

Contabilidad y auditoría en las organizaciones hoteleras colombianas

Andrés Paredes Murcia^a

Mauricio Javier León Cárdenas^b

Colombia

Información del artículo

Recibido: 1 de febrero/2017

Aceptado: 18 de septiembre/2017

Clasificación JEL

M40; M41; M42

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/10.24142/rvc.n15a3>

Sugerencia de citación

• Paredes Murcia, A., & León Cárdenas, M. J. (2017). Contabilidad y auditoría en las organizaciones hoteleras colombianas. *Revista Visión Contable*, 15, 57-78. doi:10.24142/rvc.n15a3

Accounting and auditing in colombian hotel organizations

Resumen

Este escrito se refiere al orden evolutivo de la contabilidad y la auditoría, para continuar hacia su integración en las unidades económicas y, finalmente, concluir con el grado de desarrollo alcanzado en el contexto actual de necesidades de control e información. Tras analizar los resultados del estudio Análisis de la práctica de la auditoría en los hoteles de cuatro estrellas en Bogotá, realizado en el año 2016 a 32 hoteles con categoría de cuatro estrellas en la ciudad de Bogotá para caracterizar en ellos la práctica de la auditoría hotelera, se concluye que esta ha evolucionado empíricamente, sin la formación adecuada de los responsables, centrada en el control operativo y como base para la gestión contable, sin proyección estratégica como fuente de información para la toma de decisiones financieras.

Palabras clave

Centro de responsabilidad; sistema de información; control operacional; planificación de la utilidad; auditoría hotelera.

Abstract

This letter refers to the evolutionary order of these activities, to continue towards their integration into economic units and finally concludes with the degree of development achieved in the current context of control and information needs. After analyzing the results of the study Analysis of the practice of auditing in four star hotels in Bogota, conducted in 2016 to 32 hotels with Four Star category in the city of Bogota to characterize in them the practice of it, it is concluded that it has evolved empirically, without proper training of those responsible, focused on operational control and as a basis for accounting management, without strategic projection as a source of information for financial decision making.

Key words

Responsibility center; information system; operational control; profitability planning; hotel audit.

^a Contador Público y Tecnólogo en Administrador Hotelera. Candidato a Magíster en Dirección Estratégica con énfasis en Consultoría Turística. Profesor de la Universitaria Uniagustiniana en áreas contables y del sector hotelero. Investigador y conferencista en temas relacionados con el sector hotelero en áreas de costos y auditoría, consultor empresarial para hoteles y cadenas nacionales e internacionales. E-mail: andres.paredes@uniagustiniana.edu.co

^b MBA en Dirección y Administración de Empresas. Administrador de Hotelería y Turismo. Profesor e investigador de la Universitaria Uniagustiniana. Experiencia docente y en el sector real por más de 30 años, en la gerencia de empresas hoteleras y en la dirección de programas académicos de educación superior en Hotelería y Turismo. Autor y co-autor en varias publicaciones relacionadas con los temas de Hotelería y Turismo. E-mail: mauricio.leonc@uniagustiniana.edu.co

Introducción

Hasta ahora, y como lo demuestran los hallazgos de la investigación que da lugar a este artículo, el ejercicio de la auditoría interna en los hoteles colombianos, con sus diferentes aplicaciones (nocturna, de ingresos, de egresos, etc.), se ha desarrollado de una forma empírica, apartado de las bases y teorización contables, centrado en la aplicación de los conocimientos transmitidos entre colegas que han desempeñado este rol por varios años.

Por lo mencionado, se hace necesaria la apropiación de los lineamientos de la auditoría vistos desde la contabilidad, lo que debe realizarse con la flexibilidad que requiere el sector hotelero. Abordar esta fusión de conocimientos y generar la teorización de este oficio es un reto, dado que este se centra en la revisión de tareas y operaciones, cuando debiera constituir un gran recurso en el control operativo, administrativo y de gestión, capaz de retroalimentar y contribuir estratégicamente en las empresas del sector.

Este documento contextualiza la operación propia de los hoteles, la contabilidad, la auditoría y su relación en torno a la generación de datos, como parte del sistema de información para la operación y la gestión de la empresa. Se apoya en el proyecto de investigación “Análisis De La Práctica De La Auditoría En Los Hoteles De Cuatro Estrellas En Bogotá”, aún en desarrollo, del cual se toman algunos resultados para soportar estadísticamente las reflexiones expuestas y conclusiones de este texto.

1. El Negocio Hotelero

Indagar, en los albores de la historia, el origen del negocio hotelero, indetectiblemente se relaciona con dos hechos fundamentales que no requieren demostración: la transformación del hombre nómada en sedentario, y la aparición del comercio como actividad económica que implica desplazamiento de personas y bienes para el intercambio, requiriendo, por ello, una vivienda temporal, distinta a la habitual.

La actividad hotelera se relaciona con el sentido de hospitalidad, razón con espíritu altruista o de origen religioso, de acoger y proteger al caminante o al viajero y que, inclusive, llevó a que algunos reyes de la antigüedad construyeran refugios para los mercaderes sobre las rutas comerciales, lo que significa que en sus inicios fue una actividad gratuita, pero también sin mayores lujos. Hoy, independientemente de las comodidades y de los

servicios adicionales, es el servicio de alojamiento u hospedaje el que satisface la necesidad de vivienda temporal, y ello se resuelve con el pago por el derecho de utilizar el activo que constituye la unidad habitacional y los elementos muebles en su interior, así como la ropería y otros elementos necesarios para el uso de la misma (Scheel Mayenberger, 2010).

La actividad del hospedaje se ubica, económicamente, en el campo de los servicios, toda vez que no se adquiere un bien tangible, sino que, como ya se mencionara, se paga por el uso de unos activos. Esta intangibilidad conduce a que no exista un costo de ventas y que, a cambio de ello, se presenten los gastos operacionales necesarios para la prestación del servicio, entre estos los correspondientes al personal y los suministros necesarios para los temas de aseo y limpieza que aseguran las condiciones de uso.

Aparte de la vivienda, el ser humano necesita restauración y por esta razón el negocio de alimentos y bebidas es tanto o más antiguo que el hotelero. Son abundantes las referencias en la antigüedad al hecho de que en sociedades como la egipcia y la romana se contaba con tabernas y posadas en las que se consumían alimentos y vino, y en las que, adicionalmente, las personas podían alojarse en los establos conjuntamente con las bestias utilizadas para el transporte de mercaderías y viajeros (Oceano/Centrum, 2002).

Para el caso de los alimentos, se considera la tangibilidad de un producto terminado, consistente en un plato elaborado en el mismo sitio, con el uso y transformación de materias primas en un proceso productivo, y que genera un intercambio por dinero o mercancías. Si adicionalmente se suma el hecho de que la venta de lo producido propende por un volumen –es decir, no vender solo a una, sino a multiplicidad de personas–, se configura una actividad industrial.

La concepción industrial conduce al análisis del proceso productivo con la medición de los tres elementos del costo: materia prima, mano de obra y costos indirectos de fabricación, hasta llegar a la determinación del costo de ventas, la utilidad bruta y luego deducir de ella los gastos de la operación. Para el caso hotelero, la nómina del departamento de alimentos y bebidas, en lo referente a producción, tiene un carácter fijo y, por lo mismo, no asignable unitariamente a un plato, por ello pasa a ser parte de los gastos de la operación, conjuntamente con el personal de servicio y el administrativo. A manera de ejemplo, un parrillero recibe la misma paga por un turno de trabajo, asando una o cincuenta porciones, según la demanda.

Por otra parte, circunstancias como el auge de las telecomunicaciones y las necesidades de conectividad de los huéspedes llevaron a que el hotel

se convirtiera en un intermediario facilitador de un servicio prestado por las empresas telefónicas o de internet. Para este caso, el costo de ventas lo constituyen las tarifas cobradas por las empresas de telecomunicaciones; al tiempo que del recargo cobrado por el hotel como facilitador del servicio, y que constituye la utilidad bruta, se deducirán los gastos de la operación, siendo nuevamente el de nómina el más importante.

Adicionalmente, la necesidad de elementos de uso y consumo personal genera una oferta comercial por parte del hotel en los minibares de las habitaciones, almacenes de artesanías, droguería, puesto de revistas u otros similares, que lleva a la posesión de inventarios que, al ser vendidos, se convierten en costo de mercancías vendidas. Lo mencionado hasta aquí significa que en la empresa hotelera confluyen actividades de servicio, industriales y comerciales, generadoras de ingresos que, al ser conjuntados, constituyen los ingresos operacionales.

La complejidad que implica la diversidad de actividades en el negocio hotelero motivó a que, en 1926, un grupo de contadores hoteleros se dieran al análisis de cómo medir operacionalmente este negocio, dando como resultado de dicho análisis el advenimiento de la contabilidad por centros de responsabilidad, de uso común en la gestión contable de las organizaciones actuales (Scheel Mayenberger, 2010).

2. Perspectiva histórica de la contabilidad y su relación con la industria hotelera

Según Boned y Bagur (2006), el origen de la contabilidad de gestión subyace en la contabilidad de costos, cuyo mayor desarrollo se da a partir de la revolución industrial, pero que, al igual que el negocio hotelero, proviene de la antigüedad. Estos mismos autores mencionan que el origen de la contabilidad de costos parece situarse en las antiguas civilizaciones de Oriente Medio, aunque también podría estar en la Italia medieval o aún más atrás, en la civilización egipcia.

La revolución industrial no solo significa cambios en el proceso productivo; también implica una revolución en la administración del mismo y en la gestión, en general, de las organizaciones, incluyendo, por supuesto, cambios en las necesidades de control para asegurar la rentabilidad y la competitividad, lo que le confiere desarrollo y protagonismo a la contabilidad de costos.

A finales del siglo XIX y comienzos del XX, los ingenieros industriales impulsaron cambios no solamente en la concepción administrativa, sino en la contabilidad analítica, con aportes como la diferenciación entre costos fijos y costos variables, y el concepto de costos estándar, que constituyen las bases para la concepción actual de los presupuestos. En 1901 se introduce la idea de centro de producción y se propone un método para el reparto de los costos indirectos con base en las “horas-máquina”, que es, quizá, el origen del concepto de unidad de obra (Boned & Bagur, 2006).

Estos conceptos, hoy de uso común en temas como la determinación del punto de equilibrio y la fijación de precios, por supuesto fueron rápidamente absorbidos por los negocios hoteleros, especialmente para la planificación y el control en el departamento de alimentos y bebidas, en el cual reside el componente industrial de estas empresas y para el cual resultan vitales las “recetas estándar”.

Nicholson (en 1909 y 1913) “profundizó en la acumulación de costes en los ‘centros’ y en los métodos de reparto de una fase del proceso productivo a otra. [...] Por primera vez se vincula contabilidad financiera y contabilidad de gestión vía las cuentas analíticas” (Boned & Bagur, 2006, p. 112). Son estos conceptos los que anteceden el advenimiento de la contabilidad por centros de responsabilidad asumida por los contadores hoteleros en Nueva York en 1926.

3. Los sistemas de información y la hotelería colombiana

Por los años cincuenta del siglo pasado se inicia el auge de la calidad como disciplina dentro de la administración, lo cual, aunado a la evolución en los sistemas de control de los años sesenta y a las nuevas concepciones sobre las organizaciones, hace que estas últimas pasen a preocuparse de manera especial por la información acerca de lo que sucede en su entorno y que esta sea utilizada como base para la toma de las decisiones necesarias para enfrentar el cambio.

Con estas circunstancias se da lugar al nacimiento de los sistemas de información, en los cuales el sistema por excelencia es el relacionado con lo contable (Boned & Bagur, 2006), lo que luego da lugar a la adopción de un sistema de información para el control operacional y la gestión financiera, cuya estructura involucra tanto el control y la medición de resultados, como varios de los tipos de auditoría, la gestión contable, la elaboración de

estados financieros, su análisis y, a partir de este, la elaboración de los presupuestos, en correspondencia con la planificación estratégica como forma de retroalimentación del sistema mismo (Scheel Mayenberger, 2010).

El Sistema de Información para el Control Operacional y la Gestión Financiera, conocido como SICO (Scheel Mayenberger, 2010), es adoptado por la hotelería colombiana a partir de la difusión del mismo por parte de la Asociación Hotelera y Turística de Colombia (COTELCO). A partir de ello, en lo relacionado con el análisis de la productividad y la evaluación de la utilidad en los diferentes centros de responsabilidad o departamentos de un hotel, se establecen rangos normales de operación, los que fueron elevados a la categoría de Norma Técnica Colombiana (NTC) por el Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación (ICONTEC), con el referente NTC 4374 (Icontec Internacional, 1998).

Scheel Mayenberger (2010, p. 28) descompone el sistema de información de la empresa hotelera colombiana en cinco subsistemas, cada uno de ellos asociado a un área de gestión o a los factores críticos de éxito con sus correspondientes indicadores, de la siguiente manera:

1. Sistema de información para el aseguramiento de la calidad: “indicadores que demuestran el nivel de satisfacción del huésped y aseguramiento de la calidad”.
2. Sistema de información para la evaluación del recurso humano: “indicadores que demuestran el grado de motivación y desarrollo del recurso humano y clima organizacional”.
3. Sistema de información estadística y perfil de la demanda: “indicadores que demuestran el grado de utilización de la capacidad instalada, perfil de la demanda y penetración en el mercado”.
4. Sistema de información para el control operacional y gestión financiera: “indicadores que demuestran los rendimientos y eficiencia operacional, manejo financiero y rendimientos de la inversión”.
5. Sistema de información para el mantenimiento y control de la propiedad: “indicadores que demuestran el control sobre la propiedad, preservación del activo y condiciones de seguridad”.

Existen corrientes sobre organización y sistemas de control: las primeras refiriéndose a los sistemas mecanicistas y formales de control, las segundas centradas en aspectos psicosociales; y, por último, las centradas en aspectos culturales y antropológicos de la organización (Boned & Bagur, 2006).

La concepción del sistema de información para hoteles tiene un carácter ecléctico, por cuanto toma de las diversas corrientes mencionadas; esto se entiende por su adaptación a las características de la organización (teoría de la contingencia) y por la evaluación que se realiza en las diferentes áreas de gestión (centros de responsabilidad), por medio de los subsistemas mencionados; la cultura organizacional, igualmente, permea en la búsqueda de la eficacia, y la organización se concibe como un sistema abierto e interrelacionado con su entorno.

Resulta necesario conocer algunos aspectos importantes de la caracterización de la hotelería colombiana para entender por qué se asume un modelo respaldado por la ya mencionada entidad gremial del sector en el país (COTELCO) y contenido dentro de una norma técnica de carácter y cobertura nacional (NTC 4374).

Según la Asociación Hotelera y Turística de Colombia ([COTELCO], 2012), con base en un estudio realizado por la entidad entre 2011 y 2012, en Colombia la hotelería predominante es la pequeña; es decir, hoteles con menos de 50 habitaciones, la cual constituye el 66% de la oferta. Al mismo tiempo, 65% de los establecimientos hoteleros del país es operado directamente por sus propietarios. La composición de la planta laboral es de 84% de trabajadores operativos, 11% administrativos y 5% de nivel gerencial; de esta planta, el 47% son empíricos, 28% tienen formación técnica, 13% son tecnólogos, 10% son profesionales y solo 2% cuenta con formación posgradual. Esto significa, entonces, que si bien existe presencia de establecimientos que hacen parte de las cadenas hoteleras internacionales, la hotelería predominante es la nacional y que, además, las capacidades operativas y administrativas deben mejorar.

El estudio de COTELCO (2012) señala que la demanda predominante es la de negocios (42,56%); seguida por la de grupos y convenciones (26,59%); la de ocio, recreación y turismo (23,94%); y por otros motivos (6,91%). A julio de 2017, la composición de la demanda era: negocios, 45%; ocio, 44%; convenciones, 6%; salud, 1%; y otros motivos, 4% (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de Colombia, julio, 2017).

Observando, en el mismo estudio, la formación del personal que labora en la hotelería colombiana, solamente en el caso de la gerencia general

(55%) y la gerencia de operaciones (53%) se supera el 50% de trabajadores con formación hotelera; en todos los demás cargos, el número de personas que los ejercen y que tienen formación para ello es inferior a dicha cifra. Esto significa que las necesidades de gestionar el conocimiento propio de la operación y de la administración de hoteles son muy altas, por cuanto se carece del conocimiento específico relacionado con el quehacer de la organización; es decir, que también hay empirismo dentro de los trabajadores con formación en educación superior.

Según COTELCO (2012), el número de trabajadores por habitación es de 0,69, lo que significa que un hotel de 50 habitaciones emplea unas 35 personas, de las que ni siquiera 17 se han formado para ello. Este aspecto cambia según la categoría de los establecimientos y la estacionalidad; sin embargo, no resta importancia al tema del empirismo.

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (julio, 2017), con base en la Gran Encuesta Integrada de los Hogares que realiza el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), reporta que, entre abril y junio de 2017, el empleo del sector presenta una disminución de 1,5% con respecto al mismo período en 2016 y que, conjuntamente con el comercio y los restaurantes, tiene una participación del 26,6% del total de empleados en el país (p. 23).

Con lo mencionado, la dirección de los hoteles en Colombia, en la mayoría de los casos, afronta problemáticas propias de la pequeña empresa, así como las de las empresas familiares, donde la gerencia debe ocuparse de muchos aspectos operativos, el recurso humano primordial no siempre cuenta con la formación y el potencial necesarios, hay una estructura orgánica impuesta por los propietarios, limitaciones financieras y tecnológicas, toma de decisiones centralizada y cierta incapacidad para gestionar el conocimiento de manera que contribuya al crecimiento y al logro de ventajas competitivas (León Cárdenas, octubre, 2013).

Así las cosas, es entendible que en el país las iniciativas para la implementación de sistemas de información y del control implícito en ellos provengan del gremio, más que de iniciativas empresariales particulares, y que, de alguna forma, aunque las cadenas hoteleras internacionales y las corrientes sobre organización y sistemas de control presenten modelos a imitar, estos han sido adaptados a las condiciones particulares del entorno dentro del cual opera la hotelería nacional.

Debe agregarse a este panorama una categorización de la organización y la manera como interactúa su sistema de información con el entorno,

lo que le confiere el carácter de sistema abierto por la permeabilidad que representa a la opinión de los huéspedes, las relaciones con proveedores, con el gremio y, en general, con los distintos grupos de interés (*stakeholders*) de la organización, así como la sensibilidad al acontecer en distintos componentes del entorno (político, económico, social, legal, ambiental y tecnológico).

Es por esta circunstancia que los cinco subsistemas mencionados interactúan unos con otros, con algún grado de autonomía y la responsabilidad de sus propios resultados para contribuir al desarrollo general de la organización. Esta caracterización de sistema abierto con subsistemas le permite a la organización una mejor comprensión y, por ende, resolver de manera más efectiva sus problemas, así como lograr una planificación con mejor orientación y direccionamiento en un sentido integral e integrador.

4. El Sistema de Información para el Control Operacional y Gestión Financiera (SICO)

Si bien debe asumirse a la organización como un todo con carácter integral y, por lo mismo, con necesidades de información y control en todas sus áreas de gestión, para el tema de este escrito la relevancia se le debe dar al Sistema de Información para el Control Operacional y Gestión Financiera.¹

En la estructura de este sistema, las fuentes y recolección de la información constituyen las entradas, sus funciones resuelven el tratamiento de dicha información, los resultados de dicho tratamiento son sus salidas y el análisis de dichos resultados, con respecto a patrones o rangos de operación normal, constituye su retroalimentación. La ya mencionada NTC 4374 proporciona los criterios para el establecimiento e implementación de este sistema, cuyas características se describen a continuación.

Las *fuentes y recolección de información* guardan correspondencia con la estructura del estado de resultados y la medición de los mismos por centros de producción o departamentos productivos (alojamiento, alimentos y bebidas, departamentos menores), iniciando con el control de ventas, del cual se deducirán cuando proceda –como en el caso de alimentos y bebidas–, el

¹ Sic. La denominación original carece del artículo que debiera preceder al vocablo “Gestión”.

costo de ventas resultante del control de compras e inventario, y los gastos de la operación, el más importante de ellos, relacionado con la nómina.

El control de ventas se realiza a través del control de alojamiento y de reservas, en lo que a habitaciones corresponde, más la facturación de alimentos y bebidas, y de los departamentos menores (lavandería, larga distancia, etc.), todo lo cual, finalmente, suma en la contabilidad de huéspedes, para la cual resulta vital el ejercicio de la auditoría nocturna, una de cuyas mayores responsabilidades es el control sobre el saldo diario de esta cuenta deudora.

El control de compras e inventario comprende todas las actividades relacionadas con este proceso; es decir, la compra misma, el recibo de mercancías y el necesario control de existencias en el almacén, lo que, finalmente, redundará en el juego de inventarios a través del cual se mide el costo de ventas en lo que a alimentos y bebidas se refiere.

Ya se ha mencionado que la intangibilidad del servicio de alojamiento representa que no exista costo de ventas; sin embargo, este hecho no significa la ausencia ni del costo del servicio ni de control, en lo que se refiere al consumo o gasto de suministros, como tampoco excluye el control sobre los activos de operación –especialmente la lencería–, y que en el departamento de alimentos y bebidas se extiende a otros activos de operación con carácter de cargos diferidos, como la cubertería, la vajilla y la cristalería.

El control de los gastos de personal, por su parte, no solamente implica el control del tiempo trabajado, sino que se extiende a la vinculación y contratación de los trabajadores, pues es desde allí donde se determina el valor de la unidad de tiempo.

En correspondencia con lo recolectado de las fuentes, el *tratamiento de la información* se realiza por medio de las auditorías de ingresos y egresos (pagaduría), así como con la gestión de tesorería, del crédito y de nómina. Este tratamiento, finalmente, suma en la gestión contable, tanto de carácter diario como en la del fin de cada período y los informes respectivos en los que se consignan los resultados del sistema. La auditoría merece un análisis particular que se expondrá más adelante.

La materialización de los *resultados* del sistema se realiza de forma diaria en los informes a gerencia, de costos de alimentos y bebidas, de consumo de suministros, de ingresos recibidos por anticipado (reservas). La información de fin de período se materializa en los estados financieros: estado de resultados, balance general, estado de cambios en la situación financiera, estado de flujo de efectivo y estado de utilidades retenidas.

La *retroalimentación* del sistema se inicia con la interpretación y análisis de los estados financieros, para lo cual se aplican las metodologías del análisis operacional y del análisis financiero.

El *análisis operacional* es la metodología específica que se aplica al *estado de resultados* para interpretarlo y evaluar *la utilidad*; conducen dichos análisis a determinar el grado de aceptación de la gestión administrativa en cuanto a variables que condicionan y optimizan la venta y el control de costos y gastos. El *análisis financiero* es la metodología que se aplica al *balance general* para interpretarlo partiendo de la comparación de situaciones financieras con el periodo inmediatamente anterior, complementando estas interpretaciones con las *razones financieras y el efecto al considerar el cambio en el poder adquisitivo de la moneda*. (Scheel Mayenberger, 2010, pp. 37 y 38).²

Scheel (2010) omite, en su conceptualización de análisis financiero, que este también aplica para el estado de resultados.

De la aplicación de estas metodologías se concluye la situación operacional y financiera de la organización, dando paso a la planificación de la utilidad del siguiente período, con una estructura similar; es decir, estableciendo los pronósticos de ventas, costos y gastos de cada uno de los centros de producción (alojamiento, alimentos y bebidas, departamentos menores), de gastos generales no distribuidos (administración, mercadeo, mantenimiento, servicios públicos), con el fin de establecer tanto la utilidad de los departamentos productivos como la de la operación en general y, finalmente, consolidar los estados financieros presupuestados, generándose los referentes para el control en períodos siguientes.

Un sistema que planifica sus resultados requiere de una parametrización adecuada, la que, para el caso de SICO, se materializa en los considerados rangos normales de operación que se expresan en la NTC 4374, configurando tanto la utilidad departamental en los centros de producción como la de la operación general en conjunto, al restar de esta los gastos no distribuidos.

El referente general del resultado lo constituyen los ingresos, con una composición caracterizada por centros de producción en cada uno de los cuales se deducen, según corresponda, los costos y gastos propios de cada departamento, estableciendo de esa manera la utilidad departamental de la

² Cursivas propias del texto.

cual se deducen los gastos generales (no distribuidos) para llegar a una utilidad denominada operacional, pero que no considera los cargos a la propiedad (depreciaciones y amortizaciones) y, por lo mismo, equivalente al EBITDA (*earnings before interests, taxes, depreciations and amortizations*); es decir, antes de cargos impositivos, financieros y a la propiedad.

En la Tabla 1 se muestra un resumen de los rangos normales de operación establecidos para los departamentos productivos en la NTC 4374:

TABLA 1 . Rangos normales de operación de un hotel	
Habitaciones	
Ventas	100%
Gastos de nómina	8-10%
Otros gastos	7-10%
Total gastos	15-20%
Utilidad del departamento	80-85%
Alimentos y bebida (A&B)	
Venta de alimentos	60-70%
Venta de bebidas	30-40 %
Venta combinada de A&B	100 %
Costo de ventas alimentos	30-35 %
Costo de ventas bebidas	20-25%
Costo de ventas combinado A&B	30-35 %
Gastos de nómina	20-25 %
Otros gastos	8-10 %
Total gastos	28-35 %
Total costos y gastos	67-70 %
Otros ingresos	3-5 %
Utilidad del departamento	30-35 %
Departamentos menores	
Ventas servicio de telefonía	15-20 %
Ventas servicio de lavandería	80-85 %
Total ventas departamentos menores	100 %
Costo de ventas telefonía	75-85 %
Costo de ventas lavandería	40-50 %
Costo de ventas departamentos menores	40-50 %
Gastos de nómina	8-10 %
Otros gastos	5.8 %
Total gastos	13-18 %
Total costos y gastos	53-68 %
Utilidad del departamento	32-47 %
Otros ingresos y resumen	
Otros ingresos	3-5 %
Venta de habitaciones	60-65 %
Venta de alimentos y bebidas	25-30%
Ventas departamentos menores	5-10 %
Total ventas	100 %
Utilidad de habitaciones	80-90 %
Utilidad de alimentos y bebidas	8-12 %
Utilidad departamentos menores	2-5 %
Utilidad departamental	65-70 %

Nota: construcción propia de los autores con base en la NTC 4374 (Icontec Internacional, 1998).

En este resumen los porcentajes de utilidad asociados a los departamentos corresponden a su participación dentro de la utilidad total y, por ello, difieren de los establecidos en los acápites anteriores.

Para los Gastos no distribuidos (administración, mercadeo, mantenimiento, agua, luz y fuerza), los porcentajes se calculan con respecto a las ventas totales, dado que corresponden a gastos generales; es decir, no distribuidos.

TABLA 2. Gastos no distribuidos y utilidad operacional	
Administración	
Nómina	5 - 10%
Otros gastos	7 - 10%
Total gastos	12 - 20%
Mercadeo	
Nómina	1 - 2%
Otros gastos	2 - 3%
Total gastos	3 - 5%
Mantenimiento	
Nómina	1 - 2%
Otros gastos	2 - 3%
Total gastos	3 - 5%
Agua, luz, fuerza	
Agua, luz y fuerza	4 - 6%
Total gastos no distribuidos	
Gastos no distribuidos	20 - 25%
Utilidad operacional	
Utilidad Operacional	40 - 45%
Nota: construcción propia de los autores con base en la NTC 4374 (Icontec Internacional, 1998).	

Ya se ha advertido que esta utilidad equivale al EBITDA y que, por tanto, brinda un panorama general del resultado de la operación, independiente del que corresponde a la estructura normal del estado de resultados.

5. El rol de la auditoría interna en la industria hotelera colombiana

Ya se ha expresado en el acápite anterior cómo la auditoría hace parte de las funciones del sistema para el control operacional y la gestión financiera; ahora es necesario entrar a precisar algunas características de ella en contexto.

En 1994 surgió en la familia de normas ISO 9000³ la siguiente concepción sobre auditoría: “proceso sistemático, independiente y documentado para obtener evidencias y evaluarlas de manera objetiva con el fin de determinar el alcance al que se cumplen los criterios de auditoría” (ISO 9000, 2000). Esto abre las puertas a ver la auditoría desde una panorámica que no es estrictamente contable y genera la posibilidad de reconocer el oficio de la auditoría desde otras aplicaciones, tales como la de calidad, enmarcadas no solo en el control de registros numéricos, sino de cualquier tipo de proceso. Esta evolución conceptual se ve en la definición de la auditoría como “la acumulación y evaluación de la evidencia basada en información para determinar y reportar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos” (Arens, Elder, & Beasley, 2007, p. 18).

Con la incursión de una nueva visión de la auditoría como apoyo a los procesos empresariales y no solamente fiscal, se derivan otra serie de aplicaciones útiles en diferentes campos; sin embargo, es pertinente mencionar que no solo se pueden clasificar los tipos de auditoría desde su campo de aplicación, como lo es la auditoría operacional, de calidad, ambiental, social, de gestión, de sistemas, etcétera; sino que la auditoría se podría clasificar también desde la perspectiva de quién y qué tipo de trabajo se realiza (interno o externo) o incluso desde quién la solicita (el Estado, accionistas, administradores, etc.).

Para la hotelería, en este punto, toma especial importancia la auditoría de tipo operativo, que es la que por su aplicación y definición se aproxima más a lo realizado en un establecimiento de alojamiento. “Una **auditoría operacional** evalúa la *eficiencia y eficacia* de cualquier parte de los

³ ISO es la sigla que identifica a la *International Organization for Standardization* y a las normas que ella elabora, como las de la serie 9000 que constituyen un conjunto para la calidad y la gestión de la misma.

procedimientos y métodos de operación de una organización” (Arens, Elder, & Beasley, 2007, p. 14).⁴

De manera coherente con el concepto de auditoría, la aplicación en hotelería debe acumular y evaluar las evidencias que aporta el sistema de información para establecer el grado de correspondencia de los resultados, con los criterios establecidos y los objetivos de la organización; esto lleva a considerar, inclusive, el riesgo de acciones fraudulentas y cómo mitigarlo, tareas propias del control interno que se enmarcan dentro de modelos como el contenido en el manual elaborado por el Instituto de Auditores Internos de España y la empresa de auditoría Coopers & Lybrand, conocido como el Informe COSO (*Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) y que constituye el “Marco de referencia para la implementación, gestión y control de un adecuado Sistema de Control Interno” (Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C., 2015, p. 1).

El informe en mención contempla los siguientes componentes del control interno:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión y seguimiento del sistema de control.

Al analizar estos componentes se ve cómo información y comunicación, funciones fundamentales de un sistema de información, son también parte componente del control, señalando de esta forma la inseparabilidad entre ellos.

En primer lugar, es necesario mencionar la *auditoría nocturna*, a través de la cual se verifica y corrige, cuando procede, lo registrado durante el día en las cuentas de los huéspedes; aunque no se menciona explícitamente como función del Sistema de Información para el Control Operacional y Gestión Financiera, subyace en el control relacionado con la facturación de las ventas y su registro en la contabilidad de huéspedes, cerciorándose de la clasificación y registro de las cuentas, así como de los pagos de conformidad a las políticas del establecimiento. De otra parte, la elaboración

⁴ Negrillas propias del texto original.

de los informes que se relacionan con esta incluye el cálculo de indicadores fundamentales para el control y monitoreo del negocio, y para la toma de decisiones, tales como porcentaje de ocupación y tarifa promedio, lo que, a su vez, le confiere un sentido estratégico cuando se asocian dichos indicadores con el logro de objetivos en perspectivas como la financiera y la del cliente, en el uso de herramientas de gestión como el *Balanced Scorecard*.⁵

La *auditoría de ingresos* actúa después de la auditoría nocturna y está orientada más al registro contable de la información y a realizar correcciones finales de carácter legal y normativo contable, lo que implica la verificación y clasificación de los ingresos del día anterior. De manera diferente actúa la *auditoría de egresos*, la cual se ocupa de verificar que los pagos por obligaciones contraídas, efectivamente, correspondan a servicios o productos recibidos y que como tal se clasifiquen y registren adecuada y oportunamente en la gestión contable.

Entre los elementos que dan cuerpo a este artículo se encuentran los resultados obtenidos a partir del trabajo de investigación “Análisis De La Práctica De La Auditoría En Los Hoteles De Cuatro Estrellas En Bogotá”, realizado por los autores en la Universitaria Agustiniiana de la misma ciudad y aún no publicado, en el que se establecieron algunas características de la auditoría en una muestra de 32 hoteles de dicha categoría. Por medio de entrevistas estructuradas se obtuvo la información que se anota a continuación.

En la convocatoria a responder las entrevistas, las personas asignadas por las organizaciones presentaron la siguiente composición: 37,5%, jefes de recepción; 18,75%, jefes de contabilidad; 12,5%, gerentes; 12,5%, auditores nocturnos; 9,37%, auditores de ingresos; 6,25% asistentes de contabilidad y 3,13%, directores de gestión humana. Estos resultados indican que la labor de auditoría se asocia, principalmente, al área de recepción, en donde se adelanta la auditoría nocturna, aparte de si quien la realiza tiene formación para ello o no.

Se encontró que de los 32 establecimientos, el 21,87% operan de manera independiente, en tanto que el 78,13% son operados por cadenas nacionales e internacionales posicionadas en el mercado hotelero. De igual manera, la experiencia de los entrevistados, ya sea como ejecutores o como receptores

⁵ Esta es una herramienta de gestión a través de la cual se diseñan e implementan los indicadores clave para asegurar que las operaciones se alineen con la estrategia del negocio.

de información resultante de la auditoría, arrojó un promedio de 9,5 años, cifra que confiere un alto grado de seguridad en el conocimiento del tema.

Entre los servicios prestados por los establecimientos analizados, el 100% de ellos cuenta con servicios de alojamiento, y de alimentos y bebidas; el 96,88%, con servicios de realización de eventos o de alquiler de salones; y el 32,14% prestan otros servicios, especialmente relacionados con la atención al segmento de negocios. Si se analizan estos aspectos como componentes de una oferta total, esta se distribuye de la siguiente manera: 23,53%, alojamiento; 23,53%, alimentos y bebidas; 22,79%, alquiler de salones; 22,79%, atención de eventos; y 7,35%, otros servicios. De alguna manera, estas cifras confirman la preponderancia de la auditoría nocturna en relación con las necesidades de control y aseguramiento.

En cuanto a la noción que los entrevistados tienen acerca del papel de los auditores internos, la percepción general es que les corresponde verificar hechos y resultados para asegurar, a la administración y a los huéspedes, la veracidad de la información y contribuir a la gestión contable, con lo que la percepción sigue orbitando alrededor de la auditoría nocturna y, con menor consideración, hacia otras auditorías como las de ingresos y egresos.

En términos de autoridad sobre la auditoría, esta se circunscribe de la siguiente manera: al departamento de contraloría, el 28,13%; al área de contabilidad, el 25%; al área de recepción, el 21,87%; a la administración, el 18,8%; y a la dirección de operaciones, el 6,2%. Significa que la percepción mayoritaria de los entrevistados la ubica en términos asociados al control y la gestión contable, pero mantienen protagonismo la recepción y la administración como clientes, por la importancia que reviste la auditoría nocturna.

En lo que respecta a qué clases de auditorías se adelantan en los establecimientos analizados, en el 100% de ellos se realiza la auditoría nocturna; el 81,25% también cuenta con auditoría de ingresos; en el 53,13% se cuenta con auditoría de egresos; en el 46,88% se realizan auditorías financieras; y en el 37,5% se adelantan otras auditorías en asuntos como costos, sistemas, de calidad general o en alimentos y bebidas, o de carácter externo por parte de los propietarios de los establecimientos. Con carácter relativo, la auditoría nocturna concentra el 31,37% de los esfuerzos; la de ingresos, el 25,49%; la de egresos, el 16,67%; la financiera, el 14,71%; y las otras, el 11,71%. Es comprensible el protagonismo de la auditoría nocturna por ser esta la encargada de verificar, diariamente, los saldos de las cuentas de huéspedes en las habitaciones ocupadas y los pagos tanto de ellos como de quienes dejaron el hotel durante el día.

La auditoría nocturna se realiza, en el 97% de los casos, directamente por una persona del hotel, y en el 3% restante lo hace una persona externa. Siendo esta la auditoría a la que, según se ha visto, se le asigna la mayor importancia, solamente en el 59,38% de los establecimientos cuenta con su respectivo manual, lo que indica empirismo y un cierto grado de informalidad, pues por defecto en el 40,62% de los casos no están documentadas ni las normas ni los procedimientos. La persona que la realiza tiene el cargo específico de auditor nocturno en el 78,12% de los establecimientos; mientras que en el 12,5% de ellos la tarea se le asigna a un recepcionista nocturno; en un 6,25% la adelanta una persona que realiza otras auditorías; y en el 3,13% de los casos la adelanta el gerente de operaciones.

Es de destacar que el 97% de los entrevistados, aun estando dentro de ellos un 12,5% de personas que se identifican como auditores nocturnos, desconocen la experiencia requerida para este desempeño. El 37,5% de los encargados recibieron capacitación específica para el cargo, el 15,63% la han recibido como parte de un plan de carrera, el 6,25% simplemente aprendió de un compañero, el 21,87% no recibió capacitación alguna y el 18,75% de los entrevistados mencionaron no saber si los encargados tenían alguna capacitación o no. En el 96,88% de los hoteles esta auditoría se encuentra sistematizada, en tanto que en el 3,12% restante se realiza de manera manual.

En cuanto a la representatividad de la auditoría en la gestión, en la totalidad de los casos se le reconoce la importancia para corregir errores de registro de las operaciones en las cuentas de los huéspedes y para transferir, de manera segura, la información para la gestión contable. En el sentido estratégico, el 62,5% de los entrevistados se refiere al aseguramiento de la veracidad de la información, el 15,63% no sabe o no responde sobre el particular, el 9,37% la considera necesaria para apoyar la toma de decisiones y el 12,5% cree que es necesaria para el logro de los objetivos de la dirección.

En lo que respecta a la auditoría de ingresos, en los hoteles que se realiza, el 91,3% de ellos la asumen directamente, mientras que el 8,7% restante lo hace a través de un tercero externo. En el 56,52% de los casos se cuenta con un manual para el propósito. El 60,87% de los encargados titularmente son auditores de ingresos, el 8,7% son auditores generales, el 4,34% funge como contralores de la organización, el 4,34% son recepcionistas, 13% auxiliares contables y del 8,7% restante no se sabe o no hay respuesta; prácticamente ninguna de estas respuestas da noción acerca de la experiencia requerida para el cargo. El 34,78% de los encargados ha

recibido capacitación específica en el tema, el 21,74% a través de un plan carrera, el 13,04% por medio de cursos externos, el 21,74% son empíricos sin capacitación y del 8,7% restante no hay información.

En el 60,87% de los establecimientos en donde se realiza la auditoría de ingresos, está se encuentra sistematizada, mientras que en el 39,13% se adelanta manualmente. En un 50% de los establecimientos se le reconoce a esta auditoría un sentido de aseguramiento de la exactitud y veracidad de la información previo a la gestión contable, mientras que en el resto las respuestas son vagas e inconsistentes o no se dan. En el 13,04% de los casos se le confiere un sentido estratégico asociado al logro de objetivos, en el 52,17% solamente se le confiere un sentido de control de veracidad de la información y en el 34,8% de los casos o no hay respuesta o carece de relevancia.

La auditoría de egresos, en el 86,67% de los casos, es adelantada directamente por el hotel y en el 13,33% por parte de un tercero externo. Ya se mencionó que no se realiza en todos los establecimientos, pero en el 80% de los que lo hacen se encuentra documentada en el manual correspondiente. En el 26,67% de los establecimientos el titular es un analista de cuentas por pagar; en 26,66%, el auditor de egresos; en 13,33%, los contralores del establecimiento; en 6,66%, un recepcionista; en 6,66%, un auditor general; y en el 20% de los casos no hubo respuesta. De las personas a cargo, el 60% son contadores; el 13,33%, administradores de empresas; el 6,67%, tecnólogos en administración hotelera; y sobre el 13,33% restante no hay respuesta.

De estos auditores, el 27% han recibido capacitación en impuestos como parte de un plan carrera, un 40% capacitación específica en la empresa, un 13% a través de cursos externos, un 7% carece de ella y sobre el 13% restante no hay respuesta. En el 60% de los casos esta auditoría tiene soporte sistematizado, mientras que en el 40% se realiza manualmente. En el 100% de los casos se le asigna representatividad en la gestión, asociada a ratificar que la tarea adelantada sea adecuada. En sentido estratégico, en el 60% de los casos se le concibe como necesaria para el cumplimiento de logros por medio de comparaciones con patrones o entre períodos, y en el 40% restante las respuestas no se dieron o carecen de relevancia.

Con respecto a la formación que sobre el particular se imparte en las entidades de educación superior en hotelería, el consenso general entre los entrevistados es de insuficiente, desactualizada, carente de praxis y alejada de la realidad. En concordancia con ello, se manifiestan necesidades específicas de formación en el tema, complementadas con la práctica en el sector

real. Igualmente, hay consenso acerca de las necesidades de imparcialidad, honestidad, objetividad, liderazgo e iniciativa que debe poseer el auditor, aparte del conocimiento específico y experiencia práctica sobre su quehacer, a lo que se le agregan habilidades de carácter lógico-matemático, de observación y deducción, así como de sentido común.

Con la carencia de manuales para la realización de las auditorías en un número importante de casos –circunstancia mencionada en los acápites anteriores–, se denota la carencia de un estatuto de auditoría interna y alguna falta de independencia de los auditores dentro de la organización, al desarrollar labores diferentes como las de recepcionistas o cajeros, cuyo desempeño también es evaluado por la auditoría, cual se consigna en la Norma Internacional para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (NIEPA) 1110, circunstancia que también puede conducir al conflicto de intereses y pérdida de la objetividad individual de los auditores, aspectos de los que trata la NIEPA 1120 (The Institute of Internal Auditors, octubre, 2012).

El panorama descrito denota un alto grado de empirismo con respecto a la auditoría interna como función de control y de gestión al interior de las empresas hoteleras estudiadas, e igual informalidad y necesidad de establecer procedimientos y responsabilidades con un sentido más prospectivo y relevante, que responda a referentes mencionados, como COSO y el *Balanced Scorecard*.

6. Conclusiones

Las conclusiones a partir de los hallazgos realizados a través de las entrevistas, y como resultado de la documentación y bibliografía revisadas, son las siguientes:

1. La evolución en los sistemas de producción y de gestión va a la par con el desarrollo social y tecnológico, así como con los cambios históricos; de ello no se sustraen ni la empresa hotelera ni sus necesidades de control.
2. Las condiciones de la hotelería colombiana, en las que priman la administración familiar y el empirismo, constituyen fuerza opositora al desarrollo y tecnificación del control y, por ende, de la auditoría interna.

3. No se tiene un sentido claro de la auditoría interna como herramienta de control ni como herramienta de gestión con sentido estratégico. Se le mira desde una óptica apartada de otras herramientas reconocidas como COSO y *Balanced Scorecard*, lo que le resta responsabilidad y sentido de desarrollo alineado con la estrategia de la organización.
4. Se advierte un alto grado de empirismo; se concibe a la auditoría interna como un requisito de la operación, más que con un sentido de gestión y estrategia, como se menciona en la conclusión anterior.
5. La formación que se imparte en las escuelas de hotelería, y aun en las de contaduría –llamadas a subsanar el empirismo–, carece de pertinencia y calidad para alcanzar un desarrollo profesional calificado que contribuya a la competitividad del sector hotelero en Bogotá y, seguramente, en el resto del país, si se consideran la importancia de la ciudad y de la industria hotelera presente en ella.
6. Es necesaria mayor sinergia entre las disciplinas involucradas, a fin de conseguir logros y desarrollos mayores.
7. Se requiere asignar mayor importancia y cumplimiento a normas como las NIEPA, desarrolladas y revisadas por *The Institute of Internal Auditors*.

Referencias

- Arens, A., Elder, R., & Beasley, M. (2007). *Auditoría, un enfoque integral*. México: Pearson Educación.
- Asociación Hotelera y Turística de Colombia. (2012). *Estudio Básico Laboral de Hoteles Afiliados a COTELCO*. Bogotá: Cotelco.
- Boned, J., & Bagur, L. (2006). Contabilidad y control de gestión. Una perspectiva histórica. *Revista de contabilidad y dirección*, 3, 103-127.
- Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C. (2015). *Marco de referencia para la implementación, gestión y control de un adecuado Sistema de Control Interno*. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/risk/COSO-Session1.pdf>
- Icontec Internacional. (1998). *NORMA TÉCNICA COLOMBIANA 4374*. Recuperado de <http://docplayer.es/14629997-Norma-tecnica-colombiana-4374.html>
- ISO 9000. (2000). *Sistemas de gestión de la calidad — Fundamentos y vocabulario*. Recuperado de <http://www.tuveras.com/calidad/normalizacion/vocabulario.htm>
- León Cárdenas, M. J. (octubre, 2013). Empleabilidad y formación en el sector turístico colombiano: Análisis comparativo de las cifras oficiales y gremiales. *Inpahu Investigaciones*, 9, 107-114.
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de Colombia. (julio, 2017). *Informe mensual de turismo*. Recuperado de http://www.mincit.gov.co/loader.php?lServicio=Documentos&lFuncion=verPdf&id=81855&name=OEE_OP_Turismo_Julio_25-08-2017.pdf&prefijo=file
- Oceano/Centrum. (2002). *Enciclopedia Práctica Profesional de Turismo, Hoteles y Restaurantes*. Barcelona: Océano Grupo Editorial S. A.
- Scheel Mayenberger, A. (2010). *Evaluación operacional y financiera aplicada a la industria hotelera*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- The Institute of Internal Auditors. (octubre, 2012). *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*. Recuperado de <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF%20Standards%20Markup%20Changes%202013-01%20vs%202011-01%20Spanish.pdf>