos por distribuir de la mejor forma sus limitados recursos, a fin de optimizar sus resultados; esta distribución sólo puede

ser posible mediante el uso de la información reportada por la contabilidad de costos, como un mecanismo de retroalimentación para evaluar y controlar el desempeño. Esta generación y uso de la información de costos para la optimización del uso de los recursos, es lo que se denomina sistema de administración de costos. Para Horngren et ál. (2002), no existe una definición homogénea de sistema de administración de costos; sin embargo, lo definen como las actividades desarrolladas para planificar y controlar costos, a corto y largo plazo, asociadas a decisiones referentes a los cambios de materiales, procesos de fabricación, o de diseños de productos. Igualmente para Hansen y Mowen (2003), es el uso de la información de costos para la planeación, control y toma de decisiones de largo y corto plazo, sobre las actividades, procesos, bienes y servicios. Es decir, es una vinculación de la contabilidad de costos con la gerencia, expresada en el uso de la información reportada por la contabilidad de costos como plataforma para promover, emprender y evaluar programas para el mejor uso de los recursos (programas de mejoras en la satisfacción del clientes, de calidad de productos y procesos, y otros).

Con vista a la evolución de la contabilidad de costos, Hansen y Mowen (ob. cit.) clasifican los sistemas de administración de costos en sistemas convencionales y contemporáneos. Estos últimos 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, destacan el sistema de costos basado en actividades y el sistema

de costos de calidad, entre otros, adaptados por numerosas organizaciones para, según Ramírez (2004), identificar y eliminar las actividades innecesarias (que no agregan valor), disminuir los costos por ineficiencias en producción y comercialización, y liderar en costos y en diferenciación de productos y servicios, como estrategia competitiva.

Paralelamente, a las presiones a las que han estado expuestas las organizaciones (diversidad y complejidad de líneas de productos, reducción del ciclo de vida de los productos, competencia y requerimientos de calidad) con requerimientos de información relevante, oportuna y detallada para construir y mantener ventajas competitivas, las organizaciones de servicios han registrado cambios importantes desde inicios del siglo XX, expresados en un vertiginoso crecimiento desplazando a otras actividades económicas. Así lo reflejan cifras presentadas por el Banco Mundial (2005), cuando indica que el aporte del sector servicio al PIB en algunos países como Argentina, Canadá, Chile, Brasil, Colombia, España y Estado Unidos, supera en 50% al PIB generado por las actividades industriales y agrícolas, durante los últimos años.

En Venezuela, según las cifras presentadas por el Banco Central de Venezuela (2008), para los últimos años el PIB generado por dicho sector (transporte y almacenamiento, comercio, electricidad y agua, comunicaciones, instituciones financieras y seguros, servicios inmobiliarios y otros) supera al generado por el sector minero (no petrolero), manufacturero y de construcción, es decir, que medido a través del PIB, en Venezuela el sector servicios es el más importante luego de la actividad petrolera. También, la mayoría de la población económicamente activa ocupada en Venezuela,

del sector formal e informal, desde el año 1994 hasta el año 2005 ha estado concentrada en el sector servicios, específicamente en el sector comercio, restaurantes, hoteles y servicios financieros; dicha tendencia se ha mantenido en el tiempo, pues para finales del año 2007, según el Instituto Nacional de Estadística (INE, 2007) y el Gobierno Nacional Venezolano (2007), la PEA ocupada se concentró en el sector servicios (comercio, restaurantes y hoteles: 27%; servicios comunales, sociales y personales, transporte, almacenamiento y comunicaciones: 22%; establecimientos financieros, seguros y bienes inmuebles: 6%). El 61 % de la población ocupada trabajan en actividades terciarias, las cuales superan en gran medida la porción del 23% de la PEA ocupada en actividades secundarias (14% en industrias manufactureras; 1% en electricidad, gas y agua; 8% en la construcción), y el 16% en el sector primario (el 15% en actividades agrícolas y el 1 % en hidrocarburos, minas y canteras).

Dentro del sector servicios destacan las actividades turísticas, de considerable relevancia a nivel económico y social, comparable con cualquier otra actividad; la misma ha llegado a todos los rincones del planeta impulsada por la vertiginosa velocidad de los adelantos tecnológicos reflejados en sofisticados medios de comunicación y transporte. Según el secretario general de la Organización Mundial del Turismo –OMT– (2006), Francesco Frangialli, el turismo mantiene la economía mundial en movimiento, es la primera partida del comercio internacional al generar el mayor volumen de ingresos por exportaciones; es una actividad importante en la balanza de pagos de la mayoría de los países, generadora de millones de empleos. Según la OMT (2006a), las tendencias

mundiales confirman que el crecimiento del turismo ha superado todas las expectativas; específicamente, según datos reportados por la mayoría de países de destino, para el año 2005, los ingresos por actividades turísticas en el mundo crecieron, en términos absolutos, en 49.000 millones de dólares de EEUU, para alcanzar 682.000 millones de dólares de EEUU (548.000 millones de Euros), con un crecimiento en los ingresos turísticos, del 3,4%¹. Dichas cifras son comparables con los ingresos por exportaciones generados por países como España, países del Caribe, de América central, América del Sur y Asia Meridional. Para la OMT (2005), el turismo por su multisectorialidad y rápido crecimiento en ingresos y empleo, se ha consolidado como la principal actividad económica de muchos países, con notable resistencia ante las continuas turbulencias mundiales que parecieran amenazar su expansión.

Considerando la importancia de la actividad de servicios turísticos, su evolución no pueden pasar desapercibidas por la contabilidad de costos; ésta debe aplicar sus principios y características en dicho sector, dada la importancia de las mismas en la economía mundial. Por lo anterior, todas las consideraciones presentadas al inicio del presente planteamiento, referidos a la contabilidad de costo, son válidos e importantes para todas las organizaciones, independientemente de la actividad a la cual se dedica. Todas las organizaciones requieren información de costos menos distorsionada, tienen requerimientos para optimizar el uso de sus recursos, así como elaborar informes para fines externos e

internos. Y aunque, para Hansen y Mowen (2003), los servicios presentan dimensiones altamente diferenciadoras de los productos (intangibilidad, caducidad e inseparabilidad), válidas también para la actividad turística, los administradores de dichas organizaciones deben conocer el costo exacto de los servicios o trabajos realizados, para un análisis de rentabilidad y demás decisiones estratégicas referentes al diseño, precio, mezcla de servicios y otras. Por ello, según Gayle (1999), la contabilidad de costos en un sentido amplio, es la encargada de identificar, definir, medir, reportar y analizar los elementos del costo, tanto directos como indirectos, asociados a la producción o comercialización de bienes y servicios, con fines de planeación, control y toma de decisiones.

Aunque la importancia de las actividades turísticas es innegable, con interés científico creciente, su estudio y desarrollo académico es incipiente frente a otros sectores (manufactura o agronegocios); tanto es así que el turismo aún no es considerado ciencia, según especialistas en turismo como Acerenza (2001) y Boullón (2003). Para avanzar en el estudio de la actividad turística, se debe considerar que la misma, de acuerdo a numerosos autores como Álvarez, Díaz y Álvarez (2001), Boullón (2003), Cárdenas (2004) y Gurriá (2004) está planteada bajo una concepción sistémica, de complejo estudio; en la que convergen múltiples y armoniosos elementos (atractivos naturales y creados, accesibilidad, infraestructura y servicios), por ello Medlik & Middleton (2004) definen al producto turístico de forma práctica, como todos los complejos servicios que el turista recibe, como alojamiento, recreación,

¹ Estas cifras representan exportaciones realizadas por los países como receptores de turistas internacionales, incluyendo las transacciones realizadas por los visitantes extranjeros por concepto de alojamiento, alimentación, bebidas y combustible, transporte dentro del país, ocio y compras (OMT, 2006).

transporte y restaurantes; de dicha definición se desprende la existencia de varios tipos de negocios, sobre los cuales fijar la atención al realizar un estudio sobre su gestión.

Considerando la marcada importancia de los servicios de alojamiento turísticos, esta investigación se circunscribirá a dichos servicios, los cuales hacen posible en gran parte la permanencia del turista en el lugar de destino. Para Álvarez et ál. (2001), el tema de la competitividad en los servicios de alojamiento no es sólo una cuestión estratégica, sino una necesidad de supervivencia, sobre todo para las pequeñas empresas frente a la globalización². Por ello los establecimientos de alojamiento al igual que cualquier otro prestador de servicios turísticos, requieren desarrollar estrategias competitivas dentro de las que participe ampliamente la calidad en los servicios, y el control de costos. Los alojamientos turísticos y su gerencia deben ser estudiados en detalle para optimizar sus operaciones y apuntalar su competitividad, pues sus complejos servicios requieren ser adaptados y flexibilizados continuamente a los requerimientos y disponibilidades del turista, lo cual constituye una amplia gama de operaciones y de diversidad de alojamientos dispuestos en categorías³.

Para diagnosticar las potencialidades competitivas de los establecimientos de

alojamiento turístico a través del control de costos, se hallaron algunos estudios (Maldonado, 1992; Marcuzzi, 2003; Mila, 1999; Morillo, 2006; Sanz, 1992; Torres, 2002; Vilorio, 1993) referidos a sus sistemas de información, los cuales indican que dichas empresas son manejadas con criterios empíricos, con deficiencias notables en sus sistemas de costos. Según los gerentes de algunos hoteles de turismo del municipio Libertador, en estas empresas existe poco interés hacia los presupuestos y reportes de información financiera o de costos con fines internos; puesto que la flexibilidad del proceso productivo, la diversidad y complejidad de los servicios ofrecidos, hacen difíciles los cálculos del costo de cada servicio (A. Avendaño, B. Del Olmo, F. Puleo, y O. Ramírez, entrevista personal no estructurada, Febrero, 2006). También expresan los gerentes entrevistados que la rentabilidad de los hoteles del municipio mencionado no es elevada, pues constantemente compiten con precios bajos o con descuentos en sus tarifas, frente a sus rivales quienes presentan una estructura de costos y de rendimientos bajos; lo anterior les impide pagar mejores sueldos, contratar personal de forma permanente y ofrecer un mejor servicio. Esta situación es conflictiva si se considera que 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

2 Según Díaz et ál. (2006), la globalización de los mercados turísticos es un fenómeno inminente del cual no se puede escapar, pues las economías especializadas en el turismo son economías abiertas en las cuales no se puede aplicar una política proteccionista frente al comercio exterior, y altamente vulnerable ante cualquier acontecimiento en el ámbito internacional, incluso de mayor vulnerabilidad que el sector industrial. Igualmente la competencia en servicios turísticos debe ser considerada infinita e inevitable, pues cualquier localidad del mundo pudiera convertirse en destino turístico, por diversas circunstancias.

3 Los servicios de alojamiento son servicios complejos en su gestión, pues aun cuando, de acuerdo con Gurria (2004), la función primordial de este servicio es la satisfacción de la necesidad de dormir del turista en los diversos lugares que visita, esta simple satisfacción requiere del funcionamiento armonioso de innumerables sub-servicios como la recepción y atención de entrada, la disponibilidad de habitación con privacidad, higiene y adecuación a sus necesidades, servicios de alimentos y bebidas, y de comunicación, servicios médicos en caso de emergencia, servicios de seguridad para el huésped, acompañantes y sus pertenencias en todas las áreas. De hecho, las presiones competitivas actuales apuntan hacia la complejidad de los servicios, pues los turistas exigen cada vez servicios más personalizados, rápidos, confiables, seguros y con multiplicidad de atracciones.

las múltiples alternativas de alojamiento y destinos turísticos⁴; siendo los costos la única variable factible de controlar para mejorar los resultados financieros.

Todos los hallazgos mencionados sobre la gestión de empresas de alojamiento son síntomas comunes de las deficiencias de los sistemas de costos usados por las organizaciones, que demandan un cambio hacia los sistemas de administración de costos eficiente, por cuanto no se puede controlar eficientemente lo que no se puede medir, requiriéndose pues, una medición expedita de costos (Ramírez, 2004). Un sistema de información que pudiera contribuir con 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. Este sistema de información proporciona 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 permite conocer las deficiencias y detalles del servicio como factor indispensable para su mejora.

Objetivos de la Investigación

Ante lo expuesto, es pertinente presentar los fundamentos de uno de los tipos de sistemas de administración de costos de mayor relevancia como lo es el sistema de costos basado en actividades, aplicado a la gestión de los establecimientos de alojamiento turístico, con miras a difundir su uso en las organizaciones del sector, como mecanismos para mejorar el cálculo del costo de los servicios, y la evaluación del comportamiento de los mismos, hacia la mejora continua.

Metodología

De acuerdo al ámbito y al tipo de datos recolectados, la investigación se considera de diseño bibliográfico o documental, por cuanto en la misma se usaron técnicas documentales a través de fuentes de información secundarias, mediante una consulta bibliohemerográfica exhaustiva y actualizada sobre los sistemas contables adecuados para los servicios de alojamiento turístico, así como sobre los lineamientos de los sistemas de administración de costos a ser incorporados en dichos sistemas. También al inicio de esta investigación se utilizó la técnica de la entrevista personal de tipo inestructurada libre o no dirigida, a los fines de constatar en los establecimientos turísticos del estado Mérida seleccionados de forma intencional, características de sus operaciones, la forma de fijación de tarifas y la determinación de costos de los servicios.

Según los esquemas de la metodología de la investigación holística de Hurtado (2000), se

4 De acuerdo a Cormetur (2008), el principal atractivo del turista en el estado Mérida son los precios bajos de sus servicios turísticos y de sus atracciones.

considera que la presente se encuentra en un nivel perceptual, puesto que se intentó explorar y describir los aspectos generales asociados a la gerencia de los establecimientos de alojamiento, así como el proceso de prestación de servicio en las mismas, a los fines de identificar los recursos consumidos, los objetos de costos, y de adaptar las teorías de los sistemas de administración de costos contemporáneos a los requerimientos y características de estas empresas. Según Méndez (2004), el método de investigación empleado fue deductivo, por cuanto la teoría general de la contabilidad de costos y de gestión fue interconectada como una aplicación específica a la administración de los alojamientos, con sus particularidades.

Resultados

Según Morillo y Quintero (2007), la contabilidad de costos en los últimos años ha sufrido una espectacular evolución, impulsada por la moderna tendencia del mundo de los negocios (globalización, internacionalización de mercados, incremento de la competencia, consumidores exigentes y selectivos, diversidad de productos, incertidumbre, uso de la calidad como estrategia competitiva, y otros) lo cual demanda el diseño de sistemas de información para abordar y enfrentar situaciones nuevas y diversas; es así como la contabilidad de costos se convierte y pasa a formar parte de la contabilidad de gestión, como otra rama de la contabilidad general, capaz de aportar información histórica, proyectada, monetaria, no monetaria, segmentada, global, y en fin, detallada sobre los procesos y actividades realizadas en las organizaciones para agregar valor, de tal forma de satisfacer las necesidades de información de la toma de decisiones internas para el aprovechamiento de recursos

escasos, la mejora continua y el desarrollo y mantenimiento de ventajas competitivas. Estos sistemas están agrupados en una serie de técnicas orientadas al uso óptimo de recursos (justo a tiempo, teoría del valor y la cadena de valor, administración basada en actividades, calidad total, y otras), en torno a las cuales se han desarrollado sistemas como el costeo basado en actividades, sistemas de costos de calidad, costeo por objetivos, costeo kaizen, y el costeo *backflus*, los cuales acumulan los costos de tal manera que facilitan la adopción de medidas, acciones y estrategias encaminados a la mejora continua y a la reducción de costos.

De esta forma los sistemas de costos convencionales han evolucionado para conformar los sistemas de administración de costos contemporáneos, necesarios, según Hanseny Mowen (2003), para las organizaciones que por motivos de competitividad (ciclos cortos de vida, diversidad y complejidad de líneas de productos, requerimientos de calidad y productividad y otros) han adoptado un enfoque de justo a tiempo, de calidad total y de tecnologías de avanzada; y a los que, obviamente, los sistemas de costos convencionales no les satisfacen sus necesidades de información. A continuación se abordará el uso de uno de los sistemas de costos contemporáneos, de mayor difusión, en torno a las particularidades específicas de los servicios de alojamiento turístico.

Sistemas de Costos Basados en Actividades. A partir de estudios detallados del ABC en cuanto a su conceptualización teórica, evolución más reciente y de las consideraciones realizadas por Hicks (1997), donde indica que el cálculo de los costos basados en actividades es aplicable a cualquier tipo de negocio (bancos, clínicas,

restaurantes y otros) incluso a los sin fines de lucro, a continuación se expone la aplicación del sistema ABC a los establecimientos de alojamiento turístico.

Para Molina y Morillo (2000), el objetivo principal de un sistema de costos para las empresas de servicio es determinar el costo de prestar cada tipo de servicio o trabajo realizado, para a su vez determinar los niveles de rentabilidad y así crear mezclas de servicio que maximicen las utilidades totales. Ante tal situación los mecanismos de los sistemas de costos convencionales, presentan ciertas limitaciones dado que la gran mayoría de costos de los establecimientos no pueden asociarse de forma económicamente factible respecto a cada uno de los servicios prestados; dichos costos están englobados en su mayor parte como costos generales y costos de mano de obra. Por ello, Molina y Morillo (ob. cit.) indican que, las empresas de servicio deben utilizar una buena metodología para la asignación de los costos a los objetos de costos, que evite en lo posible asignaciones arbitrarias que distorsionen los costos y provoquen la toma de decisiones incorrectas, como tarifas de servicios inadecuadas.

El ABC, en las empresas de servicio, parte de la premisa del uso de inductores o medidores (*drivers*) para determinar los recursos requeridos según la actividad y lo que se necesita costear (*cost object*): productos, procesos, líneas de productos/clientes. Por ello, la metodología del costeo basado en actividades usada en las empresas de servicio, es idéntica a la utilizada en una manufacturera. “Todo lo que difiere tiene que ver simplemente con aspectos particulares...” (Hicks, 1997, p. 216), al seleccionar los inductores (*drivers*) de costos o de actividades; puesto que según

Ramírez (2004), en las empresas de servicio no es tan fácil encontrar el cost driver, o las actividades generadoras de los costos que generalmente son flexibles y altamente heterogéneas.

Para Sánchez (2002), en el contexto del servicio de alojamiento, la literatura existente sobre la utilización de los sistemas ABC es mínima, motivado, según Hicks (1997), a que la misma ha estado enfatizada al entorno industrial, pese a sus beneficios potenciales así como a su adaptabilidad para el análisis de la rentabilidad por segmento de mercado. Por ello, la aplicación del ABC en un principio se basó en la implantación del sistema en hospitales, puesto que en este tipo de organizaciones aparte de los servicios médicos también se prestan servicios como los de alojamiento y comida a los pacientes que podrían asemejarse a los que se ofrecen en las empresas de alojamiento turístico, y aprovechar las experiencias. Sin embargo, los casos del ABC en hospitales se centran básicamente en áreas médicas concretas, identificando siempre las actividades que en ellas se realizan para atender las necesidades clínicas del paciente (área de radiología, de urología, etc.). Los objetos de costos son pacientes agrupados por historiales clínicos o tipos de enfermedades, y en ninguno de los casos estudiaron las actividades específicas de alojamiento y alimentación. Es decir, los perfiles y las preocupaciones de un hospital son distintos de los de un hotel o posada, por lo que el ABC deberá diseñarse teniendo en cuenta estos aspectos diferenciales.

Siguiendo los pasos para establecer sistemas ABC, se intentará describir cada uno de éstos para el caso específico de establecimientos de alojamiento, sin pretender agotar el tema. Para

la **identificación de las actividades** se debe considerar, tal como se indicó, que las mismas en los establecimientos de alojamiento son de naturaleza heterogénea. Estas actividades, según Musa y Sanchis (1993), se diferencian de las actividades de otras organizaciones industriales y comerciales por la distinta naturaleza de los servicios y negocios; y aunque genéricamente se caracterizan por presentar como actividades principales, claramente diferenciadas, al alojamiento y la restauración con participación individual en la rentabilidad de la empresa, existen muchas otras actividades las cuales varían según el tamaño físico del establecimiento, las preferencias y exigencias del cliente, los servicios ofrecidos, la temporada, y otras⁵.

Para investigadores como Noone (citado en Sánchez, 2002), las actividades pueden identificarse a partir de micro y macroactividades, y aunque únicamente específica en su trabajo estas últimas, las microactividades quedan a discrecionalidad de cada establecimiento, considerando la naturaleza heterogénea de las mismas. Las macroactividades, identificadas por el mismo autor, son: limpieza o mantenimiento de habitaciones, recepción de clientes (entrada y salida), administración, central de teléfonos, servicio de comida, publicidad y promoción, y administración general. Según Sánchez (ob. Cit.), las microactividades, contenidas en las actividades macro, podrían considerarse propiamente las actividades objeto de análisis de un sistema ABC, y lo que Noone denomina macroactividades es lo que en los sistemas

de costos convencionales se denominan secciones o centros de costos (habitaciones, recepción, reservas, administración, teléfonos, restaurante, bar, comercial y dirección). Esta identificación de macro y de micro actividades es lo que Hicks (1997) llama: **organizar las actividades por centros de costos**.

También Ilic (2000) propone un cúmulo de actividades en su estudio hipotético para un hotel agrupadas como: administración, banquetes, entrada de clientes y salida de clientes, marketing, limpieza de habitaciones, restaurantes, reservas, habitaciones y teléfono. Adicionalmente, Rubio (1995), en su artículo estudia las principales tareas realizadas en las áreas funcionales o macroactividades en los servicios de alojamiento, identificadas a partir de entrevistas a profundidad efectuadas en una muestra representativa de establecimientos europeos (Cuadro 1), dichas actividades dependen de las dimensiones y categoría del establecimiento.

Luego, según Berts y Kock (citados en Sánchez, 2002), en el establecimiento debe listarse la totalidad de los **costos incurridos** (salarios, costos sociales, costos fijos, variables y otros), con la finalidad de ser distribuidos cada uno de éstos entre las diferentes actividades que se realizan en la empresa. Ilic (2000) agrupa los costos en dos categorías: operativos (costos de habitaciones, de restaurante, de banquetes y de centros de teléfonos) y generales (costos de finanzas, de recursos humanos, de marketing, administración y general y ocupación).

5 Según la heterogeneidad de los servicios ofrecidos, en algunos establecimientos puede perfectamente pedirse un café, jugarse un partido de tenis, alojarse una noche, utilizar el servicio de mueble-bar, disfrutar de una sesión de masajes, etc. Según Sánchez (2002), en los alojamientos se debe ofrecer una diversidad de servicios importantes para captar a los clientes a la vez que deben ser lo suficientemente flexibles como para adaptarse o ajustarse a una variedad amplia de situaciones más o menos previsibles o a las diferentes necesidades de cada cliente (lavandería, plancha, gimnasio, teléfono, cambio de divisas, etc.). Además, para satisfacer las expectativas del cliente cuando solicita un servicio deben realizarse multitud de actividades cuyos costos no son fáciles de imputar.

Cuadro 1 >>

Actividades por áreas funcionales en establecimientos de alojamiento

Áreas Funcionales o Centros de Costos (Macroactividades):	Actividades (microactivades):
Recepción y conserjería o uniformados	Formalizar hospedaje. Recibir al cliente. Asignar habitación. Despedir al cliente. Atender al cliente (avisos, pedidos especiales, encargos). Expedir facturas y recibir importes. Vigilar y controlar el personal.
Limpieza o pisos	Limpieza de habitaciones y sanitarios. Limpieza de instalaciones y mobiliario de cocina Limpieza de oficinas y áreas comunes (pasillos y hall de entrada). Control de basura Control de consumo de materiales de limpieza.
Lavandería	Lavandería y planchado de lencería y mantelería de habitaciones Lavandería y planchado de lencería y mantelería de restaurante y bar Lavandería y planchado de uniformes de personal. Lavandería y planchado de ropa de clientes.
Compras	Emisión de órdenes de compra Recepcionar materiales (alimentos, bebidas, materiales de limpieza, equipos, lencería, cubiertos, y demás utensilios). Almacenar (control de refrigeración y bodegas). Control de salidas (requisición de materiales).
Cocina	Requisiciones de materiales. Elaboración de platos. Control de consumo, según recetas, pedidos y merma aceptada. Diseño y actualización de recetas estándar. Limpieza de vajillas, cubiertos y utensilios de cocina.
Mantenimiento	Revisión de instalaciones, mobiliarios y equipos. Reparaciones eléctricas, plomería, pintura, y otras. Contratación o contactos de servicios adicionales necesarios.
Restauración y bares	Recepción del cliente. Tomar pedidos. Entrega del pedido. Expedir factura.
Recursos humanos	Reclutar y seleccionar el personal. Inducción y capacitación del personal. Preparación de nómina y elaboración de informes. Evaluación y motivación del personal.
Marketing	Atención y registro de reservaciones. Realización de estudios de mercado. Seguimiento de ventas y agencias de viaje. Realización de campañas publicitarias y ofertas.
Contabilidad y otras actividades administrativas	Contabilizar facturas. Registros de IVA y demás impuestos. Elaborar pagos. Elaborar estados financieros, declaraciones de impuestos y otras

Fuente: Elaboración propia, con base en datos tomados de Rubio (1995).

Conviene señalar que en el sistema ABC se debe considerar dentro del rubro de costos del establecimiento a ser asignados a las macro y/o microactividades, todos los conceptos de costos, aún los costos directos respecto a los centros de costos identificados en los sistemas convencionales; como por

ejemplo los vinculados a la utilización de activos fijos tangibles, materias primas, materiales, combustibles, salarios, seguridad social y otros costos ordinarios y propios de la operación del establecimiento, incluyendo, a los incurridos en el proceso de prestación de servicios y elaboración de los productos que

ofrece (platos y otros), así como los costos de las actividades y centros que sirven de apoyo. Tal consideración es necesaria en el cálculo del costo, pues según Garbey (2001) dejar de considerar algunos costos traería como resultado que el área comercial fije tarifas que no garantizan al menos operar en el punto de equilibrio y por tanto el resultado de la operación será negativo.

Una vez determinados los costos de los recursos, éstos deben distribuirse entre las actividades en una primera etapa a partir de los inductores de costos (Ilic, 2000). Es decir, los costos de los recursos consumidos por el establecimiento se distribuyen entre las macroactividades o micro actividades identificadas, mediante la base de reparto correspondiente (*resource driver* o generadores de costos clave de distribución de los recursos entre las macroactividades). Alternativamente, Rubio (1995), Garbey (2001) y, Dunn y Brooks (citados en Sánchez, 2002), proponen una primera etapa que consiste en registrar los costos en los centros de costos o macroactividades (por ejemplo, habitaciones, restauración, marketing). Y en una segunda etapa, se asignan estos costos proporcionalmente a los denominados centros de actividad⁶ o microactividades (por ejemplo, reservas, limpieza de habitaciones, *chek-in/check-out*) (Figura 1). Es decir, los costos se distribuyen y acumulan en grupos de costos "...intentando que cada agrupación se corresponda con un grupo de actividades..." (Rubio, 1995, p. 865), de tal manera que la asignación de los costos comienza con

su localización en las secciones o áreas de responsabilidad (macroactividades o centros de costos), y posteriormente se reparten entre las actividades (microactividades) que realiza cada sección o área de responsabilidad.

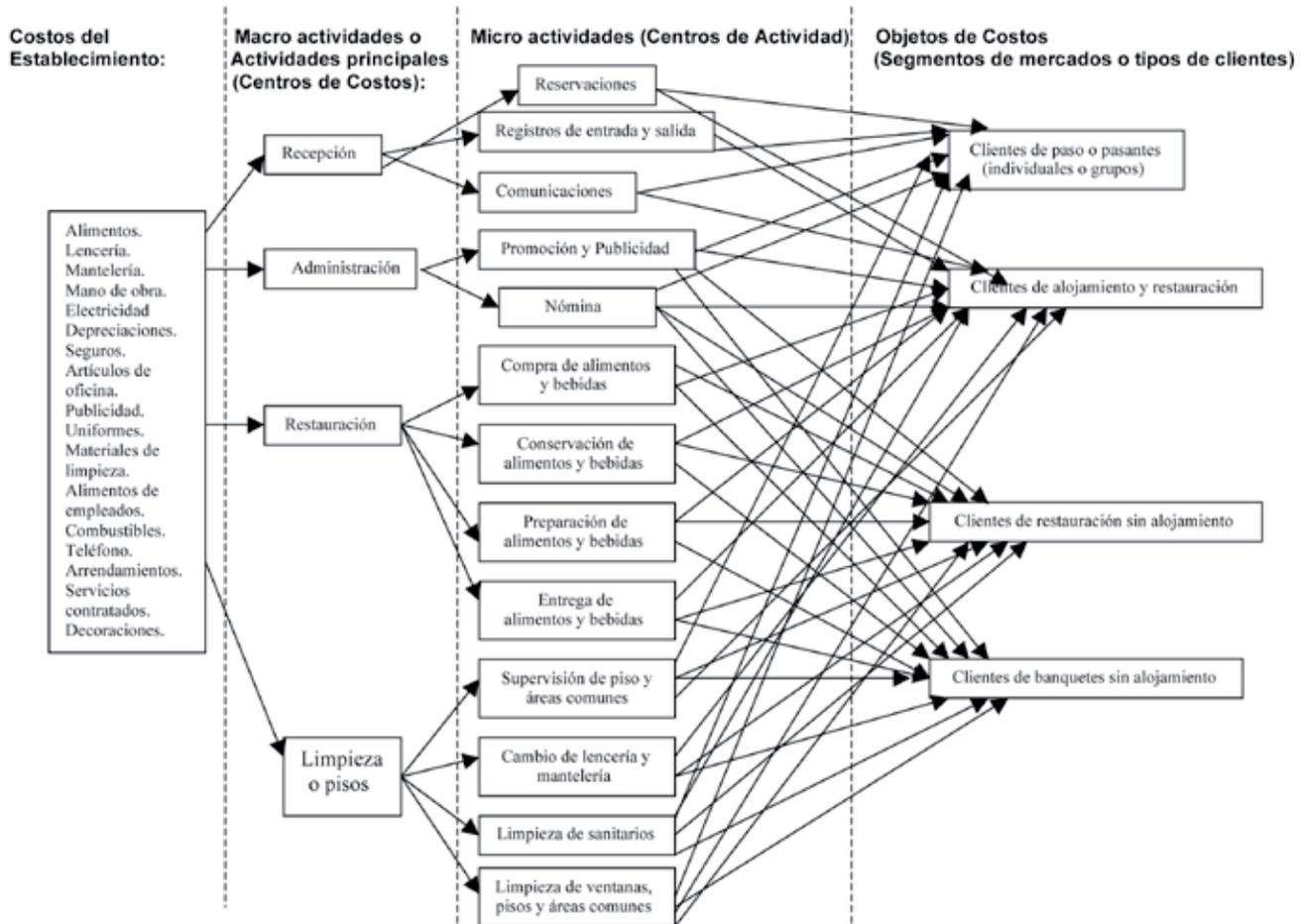
Igualmente en los aportes de Baujín, Vega y Armenteros (2005), donde se describen todas las fases que deben seguirse en la implantación del sistema ABC en un entorno hotelero o de alojamiento, se insiste en la importancia de identificar los centros de costos o de macroactividades, en los que se llevan a cabo un conjunto de actividades antes de definir éstas, a fin de facilitar la organización e identificación de las actividades; además recomiendan localizar los costos del establecimiento en estos centros antes de trasladarlos a los centros de actividades.

Adicionalmente Garbey (2001) indica que ubicar las actividades por centros, para realizar la distribución de costos, presenta ventajas similares a las expuestas por la contabilidad y control de costos por área de responsabilidad. Indica el autor que, ello es una herramienta muy valiosa para poder medir los resultados obtenidos en cada parte de la empresa; de esta forma la información aportada por el sistema ABC basado en una estructura departamental o macroactividades mantiene excelente disponibilidad de información relativa a las actividades, y a costos por secciones, departamentos o centros de costos. Por todo ello, se considera importante reconocer una fase más en la determinación del costo de las actividades y de servicios.

6 Baujín, Vega y Armenteros (2005), definen, como nuevos conceptos en el ámbito de los servicios, al centro de actividades como un nivel de agrupación de los costos y gastos, de una o varias actividades que están en función de uno o varios servicios.

Figura 1. >>

Ilustración del sistema ABC para establecimientos de alojamiento turístico.



Fuente: Elaboración propia, con base en datos tomados de Ilic (2000), Dunn y Brooks, Berts y Kock, y Noone (citados en Sánchez, 2002).

En la asignación de costos a las macroactividades es importante considerar la existencia de muchos costos de fácil identificación con las mismas, tal es el caso de los costos por servicio de publicidad o alimentos que deben ser asignados sólo a las macroactividades de administración y restauración, respectivamente.

Para la asignación de costos a las macro y microactividades se deben seleccionar los generadores de costos o *cost driver* correctos para realizar una distribución de costos fiable. Rubio (1995) propone algunos generadores de costos; por ejemplo, la cantidad de espacio

físico para distribuir los costos de depreciación y seguros a las actividades de recepción, restauración, entre otras; la cantidad de trabajadores, para distribuir los costos asociados al personal (Cuadro 2).

Posteriormente, los costos de las actividades deberán repartirse en una siguiente etapa entre los objetos de costos, que son los servicios ofrecidos por el establecimiento al cliente (alojamiento, restauración y banquetes). Para identificar los múltiples servicios que pudieran prestarse en un establecimiento, se debe considerar que los servicios de alojamiento y restauración pueden estar

Cuadro 2. >>>

Ejemplos de generadores o inductores de costos y de actividades

Costos	Inductor de Costos
Depreciación edificios	m ² de superficie ocupada
Seguros instalación	m ² de superficie ocupada
Amortizaciones gastos de remodelación	m ² de superficie ocupada por las áreas remodeladas
Alquiler pizarra telefónica	Importe de los gastos de teléfonos por departamentos.
Seguridad y protección	Valor de los inventarios de AFT y medios materiales por cada área de responsabilidad
Transporte de personal	Promedio de trabajadores por departamento.
Transporte de clientes	Volumen de ingresos por cada área.
Energía eléctrica	Capacidad de carga instalada por área.
Diesel de planta eléctrica	Capacidad de carga instalada por área.
Agua	m ³ de consumo estimado por área.
Gas licuado	Consumo por área
Seguro automóviles	Área a la que pertenece cada automóvil.
Correo electrónico y transmisión de datos	Volumen de información transmitida
Honorarios de sistemas	Áreas en la que está instalado el sistema
Publicidad y promoción	Volumen de ingresos por área
Limpieza y fumigación p/terceros	m ² por áreas fumigadas
Actividades	Inductores o Generadores de Actividades
Facturar a clientes	No. de facturas
Controlar al personal	Horas trabajadas
Atender reclamaciones	No. de reclamaciones
Controlar suministros	No. de pedidos
Controlar la calidad	No. de inspecciones

Fuente: Elaboración propia, con base en datos tomados de Rubio (1995) y Garbey (2001).

dedicados, de acuerdo con Sánchez (2002), de modo profesional o habitual al alojamiento de personas individuales o en grupos con, o sin, otros servicios de carácter complementario. Tales servicios, a su vez pueden ser subdivididos en segmentos de mercados o diversos tipos de clientes a los cuales se atienden (habitaciones sencillas, múltiples, suites, de pensión completa, etc.), similar a las líneas o tipos de productos ofrecidas por las manufactureras. Específicamente, según Ilic (2000), dichos segmentos pueden ser: clientes pasantes o de paso, grupos, restaurante sin alojamiento y banquete sin alojamiento; dicha segmentación fue considerada en la Figura 1. También Noone (citado en Sánchez, 2002), clasifica los servicios a partir de un análisis minucioso de los ingresos de la organización, y obtiene las siguientes agrupaciones: viajeros de negocios y comerciales, viajeros individuales, grupos de

música, viajeros de fines de semana, el paquete turístico, la convención y otros clientes; dicha segmentación suele depender, según Nordling y Wheeler (citado en Sánchez, ob. Cit.), de la disponibilidad de datos derivados de una investigación de mercados y de equipos informáticos disponibles.

Desde otro punto de vista, tales objetos de costos también pueden ser equiparables a los centros o departamentos generadores de ingresos de la empresa, tal como se explicó en los sistemas convencionales; así lo refleja Garbey (2001), al indicar que los objetos de costos en un sistema ABC pueden ser los servicios de alojamiento, servicio de teléfonos, servicios de comidas (restaurante, cafeterías y similares), servicios de bebidas (bares, discoteca y similares), servicios de animación y recreación; lo cual suele variar de

un establecimiento a otro dependiendo de las características, modalidad, categoría, cantidad de habitaciones y régimen de pensión del mismo.

A dichos segmentos son traspasados los costos de las microactividades, en función de otros criterios (impulsores de actividades, *activity drivers* o criterios de reparto de costos de actividades hacia objetos de costos) (Cuadro 2). Para Garbey (ob. Cit.), un inductor de actividad es la unidad de actividad, factor o conjunto de factores que determinan el grado de esfuerzo o de actividades realizadas para prestar los servicios que inciden en el nivel de costos de una actividad; a diferencia del inductor de costos, el cual es el factor que motiva la incurrencia en los costos. El autor, afirma que la unidad de actividad es la variable dependiente (resultante), mientras que el inductor de costos es la variable que provoca el nivel de costos alcanzado (causa); lo cual es de gran importancia, para que el control de costos se aplique sobre los inductores de costos (causas) y no sobre las unidades de actividad (efectos).

La selección de los inductores de costos y de actividades es una etapa crucial para la asignación de los costos en los Sistemas ABC de la empresa de servicios, por tanto se deberá elegir aquel inductor de costos que mejor respete la relación causa efecto entre el consumo de recursos y la actividad, y de estas últimas a los objetos de costos; además dichos inductores deben ser de fácil identificación y medición, y representativos de las funciones habituales que realiza la empresa (Garbey, 2001).

Para Norkiewicz (1994) y Berts y Kock (citados en Sánchez, 2002), debido a que los

costos de la mayoría de centros o actividades están relacionados con los recursos humanos, es recomendable utilizar el tiempo empleado por el personal, en la atención de los diversos grupos o segmentos de clientes, como inductor de actividades. Para lo cual es necesario medir el tiempo invertido por el personal, controlarlo o estimarlo en cada segmento de clientes, cuestión crítica por lo que generalmente se utiliza un promedio en lugar del tiempo realmente consumido para atender a cada segmento.

En la distribución de costos de acuerdo al ABC además se debe considerar que, según Ilic (2000), los centros de costos soportan o apoyan centros específicos de actividad y un determinado centro de actividad incurre en costos para atender o prestar servicio a segmentos particulares de mercado. Por ejemplo, el costo del departamento de recepción o habitaciones apoya sólo tres actividades que son reservas, registro de entrada y salida de clientes y comunicaciones (llamadas, mensajes, y otras); en cambio, los costos del centro de la actividad de reservas apoyan los servicios prestados a los segmentos de mercado de grupo y pasantes solamente. Es decir, según Garbey (2001), los costos asignados a los objetos de costos dependerán de las actividades que los mismos hayan consumido, debiendo procederse a la configuración del mapa de actividades, a partir del cual se conozcan de forma precisa, además de las actividades, las cantidades de cada una de éstas consumidas por los objetos de costos.

Evidentemente, para Ilic (2000), cuanto mayor sea la dimensión del establecimiento aumenta la posibilidad de prestar servicios a diferentes combinaciones de clientes, con

multiplicidad de costos y actividades. Por ello el tamaño del establecimiento es, sin duda, un factor a tener en cuenta en este tipo de análisis. También se debe considerar que todos los datos necesarios para el mantenimiento del modelo se recalculan periódicamente.

Consideraciones finales

A partir de los planteamientos expuestos se puede afirmar que gran cantidad de los principios y planteamientos de la contabilidad de costos y de gestión, contenidos en el ABC son de perfecta aplicación en los procesos de prestación de servicio de los establecimientos de alojamiento turísticos, según sea su dimensión o magnitud.

El ABC, puede ser diseñado para los establecimientos de alojamiento a partir de los mismos cinco pasos establecidos por Hicks (1997), para las empresas manufactureras, como en primer lugar la identificación y reagrupación de actividades por centros de costos. Un segundo paso consiste en identificar o listar todos los costos del establecimiento de alojamiento, incluyendo los costos directos e indirectos asociados al servicio; los directos (alimentos) lógicamente serán asignados a las macroactividades o centros de costos respectivos (centro de alimentos y bebidas o restaurantes), mientras que los indirectos son asignados a las macroactividades en función de bases de distribución denominadas inductores o impulsores de costos, al igual que la asignación de costos de las macroactividades a cada una de las micro actividades. Posteriormente, los costos asignados a las microactividades deben ser asignados a los objetos de costos, estos pueden ser determinados a partir de un análisis de los ingresos del establecimiento, según dos

vertientes; la primera pudiera ser clasificando los ingresos de acuerdo a la naturaleza de los servicios ofrecidos para el cliente (restaurantes, alojamiento, saunas, gimnasios, peluquería, lavandería, actividades deportivas o eventos) similar a los objetos de costos establecidos en los sistemas de administración de costos convencionales; la segunda vertiente puede concebirse agrupando a los servicios según el segmento de mercado de cliente atendidos (clientes de banquetes, clientes de alojamiento y restauración, clientes de restauración, clientes de alojamiento y otros). A estos objetos de costos les deben asignar los costos de las microactividades a partir de inductores de actividades.

Según consultas realizadas, se afirma que no existe un consenso en el sector hotelero y menos aún en el alojamiento, sobre la identificación de las macro y microactividades, producto de la complejidad y diversidad de los servicios ofrecidos, ello varía según el tipo y categoría de establecimiento, de lo cual además depende la elección de los inductores de costos y de actividades adecuado.

Aunque no exista, de momento, suficiente aplicación del ABC al sector del alojamiento, de seguro su implantación reportará múltiples ventajas, al igual que en otros sectores. Con su implantación apropiada del ABC, la gerencia del establecimiento podrá valorar mejor sus departamentos operativos y sus segmentos de mercado. También, puede ayudar a la dirección a mejorar la calidad de los servicios y la eficiencia en el consumo de los recursos (Illic, ob. Cit.). El sistema ABC, para Noone (citado en Sánchez, 2002), cuantifica los costos por grupo de clientes para compararlos con sus correspondientes ingresos y determinar el beneficio por servicio ofrecido;

es decir, muestra los costos e ingresos por los distintos segmentos de mercado atendidos, de tal manera que se podrían mejorar las decisiones sobre la combinación de clientes que resultarán más rentables a largo plazo, según el margen de contribución. Dicho margen es importante para satisfacer las necesidades de información y para valorar la gestión a través de decisiones de cómo eliminar un segmento de mercado atendido, ajustar tarifas o introducir nuevos servicios. Por ejemplo, tal análisis podría manifestar que un segmento de clientes con ingresos altos podría ser menos rentable que otro segmento que estuviera pagando precios más bajos por habitación. En determinadas ocasiones este segundo segmento puede reportar ingresos complementarios que repercuten en los beneficios. En este caso se debe considerar que la rentabilidad difiere mucho entre grupos de clientes a causa de la variabilidad de los servicios principales y de apoyo necesarios para satisfacer sus necesidades. La contabilidad de costos convencional raramente revela tales diferencias.

Según Ilic (2000), otra ventaja del sistema ABC es la incorporación de datos no financieros; para dirigir y eliminar actividades que no generan valor añadido y desarrollar apropiadas medidas de gestión tanto financieras como no financieras.

Por todo lo anterior, los autores Dunn y Brooks (citados en Sánchez, 2002) proponen el ABC para vincular los objetivos financieros y de marketing con los ingresos, costos y beneficios de cada segmento de mercado.

No obstante, según Sánchez (ob. Cit.), a pesar de los beneficios potenciales del ABC y su aplicabilidad no hay suficiente evidencia práctica o documental (literatura) para afirmar que el ABC se ha implantado exitosamente en los servicios de alojamiento. También, para el mismo autor, este modelo adolece de cuadros e informes diseñados para la presentación de los costos de los servicios o estados de resultados, con un desglose detallado por diferentes niveles. Este aporte pudiera enriquecer el modelo para la determinación y presentación de información.

A partir de la descripción del proceso de prestación de servicios, el cual refleja la singular particularidad del mismo, con escasas posibilidades de consenso sobre los diferentes procesos productivos, se debe considerar que cualquier teoría o métodos que involucren dicho proceso requerirá la adaptación particular; no hay dos negocios exactamente iguales y por tanto no puede describirse un sistema de determinación de costos que resulte totalmente adaptable para todos. El método a utilizar en cada caso deberá ser aquel que mejor se adapte al negocio u objeto de estudio, es decir, a las necesidades de información de cada establecimiento, en la obtención de la información precisa. Adicionalmente, el diseño de un sistema de costos del servicio para los establecimientos de alojamiento turístico, debe tener sentido práctico y posibilitar la gestión racional de los procesos, así como suministrar información necesaria y oportuna que sirva de apoyo en la toma de decisiones.

Referencias >>

- Acerenza, M. (2001). *Administración del turismo*. (Vol. 1). México: Editorial Trillas.
- Álvarez, J., Díaz, F. y Álvarez, I. (2001). *El sistema canario de innovación y el sector turístico*. España: Editado por la Fundación FYDE- Caja Canarias.
- Banco Central de Venezuela (2008). *Producto Interno Bruto por clase de actividad económica*. Extraído el 07 de marzo del 2008 desde http://www.bcv.org.ve/excel/5_2_4.xls?id=332
- Banco Mundial. (2005). *World Development Indicators Online* (WDI). Extraído el 10 de abril del 2007 de la base de datos WDI preparada por el Banco Mundial, obtenida por suscripción facilitada por el BCV, desde <http://www.devdata.worldbank.org/dataonline>
- Baujín, P., Vega, V. y Armenteros, M. (2005). Diseño y aplicación del ABC en instalaciones hoteleras. *Revista Costo y Gestión*. N° 58, 146 –164. Extraído el 07 de mayo del 2008 de <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1977827>
- Boullón, R. (2003). *Planificación del espacio turístico*. (3ra. ed.). México: Editorial Trillas.
- Cárdenas, F. (2004). *Producto turístico*. (2da. ed.). México: Editorial Trillas.
- Corporación Merideña de Turismo, - CORMETUR- (2008). *Encuestas de flujo turístico, para el año 2008*. Gerencia de Promoción y Mercadeo. Sub-Unidad de Estadística. Venezuela.
- Díaz, F., Álvarez, J., González, O., Jiménez, V., Bethencourt, M., Vera, J., Fernández, C., Clivaz, C. y Matos-Wasem, R. (2006). *Política turística: la competitividad y sostenibilidad de los destinos*. España: Editorial Tirant Lo Blanch.
- Garbey, N. (2001) *ABC para la hotelería cubana*. Tesis de maestría no publicada, Universidad de Oriente, Cuba. Extraído el 13 de mayo del 2008, desde <http://www.gestiopolis1.com/recursos/documentos/archivodocs/definanzas/finno2/cosactivhotcubana.zip>
- Gayle R., L. (1999). *Contabilidad y Administración de Costos*. (6ª. ed.) México: McGraw-Hill.
- Gobierno Nacional Venezolano. (2007). *Economía de Venezuela*. Extraído el 20 de marzo del 2008, desde http://www.gobiernoenlinea.gov.ve/venezuela/perfil_economia.html
- Gurría, M. (2004). *Introducción al turismo*. México: Editorial Trillas.
- Hansen, D. y Mowen, M. (2003). *Administración de Costos. Contabilidad y Control*. México: International Thomson Editores, S.A.
- Hicks, D. (1997). *El sistema de costos basado en actividades. A.B.C*. México: Alfaomega.
- Hoffman, K y Bateston, J. (2002). *Fundamentos de marketing de servicios. Conceptos, estrategias y casos*. (2ª. ed.). México: Internacional Thomson Editores, S.A.
- Horngren, C., Foster, G., y Datar, S. (2002). *Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial*. (10ª ed.). México: Prentice Hall.
- Hurtado, J. (2000). *Metodología de la investigación holística*. Caracas: Fundación de Servicios y Proyecciones para América Latina (SYPAL).
- Ilic, S. (2000). *Activity-based costing in hotel industry*. Comunicación de la 15th Bienal International Congress of Tourism and hospitality management. : Trends and Challenges for the future. October, Opatija, Croatia.
- Instituto Nacional de Estadística –INE- (2007). *Indicadores globales de la fuerza laboral*. Extraído el 20 de marzo del 2007, desde <http://www.ine.gov.ve/triptico/menuboletines.asp>
- Maldonado, R. (1992). *Control de costos y estudios de calidad. Casos concretos*. Trabajo de grado no publicado. Colegio Universitario Hotel Escuela de los Andes. Mérida.
- Marcuzzi, M. (2003). *Análisis de los sistemas de contabilidad general en los hoteles de tres estrellas*. Trabajo de maestría no publicado. Universidad de los Andes. Venezuela.
- Medlik, S. & Middleton, V. (2004). Product Formulation in Tourism. *Tourism and Marketing* , N° 13, AIAEST, Berna, 46-57.

- Méndez, C. (2004). *Metodología. Diseño y desarrollo del proceso de investigación*. (3a. ed.) Colombia: McGraw-Hill
- Mila, C. (1999). *Los Servicios ofrecidos por los hoteles tres estrellas y su influencia en el retorno del turista*. Trabajo de maestría no publicado. Universidad de los Andes. Mérida.
- Molina, O. y M. Morillo (2000). Sistemas de acumulación de costos para empresas de servicio. *Revista Actualidad Contable*. N° 3, Vol. 3., 48-55.
- Morillo, M. (2006). *Análisis de la calidad del servicio hotelero desde la perspectiva del huésped*. Trabajo no publicado. Universidad de los Andes. Mérida.
- Morillo M. y M. Quintero. (2007). El Cide por dentro. Reseña de la sublínea de Contabilidad de Costos y de Gestión. *Visión Gerencial*. Año 6, N° 2, 372-377.
- Musa, S. y Sanchis, J. (1993). La determinación de los precios de alojamiento hotelero. *Revista de Estudios Turísticos*. n° 117, 49 - 60.
- Norkiewicz, A. (1994). Las nuevas etapas de la implantación ABC. *Revista Harvard-Deusto Finanzas & Contabilidad*. 56-62. Extraído el 20 de marzo del 2008 de <http://europa.sim.ucm.es/compludoc/AA?a=Norkiewicz%2c+%c1ngekla&donde=castellano&zfr=0>
- Organización Mundial del Turismo –OMT-. (2005). *International Tourism up by 5.5% to 808 million arrivals in 2005*. Extraído el 02 de marzo del 2007 desde http://www.unwto.org/newsroom/Releases/2006/January/06_01_24.htm
- Organización Mundial del Turismo –OMT-. (2006). *2007 to be fourth year of sustained growth*. Extraído el 20 de marzo del 2008 desde <http://www.unwto.org/newsroom/Releases/2006/november/barometer06.htm>.
- Organización Mundial del Turismo –OMT- (2006a). *UNWTO World Tourism Barometer*. Volumen 4, N° 2, June 2006. Extraído el 20 de marzo del 2008 desde <http://www.unwto.org/newsroom/Releases/2006/june/barometer04.htm>.
- Ramírez, D. (2004). *Contabilidad Administrativa*. (6ª ed.). México: McGraw-Hill.
- Rubio Misas, M. (Junio - 1995). Los sistemas de costes basados en la actividad. Una aplicación a la empresa hotelera. *Actualidad financiera*, 25, 863 – 874.
- Sánchez, M. (2002). *La propuesta A.B.C. aplicada al sector hotelero*. Tesis doctoral, Universidad de Rovira Virgili. Extraído el 14 de enero del 2008 desde http://www.tesisenxarxa.net/TESIS_URV/AVAILABLE/TDX-0120103-084747/
- Sanz, A. (1992). *Incidencia de la información de costos en la gerencia de alimentos y bebidas: Hotel Intercontinental de Valencia*. Trabajo de grado no publicado. Colegio Universitario Hotel Escuela de los Andes. Mérida
- Torres, N. (2002). *Control de Costos. Problema en las decisiones de la gerencia hospitalaria*. Trabajo de grado no publicado. Colegio Universitario Hotel Escuela de los Andes. Mérida
- Vilorio, N. (1993). *La gerencia en los hoteles tres estrellas ubicados en la ciudad de Mérida*. Trabajo de Maestría, no publicado. Universidad de los Andes. Venezuela.