

Aplicarea metodei direct-costing în sectorul hotelier

Ec. Cristian-Remus JURJ, ec. Adelin-Nicolae MATEȘ

Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

Abstract

The direct-costing method is a method often used for determining and analyzing costs, in order to make the best decisions at the management level, both for companies whose object of activity is production and for those providing services, such as accommodation units that are the subject of this paper. Romania enjoys a wide category of tourist reception structures, having a huge tourist potential, given the extremely varied relief and the multitude of tourist attractions in the country, representing an important source of the labour market (at the beginning of 2020, about 400,000 employment contracts were registered in the industry), but nevertheless they hold only about 3% of the gross domestic product of Romania (unlike Greece, where they hold 25%). All this leads to the importance of the fact that in the hotel industry, the management is informed with regard to the cost situation, in order to increase the efficiency and effectiveness of the activity, which is the main step towards the development of the hotel sector in Romania.

Key terms: hotel sector, direct-costing, cost, calculation methods

Termeni-cheie: sectorul hotelier, direct-costing, cost, metode de calculație

Clasificare JEL: L83, D24

To cite this article: Cristian-Remus Jurj, Adelin-Nicolae Mateș, *Aplicarea metodei direct-costing în sectorul hotelier*, *CECCAR Business Review*, N° 12/2021, pp. 22-33, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.12.03>

➔ Introducere

„Turismul reprezintă ansamblul de măsuri puse în aplicare pentru organizarea și desfășurarea unor călătorii de agrement sau în alte scopuri, realizate fie prin intermediul unor organizații, societăți sau agenții specializate, fie pe cont propriu, pe o durată limitată de timp, precum și industria care concurează la satisfacerea nevoilor turiștilor.” (Boghean, 2008) „Turismul reprezintă una din industriile care trebuie să se implice în mod direct în dezvoltarea durabilă, ca industrie a resurselor, dependentă de înzestrarea naturii și de moștenirea culturală a fiecărei societăți; turismul vinde aceste resurse ca parte a produsului său și, în același timp, împarte anumite resurse cu alți utilizatori, inclusiv populația locală.” (Roncea, 2018)

Turismul trebuie să fie un element substanțial în componența PIB. De exemplu, Grecia realizează 25% din PIB prin turism. Cu toate acestea, la nivelul țării noastre, el deține doar 3%. România are un potențial turistic imens datorat în special reliefului extrem de variat și multitudinii de obiective turistice, dar aceste considerente trebuie să fie dublate de o infrastructură corespunzătoare și de o strategie competentă care să vizeze reducerea costurilor, eficientizarea procesului de promovare, digitalizarea industriei, identificarea principalilor factori care influențează turismul, precum și de alte elemente care pot spori valoarea acestui domeniu de o importanță covârșitoare. Industria hotelieră este un mare „angajator”, deoarece la nivelul anului 2020 existau înregistrate circa 400.000 de contracte de muncă (numărul lor putând să difere în prezent din cauza restructurărilor generate de pandemia de coronavirus) în acest sector.

Articolul de față are drept principale obiective definirea unor termeni specifici sectorului hotelier și al ospitalității, îmbinarea mai multor domenii cu cel economic (cum ar fi statistica, utilizând datele furnizate de Institutul Național de Statistică (INS), și econometria, folosind testul Fisher, numit și testul de intensitate a legăturilor, cu rol de stabilire a influențelor), analiza unor metode de determinare a costurilor, în special direct-costing, și a factorilor de influență asupra prețului în acest sector.

➔ Metodologia cercetării

Cercetarea reprezintă „o investigație sistematică, controlată, empirică și critică asupra unor ipoteze privind relațiile prezumate între anumite fenomene” (Bârsan, 2020). La modul general, prin cercetare se înțelege acțiunea de examinare cu atenție, de studiere, consultare și căutare printr-un ansamblu de metode, procedee și tehnici de studiu, care are ca scop principal obținerea unui rezultat bazat pe informații și iscodiri aprofundate. Aceasta implică, desigur, o anumită temă cu particularități specifice care să reprezinte obiectul studiului, al întregului demers științific. Înfăptuirea cercetării reclamă apelarea la subiecte de un interes sesizabil al decidenților conectați direct la viața economico-socială care vor putea utiliza cu randament în practică judecățile și constatările formulate în urma studiilor științifice (Teiușan și Călean, 2011), iar metodologia cercetării constituie „un ansamblu de principii, de etape și faze, de metode, tehnici și instrumente de investigare și cunoaștere științifică a fenomenelor economice” (Răboacă *et al.*, 2007).

Metodologia cercetării utilizată în vederea redactării prezentului articol este una clasică, bazată pe studierea literaturii de specialitate și a legislației în domeniu, culegerea de date de pe site-uri cu profil hotelier și efectuarea unor teste econometrice pentru analiza influenței factorilor asupra prețului, recurgând la metoda reprezentării grafice pentru a evidenția aspecte privind principalele metode de stabilire a costurilor.

➔ Literatura de specialitate

Nu putem discuta despre industria hotelieră dacă nu facem referire la termenul *ospitalitate*, care „este o afacere semnificativă, generează venituri și creează locuri de muncă. În limba latină, ospitalitate vine de la cuvântul «hostis», ceea ce înseamnă străin sau invitat, dar și inamic.” (Takacs și Dobrin, 2018). Potrivit site-ului Hospitality Advisor (hospitalityadvisor.ro), „în industria largă a ospitalității, un loc aparte îl ocupă activitatea hotelieră, fiind și cea care asigură și condiționează în cel mai înalt grad volumul activităților turistice, deși anumite categorii de vizitatori (clienți) nu recurg întotdeauna la serviciile unităților de cazare”.

Din punct de vedere istoric, industria hotelieră a cunoscut mai multe etape în evoluția sa. Astfel, „în anii 1970, industria turismului, și în special industria hotelieră, a cunoscut o creștere rapidă, susținută prin investiții și promovare de către stat. Această dezvoltare s-a materializat mai ales în construcția de hoteluri de mari dimensiuni în principalele destinații turistice: litoralul Mării Negre, Valea Prahovei, Poiana Brașov, unele stațiuni balneare și orașele mari reședințe de județ. La sfârșitul anilor 1990, interesul pentru industria ospitalității a reapărut datorită începerii privatizărilor, dar și datorită investițiilor directe în noi unități de cazare. Totuși, numărul hotelurilor a rămas relativ constant. Perioada 2000-2005 prezintă o tendință crescută de a investi în hoteluri. O parte dintre vechile unități de cazare au fost modernizate și s-au construit altele noi. Numărul hotelurilor s-a mărit cu 22,9%.” (Cojocșa și Coroș, 2005). Din 2005 până în prezent a avut loc o creștere considerabilă a spațiilor destinate cazării (până la izbucnirea pandemiei de coronavirus, în special ca urmare a dezvoltării internetului), dar, odată cu ele, numeroase întreprinderi din acest sector și-au încheiat activitatea sau au redus-o considerabil.

Pe plan național, în Ordinul președintelui Autorității Naționale pentru Turism nr. 65/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind eliberarea certificatelor de clasificare a structurilor de primire turistice cu funcțiuni de cazare și alimentație publică, a licențelor și brevetelor de turism, cu modificările și completările ulterioare, este prezentată o clasificare a spațiilor aferente sectorului hotelier.

„Un număr mare de autori au subliniat importanța deciziilor de stabilire a prețurilor pentru fiecare companie, profitabilitatea și supraviețuirea pe termen lung. De exemplu, Nagle și Holden subliniază: în cazul în care dezvoltarea eficientă a produsului, promovarea și distribuția sunt semințe ale succesului în afaceri, prețurile eficiente reprezintă recolta.” (Avlonitis și Indounas, 2005)

➤ Analiză și rezultate

Pentru a avea o privire de ansamblu este necesară cunoașterea terminologiei specifice domeniului. Astfel, „costul este acea parte care îl costă pe întreprinzător producerea bunului respectiv și care se măsoară prin cheltuieli cu capitalul constant și cu capitalul variabil” (Șteliac, 2006).

Metoda direct-costing (costurilor variabile) este metoda de calculație a costurilor care „se bazează pe repartizarea cheltuielilor variabile (directe și indirecte) asupra fiecărui produs, în timp ce totalul cheltuielilor fixe nu este supus repartizării, acestea fiind considerate costuri ale perioadei. Logica metodei constă în faptul că fiecare produs contribuie cu o «marjă brută» la acoperirea totalului cheltuielilor fixe. Rentabilitatea fiecărui produs se apreciază prin existența unei marje pozitive.” (Ionașcu, 2003).

Avantajele și dezavantajele acestei metode sunt redată mai jos, iar ecuația sa de principiu, în Tabelul 1.

Avantaje

- Aprecierea profitabilității diferitelor produse pornind de la marjele pe costurile variabile
- Creșterea producției aferente produselor cu marje ridicate
- Abandonarea produselor ale căror marje pe costurile variabile sunt negative
- Indicarea unui preț minim, costul variabil, pentru negocierea unor comenzi suplimentare
- Luarea deciziilor cu privire la modul de derulare a afacerilor din momentul în care costurile variabile sunt inferioare prețurilor
- Judecarea performanțelor responsabililor în funcție de marja degajată pe sectoare
- Stabilirea previziunilor în funcție de nivelul activității vizate

Dezavantaje

- Nu este valabilă decât pe termen scurt, deoarece pe termen lung majoritatea cheltuielilor de structură vor putea fi diminuate sau suprimate.
- Nu ia în considerare faptul că anumite produse, aparent profitabile (cu marje pe costurile variabile pozitive), pot fi mari consumatoare de funcțiuni de suport, care stau la originea cheltuielilor fixe ridicate. Altfel spus, o decizie de abandonare are caracter strategic și trebuie făcută în funcție de criterii pe termen lung, permițând aprecierea rentabilității pe ansamblul ciclului de viață și incluzând în cvasitotalitate costurile care sunt variabile pe acest orizont.
- Problema efortului comercial poate fi abordată cu ajutorul noțiunii de levier operațional sau de o manieră foarte pragmatică: pentru o creștere sensibilă a cifrei de afaceri, produsul a cărui rată a marjei pe costurile variabile este mai ridicată va permite o creștere mai mare a rezultatului global. Dar acest aspect presupune că toate produsele consumă în același fel cheltuielile fixe. Or, se ajunge frecvent în situația ca produsele care au o marjă ridicată, adesea mai sofisticate, să fie cele care generează cele mai mari cheltuieli fixe.
- Atunci când aprecierea performanțelor responsabililor se face pornind de la marjă, aceasta trebuie efectuată cu foarte mare prudență, deoarece riscă să conducă la logici pe termen scurt și la neglijarea cheltuielilor de structură.

Sursa: Proiecție proprie după Ionescu *et al.*, 2016.

Tabelul 1. Ecuția de principiu a metodei direct-costing

Indicatori	Produsul 1 ... produsul N	Total
• Cifra de afaceri (CA)	X ... X	ΣCA
– Costuri variabile (CV)	X ... X	ΣCV
= Marja brută (MbCV)	X ... X	$\Sigma MbCV$
– Cheltuieli fixe (CF)		CF
= Rezultat (profit/pierdere)		R

Sursa: Teiușan, 2018, p. 92.

„Elaborată și aplicată de Jonathan N. Harris în practica economică din SUA în 1934 și ulterior de G. Carter Harrison în 1935, metoda costurilor directe a fost preluată și aplicată de o serie de țări europene, cum ar fi Germania, Franța, Anglia, Italia și altele.” (Briciu și Sas, 2008)

În literatura de specialitate există mai multe modalități de calcul al costului, pe lângă metoda direct-costing, care face obiectul prezentului articol, dintre care le enunțăm pe următoarele:

Tabelul 2. Modalități de calcul al costului

Metode de determinare a costului	Caracteristici
Metoda calculului direct (calculația simplă sau cea globală)	Esența acestei metode constă în raportarea totalului cheltuielilor directe (Chd) și indirecte (Chind) dintr-o anumită perioadă la totalul producției obținute (Q). $C = \frac{Chd + Chind}{Q}$
Metoda de calculație a costurilor pe faze	Aplicarea acestei metode cere ca planificarea și evidențierea cheltuielilor de producție să se facă pe articole de calcul, pe grupe de produse și pe fazele sau etapele succesive de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic al produsului. Calculul costului se face în primul rând pe faze și apoi pe produse finite. $C \text{ al fazei I} = \frac{Chd_1 + Chind_1}{Q_1}$ $C \text{ al fazei II} = \frac{Chd_2 + Chind_2}{Q_2}$
Metoda de calculație pe baza costului normativ	Această metodă se caracterizează prin calcularea cu anticipație a cheltuielilor de producție pe baza normelor în vigoare folosite de întreprindere, elaborându-se așa-numitele calculații normative. Se urmăresc apoi zilnic sau la perioade scurte abaterile cheltuielilor efective de producție de la normativele de cheltuieli și modificările de norme. În felul acesta se stabilesc operativ toate cheltuielile de producție, se scot în relief cheltuielile neeconomicoase și pierderile ivite în procesul de producție, cauzele și persoanele care le-au provocat, precum și influența acestora asupra îndeplinirii planului costurilor de producție. Costul efectiv (Cef) este dat de costul normat (Cn), influențat de modificările de norme din cursul perioadei (Mn) și de abaterile de la norme (An). $Cef = Cn + Mn + An$

Metode de determinare a costului	Caracteristici
Metoda THM (Taux-Heure-Machine)	<p>Aceasta se aplică în organizații economice cu un înalt grad de mecanizare, automatizare. Metoda urmărește să determine costul prelucrării, pe baza costului unei ore de funcționare a mașinii, instalației de pe fluxul de fabricație, ca un cost parțial la care trebuie adăugat costul materiilor prime și materialelor directe, rezultând costul pe unitatea de produs. Etapele acestei metode presupun:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. stabilirea centrelor de producție; 2. lucrări de determinare a structurii efectivelor de personal și a capacității de producție ale fiecărui centru de producție; 3. elaborarea bugetului operațional; 4. operațiuni de repartizare a costurilor din bugetul operațional pe centre, scop în care se întocmește Foaia de repartizare a costurilor pe baza documentelor etapelor anterioare; 5. lucrări legate de determinarea tarifului oră-mașină al fiecărui centru de producție. În această etapă, pe baza Foi de repartizare a costurilor se elaborează Tabloul rezumativ.
Metoda PERT (Program Evaluation and Review Technique)	<p>Metoda PERT a fost elaborată în 1957 în SUA și a fost aplicată în construcția întreprinderilor chimice, iar în 1958 a fost utilizată în construcția rachetelor Polaris. Principiile acesteia se bazează pe detalierea fiecărei faze din cadrul proceselor de lucru ale produsului, adică se pornește de la ideea că orice lucrare complexă se poate descompune într-o serie de operațiuni simple, elementare, numite în cercetarea operațională activități, care implică o durată și un consum de materiale și manoperă.</p>

Sursa: Proiecție proprie după Lepădatu, 2007.

Nu se poate realiza o privire de ansamblu asupra metodei direct-costing fără a aminti și noțiunea de *preț în sectorul hotelier*. În sens general, „prețul este suma de bani pe care cumpărătorul o dă vânzătorului în schimbul unui bun sau al unui serviciu. În cazul în care tranzacția are realmente loc, prețul este numit uneori preț la vedere. Există însă și alte tipuri de prețuri. Unele, cum ar fi prețul marginal, sunt teoretice. Altele sunt legate de momentul unei tranzacții potențiale sau de situația relativă a cumpărătorului și vânzătorului. Totuși, toate prețurile sunt legate într-un mod sau altul de prețul la vedere. Să presupunem că tranzacția îmbracă o formă ușor diferită. Vânzătorul poate anunța că este dispus să-și vândă marfa la un anumit preț (prețul cerut), pe când cumpărătorul poate face cunoscut că este dispus să plătească un preț diferit (prețul oferit). Schimbul nu poate avea loc decât dacă prețul oferit este cel puțin la fel de mare ca prețul cerut. În caz contrar, una din cele două părți se abține de la schimb și una își păstrează marfa, iar cealaltă, banii.” (Cerna, 2016)

Dintre factorii care influențează prețul în cadrul industriei hoteliere amintim: „amplasarea geografică a unităților hoteliere este un factor cunoscut care influențează prețul de cazare, apropierea față de mijloacele de transport, oferirea de servicii conexe cazării (restaurant, sală de mese, parcare, internet gratuit, precum și altele), oferirea de servicii medicale (băi termale), rangul spațiului destinat cazării (număr de stele)” (Moro *et al.*, 2017), taxele care influențează prețul fiind suportate de client, și nu de societatea care realizează cazarea (taxa pe valoarea adăugată de 5%, taxa hotelieră, stabilită de fiecare unitate de cazare, taxa de oraș, stabilită de municipalitățile locale, ca parte integrantă a bugetului).

În vederea studierii legăturii de influență dintre prețul unei camere la un hotel de trei stele din Brașov și numărul de km distanță față de centrul orașului am constituit un eșantion de 10 hoteluri, rezultatele studiului putând fi observate în Tabelul 3. Pentru a analiza dacă distanța față de centrul orașului are o influență semnificativă asupra prețului luând în considerare un risc de 5% vom efectua un test econometric privind intensitatea legăturii, prezentat în Tabelul 4.

Tabelul 3. Rezultatele analizei eșantionului de hoteluri din Brașov în funcție de distanța față de centrul orașului (în km) și de prețul unei camere (în lei)

Preț \ Distanță	Distanță		Total
	[0,1; 3,7]	[3,7; 5,8]	
[273; 395]	3	0	3
[133; 273]	3	4	7
Total	6	4	10

Sursa: Proiecție proprie pe baza datelor furnizate de www.booking.com.

Tabelul 4. Testul Fisher (F) de testare a intensității legăturii dintre distanța față de centrul orașului și prețul unei camere în cazul a 10 hoteluri de trei stele din Brașov

Etapele testului	Rezultate
Formularea ipotezelor	<p>✓ $H_0: r_{01} = 0$ – Distanța față de centrul orașului nu este un factor de influență semnificativ pentru prețul unei camere de hotel.</p> <p>✓ $H_1: r_{01} \neq 0$ – Distanța față de centrul orașului este un factor de influență semnificativ pentru prețul unei camere de hotel.</p>
Obținerea estimatorului raportului de corelație pe baza datelor culese din eșantion	$\hat{r}_{01} = \sqrt{\frac{V_{EXP}}{V_{TOT}}} = \sqrt{\frac{1.029,66}{3.603,81}} = 0,53 \Rightarrow \hat{r}_{01} \neq 0$ <p>La nivelul eșantionului, distanța față de centrul orașului este un factor de influență semnificativ pentru prețul unei camere de hotel.</p>
Realizarea testului statistic F bazat pe variabila aleatoare	$F = \frac{r_{01}^2 / (J - 1)}{(1 - r_{01}^2) / (n - J)}$ <p>Aceasta urmează legea de probabilitate $v_1 = 2 - 1 = 1$ și $v_2 = 10 - 2 = 8$, $\alpha = 0,05$ din tabelul legii Fisher, corespunzător cu 1 și 8 grade de libertate. Astfel, constanta $F_{\alpha, v_1, v_2} = 5,32$, iar zona de acceptare a ipotezei este $[0; 5,32]$.</p>
Calcularea pe baza datelor obținute din eșantion a valorii particulare a variabilei F	$F_{calc} = \frac{\hat{r}_{01}^2 / (J - 1)}{(1 - \hat{r}_{01}^2) / (n - J)} = \frac{0,53^2 / 1}{(1 - 0,53^2) / 8} = 3,11$
Luarea deciziei	<p>$3,11 \notin [0; 5,32] \Rightarrow$ Vom accepta ipoteza nulă, $r_{01} = 0$, deci la nivel de populație distanța față de centrul orașului nu este un factor de influență semnificativ pentru prețul unei camere de hotel, ținând cont de un prag de semnificație de 5%.</p>

Sursa: Proiecție proprie pe baza datelor din Tabelul 3.

După cum se poate observa în urma testului econometric efectuat, în cazul celor 10 hoteluri incluse în eșantion, prețul unei camere este influențat de distanța față de centrul orașului, însă această condiție nu este valabilă și la nivelul întregii populații.

Conform Institutului Național de Statistică (2021), capacitatea de cazare turistică a crescut cu 0,4% în 2020 față de 2019, numărul locurilor de cazare fiind de 358.100, organizate în 8.610 structuri ale sectorului hotelier. Acestea se prezintă astfel: hoteluri – 1.599, pensiuni – 1.729, pensiuni agroturistice – 3.022, vile turistice – 752, bungalouri – 458, hosteluri – 328, cabane turistice – 226, moteluri – 214. Din numărul total de spații de cazare, 60% sunt în hoteluri.

INS furnizează un tabel cu indicii de utilizare netă a locurilor de cazare pe tipuri de structuri de primire turistice cu funcțiuni de cazare, în trimestrul IV al anului 2020, pe care îl redăm mai jos.

Tabelul 5. Indici de utilizare netă a locurilor de cazare pe tipuri de structuri de primire turistice cu funcțiuni de cazare, în trimestrul IV din 2020

Tipuri de structuri de primire turistice	Total	Din total, pe categorii de clasificare:					Neclasificate pe stele
		5 stele	4 stele	3 stele	2 stele	1 stea	
Total	14,3	13,0	15,3	14,6	13,1	9,6	8,1
Hoteluri	16,6	12,3	15,6	17,6	17,7	15,9	14,2
Hosteluri	10,8	-	22,0	9,7	13,8	7,3	6,8
Moteluri	10,3	-	48,0	8,8	12,9	3,8	2,7
Hanuri	0,8	-	-	0,4	1,3	-	-
Vile turistice	13,2	13,4	16,0	13,8	9,4	1,1	15,2
Cabane turistice	10,7	-	-	11,1	11,0	7,9	10,3
Pensiuni turistice	11,6	23,6	14,2	12,1	8,0	10,6	17,3
Pensiuni agroturistice	11,1	16,0	13,5	11,0	8,5	6,6	-
Campinguri	4,5	-	-	12,0	2,7	0,8	-
Popasuri turistice	14,4	-	-	19,6	7,6	-	-
Sate de vacanță	7,6	-	-	9,5	11,0	4,7	-
Bungalouri	7,6	-	-	11,3	1,3	2,4	2,0
Tabere de elevi și preșcolari	4,4	-	-	-	-	-	4,4
Căsuțe turistice	7,2	-	25,1	30,0	4,4	0,2	0,3
Spații de cazare pe nave	29,6	6,7	56,5	-	24,9	-	-

Sursa: Institutul Național de Statistică, 2021.

Tarifele de cazare „reprezintă prețul închirierii unei camere pentru 24 de ore” (Voicu, 2012). Astfel, în România, tariful poate varia „între 90 și 360 de lei pentru o noapte de cazare pentru două persoane” (Pirv, 2020).

Pentru a proba din punct de vedere practic aspectele teoretice privind modul de stabilire a costului în cazul industriei hoteliere propunem următorul exemplu.

Exemplu

Un hotel deține 20 de camere care au fost închiriate de aproximativ 320 de ori în decursul anului și un restaurant în imediata apropiere. La sfârșitul exercițiului financiar, acesta prezintă situația privind cheltuielile variabile efectuate și cifra de afaceri realizată în anul curent, structurate pe cele două centre de cost, conform Tabelului 6. De asemenea, cunoaștem că în anul de referință cheltuielile fixe totale aferente celor două centre sunt de 980.345 lei.

Tabelul 6. Situația cheltuielilor variabile și a cifrei de afaceri pe cele două centre de cost

- lei -

Nr. crt.	Cheltuieli variabile	Centre de cost		Total
		Cazare	Restaurant	
1.	Materii prime directe și consumabile	189.896	159.550	349.446
	Materii prime	126.225	129.650	255.875
	Mărfuri	34.459	15.245	49.704
	Produse de curățat	10.896	9.789	20.685
	Alte consumabile de exploatare	18.316	4.866	23.182
2.	Salarii directe ale personalului productiv	32.964	23.504	56.468
3.	Salarii TESA (parte variabilă)	7.890	3.456	11.346
4.	Alte cheltuieli variabile	6.785	4.567	11.352
5.	Întreținerea și funcționarea echipamentelor	165.907	134.590	300.497
	Întreținerea spațiilor și echipamentelor de cazare/servit masa	134.439	109.506	243.945
	Cheltuieli cu apa și energia	25.678	20.545	46.223
	Spălătoria de lenjerii/fețe de masă	3.560	3.089	6.649
	Spălătoria de uniforme	2.230	1.450	3.680
6.	Cheltuieli generale	12.752	9.679	22.431
	Energie electrică și apă consumate în scopul gospodăriei	4.345	3.568	7.913
	Decorațiuni și divertisment	1.565	2.389	3.954
	Tipografie și papetărie	2.589	2.305	4.894
	Telefon, fax și TV	4.253	1.417	5.670
7.	Taxe și impozite	145.670	114.427	260.097
Total cheltuieli variabile		561.864	449.773	1.011.637
Cifra de afaceri		2.535.780	1.032.009	3.567.789

Sursa: Proiecție proprie.

Având în vedere că nu se știe destinația cheltuielilor fixe, acestea fiind totale pe cele două centre de cost, este necesară repartizarea lor, pentru care vom folosi drept cheie de repartizare cifra de afaceri.

$$K = \frac{\text{Cheltuieli fixe totale}}{\text{Cifra de afaceri totală}} = \frac{980.345 \text{ lei}}{3.567.789 \text{ lei}} = 0,2747$$

$$\text{Cheltuieli fixe}_{\text{cazare}} = \text{Cifra de afaceri}_{\text{cazare}} \times K = 2.535.780 \text{ lei} \times 0,2747 = 696.578 \text{ lei}$$

$$\text{Cheltuieli fixe}_{\text{restaurant}} = \text{Cifra de afaceri}_{\text{restaurant}} \times K = 1.032.009 \text{ lei} \times 0,2747 = 283.493 \text{ lei}$$

În vederea stabilirii metodelor de calculație a costurilor este necesar să cunoaștem costul mediu al unei camere de hotel, precum și prețul de vânzare mediu.

$$\text{Cost total mediu} = \text{Cost variabil mediu} + \text{Cost fix mediu}$$

$$\text{Cost variabil mediu unitar} = \frac{\text{Cost variabil total}}{\text{Nr. camere} \times 320} = \frac{561.864 \text{ lei}}{20 \text{ camere} \times 320} = 87,79 \text{ lei}$$

$$\text{Cost fix mediu unitar} = \frac{\text{Cost fix total}}{\text{Nr. camere} \times 320} = \frac{696.578 \text{ lei}}{20 \text{ camere} \times 320} = 108,84 \text{ lei}$$

$$\text{Cost total mediu} = 87,79 \text{ lei} + 108,84 \text{ lei} = 196,63 \text{ lei}$$

$$\text{Preț de vânzare mediu unitar} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Nr. camere} \times 320} = \frac{2.535.780 \text{ lei}}{20 \text{ camere} \times 320} = 396,21 \text{ lei}$$

În continuare redăm practic metoda costurilor parțiale (direct-costing), redată anterior din punct de vedere teoretic.

Ținând cont că hotelul își desfășoară activitatea pe două centre de cost, această metodă poate fi aplicată și la nivelul întregii activități, prezentată în Tabelul 7.

Tabelul 7. Metoda direct-costing aplicată asupra întregii activități a hotelului, pe cele două centre de cost

Indicatori	Cazare		Restaurant		Total	
	Sume (lei)	%	Sume (lei)	%	Sume (lei)	%
• Cifra de afaceri	2.535.780	100,00	1.032.009	100,00	3.567.789	100,00
– Cheltuieli variabile	561.864	22,15	449.773	43,58	1.011.637	28,35
= Marja brută	1.973.916	77,85	582.236	56,42	2.556.152	71,65
– Cheltuieli fixe					980.345	27,48
= Rezultat					1.575.807	44,17

Sursa: Proiecție proprie.

Remarcăm că profitul înregistrat de pe urma celor două centre de cost atinge 44,45% din cifra de afaceri, cu toate că marja totală asupra costurilor variabile care rezultă după acoperirea cheltuielilor variabile ale fiecărui centru de cost este de 71,65%. Din aceasta este necesară acoperirea cheltuielilor fixe, care reprezintă 27,48% din cifra de afaceri, ceea ce arată că societatea a gestionat eficient costurile aferente celor două centre de cost.

La nivelul întregii activități este important să calculăm gradul de rigiditate al organizației.

$$\text{Gradul de rigiditate} = \frac{\text{Cheltuieli fixe}}{\text{Cheltuieli totale}} \times 100 = \frac{980.345 \text{ lei}}{1.991.982 \text{ lei}} \times 100 = 49,21\%$$

Gradul de rigiditate de 49,21% este absolut normal având în vedere domeniul de activitate al companiei. De asemenea, acesta arată amploarea sprijinului tehnic și material al societății, iar dacă înregistrează valori mai mari, evidențiază nevoia de a stimula mai eficient utilizarea suportului tehnic și material pentru o exploatare optimă a capacității sale. Folosirea la nivel maxim a suportului tehnic și material se întâmplă rar, din motive care nu țin în întregime de managementul organizației.

În continuare aplicăm metoda direct-costing integral pentru activitatea de cazare având în vedere numărul de închirieri. Astfel, vom calcula marja brută unitară ca suma dintre costul fix mediu unitar și profitul mediu unitar.

$$\begin{aligned} \text{Profit mediu unitar} &= \frac{\text{Cifra de afaceri} - (\text{Cheltuieli fixe} + \text{Cheltuieli variabile})}{\text{Nr. camere} \times 320} = \\ &= \frac{2.535.780 \text{ lei} - (696.578 \text{ lei} + 561.864 \text{ lei})}{20 \text{ camere} \times 320} = 199,58 \text{ lei} \end{aligned}$$

$$\text{Marja brută unitară} = \text{Costul fix mediu unitar} + \text{Profitul mediu unitar} = 108,84 \text{ lei} + 199,58 \text{ lei} = 308,42 \text{ lei}$$

Așadar, în cadrul centrului de cost Cazare, pentru fiecare închiriere efectuată se obține în medie un profit de 199,58 lei și o marjă brută de 308,42 lei, care acoperă cheltuiala fixă medie unitară de 108,84 lei.

În continuare prezentăm o serie de indicatori specifici metodei direct-costing aferenți centrului de cost Cazare.

1. Punctul de echilibru

$$\text{Punctul de echilibru} = \frac{\text{Cheltuieli fixe}}{\text{Marja brută unitară}} = \frac{696.578 \text{ lei}}{308,42 \text{ lei}} = 2.260 \text{ închirieri}$$

Acest indicator arată că unitatea de cazare trebuie să închirieze cele 20 de camere de aproximativ 113 ori pentru ca veniturile încasate să acopere cheltuielile variabile aferente și cheltuielile fixe totale astfel încât profitul/pierderea să fie egal(ă) cu zero.

2. Factorul de acoperire

$$\text{Factorul de acoperire} = \frac{\text{Marja brută}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 100 = \frac{1.973.916 \text{ lei}}{2.535.780 \text{ lei}} \times 100 = 77,84\%$$

Potrivit indicatorului factorul de acoperire, 77,84% din totalul închirierilor realizate pe parcursul anului sunt necesare pentru a acoperi cheltuielile fixe și a obține profit.

3. Coeficientul de siguranță

$$\begin{aligned} \text{Coeficientul de siguranță} &= \frac{\text{Cifra de afaceri} - \text{Pragul de rentabilitate}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 100 = \\ &= \frac{2.535.780 \text{ lei} - (308,42 \text{ lei} \times 2.260 \text{ lei})}{2.535.780 \text{ lei}} \times 100 = 72,51\% \end{aligned}$$

Indicatorul arată că închirierile pot să scadă în mărimi relative cu 72,51% pentru ca unitatea de cazare să nu intre în zona pierderilor.

4. Intervalul de siguranță

Intervalul de siguranță = Cifra de afaceri – Pragul de rentabilitate = 1.838.750,8 lei

Potrivit intervalului de siguranță calculat, închirierile pot să se reducă în mărimi absolute cu 1.838.750,8 lei pentru ca unitatea de cazare să nu intre în zona pierderilor.

Pe baza datelor se pot face anumite previziuni privind numărul de închirieri necesare pentru ca unitatea de cazare să obțină un profit de 1.590.000 lei. Acest lucru se poate realiza cu ajutorul analizei cost-volum-profit.

$$Q = \frac{\text{Cheltuieli fixe} + \text{Profit estimat}}{\text{Preț de vânzare mediu unitar} - \text{Cost variabil mediu unitar}} =$$
$$= \frac{696.578 \text{ lei} + 1.590.000 \text{ lei}}{396,21 \text{ lei} - 87,79 \text{ lei}} = 7.414 \text{ închirieri}$$

Astfel, pentru a obține un profit de 1.590.000 lei, hotelul trebuie să închirieze camerele de aproximativ 371 de ori.

➔ Concluzii

În acest articol am realizat o prezentare de ansamblu a modalităților de calculare a costurilor prin intermediul metodei direct-costing, destinată și sectorului hotelier pentru o mai bună gestionare a costurilor, având ca efecte creșterea eficienței și eficacității activității de cazare, prin maximizarea rezultatelor și diminuarea pierderilor.

Aceasta poate constitui un prim pas spre dezvoltarea industriei hoteliere din România, întrucât pentru a implementa un sistem este nevoie ca managementul să ia cele mai bune decizii din toate punctele de vedere, fapt care nu poate fi realizat fără o informare corespunzătoare și cât mai exactă privind situația actuală. Astfel, cu cât managementul unităților de primire turistice este mai informat în legătură cu situația costurilor, cu atât deciziile implementate sunt mai potrivite și industria hotelieră se poate dezvolta.

Studiul a urmărit identificarea și definirea termenilor specifici sectorului hotelier și al ospitalității, prezentarea evoluției în timp a acestuia și identificarea situației actuale, determinarea factorilor de influență asupra prețului (prin intermediul unor metode din domeniile econometrie și statistică), precum și redarea modalităților de stabilire a costurilor în acest sector utilizând metoda direct-costing.

Bibliografie

1. Avlonitis, G.J., Indounas, K.A. (2005), *Pricing Objectives and Pricing Methods in the Service Sector*, Journal of Services Marketing, vol. 19, nr. 1, pp. 47-57.
2. Bârsan, M. (2020), *Metodologia cercetării. Note de curs*, Universitatea Transilvania, Brașov.
3. Boghean, C. (2008), *Economia turismului*, Editura Universității „Ștefan cel Mare”, Suceava.
4. Briciu, S., Sas, F. (2008), *Aspects Regarding the Application of Direct-Costing in Taking the Managerial Decisions*, Research Papers in Economics, pp. 1058-1064, <https://core.ac.uk/download/pdf/6257646.pdf>, accesat la 21 octombrie 2021.
5. Bușmachiu, E., Gumovschi, A. (2005), *Prețuri și tarife. Curs universitar*, Editura ASEM, Chișinău.
6. Cerna, S. (2016), *Prețul*, Universitatea de Vest, Timișoara.

7. Cojocea, M.-L., Coroș, M.-M. (2005), *Industria hotelieră din România. O analiză pe baza datelor reale*, Revista de turism, nr. 16.
8. Diaconu, M. (2020), *România ocupă locul 53 în clasamentul celor mai vulnerabile țări în ceea ce privește impactul crizei actuale asupra turismului*, Ziarul financiar, <https://www.zf.ro/business-travel/romania-ocupa-locul-53-in-clasamentul-celor-mai-vulnerabile-tari-in-19766897>, accesat la 20 octombrie 2021.
9. Ionașcu, I., Filip, A.T., Stere, M. (2003), *Control de gestiune*, Editura Economică, București.
10. Ionescu, I., Criveanu, M., Domnișoru, S., Pârvu, C., Siminică, M., Simion, D., Ganea, M. (2016), *Cunoștințe economice de specialitate*, Universitatea din Craiova.
11. Lepădatu, G. (2007), *Contabilitate de gestiune*, Universitatea Creștină „Dimitrie Cantemir”, București.
12. Mihalache, A., Pantazi, P. (2014), *Simplified Direct-Costing Method Applied in Hotel Industry*, Universitatea „George Barițiu”, Brașov.
13. Moro, S., Rita, P., Oliveira, C. (2017), *Factors Influencing Hotels' Online Prices*, Journal of Hospitality Marketing & Management, vol. 27, nr. 4, pp. 443-464.
14. Pirv, C. (2020), *Studiu: 250 lei pe noapte este prețul mediu pentru o noapte de cazare în hotelurile din România*, Ziarul financiar, <https://www.zf.ro/companii/studiu-250-de-lei-noapte-este-pretul-mediului-pentru-o-noapte-de-cazare-19311228>, accesat la 19 octombrie 2021.
15. Răboacă, G., Comșa, M., Ciucur, D. (2007), *Metodologia cercetării științifice economice*, Editura Fundației „România de Mâine”, București.
16. Roncea, A.N. (2018), *Dezvoltarea durabilă a turismului românesc*, ECOSTUDENT, nr. 11, pp. 34-42.
17. Șteliac, N. (2006), *Cheltuielile și costurile de producție*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca.
18. Takacs, J.A.Jr., Dobrin, C. (2018), *Hospitality Management Education in Romania and the Impact to Service Provider Performance*, teză de doctorat, Academia de Studii Economice, București.
19. Teiușan, S.C. (2018), *Contabilitate de gestiune*, Editura Seria Didactică, Alba Iulia.
20. Teiușan, S.C., Călean, I. (2011), *National Publications for the Young Economists*, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, vol. 13, nr. 1, pp. 155-166.
21. Voicu, M.-C. (2012), *Gestiune hotelieră*, Universitatea „Nicolae Titulescu”, București.
22. Institutul Național de Statistică (2021), *Frecventarea structurilor de primire turistică cu funcțiuni de cazare, în trimestrul 4 2020*, <https://insse.ro/cms/ro/tags/frecventarea-structurilor-de-primire-turistica-cu-functiuni-de-cazare>, accesat la 13 octombrie 2021.
23. Ordinul președintelui Autorității Naționale pentru Turism nr. 65/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind eliberarea certificatelor de clasificare a structurilor de primire turistice cu funcțiuni de cazare și alimentație publică, a licențelor și brevetelor de turism, publicat în Monitorul Oficial nr. 353 bis/14.06.2013, cu modificările și completările ulterioare.
24. <https://hospitalityadvisor.ro/definirea-afacerii-hoteliere/-/>, accesat la 19 octombrie 2021.
25. www.booking.com