

AGRADECIMIENTOS

En particular, quiero expresar mi agradecimiento al Dr. Alfredo Rocafort Nicolau, director de esta Tesis Doctoral, por su incondicional apoyo y dedicación, así como por sus sugerencias sin las cuales no hubiera sido posible la elaboración de este trabajo.

Igualmente quisiera agradecer al Departamento de Gestión de Empresas y a la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universitat Rovira i Virgili por permitirme compaginar la actividad docente con la realización de esta tesis doctoral.

Así mismo, hago extensivos estos agradecimientos a todos mis compañeros, en especial a los de la Unidad Docente de Contabilidad por sus constantes muestras de interés y apoyo.

De igual forma, quiero mencionar a todos los trabajadores del hotel Cye Holiday que ha sido objeto de estudio en esta tesis doctoral. En particular, quiero agradecer a su equipo directivo, los sres. Calvet, las facilidades prestadas para la realización de todo el proceso de implantación del sistema ABC. Especialmente, también quisiera dar las más sinceras gracias al responsable del departamento de administración y finanzas, Ignacio Guinduláin, por su colaboración y aliento así como por su implicación intelectual y personal en todo momento.

Por último, me gustaría resaltar la comprensión, la paciencia y el cariño de Jacob y de mis padres, sin el apoyo de los cuales la realización de esta tesis no hubiera sido posible.

BIBLIOGRAFÍA

MANUALES Y TESIS DOCTORALES

AGUAYO MORAL, J. M. (1997): "*Un modelo para la segmentación de la información contable en las empresas hoteleras*". Tesis doctoral. Universidad de las Palmas de Gran Canaria.

AMAT SALAS, O. (1992a): *Contabilidad y finanzas de hoteles*. Eada Gestión. Barcelona.

AMAT SALAS, O. (1992b): *Costes de calidad y de no calidad*. Ediciones Gestión 2000, Barcelona.

ANTOS, J. (1999): *ABM and Insurance, Handbook of Cost Management for Services*; Ed. Warren, Gorham & Lamont; Boston.

ARQUES PÉREZ, A. (1997): *La predicción del fracaso empresarial. Aplicación al riesgo crediticio bancario*. Tesis Doctoral. Facultad de CC. Económicas y Empresariales, Universidad de Murcia.

ASQC COMITÉ DE COSTES DE LA CALIDAD Y CAMPANELLA, J. (1990): *Principles of Quality Costs. Implementation Principles, and Use*. ASQC Quality Press, Milwaukee.

AZOFRA, V. y PRIETO. M.B. (1996): *La teoría positiva de la contabilidad en los sistemas de información contable internos*. ICAC, Madrid.

BALLESTER, M. (1992): *Principios de los costes de la calidad*. Ediciones Díaz de Santos, Madrid.

BAÑEGIL PALACIOS, T.M. (1991): *La flexibilidad de la producción y el sistema just in time en España. Análisis en los sectores: automoción, tecnologías de la información e ingeniería y construcciones mecánicas*. Tesis doctoral. Universidad Autónoma de Madrid. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Madrid.

BAÑEGIL PALACIOS, T.M. (1993): *El sistema just-in-time y la flexibilidad de la producción*. Pirámide, Madrid.

BERLINER, C. Y BRIMSON, J. (coord.) (1988): *Cost Management for today's advanced manufacturing. The CAM-I conceptual design*. Harvard Business School Press, Boston Massachussets.

BLANCO IBARRA, F. (1998): *Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas*. Ediciones Deusto, Bilbao.

BOARDMAN, R.D. (1982): *Dirección y Análisis de Costes en Hoteles y Restaurantes*. Ed. Ibérica Europea de Ediciones. Madrid.

BRIMSON, J.A. (1991): *Activity Accounting. An Activity-Based Accounting Approach*. Ed. John Wiley & Sons, Inc New York. Traducido al español en la obra del mismo autor (1995): *Contabilidad por actividades*. Ed. Marcombo. 2ª ed. Barcelona.

BRINKER, B.J. (1994): *Handbook of Cost Management*, Ed. Warren, Gorham & Lamont, Boston

CALVO-FLOREZ SEGURA, A. y GARCÍA PÉREZ DE LEMA, A. (1997): *Predicción de la insolvencia empresarial*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (AECA), Madrid, 1997.

CAMISÓN, C. y ROCA, V. (1997): *Los costes totales de la calidad: un estudio en la empresa hotelera*. Editorial Civitas y Turisme Generalitat Valenciana, Valencia.

CASAS, M. (1991): *Los grupos relacionados con el diagnóstico. Experiencias y perspectivas de utilización*. Ed. SG y Masson. Barcelona.

CASTELLÓ, E. y LIZCANO, J.L. (1994): *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1994.

CATALDO, J. (1996): *Gestión del presupuesto ABC. Su integración con la calidad y las normas ISO 9000*. Ed. Marcombo. Barcelona.

CHIN, J.; BARNEY, W. y O'SULLIVAN, H. (1995): *Hotels. An Industry Accounting and Auditing Guide*. Ed. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Filey.

COBB, I. (1993): *JIT and The Management Accountant*. CIMA, Londres.

COBB, I.; INNES, J. Y MITCHELL, F. (1992): *Activity based costing: problems in practice*. Ed. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). London.

COKINS, G., STRATTON, A. y HELBLING, J. (1993): *An ABC Manager's Primer*, Dow Jones-Irwin, Nueva York.

COOPER, R. Y KAPLAN, R.S. (1991a): *The design of cost management systems. Text, cases and readings*, Ed. Prentice Hall Inc., New Jersey.

COOPER, R., KAPLAN, R.S., MAISEL, L.; MORRISEY, E. y OEHM, R. (1992a): *Implementing Activity-based Cost Management. Moving from Analysis to Action*. Institute of Management Accountants, Montvale, New Jersey.

COOPER, R.; KAPLAN, R.; MAISEL, J. et al (1992c): *Activity-Based Cost Management. Moving from analysis to action*, IMA Bold Step Series, Montvale, New Jersey.

ESTEVE SECALL, R. Y FUENTES GARCÍA, R. (2000): *Economía, historia e instituciones del turismo en España*. Ed. Pirámide. Madrid.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A. y MUÑOZ RODRÍGUEZ, M^ªC. (1997): *Contabilidad de gestión y excelencia empresarial*. Ariel Economía. Barcelona.

FERNÁNDEZ, L. (1999): *Los sistemas de gestión basados en las actividades en las cajas de ahorros*. Universidad de Córdoba y Cultura Cajasur, Córdoba.

FERRER PIQUERAS, M. (1986): *Análisis económico de la gestión de la empresa hotelera* Tesis doctoral, Universidad de Valencia, Valencia.

FIGUEROLA PALOMO, M. (1995): *Economía para la Gestión de las Empresas Turísticas (producción y comercialización)*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Colección de Estudios Turísticos. Madrid.

FRIEDMAN, A.L. Y LYNE, S.R. (1999): *Success and Failure of Activity-based Techniques: A Long Term Perspective*. Chartered Institute of Management Accountants. London.

FUENTES RUIZ, M.P. (1995): *Calidad y gestión de costes: una evidencia empírica*. Tesis doctoral. Universidad de Sevilla. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Sevilla.

GARNIER, P. (1984): *Comptabilité Commerciale. Comptabilité Générale*. Plan Comptable Général Revisé. Dunod, París.

HARRIS, P. y HAZZAR, P. (1995): *Accounting in the hotel and catering industry*. 4ª ed. Ed. Stanley Thornes Ltd. London.

HICKS, D. T. (1996): *Activity-Based Costing for Small and Mid-Sized Business*. Ed. John Wiley & Sons, Inc. New York. Traducido al español en HICKS, D.T. (1997): *El sistema de costes basado en las actividades (ABC). Guía para su implantación en pequeñas y medianas empresas*. Ed. Marcombo. Barcelona.

HORWATH FIDUCIAIRE & REVISIÓN SA. (1992): *Uniform system of accounts for hotels. Organisation du département financier d'une grande unité hôtelière*. Partie 4. Horwath Fiduciaire & Revision S.A., Geneve.

IMA (Institute of Management Accountants) (1993): *Practices and Techniques: Implementing Activity-Based Costing*. Statement on Management Accounting. Statement No. 4T, September 30.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (vv.aa.): *Contabilidad Nacional de España*, INE, Madrid.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (vv.aa.): Encuesta de Ocupación Hotelera del INE. En web: [http //www.ine.es](http://www.ine.es).

INNES, J. y MITCHELL, F. (1991): *Activity Based Cost Management. A case study of development and implementation*, CIMA, Londres.

INSTITUTO DE ESTUDIOS TURÍSTICOS (vv.aa.): *Movimientos Turísticos en Fronteras (Frontur)*, IET, Madrid.

KAPLAN, R.S. y COOPER, R. (1998): "Cost & effect Using Integrated Cost Systems to drive Profitability and Performance". Harvard Business School Press Boston, Massachussets. Traducción al español en la obra de los mismos autores (1999) *Coste y efecto. Cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*. Ed. Gestión 2000. 2ª ed. Barcelona.

KING, M. (1994): *Activity based costing in hospitals: a case study investigation*. Ed. Chartered Institute of Management Accountants. London.

LIZARRAGA DALLO, F. (1996): *Modelos multivariantes de previsión del fracaso empresarial. Una aplicación a la realidad de la información contable española*. Tesis Doctoral, Facultad de CC. Económicas y Empresariales, Universidad Pública de Navarra, Pamplona.

LORINO, P. (1993): *El Control de Gestión Estratégico. La Gestión por Actividades*, Ed. Marcombo, Barcelona.

MALLO RODRÍGUEZ, C. (1979): *Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados*. Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable, Madrid.

MALLO, C., MIR, F., REQUENA, J.M. y SERRA, V. (1994): *Contabilidad de gestión (contabilidad interna). Cálculo, análisis y control de costes*. ACODI-Ariel Economía, Barcelona.

MANAGEMENT ACCOUNTING GUIDES FOR THE NHS (1993): *Activity Based Costing And Its Application In The NHS*, Chartered Institute of Management Accountants.

MARTÍN PEÑA, F. (1995): *Costes por actividades. Un análisis crítico del modelo ABC (Activity Based Costing)*. Tesis Doctoral. Universidad de Barcelona.

MESTRES SOLER, J. R. (1999): *Técnicas de Gestión y Dirección Hotelera* Ediciones Gestión 2000, 2ª ed. Barcelona

MÉVÉLLEC, P. (1993): *Outils de gestion: la pertinence retrouvée*, Editions Comptables Malesherbes-90, París.

MILLER, J.A. 1996: *Implementing Activity-Based Management in Daily Operations*. M/Wiley Series in Manufacturing. John Wiley & Sons, Inc. New York.

MONFORT, V.M. (1999): *Competitividad y factores críticos en los destinos turísticos mediterráneos: Benidorm y Peñíscola*. Tesis Doctoral. Universidad de Valencia. Valencia.

MORROW, M. (1992): *Activity-Based Management*, Ed. Woodhead-Faulkner, Hertfordshire.

NACIONES UNIDAS (Departamento De Información Económica y Social y análisis de Políticas. División de Estadística) (1994): *Recomendaciones sobre estadísticas del turismo*, número de venta S.94.XVII.6. Nueva York, Ed. Naciones Unidas.

NOONE, B.M. (1996): *An investigation into the application of customer profitability analysis as a strategic decision-making tool in a hospitality environment*. Tesina M.B.S., Dublin Business School, Dublin City University, Dublin.

OHNO, T. (1988): *El sistema de producción Toyota. Just in time*. De Yasuhiro Monden. 3ª Edición. Ciencias de la Dirección, Madrid.

OLLER NOGUÉS, J. (1994): *Contabilidad de costes para agencias de viajes, hoteles, campings*. Editorial Síntesis. Gestión turística. Madrid.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL TURISMO (O.M.T.) (1993): *Definiciones relativas a las estadísticas del turismo*, Madrid. Ed. O.M.T.

PIEPER, C.M. (1993): *Closing the Circle on Quality*. White Paper, Beaverton, OR: ABC Technologies, Inc.

POPPER, K.R. (1985): *La lógica de la investigación científica*. (7ª reimpr.). Tecnos, Madrid.

PORTER, M. (1985): *Competitive advantage. Setting and sustaining superior performance*. The Free Press, Nueva York. He utilizado la traducción al español de CAMPA DE PÉREZ, M. A. (1988): *Ventaja competitiva*, Compañía Editorial Continental, 2ª impr. México.

ROCAFORT NICOLAU, A. (1990): *Una investigación sobre el management de la producción en el Japón y su adaptación a las empresas españolas*. Tesis doctoral. Universidad de Barcelona, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Barcelona.

ROCAFORT NICOLAU, A. (1997): *El modelo de costes por actividades ABC (Activity Based Costing) y su adecuación a las necesidades de información interna en las organizaciones actuales*. Trabajo de investigación. Universidad de Barcelona, Barcelona.

ROCAFORT NICOLAU, A. y MARTÍN PEÑA, F. (1991): *Just-in-time para empresas españolas*. Ed. Miquel. Barcelona.

SÁEZ TORRECILLA, A., FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A. y GUTIÉRREZ DÍAZ, G. (1993): *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*. Vol. 1. Ed. McGraw Hill. Madrid.

SECRETARÍA DE TURISMO (1992): *Manual De Contabilidad Hotelera*. Noriega Editores, Ed. Limusa, Méjico.

SHANK, J.K. y GOVINDARAJAN, V. (1993): *Strategic cost management. The new tool for competitive advantage*, The Free Press, New York.

SHINGO, S. (1990): *El sistema de producción de Toyota desde el punto de vista de la ingeniería*. TGP, Madrid.

TANAKA, M.; YOSHIKAWA, T.; INNES, J. y MITCHELL, F. (1996): *Gestión moderna de costes*. Ed. Díaz de Santos. Madrid. Traducción de la obra en inglés de los mismos autores *Contemporary Cost Management*, publicada en 1996 por Ed. Chapman & may, London, UK.

TEIXERA QUIROS, J. (1992): *La contabilidad de gestión en la medida y control de los costes de calidad*. Tesis Doctoral. Universidad de Extremadura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Badajoz.

THE HOTEL ASSOCIATION OF NEW YORK CITY, INC. (1996): *Uniform System of Accounts for the Lodging industry*. 9ª ed. Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, Michigan.

TURNEY, P.B.B. (1991): *Common Cents: The ABC Performance Breakthrough*, Ed. Cost Technology, Hillsboro.

URIEL, E. Y MONFORT, V.M. (Directores) (2001): *El sector turístico en España*. Ed. Caja de Ahorros del Mediterráneo. Valencia.

VARIOS (1984): *El concepto de los grupos de diagnósticos relacionados y sus aplicaciones*. Ed. Ernst & Whinney. Madrid.

VOGELER RUIZ, C. Y HERNÁNDEZ ARMAND, E. (2000): *El mercado turístico. Estructura, operaciones y procesos de producción*. Ed. Centro de estudios Ramón Areces. Madrid.

WOODS, M.D. (1995): *Contabilidad de la calidad total*. Ediciones Deusto, Bilbao. Existe traducción en castellano en WOODS, M.D. (1996): *Total Quality Accounting*. John Wiley & Sons, Nueva York.

YIN, R.K. (1993): *Applications of Case Study Research*. Business library. University of western Ontario California.

ZIMAN, J. (1986): *Introducción al estudio de las ciencias*. Ariel (1ª ed.), Barcelona, 1986.

ARTÍCULOS Y COMUNICACIONES

ACTON, D.D. Y COTTON, W.D.J. (1997): "Activity based costing in a university setting", *Journal of Cost Management*, march-april, pp. 32 a 38.

AIRD, B. (1996): "Activity-based cost management in health care-another fad?", *International Journal of Health Care Quality Assurance*. 9/4, pp. 16 a 19.

ALBRIGHT, T.L. y ROTH, H.P. (1992): "The Measurement of Quality Costs: An Alternative Paradigm". *Accounting Horizons*, nº 6, june, pp. 15 a 27.

ALHASAN, S.M. y SANCHIS PALACIO, J.R. (1993): "Estudios Turísticos. Instituto de Estudios Turísticos D.G. de Política Turística, nº117, pp. 49 a 60.

ALI MIRGHANI, M. (1996): "Aircraft maintenance budgetary and costing systems at the Saudi Arabian Airlines. An integrated business approach". *Journal of Quality in Maintenance Engineering*. Vol. 2, nº 4, pp. 32 a 47.

ÁLVAREZ DARDET, C. et al (1996): "Interdisciplinarietà y empiricismo en la investigación contable". En *Ensayos sobre Contabilidad y Economía, en homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1996, tomo I, pp. 75 a 90.

AMAT SALAS, O. (1995): "Costes de calidad y de no calidad: situación actual en España" en AECC (1995): *Calidad por y para el hombre. Ponencias presentadas en el VI Congreso Nacional de la Calidad*. Ediciones Gestión 2000/Asociación Española para la Calidad, Barcelona, pp. 516 a 521.

ANDERSON, S.W. (1995): "A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986-1993". *Journal of Management Accounting Research* , nº 7, autumn, pp. 1 a 51.

ANDERSON, T. (1995): "ABC evolution: The next step for activity-based management". *IIE Solutions*, Institute of Industrial Engineers Inc., vol. 27 nº6, june, pp. 26 a 29.

ANONYMUS (1995): "Norwich Union Healthcare". *Accountancy*, vol. 116, nº 1227, p. 72.

ARAUJO PINZÓN, P. (1997): "Cambio constante e intensidad competitiva. Estudio de un caso." *IV Workshop en Contabilidad y Control de Gestión "Memorial Raymond Konopka"*, Cádiz, 1997.

ARGYRIS, C Y KAPLAN, R.S. (1994): "Implementing new knowledge: the case of activity-based costing". *Accountin Horizons*, vol. 8, nº 3, september, pp. 83 a 105.

ARTHUR ANDERSEN (1994): "La posición competitiva del sector turístico español". *Estudios turísticos*, Instituto de Estudios Turísticos D.G. de Política Turística, nº123, pp. 71 a 106.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995): "Costes de calidad". De la *Serie de Principios de Contabilidad de Gestión*, Documento núm. 11, Madrid, febrero.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1998): "El Sistema de Costes basado en las Actividades". De la *Serie de Principios de Contabilidad de Gestión*, Documento núm. 18, Madrid, octubre.

BAILEY, J. (1991): "Implementation of ABC Systems by UK Companies", *Management Accounting* (UK), February, pp. 30 a 32.

BANKER, R.D. y JOHNSTON, H.H. (1993): "An Empirical Study of Cost Drivers in the U.S. Airline Industry". *The Accounting Review*. Vol. 68, nº 3, july, pp. 576 a 601.

BARNES, FRANK C. (1991): "Ies Can Improve Management Decisions Using Activity-Based Costing". *Industrial Engineering*, september, pp. 44 a 50.

BAUJÍN PEREZ, P.; VEGA FALCÓN, V. Y ARMENTEROS DÍAZ, M. (2001): "Diseño y aplicación de un sistema de costo basado en actividades en instalaciones hoteleras". *Comunicación presentada al VII Congreso del Instituto Internacional de Costos / II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva*, en julio, León, España, pp. 1 a 19.

BAXENDALE, S.J. y DORNBUSCH, V. (2000): "Activity-Based Costing for a Hospice". *Strategic Finance*, vol. 81, nº 9, pp. 65 a 70.

BERTS, K. y KOCK, S. (1995): "Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms: the unavoidable challenge". *Management Decision*, Vol. 33, Nº6, pp. 57 a 63.

BETTS, M. (1994): "As easy as ABC?". *Computerworld*. Vol. 28, nº 21, may, pp. 107 y 108.

BRIMSON, J.A. (1987): "The Cost Accounting Revolution" *Journal of Cost Management*, spring, pp. 70 a 72.

BURGESS, C. y BRYANT, K. (2001): "Revenue management - the contribution of the finance function to profitability". *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13/3, march, pp. 144 a 150.

BUSSEY, B.A. (1993): "ABC within a service organization". *Management Accounting* (London). Vol. 7, nº11, december, pp. 40 a 42.

CANBY, J.B. (1995): "Applying Activity-Based Costing to Healthcare Settings" *Healthcare Financial Management*, vol.49, nº2, february, pp. 50 a 56.

CARLSON, D. Y YOUNG, S. M. (1993): "Activity-Based Total Quality Management at American Express", *Journal of Cost Management*, Vol. 7, nº1, september, pp. 48 a 58.

CARR, L.P. (1993): "Unbundling the cost of hospitalization". En *Management Accounting*. November, pp. 43-48.

CASTELLÓ, E. y LIZCANO, J. (1993): "El activity-based costing y sus aplicaciones. Especial referencia a empresas de telecomunicación". Recogido en Castelló, E. (Coordinadora) (1993): *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española*. A.E.C.A. Madrid, pp. 339 a 368.

COBB, I.; INNES, J. Y MITCHELL, F. (1993): "Activity-Based costing problems: The British experience". *Advances in Management Accounting*. pp. 68 a 83.

COKINS, G. (1994): "Finding the Crossroad to Change", *Bobbin*, August, pp. 66 a 74.

COLLIER, P. Y GREGORY A. (1995): "Strategic management accounting: a UK hotel sector case study". *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. Vol. 7, n°1, pp. 16 a 21.

CONNOLLY, T. y ASHWORTH, G. (1994): "An integrating activity-based approach to budgeting". *Management accounting* (London). Vol. 72, n°3, march, pp. 32 a 37.

COOPER, R. (1987): "Does Your Company Need a New Cost System?". *Journal of Cost Management*, spring, pp. 45 a 49.

COOPER, R. (1988): "The rise of Activity Based Costing. Part Two: When Do I need an Activity Based Cost system?. En *Journal of Cost Management*. Fall, pp. 41-48. Hemos utilizado el texto recogido en Cooper, R. y Kaplan, R.S. (1991): *The Design of Cost Management Systems. Text, Cases and Readings*". Ed. Prentice Hall, Inc. New Jersey, pp. 366-374.

COOPER, R. (1989): "The rise of Activity Based Costing. Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need and How Do You Select Them?. *Journal of Cost Management*. Winter, pp. 34 a 46.

COOPER, R. (1990): "Implementing an Activity-Based-Cost System". *Journal of Cost Management*, vol. 4, n°1, september, pp. 33-42. Hemos utilizado el texto recogido en Cooper, R. y Kaplan, R.S. (1991): *The Design of Cost Management Systems. Text, Cases and Readings*". Ed. PRENTICE HALL. New Jersey, pp. 386-395.

COOPER, R. (1990) Harvard Business School Case Series 186-272.

COOPER, R. Y KAPLAN, R.S. (1991b): "Profit priorities from Activity Based Costing", *Harvard Business Review*, mayo-junio, pp. 130 a 135.

COOPER, R. Y KAPLAN, R.S. (1988): "How Cost Accounting Distorts Product Cost" *Management Accounting*, april, pp. 20 a 27.

COOPER, R. Y KAPLAN, R.S. (1992): "Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage". *Accounting Horizons*, vol. 6, n°3, september, pp. 1 a 13.

COOPER, R. Y KAPLAN, R.S. (1998): "The promise -and peril- of integrated cost systems". *Harvard Business Review*, julio-agosto, pp. 109 a 119.

COOPER, R. Y TURNEY, P.B.B. Harvard Business School Case Series 188-142/143/144.

COOPER, R. Y WRUCK, K.H. Harvard Business School Case Series 189-089/90.

COOPER, R.; KAPLAN, R.S.; MAISEL, L.S.; MORRISSEY, E. y OEHM, R.M. (1992b): "From ABC to ABM", *Management accounting*, vol. 74, nº5, november, pp. 54 a 57.

CORONEL, G.R. (1995): "La fuerza de ventas (el vendedor) como centro de actividad en un sistema de costos ABC. El análisis de sus desviaciones". Comunicación presentada al *Congreso Internacional de Costos, I Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilida Directiva*. ICAC. Madrid. Págs. 211 a 224.

CORREA LIMA, P. Y BERNINZON DI DOMENICO, G. (1995): "Activity-based Management in a Reengineering Environment". Comunicación presentada al *IV Congreso Internacional de Custos celebrado del 16 al 20 de octubre*. Editorial Regina Voloch Santin. Campinas, Brasil. Recogida en el Vol I, pp. 407 a 419.

CUNNINGHAM, G. (1992): "Management control and accounting systems under a competitive strategy", en *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol. 2, pp. 85 a 102.

DONAGHY, K; MCMAHON, U. y MCDOWELL D. (1995): "Yield management: an overview", *International Journal of Hospitality Management*, vol. 14, nº2, pp. 139 a 150.

DUNN, K.D. y BROOKS, D.E. (1990): "Profit analysis: beyond yield management". *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, vol. 31, núm. 3, november, pp. 80 a 90.

ESTRIN, T. L.; KANTOR, J; ALBERS, D. (1994): "Is ABC suitable for your company?" *Management accounting*. Vol. 75, nº 10, april, pp. 40 a 45.

EVANS, P. y BELLAMY, S. (1995): "Performance evolution in the Australian public sector". *International Journal of Public Sector Management*. Vol. 8 núm. 6, pp. 30 a 38.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A. (1993): "Análisis, medida y control de los costes de calidad". En CASTELLÓ TALIANI (Coord.) (1993): *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española*. AECA, Madrid, pp. 305 a 337.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A. y TEIXERA, J. (1991): "Análisis, medida y control de los costes de calidad". *Técnica Contable*, julio, pp. 455 a 460.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A. y TEIXERA, J. (1992): "Medidas y análisis de los costes de la no calidad", en AECC (1992): *Ponencias V Jornadas sobre Calidad en la Industria Energética, celebradas en Córdoba, 16 a 18 de octubre de 1991*. AECC, Madrid, pp. 283 a 291.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A.; MUÑOZ RODRÍGUEZ, C. Y TEIXERA QUIRES, J. (1994): "Gestión de los costes de calidad y ABM". *Partida Doble*, nº 47, pp. 50 a 56.

FERNÁNDEZ, L. (1997): "Cómo aplicar ABM a un producto financiero". *Estrategia financiera*. Nº 135, diciembre, pp. 35 a 39.

FOSTER, G, GUPTA, M. Y SJOBLUM, L. (1996): "Customer Profitability Analysis: Challenges and New Directions", *Journal of Cost Management*, Vol. 10, nº 1, spring, pp. 5 a 17.

FOSTER, G. Y SWENSON, D. G. (1997): "Measuring the success of activity-based cost management and its determinants". *Management Accounting Research*, nº 9, pp. 109 a 142.

FUENTES RUIZ, M.P. (1996): "Los costes de la calidad y la contabilidad". *Partida Doble*. Núm. 67, mayo, pp. 52 a 56.

GAMBIN, J.A. (1998): "Learning Their ABCs", *Management Accounting*, october, p. 64 y 65.

GARCÍA MORENO, F.J. (2001): "El sistema de costes ABC aplicado a una entidad financiera". *Banca Finanzas*. Nº 62, enero, pp. 12 a 14.

GAUHAROU, B. (2000): "Activity-based costing at DSL Client Services", *Management accounting quarterly*, summer, pp. 5 a 17.

GIL SOLER, I. (2000): "Primera aproximación al mapa de actividades de una institución universitaria: el caso de Florida Universitaria" Comunicación presentada al / *Encuentro ABC*, Valencia, julio.

GOLDSBY, T.J. (1999): "Closing In on the True Costs of Service". *Transportation Trends*, Quarterly publication of the Deloitte & Touche National Transportation Industry Practice, vol. 1, nº2, june, pp. 1 a 7.

GOLDSBY, T.J. Y CLOSS, D.J. (2000): "Using activity-based costing to reengineer the reverse logistics channel", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, vol. 30 nº6, pp. 500 a 514.

GOVINDARAJAN, J. Y SHANK, J. (1990): "Strategic cost analysis: The Crown Cork and Seal case". *Emerging practices in Cost Management*, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1990, pp. 469 a 480.

GWYNNE, R. y ASWORTH, G. (1993): "Implementing activity-based management at Mercury Communications". *Management Accounting* (London), vol. 72, nº 11, december, pp. 34 a 36.

HAEDICKE, J. (1994): "The ABCs of profitability". *Progressive Grocer*, vol. 73, nº1 (part 2), january, pp. 38 a 40.

HAEDICKE, J. Y FEIL, D. (1991): "In a do Environment Hughes Aircraft Sets the Standar for ABC" *Management Accounting*, february, págs. 29 a 33.

HAYDE, D. (1990): "Product Costing in Retail Financial Services- Activity Based Costing Suitable" *Accountant's Journal*, september, pp. 25 a 26.

HELMI, M.A. y TANJU, M.N. (1991): "Activity-based Costing May Reduce Costs, Aid Planning". *Healthcare Financial Management*, 45, noviembre, pp. 95 y 96.

HOBODY, T.; THOMSON, J. y SHARMAN, P. (1994): "Activity-based management at AT&T". *Management accounting*, vol. 75, nº 10, april, pp. 35 a 39.

HUÉSCAR, A. (1993): "Nuevo marco conceptual del turismo". *Estudios turísticos. Instituto de Estudios Turísticos D.G. de Política Turística*, nº117 pp. 23 a 48.

HUNTER, B. (1992): "Financial Management in the National Health Service". *Management Accounting-London*, vol. 70, núm. 8, septiembre, pp. 56 y 60.

HUSSAIN, M.M. y GUNASEKARAN, A. (2001): "Activity-based cost management in financial services industry". *Management Service Quality*, vol. 11, nº 3, pp. 213 a 223.

IGLESIAS SÁNCHEZ, J. L. (1993): "El sistema de costes "ABC": una valoración crítica, en *Partida Doble*, junio, nº 35, pp. 30-42.

ILIC, S. (2000): "Activity –based costing in hotel industry". *Comunicación presentada al 15th Biennial International Congress of "Tourism and hospitality management: Trends and Challenges for the future"*. October, Opatija, Croatiaia.

INNES, J. Y MITCHELL, F. (1990): "Activity Based Costing Research", *Management Accounting (UK)*, May, pp. 28 y 29.

INNES, J. Y MITCHELL, F. (1995): "A survey of activity-based costing in the U.K's largest companies" *Management Accounting Research*, nº 6, pp. 137 a 153.

INNES, J.; MITCHELL, F Y SINCLAIR, D. (2000): "Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparaisón of 1994 and 1999 survey results". *Management Accounting Research*, nº 11, pp. 349 a 362.

JOHNSON, T. (1988): "Activity-based information: A blue print for World-Class Management Accounting" *Management Accounting*, june, pp. 23 a 30.

JOHNSON, T. (1992): "It's time to stop overselling activity-based concepts", *Management Accounting*, september, pp. 25 a 35.

JONES, P. Y HAMILTON, D. (1992): "Yield management: putting people in the big picture", *Cornell Hotel and Restaurarant Quarterly*, vol. 33, nº1, february, pp. 89 a 96.

KANAL, V. (1992): "Which Customers are Profitable", *US Distribution Journal*, March, nº 15, pp. 12 a 14.

KAPLAN, R.S. (1990): "The Four Stage Model of Cost System Design", *Management accounting*, february, pp. 22 a 26.

KAPLAN, R.S. (1992): "In defense of Activity-Based Cost Management", *Management Accounting*, november, pp. 58 a 63 traducido al español en KAPLAN, R.S. (1993): "En defensa de la gestión del coste basada en la actividad". *Harvard Deusto Business Review*, nº 58, pp. 22 a 31.

KAPLAN, R.S. Harvard Business School Case Series 187-107/108.

KAPLAN, R.S. (1984): "La evolución de la contabilidad de gestión". *The accounting review*. Vol. 69, núm. 3, julio de 1984, pp. 390 a 418. Existe traducción española en CARMONA MORENO, S. (coord.): *Cambio tecnológico y contabilidad de gestión*. Ed. ICAC, Madrid, 1993.

KAPLAN, R.S. (1985): "Una Contabilidad Anticuada puede Socavar la Producción" *Harvard Deusto Business Review*, nº23, 3er trimestre, pp. 125 a 134.

KAPLAN, R.S. (1986): "Strategic cost analysis", *Cost accounting for the '90: the challenge of technological change*, Conference proceedings, National Association of Accountants, Montvale New Jersey, pp. 133 y ss.

KAPLAN, R.S. y DATAR, S. (1995): "The Co-operative Bank", *Harvard Business School*, caso núm. 9-195-196.

KAPLAN, R.S. Y NORTON, D.P. (1992): The Balanced Scorecard-Measures That Drivers Performance, *Harvard Business Review*, January, pp. 71 a 79.

KARMAKAR, U. (1989): "Getting control of just-in-time". *Harvard Business Review*. September-october, pp. 122 a 131.

KOBELL, K. (1994): "Activity based costing: Identifying services and costs". *Armed Fores Comptroller*. Vol. 39, nº4, fall, pp. 11 a 14.

LAMBERT, D. Y WHITWORTH, J. (1996): "How ABC can help service organizations". *CMA Magazine*, vol. 70, nº4, may, pp. 24 a 28.

LAWSON, R.A. (1994): "Activity-based costing systems for hospital management", *CMA Magazine. Society of Management Accountants of Canada*. Vol. 68, nº 5, june, pp. 31 a 35.

LEBAS, M. (1992): "L'ABM Ou le Management Base sur les Activites", *Revue Française de Comptabilité*, nº 237, septiembre, pp. 61 a 66.

LIBERATORE, M.J. y MILLER, T. (1998): "A framework for integrating activity-based costing and the balanced scorecard into the logistics strategy development". *Journal of Business Logistics (USA)*, vol. 19, nº2, pp. 131 a 155.

LIEBERMAN, W.H. (1993): "Debunking the Myths of Yield Management", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, february, pp. 34 a 41.

LILIAN, Y.C. (1993): "Improving Hospital Cost Accounting with Activity-Based Costing". *Health Care Management Review*, vol. 18 núm. 1, winter, pp. 71 a 77.

MacERLEAN, N. (1993): "Activity-based Costing. A new dawn for wetern management?", *Accountancy*, june, p. 40.

MAK, Y y ROUSH, M. (1994): "Flexible budgeting and variance analysis in an activity-based costing environment", *Accounting Horizons*, june 1994, pp. 93 a 103.

MALMI, T. (1997): "Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization". *Management Accounting Research*, nº 8, pp. 459 a 480.

MAYS, J. y SWEENEY, R. (1994): "Activity-based costing in banking: a case study". *CMA Magazine*, vol. 68, nº 4, may, pp. 19 a 23.

McGOWAN, A. S. y KLAMMER, T.P. (1997): "Satisfaction with activity-based cost management implementation" *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 217 a 238.

MECIMORE, C. D. y BELL, A. T. (1995): "Are we ready for fourth-generation ABC?", *Management accounting*, january, pp. 22 a 26.

MELTZER, M. (1996): "Are your customers profitable?" *Bank Marketing International*, october, pp. 14 a 22.

MENÉNDEZ AQUINO, R. (1992): "Del control a la gestión de los costes", en *Estrategia Financiera*, mayo, nº 74, pp. 40 a 43.

MILLER, J. Y VOLLMANN, T. (1985): "The hidden factory", *Harvard Business Review*, septiembre-octubre. Incluido en COOPER, R. Y KAPLAN, R. (1991): *The design of cost management systems. Text, cases and readings*, Prentice Hall, New Jersey. pp. 346 a 354.

MORAVEC, R. D. Y YOEMANS, M.S. (1992): "Using ABC to Support Business Re-Engineering in the Department of Defense", *Journal of Cost Management*, vol. 6, nº2, summer, pp. 32 a 41.

MUÑOZ COLOMINA, C. (1993): "La Contabilidad de Gestión en las empresas de servicios". Cap. 8 de CASTELLÓ, E. (Coordinadora) (1993): *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española*. A.E.C.A. Madrid, pp. 135 a 165.

MUSA ALHASAN, S.M. y SANCHIS PALACIO, J.R. (1993): "La determinación de los precios de alojamiento en la industria hotelera" *Estudios Turísticos. Instituto de Estudios Turísticos D.G. de Política Turística*, nº 117, pp. 49 a 60.

NANNI, A.J., DIXON, J.R. Y VOLLMANN, T. E. (1992): "Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities", *Journal of Management Accounting Research*, nº 4, fall, pp. 1 a 19.

NOONE, B.M. y GRIFFIN, P. (1997): "Enhancing yield management with customer profitability analysis" *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, vol. 9, nº 2, pp. 75 a 79.

NORDLING, C.W. y WHEELER, S.K. (1992): "Building a Market-Segment Accounting Model to Improve Profits." *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, june, pp. 29 a 36.

O.G.S. (GARY SIEGEL ORGANIZATION) (1998): "Applying Activity-Based Costing in Health Care". Gary Siegel Organization, Inc.

ORKIN, E. (1990): "Strategies for managing transient rates", *Cornell Hotel and Restaurant Quarterly*, vol. 30, nº 4, february, pp. 35 a 39.

PARTRIDGE, M. Y PERREN, L. (1994): "Cost Analysis of the Value Chain: Another Role for Strategic Management Accounting". *Management Accounting* (UK), july/august, pp. 22 a 24.

PIRRONG, G.D. (1993): "As easy as ABC - Using activity based costing in service industries". *National Public Accountant*, vol. 38, nº2, february, pp. 22 a 26.

POHLEN, T.L. y LA LONDE, B.J. (1994): "Implementing activity-based costing (ABC) in logistics". *Journal of Business Logistics*, vol. 15, nº2, pp. 1 a 23.

POHLEN, T.L. y LA LONDE, B.J. (1999): "1998 Survey of activity-based costing applications within business logistics". Extraído de internet: <http://www.manufacturing.net/magazine/logistic/archives/1999/logo202.00/abcsurv.htm>.

PULIS, M.A. (2000): "The feasibility of introducing activity-based budgeting within the cargosystems department at air malta plc". *Dissertation*, University of Malta, june.

RAMSEY, R.H (1994): "Activity-based costing for hospitals" *Hospital & Health Services Administration*, vol. 39, núm. 3, fall, pp. 385 a 396.

REQUENA RODRÍGUEZ, J. M. (1995): "La empresa de servicios: una propuesta de estructuración orgánica y definición del producto de restauración en la industria hotelera". Comunicación presentada en las *II Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión*. ASEPUC. Universidad de Málaga. Noviembre.

RIPOLL FELIU, V. Y TAMARIT AZNAR, C. (1996): "La investigación en sistemas de costes basados en las actividades: periodo 1986-1994". *Actualidad Financiera*, nº 12, septiembre, pp. 1059 a 1069.

RIPOLL FELIU, V.M. y TAMARIT AZNAR, M.C. (1994): "Contabilidad de Gestión: Punto de arranque de la gestión empresarial". *Técnica Contable*. Núm. 543. Marzo, P. 185.

ROBERSTON, S.; APPLEBEE, G.; BERNASCORI, R.; FORSHAW, N y MCKAY, G. (1998a): "Costing Methodology For use within Australian Higher Education Institutions" *DETYA*. September.

ROBERSTON, S.; APPLEBEE, G.; BERNASCORI, R.; FORSHAW, N y MCKAY, G. (1998b): "Issues Report on costing with Australian Higher Education Institutions" *DETYA*. September.

ROBERTS, M. W. Y SILVESTER, K, J. (1996): "Why ABC failed and how it may yet succeed" *The Journal of Cost Management*, winter, pp.23 a 35.

ROCAFORT NICOLAU, A. y MARTÍN PEÑA, F. (1994a): "La propuesta ABC/ABM". *Técnica Contable*. Mayo - Junio. Núm. 545, pp. 309-333.

ROCAFORT NICOLAU, A. y MARTÍN PEÑA, F. (1994b): "Algo más que "Patria y Trabajo". *Partida Doble*. Julio - Agosto. Núm. 47, pp. 39-42.

RODRÍGUEZ MAESO, J. E. (2000): "Utilidad de ABC en DHL. Multinacional de Servicios." Comunicación presentada al *I Encuentro ABC*, Valencia, julio.

ROTCH, W. (1990): "Activity-Based Costing in Service Industries". *Journal of Cost Management*. Vol. 4. Summer, nº 2, pp. 4 a 15.

ROTH, W. Y SCHELL, W. (1987): "Alexandria Hospital", University of Virginia Darden Graduate Business School Case NO UVA-C-2007.

RUBIO MISAS, M. (1995): "Los sistemas de costes basados en la actividad. Una aplicación a la empresa hotelera". *Actualidad financiera*. Nº 25, junio, pp. 863 a 874.

SÁNCHEZ LANAU, L. (1988): "Los nuevos sistemas de organización: Just in time". *Mandos Intermedios*. Núm. 6. Junio, pp. 59 a 66.

SÁNCHEZ REBULL, M.V., TRAVÉ, A. y VIDAL, A. (1994): *Necesidades de información de la dirección estratégica: enfoques de la contabilidad de dirección estratégica*. Comunicación presentada al III Congreso de la Asociación Europea de Dirección y Economía de Empresa celebrado en Septiembre de 1994 en Bucarest (Rumanía).

SCAPENS, R.W. (1990): "Researching management accounting practice: the role of case study methods." *British Accounting Review*. N°22, pp. 259 a 281.

SCAPENS, R.W. (1992): "The role of case study methods in management accounting research: a personal reflection and reply". *British Accounting Review*, nº 24, pp. 369 a 383.

SEPHTON, M. y WARD, T. (1990): "ABC in retail financial services". *Management Accounting* (UK), Vol. 68, nº4, abril, pp. 29 y 33.

SERRA SALVADOR, V. y FLAYIN HASAN, N. (1994): "Sistemas de información contable en la empresa hotelera". *Partida Doble*. N° 45, pp. 26 a 34.

SHANK, J.K. y GOVINDARAJAN, V. (1992): "Strategic cost management: the value chain perspective", *Journal of Management Accounting Research*, autumn, vol. 4, pp. 179 a 197.

SHANK, J.K. Y GOVINDARAJAN, V. (1992): "Strategic Cost Management and the Value Chain", *Journal of Cost Management*, vol. 5, nº 4, winter, pp. 5 a 21.

SHARMAN, P. (1992): "Frame Breaking", *Management Accounting*, vol. 74, september, pp. 52 a 55.

SHARMAN, P. (1994): "Activity and driver analysis to implement ABC". *CMA Magazine*, vol. 68, nº 6, july/august, pp. 13 a 16.

SHIELDS, M. D. (1995): "An empirical analysis of firms implementation experiences with activity-based costing" *Journal of Management Accounting Research*, autumn, vol. 7, pp. 148 a 166.

SHIELDS, M.D. Y YOUNG, M.S. (1989): "A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems", *Journal of Cost Management*, winter, pp. 17 a 27.

SIAU, C., y VAN LINDT, D. (1997): "Cost driver analysis in the airline industry". En *Journal of Cost Management*, Julio/Agosto, vol. 11, núm. 4, pp. 37 a 48.

SMITH, M. Y DIKOLLI, S. (1995): "Customer profitability analysis: an activity-based costing approach". *Managerial Auditing Journal*. Vol. 10, nº 7, pp. 3 a 7.

SOIN, K. (1997): "A Multi-faceted Rationale for the introduction of Activity Based Costing in a UK Clearing Bank". Paper presentado en el 5th *Interdisciplinary Perspective on Accounting Conference (IPA)*, july, Manchester.

SOIN, K. (2001): "Activity Based Costing: Success is in the Eye of the Beholder". *Paper of the University of Manchester*. June, Manchester.

STELZER, M., SVENDSEN, R. y FRIIS-HANSEN, M. (1999): "Anvendt Activity-based Costing (ABC) i en Supply Chain". En *Dansk Indkobs-og Logistic Forum (DILF)*, agosto, pp. 20 a 27.

STUCHFIELD, N. y WEBER, B.W. (1992): "Modeling the profitability of customer relationships: Development and impact of Barclays de zoete Wedd's Beatrice." *Journal of Management Information Systems*. Vol. 9, nº2, fall, pp. 53 a 76.

SWEENEY, R. y MAYS, J.W. (1997): "ABM Lifts Bank's Bottom Line", *Management Accounting*, March, pp. 20 a 26.

TATIKONDA, L.U. y TATIKONDA, R.J. (2001): "Activity based costing for higher Education Institutions". *Management Accounting Quarterly*, winter, 6 pp.

TOLLINGTON, T. Y WACHTER, P. (2001): "ABC/TA for Internet retail shopping". *International Journal of Retail & Distribution Management*. Vol. 29, nº 4, pp. 149 a 155.

TURNEY, P.B.B. (1989): "Activity-Based Costing: a Tool for Manufacturing Excellence". *The Accounting Review*, summer, pp. 13 a 19.

TURNEY, P.B.B. (1992): "What an Activity Based Cost Model Looks Like" *Journal of Cost Management*, winter, pp. 54 a 60.

UPDA, S. (1996): "Activity-based costing for hospitals". *Health Care Management Review*, vol 21, núm. 3, summer, pp. 83 a 96.

VAN DER MEER-KOOISTRA, J y VOSSelman, E.G.J. (2000): "The role of accounting practices in a radical change process: The case of the dutch railways". Paper presented at the 23nd *Congress of the European Accounting Association*, March, Munich, Germany. 25 pp.

VAN LOOY, B.; GEMMEL, P.; DESMET, S.; VAN DIERDONCK, R. y SERNEELS, S. (1998): "Dealing with productivity and quality indicators: some field experiences. *International Journal of Service Industry Management*, vol. 9,.nº 4, pp. 359 a 376.

VILAR SANCHIS, J.E. (1989): "Evolución en el Tratamiento de los Costes Indirectos: su relación con la denominada "Crisis de la Contabilidad de Gestión"" *Actualidad Financiera*, nº2, enero, pp. 65 a 87.

WALTON, L.W. (1996): "The ABC's of EDI: The role of activity-based costing (ABC) in determining EDI feasibility in logistics organizations". *Transportation Journal*, vol. 36, nº1, fall, pp. 43 a 50.

WEST, T.D. y WEST, D.A. (1997): "Applying ABC to Healthcare" *Management accounting*, february, pp. 22 a 33.

YANG, G. W. Y WU, R.C. (1993): "Strategic costing & ABC". *Management Accounting*. Vol. 74, nº 11, may, pp. 33 a 37.

LEGISLACIÓN

Ministerio Información y Turismo. Decreto 2247/1962, de 5 de septiembre, BOE 8 de septiembre de 1962. Creación instituto Estudios Económicos.

Presidencia Del Gobierno. Real Decreto 2623/1974 de 9 de agosto, BOE 18 de septiembre de 1974. Hostelería, cafés, bares y similares. I Plan Nacional de Modernización Hotelera.

Presidencia Del Gobierno. Real Decreto 2394/1976 de 16 de septiembre, BOE 26 octubre 1976. Hostelería, cafés, bares y similares. II Plan Nacional de Modernización Hotelera.

Presidencia Del Gobierno. Real Decreto 2821/1979 de 7 de diciembre, BOE 19 de diciembre de 1979. Hostelería, cafés, bares y similares. III Plan de Modernización Hotelera.

Ministerio De Transportes, Turismo y Comunicaciones. Real Decreto 1634/1983 de 15 de junio, BOE de 17 de junio de 1983. Hostelería, cafés, bares y similares. Ordenación de los establecimientos hoteleros.

Ministerio de Economía y Hacienda. Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), BOE 27 de diciembre de 1990.

Resolución del ICAC 9 de mayo de 2000 por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. Publicado posteriormente en el BOE núm. 141, de martes 13 de junio de 2000.

CAPÍTULO 1

FUNDAMENTOS DOCTRINALES Y EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE COSTES BASADO EN LAS ACTIVIDADES

En este capítulo se exponen los fundamentos doctrinales generales del sistema de costes basado en las actividades o ABC y su evolución histórica que se completa mediante la revisión de las aportaciones destacables más recientes.

1. Fundamentos doctrinales del sistema de costes basado en las actividades

En el estudio de cualquier modelo de costes resulta interesante realizar un análisis de su evolución histórica así como de sus fuentes doctrinales. A continuación se expondrá una síntesis de los principios teóricos del modelo que han supuesto la base sobre la que se han asentado posteriores desarrollos. Para ello, se estudian dos aportaciones diferentes, la primera fue propuesta por M. Porter y la segunda por Miller y Vollman. Ambas constituyen las bases de referencia sobre las cuales se asientan los fundamentos del sistema de costes ABC.

1.1. Modelo de la cadena de valor de M. Porter

La aparición del modelo ABC presenta una estrecha conexión con el pensamiento estratégico de Porter publicado en su obra de 1985¹. En ella expuso su visión sistémica de la empresa basada en el concepto de la *cadena de valor*. Para el autor, la empresa puede definirse de una forma muy simple: *es un conjunto de actividades*. Dicho conjunto configura la personalidad competitiva de una empresa y debe analizarse, según Porter, dentro de un entorno que describió mediante una segunda idea, el *sistema de valor*.

¹ Porter, M. (1985): *Competitive advantage. Setting and sustaining superior performance*. The Free Press, Nueva York. He utilizado la traducción al español de Campa de la Pérez, M. Asunción (1988): *Ventaja competitiva*, Compañía Editorial Continental, México, 2ª impr. p. 52.

El autor se posiciona a favor de los análisis de la empresa basados en las actividades y en el concepto de valor, en lugar de los análisis tradicionales centrados en los factores y en el valor añadido por éstos. Igualmente contrapone el concepto de valor al concepto de coste como herramienta preferible en el análisis de ventajas competitivas. Bajo estos argumentos, el concepto de cadena de valor de M. Porter representa, según algunos autores, un avance cualitativo frente a la utilización del concepto tradicional del valor añadido por los siguientes dos motivos:

- porque el concepto tradicional de valor añadido excluye sin necesidad el coste de los materiales adquiridos del coste de los restantes recursos de la empresa, y
- porque no ofrece ninguna información significativa sobre el papel estratégico que desempeñan los proveedores en la actividad productiva global de la misma.

La misma idea de valor añadido como coste o retribución de los factores internos es en sí insuficiente dado que, hoy en día, precisamente se consideran factores estratégicos clave tanto los datos de costes como la calidad y el tiempo ajustado.²

El planteamiento de M. Porter parte de tres definiciones extremadamente simples: *empresa, valor y sistema de valor*. El autor define el primer concepto, es decir, la empresa como *"un conjunto de actividades que se desarrollan al objeto de diseñar, producir, llevar al mercado, entregar y apoyar a sus productos"*³.

El autor entiende como concepto de valor, punto de partida tradicional de los antiguos análisis estratégicos, abandonando el concepto de coste, dado que la información que ofrece este último concepto es, según él, demasiado subjetiva:

"el importe que los compradores están dispuestos a desembolsar por lo que una empresa les proporciona. El valor se mide por el ingreso total, es un reflejo del alcance del producto en cuanto al precio y de las unidades que puede vender. Crear valor para los compradores de forma que exceda del coste de hacerlo es la meta de cualquier estrategia genérica. El valor, en lugar del coste, debe ser usado en el análisis de la posición competitiva, ya que las empresas

² Govindarajan, J. Y Shank, J. (1990): "Strategic cost analysis: The Crown Cork and Seal case". *Emerging practices in Cost Management*, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1990, pp. 469 a 480.

³ Porter, M. (1985), ob. cit., p. 52.

*con frecuencia elevan deliberadamente su coste para imponer un precio superior por medio de la diferenciación"*⁴.

El tercer concepto de su teoría, el sistema de valor constituido por una relación lineal de proveedores, empresa y clientes, es descrito por Porter de la siguiente forma:

*"La cadena de valor de una empresa se sitúa en un horizonte más amplio de actividades que yo llamo sistema de valor. Los proveedores tienen cadenas de valor (valor hacia arriba) con las que crean y entregan los inputs utilizados por la cadena de la empresa-cliente. Los proveedores no sólo entregan un producto sino que también pueden influir en la actuación de la empresa-cliente de muchas otras maneras. Además, muchos productos pasan por canales de cadenas de valor (valor de canal) en su camino hacia el comprador. Los canales desarrollan actividades adicionales que afectan al comprador, así es como influye en las propias actividades de la empresa"*⁵.

Precisamente, uno de los conceptos básicos de la filosofía del Just in Time lo constituye la visión del sistema de valor como conjunto de innumerables cadenas de valor interdependientes. *"La mentalidad japonesa concibe la economía nacional e internacional como un todo donde las empresas desempeñan el papel de proveedores "aguas arriba" y de clientes "aguas abajo". Esta visión "macro" o exterior se corresponde exactamente con la visión "micro" o interior de la empresa, y es la que explica el uso generalizado del término total con que los japoneses adjetivan sus métodos y técnicas productivas"*⁶. Probablemente se trate de una de las características del JIT del modelo organizativo nipón menos mencionadas en las exposiciones occidentales.

La cadena de valor podría referirse a la suma de los costes de todas las actividades que se enfrentan al valor o importe que los clientes están dispuestos a satisfacer por el producto o servicio obtenido con las mismas. El autor pretende que el concepto de la cadena de valor sea una herramienta de análisis válida para clarificar la posición estratégica de la empresa respecto a sus competidoras puesto que *"las diferencias*

⁴ Porter, M. (1985), ob. cit., p. 54.

⁵ Porter, M. (1985), ob. cit., p. 54.

⁶ Rocafort Nicolau, A. (1990): Una investigación sobre el management de la producción en el Japón y su adaptación a las empresas españolas, Tesis Doctoral, Universidad de Barcelona.

entre las cadenas de valor de los competidores son una fuente clave de ventaja competitiva"⁷.

Según Porter, como puede observarse en el cuadro 1, en una cadena de valor pueden distinguirse nueve grupos de actividades que cada empresa debe personalizar de alguna forma y concederle la importancia que en función del sector en el que opera corresponda en relación con aquéllas con las que mejor compita. Estas agrupaciones, a su vez, se dividen en dos clases: de tipo *primario* y con carácter de *apoyo*.

Esta no es la única clasificación de actividades que realiza Porter. A continuación se estudia la segunda propuesta de división de actividades en *directas*, *indirectas* y de *garantía*, recogida en el cuadro 2, aplicable tanto para actividades primarias como actividades de apoyo, cuyo contenido recuerda a la distinción tradicional de centros *principales* y *auxiliares*. No obstante, el autor no compara estas actividades con respecto del objeto de coste o producto sino con la consideración que tiene el cliente del valor de la actividad.

Esta clasificación de las actividades es, compatible con la primera (*primarias* y de *apoyo*). Por ejemplo, en un grupo de actividades de apoyo como el de 7. Innovaciones tecnológicas, las actividades realizadas en laboratorio son actividades directas, mientras que la actividad de gestión administrativa de la investigación es una actividad indirecta.

Las actividades que pueden denominarse indirectas *"representan una buena porción de costes, en rápido crecimiento y pueden jugar un importante papel en la diferenciación a través de su efecto en las actividades directas. A pesar de ello, las actividades indirectas se mezclan a menudo con las actividades directas cuando los directivos examinan la empresa, aunque las dos clases tengan economías diferentes. Es frecuente que interactúen (más gastos de mantenimiento significan menores costes de máquina). Otras veces estas actividades indirectas se agrupan en cuentas denominadas "varios" o "gastos "generales", oscureciendo su costo y contribución a la estrategia diferenciadora"*⁸.

⁷ Porter, M. (1985) ob. cit., p. 54.

⁸ Porter, M. (1985), ob. cit., p. 61.

CUADRO 1. CLASIFICACIÓN Y GRUPOS DE ACTIVIDADES, SEGÚN M. PORTER, 1985

CLASE DE ACTIVIDADES	GRUPO DE ACTIVIDADES	DESCRIPCIÓN
ACTIVIDADES PRIMARIAS <i>Destinadas a la creación física, venta y entrega al cliente del producto y ayuda posterior</i>	1. Logística interna	Las relativas a recepción, estocaje y suministro de inputs de producto. Por ejemplo, mover materiales, almacenar, controlar inventarios, coordinar flota de camiones, efectuar devoluciones...
	2. Operaciones	Las relativas al proceso de transformación: mecanizar, empaquetar, ensamblar, mantener los equipos, reajustar máquinas, realizar primeras pruebas ...
	3. Logística externa	Las relativas al depósito y envío del producto al comprador: mover productos terminados, coordinar vehículos de reparto, clasificar y procesar pedidos ...
	4. Promoción y ventas	Las relativas a crear medios de enlace con los deseos del comprador: organizar publicidad, realizar promociones, dirigir la fuerza de ventas, seleccionar canales, estudiar mercados...
	5. Servicio post-venta	Las relativas a los servicios postventa para mantener o enfatizar el valor del producto: realizar la instalación, atender averías, servir repuestos, hacer revisiones periódicas, ...
ACTIVIDADES DE APOYO <i>Sustentan las actividades primarias y se apoyan entre sí: proporcionan inputs externos, tecnología, R.R.H.H. y funciones varias de toda la empresa</i>	6. Aprovisionamiento (término que M. Porter prefiere al de Compras, por las estrechas connotaciones de éste).	Las relativas a las compras no sólo de materiales sino cualquier otro recurso necesario tanto para las actividades primarias como las de apoyo: tratar con proveedores, clasificar y calificar proveedores, procesar la información, ...
	7. Desarrollo tecnológico (término que Porter prefiere al más habitual I+D, por la connotación demasiado limitada de este último)	Las relativas al conocimiento (know how), procedimientos o tecnología de cualquier otra actividad. Las actividades de desarrollo tecnológico revisten muchas formas, y están en todas las áreas de la empresa.
	8. Gestión recursos humanos	Las relativas a la búsqueda, contratación, formación y retribución de personal de cualquier categoría. También estas actividades están dispersas por toda la empresa.
	9. Infraestructura de la empresa	Las relativas a administración general, planificación, finanzas, contabilidad, gestión de calidad, relaciones públicas. A diferencia de las anteriores, estas actividades apoyan a la cadena completa no a actividades concretas.

Fuente: Porter, M. (1985)

CUADRO 2. ACTIVIDADES DIRECTAS, INDIRECTAS Y DE GARANTÍA SEGÚN M. PORTER (1985)

CLASE	DESCRIPCIÓN
Actividades directas	Las actividades directamente implicadas en la creación del valor para el comprador (ensamblar, contratar publicidad, diseñar productos, etc.)
Actividades indirectas	Las actividades que hacen posible la realización de las actividades directas de forma permanente (mantener, programar, dirigir la fuerza de ventas, registrar proveedores,...)
Actividades de garantía	Las actividades que aseguran la calidad del resto de las actividades (inspección, pruebas, reciclajes,...)

Fuente: Porter, M. (1985).

A partir del concepto general de cadena de valor y con el objeto de ser competitiva, cada empresa debería definir su propia cadena de valor, mediante la subdivisión de los nueve grupos de actividades apuntados. El nivel de detalle deseado puede variar de una empresa a otra, en función normalmente de la finalidad perseguida en el análisis de la ventaja competitiva. En este sentido M. Porter aconseja la individualización de aquellas actividades con suficientes características propias desde un punto de vista económico o tecnológico, es decir, las que presenten: un comportamiento económico diferenciado, un poderoso impacto sobre el esfuerzo de diferenciación de la empresa, o un coste considerable creciente.

La interrelación entre las actividades se destaca más si añadimos un nuevo concepto clave del pensamiento de Porter cual es el enlace (linkage) que define como "*relación entre la manera de realizar una actividad y el coste o ejecución de otra*"⁹. A menudo se trata de relaciones que pasan incluso desapercibidas aunque sean una pieza clave dentro de la cadena de valor.

Acabamos de introducir el coste de una actividad o de la ejecución de actividades a través del concepto del enlace. En este sentido, cabe señalar que la importancia estratégica que M. Porter atribuye a los costes es evidente puesto que constituye una de las dos posibles formas de competir en los mercados. Coincido con el autor cuando argumenta que la ventaja competitiva en el mercado se deriva en última instancia de aportar un valor al cliente mejor que el competidor a coste equivalente, o aportar un valor equivalente al cliente pero a un coste menor, es decir, competir diversificando o aportando más valor o abaratando su producción.

⁹ Porter, M. (1985), ob. cit., p. 66.

El coste de una actividad puede determinarse analizando los recursos que utiliza. Así, *"cada actividad de valor emplea bienes o servicios comprados, recursos humanos (mano de obra y administración) y algún tipo de tecnología para realizar su función. Cada actividad de valor también usa y crea información, como los datos del comprador (entrada de pedidos), medidas de ejecución (pruebas) y estadísticas de defectos de producto. Las actividades de valor también pueden crear activos financieros como inventarios y cuentas a cobrar, o pasivos como serían las cuentas a pagar"*¹⁰.

Para resumir, puede indicarse que M. Porter ha proporcionado a esta nueva propuesta contable, el sistema ABC, no sólo buena parte de su terminología más utilizada sino también el enfoque estratégico necesario para reclamar que no se considere un simple sistema de costes. Así, donde el autor habla de los enlaces que relacionan las actividades, inevitablemente unidas entre sí, el ABC habla de *activity drivers* o *cost drivers*, según los autores como veremos más adelante.

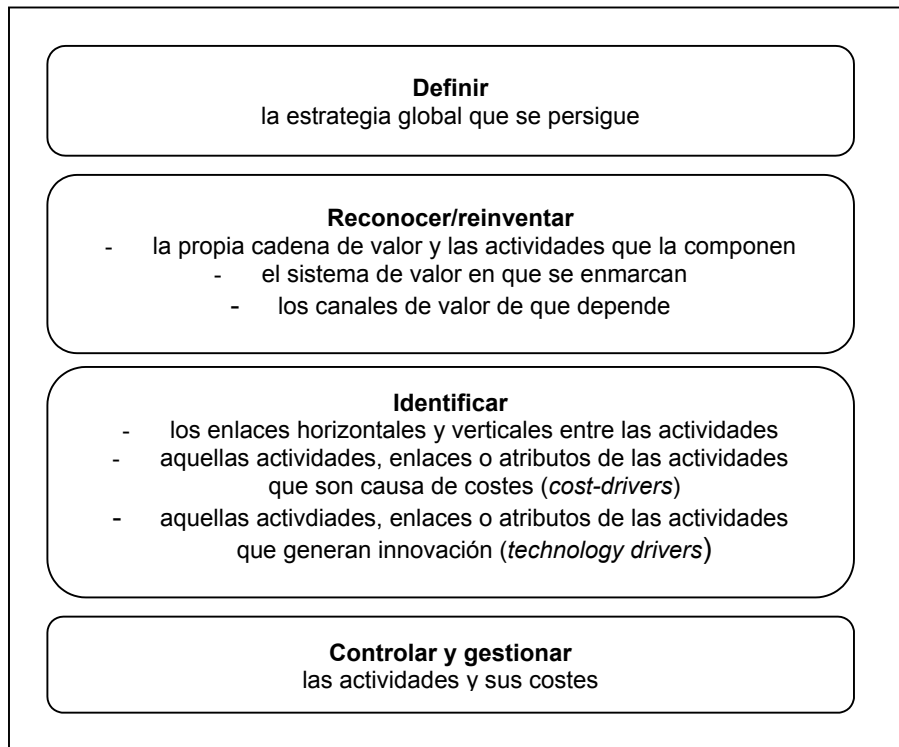
En resumen, M. Porter ha aportado al ABC una orientación y un método de análisis. Según lo expuesto hasta aquí, una ilustración metodológica de la aportación porteriana al ABC podría ser la siguiente recogida en el gráfico 1.

Para finalizar este apartado cabe apuntar que M. Porter admite que sus fuentes de inspiración son dos:

- por un lado, una genérica, hallada en el nuevo estilo de dirección de las empresas japonesas,
- por otro lado, otra más concreta encontrada en la idea de la empresa como conjunto de funciones (I+D, Producción, Márketing, Canales) de la *McKinsey & Company*, aunque la aportación del concepto de "sistema de negocio" no está vinculado expresamente ni a la ventaja competitiva ni al panorama competitivo, por lo que se diferencia de la visión porteriana de la cadena de valor.

¹⁰ Porter, M. (1985), ob. cit., p. 56.

GRÁFICO 1. METODOLOGÍA DE LA APORTACIÓN PORTERIANA AL ABC



Fuente: Rocafort Nicolau, A. (1997, p. 54)¹¹.

1.2. Modelo basado en las transacciones de Miller y Vollmann

Probablemente hayan sido T. Johnson (1988)¹² y J. Shank y V. Govindarajan (1992) y (1993)¹³ quienes más han insistido en vincular el sistema ABC con la teoría de la cadena de valor de M. Porter. No obstante, si la obra de este autor presentaba la base conceptual del nuevo modelo que debería aparecer unos años más tarde, puede también señalarse el trabajo de J. Miller y T. Vollmann (1985)¹⁴ como segunda fuente

¹¹ Rocafort, A. (1997): El modelo de costes por actividades ABC (Activity Based Costing) y su adecuación a las necesidades de información interna en las organizaciones actuales. Trabajo de investigación. Universidad de Barcelona, Barcelona.

¹² Johnson, T. (1988): "Activity-based information: a blue print for World-Class Management Accounting" *Management Accounting*, junio, pp. 23 a 30.

¹³ Shank, J y Govindarajan, V. (1993): *Strategic cost management. The new tool for competitive advantage*, The Free Press, Nueva York y Shank, J y Govindarajan, V. (1992): "Strategic cost management: the value chain perspective", *Journal of Management Accounting Research*, Otoño, Vol. 4, pp. 179 a 197.

¹⁴ Miller, J. y Vollmann, T. (1985): "The hidden factory", *Harvard Business Review*, septiembre-octubre. Las referencias de páginas pertenecen a la reproducción de este artículo en Cooper, R. Y Kaplan, R. (1991), pp. 346 a 354.

inmediata de inspiración del mismo. Su análisis se convirtió, desde su aparición, en un punto de referencia para los autores del sistema ABC. Su importancia reside en que, al tiempo que dan cuenta de la preocupación existente entre los directivos por gestionar los costes indirectos, estos autores proponen un nuevo enfoque para conocer su comportamiento desarrollando un modelo que relacione estos costes con las fuerzas que operan detrás de los mismos.

Criticando a los contables porque tratan de relacionar los costes indirectos con el número de unidades fabricadas de producto, que no son la causa de aquéllos, al igual que hacen con los costes de personal y de consumos de materiales. Son los denominados modelos basados en las unidades, a los que estos autores contraponen un modelo basado en las transacciones, a las que consideran responsables de aspectos tales como las entregas a tiempo, la calidad, la diversificación de productos y las modificaciones del diseño.

Todo ello se mantiene oculto si se tiene en cuenta únicamente el volumen de producción, es lo que denominan *fábrica fantasma*, desconocida e invisible para los directivos. Para descubrir esta fábrica oculta (sus costes indirectos), J. Miller y T. Vollman articulan su propuesta sobre una clasificación de transacciones¹⁵. Según ellos, son "*las transacciones las que causan la mayoría de los costes indirectos y la clave para gestionar los costes indirectos estará en controlar las transacciones que los provocan*"¹⁶. Esta gestión de costes indirectos debe articularse identificando las transacciones necesarias y mejorándolas, disminuyendo los imprevistos y los cuellos de botella en fabricación y recurriendo a la automatización e integración de sistemas. Se trata de tres actuaciones que deben realizarse conjuntamente sin olvidar ninguna de ellas.

Cuando se repase el fondo conceptual del sistema ABC podrá observarse que el modelo basado en las transacciones de J. Miller y T. Vollmann es, sin duda, un primer paso de aquél. No obstante, el término de transacciones acabó siendo sustituido por el de *actividades*, a pesar de que se trata de ideas muy próximas.

¹⁵ La clasificación de transacciones propuesta por estos autores se divide en transacciones: logísticas, de equilibrado, de calidad y de cambios.

¹⁶ Miller, J. y Vollman, T. (1985), ob. cit, p. 348.

También es destacable que estas ideas iniciales del futuro sistema ABC partan de la concepción del sistema de costes totales puesto que surgen de la discusión sobre el tratamiento de los costes indirectos en relación con la determinación del coste de los productos. *“El sistema de costes basado en la actividad (ABC) supone un refinamiento del sistema de costes completo, al considerar que son las actividades y no los productos los que originan la mayor parte de las actividades y al elegir para cada actividad el “portador” de costes más adecuado, supone un refinamiento en relación con los métodos más rudimentarios utilizados por los sistemas de costes convencionales”*¹⁷.

Siguiendo la misma línea, puede decirse que *“la constante vinculación del sistema ABC con el coste completo se debe, por una parte, a su valiosa aportación al análisis de rentabilidad estratégica, para la cual se han de considerar la totalidad de los costes y, por otra, a la recomendación de incluir en el precio de coste del producto la totalidad de los costes de su ciclo de vida, desde la concepción al servicio post-venta”*¹⁸.

No es de extrañar que en 1986 R. Kaplan, tras la lectura del artículo de Miller y Vollmann, propusiera como un "pensamiento en voz alta" en las jornadas anuales organizadas por la NAA (*National Association of Accountants*) la siguiente reflexión (en relación con los costes fijos) lo siguiente:

*“Existe una nueva idea que me gustaría compartir con ustedes. Todavía no ha sido probada en centenares de firmas, quiero decir que ni siquiera se ha probado en más de una o dos empresas. Por eso no estoy seguro de cómo pueda llegar a funcionar, pero pienso que se trata de una idea suficientemente sugerente y voy a aprovechar la ocasión para comunicársela. Ahora empezamos a pensar que muchos costes generales existen no por causa del volumen de producción sino por causa de las transacciones asociadas a la producción”*¹⁹.

¹⁷ Cita textual de Iglesias Sánchez, J.L. (1993): “El sistema de costes ABC, una valoración crítica”, en *Partida Doble*, núm. 35, junio, p. 33 extraída de Martín Peña, F. (1995): *Costes por actividades. Un análisis crítico del modelo ABC (Activity Based Costing)*. Tesis Doctoral. Universidad de Barcelona. p. 348.

¹⁸ Azofra Palenzuela, V. y Prieto Moreno, M.B. (1996): “La teoría positiva de la contabilidad en los sistemas de información contable internos”. ICAC, Madrid. P.109

¹⁹ Kaplan, R.S. (1986): “Strategic cost analysis”, *Cost accounting for the '90: the challenge of technological change*, Conference proceedings, National Association of Accountants, Montvale New Jersey, pp. 133 y ss.

Esta reflexión le condujo al principio fundamental del sistema ABC cual es que los causantes de los costes no son los productos, sino las actividades, principio que retomaremos en el desarrollo del siguiente apartado.

2. Base conceptual del ABC

La Contabilidad de Costes, después de un periodo en el cual la preocupación básica se centraba el cálculo del coste de la producción para satisfacer las necesidades de la información financiera, comienza un nuevo desarrollo y experimenta a mitad de la década de los años 80 un despegue definitivo. Este proceso empieza a manifestarse cuando gran parte de la literatura anglosajona de gestión se plantea la necesidad de adaptar la información como instrumento útil para la toma de decisiones a los nuevos entornos empresariales.

Varios autores critican las prácticas tradicionales de la contabilidad de gestión afirmando que se están quedando obsoletas²⁰ y no son relevantes ante el nuevo entorno cambiante y competitivo de fabricación, aunque de forma paralela se hayan ido produciendo algunas innovaciones en los sistemas de cálculo de costes de dicha contabilidad.

Cabe decir que los métodos tradicionales del cálculo de costes que han venido aplicándose en el ámbito de la Contabilidad Analítica son heredados en su origen de la organización industrial del siglo pasado. El coste del producto fabricado en las empresas tenía una gran proporción de costes directos en relación con la escasa importancia de los costes indirectos en el mismo.

En los sistemas de costes tradicionales el traslado de los costes a los productos se realizaba sobre la base de atributos referidos a una unidad individual (número de horas de mano de obra directa necesarias para fabricar una unidad de producto, coste de materia prima por unidad de producto, por ejemplo). Estas imputaciones varían de forma directa y proporcional al volumen de unidades producidas. Ante la aparición de

²⁰ Entre los numerosos autores que han manifestado sus críticas con respecto a los sistemas de cálculo de costes tradicionales podemos citar a Kaplan (1985); Brimson (1987), Cooper (1987); Cooper y Kaplan (1988), Turney (1989) y Vilar Sanchís (1989).

procesos cada vez más automatizados aumenta el peso o proporción de los costes indirectos que forman parte del coste del producto por lo que se invierte la relación existente entre costes directos e indirectos, pasando éstos últimos a representar un alto porcentaje sobre el total de costes.

Ante estos cambios experimentados en la estructura de costes, con la imputación tradicional de costes, basada en el volumen de producción, se obtienen resultados en los costes unitarios de producto que no reflejan con precisión los recursos que se han consumido para que exista ese producto. *“Si los gastos generales son relativamente grandes y tienen componentes significativos no relacionados con el volumen de producción, el problema será muy grave”*²¹.

Así pues, ante esta nueva estructura del coste del producto, es necesario diseñar un nuevo sistema de cálculo del coste del producto que represente de una forma más precisa de lo que realmente sucede en el seno de las empresas. *“Alguna investigación ha propuesto que la distorsión de la información sobre costes de productos podría reducirse mediante el uso de un sistema de basado en los costes de las actividades (ABC)”*²². A partir de las críticas a los sistemas tradicionales de contabilidad de costes, desde comienzos de los años ochenta hemos asistido a un creciente interés por estos temas que se ha traducido en una sucesión de trabajos que aportan innovaciones a los sistemas contables de gestión a un ritmo muy fuerte. Por todo ello, pasamos a continuación a desarrollar el sistema ABC.

2.1. definición y características generales del sistema de costes basado en las actividades o ABC

Antes de abordar los siguientes apartados, se han analizado algunas aportaciones efectuadas por distintos autores a lo largo del tiempo, sobre el concepto del sistema ABC. Normalmente, la mayoría de los trabajos comienzan directamente con las

²¹ Hicks, D.T. (1996): *Activity-Based Costing for Small and Mid-Sized Business*. Ed. John Wiley & Sons, Inc., New York. Traducido al español en Hicks, D.T. (1997): *El sistema de costes basado en las actividades (ABC)*. Guía para su implantación en pequeñas y medianas empresas. Ed. Marcombo. Barcelona. p. 107.

²² Cooper, R. Y Kaplan, R.S. (1991a): *The design of cost management systems. Text, cases and readings*, Prentice Hall Inc., New Jersey. p. 386.

definiciones de actividad, como centro de análisis de estos sistemas, pero nosotros preferimos exponer en primer lugar el concepto del ABC.

En 1991, Brimson²³ define contabilidad por actividades como *"la acumulación de información del rendimiento operativo y financiero en relación con las actividades significativas de una empresa"*. En esta primera definición observamos que se desarrolla lógicamente alrededor del concepto central de actividad.

En el año 1992 Turney²⁴ define el sistema ABC como: *"una metodología que permite medir los costes, evaluar la ejecución de las actividades, y valorar los distintos objetos de coste, ya que hace posible el reconocimiento de la relación causal entre los factores que inducen los costes y las actividades"*. Esta definición incluye también el término de actividades aunque recoge además la idea de valoración de los objetos de costes, a modo de objetivo del sistema.

Un año más tarde el Institute of Management Accountants (IMA) define el sistema ABC como: *"un concepto de contabilidad de costes basado en que los productos y los servicios que ofrece una organización requieren que la organización realice actividades y en que estas actividades comportan que la organización incurra en unos costes. En el ABC, cualquier coste que no pueda asignarse directamente a un producto o a un servicio se traslada a las actividades que hacen necesario este coste. Los costes acumulados en cada actividad se trasladan entonces a otras actividades, productos o servicios que hacen que aquella actividad sea necesaria"*²⁵. En esta definición ya se recogen las dos ideas clave del sistema, la primera referida a que las actividades consumen recursos y la segunda que considera que son los los productos los que consumen las actividades.

Los autores, Mallo, Mir, y otros (1994) en una primera definición del ABC describen este modelo de la siguiente forma *"el sistema ABC es un nuevo modelo de costes que*

²³ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 247.

²⁴ En Turney, P.B.B. (1992): "What an Activity Based Cost Model Looks Like". *Journal of Cost Management*, winter, pp. 54 a 60., p. 54.

²⁵ IMA (Institute of Management Accountants) (1993): *Practices and Techniques: Implementing Activity-Based Costing*. Statement on Management Accounting. Statement No. 4T, September 30.

pretende, como los anteriores, asignar los costes directos y distribuir los costes indirectos sobre el coste de los productos"²⁶.

Esta definición se apoya claramente en el full costing aunque no sea demasiado representativa del fondo del sistema ABC. En cambio, explícitamente, los mismos autores consideran el ABC, en una segunda definición mucho más completa que la anterior, como un sistema de costes directos. Esta definición, más completa que la anterior es: *"El modelo ABC, para nosotros, es un sistema de costes directos, que puede utilizarse con variables reales o estándar, que calcula y estima los costes de producción y comercialización de productos y servicios, integrando la perspectiva del corto y largo plazo, procurando información relevante sobre la utilización gerencial de los costes para encontrar la mejor adecuación de la empresa a su mercado, analizando la formación de la cadena de valor a través de la especificación y agrupación de actividades, cuyos costes asociados son trasladados al coste de los productos y servicios en función de la relación causal de transformación económica por los coste transmisores adecuados*"²⁷.

R. Cooper y R. Kaplan (1999)²⁸ afirman que el modelo ABC *"es un mapa económico de los costes y la rentabilidad de la organización en base a las actividades"*. Esta definición, aún siendo la más breve de todas las anteriores, resume fielmente el fundamento del sistema.

Sin ánimo de exponer en este apartado todas las definiciones que han sido formuladas sobre el sistema ABC por distintos autores, aunque habiendo estudiado ya un buen número de ellas como para percibir y entender el fondo básico del sistema se desarrollará a continuación la base conceptual del ABC a través del estudio de las características del modelo, de las actividades, etc.

Ahora bien, puede añadirse que el sistema ABC, en todas las concepciones anteriores, que pueda diseñarse e implantarse en una empresa probablemente no coincidirá con el aplicado en otra empresa, aunque pertenezcan al mismo sector o

²⁶ Mallo, C., Mir, F., Requena, J.M. y Serra, V. (1994): *Contabilidad de gestión (contabilidad interna). Cálculo, análisis y control de costes*. ACODI-Ariel Economía, Barcelona. P. 472.

²⁷ Mallo, C. et al (1994), ob. Cit. p. 472.

²⁸ Kaplan R. Y Cooper, R. (1999): *Coste y efecto*. Ed. Gestión 2000, 2ª ed. Barcelona, traducción de la obra de los mismos autores Kaplan, R. Y Cooper, R. (1998): *Cost and effect*, Harvard Business School Press Boston, Massachussets, p. 101.

tengan estructuras de funcionamiento parecidas, ni en cuanto al listado de actividades identificadas y analizadas, ni en cuanto al nivel de detalle o agregación utilizado para su desarrollo.

El modelo ABC significa análisis y cálculo de costes sobre la base de las actividades que tienen lugar en la empresa y, por tanto, de una forma distinta a la utilizada por los sistemas de costes tradicionales. Los sistemas de costes basados en las actividades se centran precisamente en las actividades requeridas para la producción de cada producto, o lote de productos o para la prestación de cada servicio, y se basan en el consumo de recursos o factores de coste que ha realizado cada una de ellas.

Puede decirse que este sistema surge como réplica al full costing y al direct costing puesto que ambos métodos se ocupan del coste del producto y no de sus componentes. En cambio, el ABC se basa en la identificación de los costes de los diferentes componentes, y para ello se encarga de:

- *“Identificar los recursos que son usados en la gestión de cada actividad*
- *Cuantificar el coste de los recursos usados en la gestión de cada actividad*
- *Determinar qué actividades son necesarias para el producto”²⁹.*

Por todo ello lo importante no es el coste del producto en sí, sino el coste de las actividades que conforman el mismo. Para conseguirlo, este sistema se basa en las dos ideas claves siguientes:

1. **los productos consumen las actividades** necesarias para su fabricación, no costes o recursos. Es decir, las actividades son provocadas y consumidas por las diferentes producciones,
2. **las actividades consumen recursos** o factores productivos. Es decir, son las actividades y no los productos los que consumen factores de coste.

Como consecuencia, puede afirmarse también que:

- puede establecerse una relación causa-efecto entre las actividades y los productos.

²⁹ Blanco Ibarra, F. (1998): Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas. Ediciones Deusto, Bilbao. p. 219.

- una gestión de costes deberá actuar sobre las actividades porque son las verdaderas causantes de los costes. En realidad, los sistemas ABC se utilizan para lograr la mejora continuada en su ejecución y conseguir, así, una reducción de los costes y,
- el sistema ABC ayudará a la asignación de los costes de una forma más objetiva y precisa (en función del uso o consumo que los productos han hecho de cada actividad).

Por todo ello, a continuación se lleva a cabo el análisis del concepto de actividades que se estudia en el apartado siguiente.

2.2. Actividades en la empresa

Puesto que las actividades constituyen el centro de análisis y estudio del sistema de costes basado en las actividades, a continuación se describe el concepto y algunas clasificaciones diferentes que han sido propuestas de las mismas.

2.2.1. Concepto de actividad

Inicialmente, el modelo ABC se presentó con una idea poco definida de las actividades empresariales, aunque suficientemente relacionada con el pensamiento estratégico de M. Porter y con los planteamientos de J. Miller y T. Vollmann. Hoy podemos decir que el concepto de actividad ha sido definido por muchos autores.

La definición propuesta por Brimson en 1991, de la que podrían extraerse los dos ejes fundamentales del sistema ABC, es la que considera que *“las actividades son procesos que consumen recursos sustanciales para producir un output. Una actividad describe la forma en que una empresa emplea su tiempo y recursos para conseguir los objetivos corporativos”*³⁰.

Tanto esta definición, como la siguiente, enfatizan la idea del consumo de recursos de las actividades. El IMA definía y clasificaba, en el año 1993, el concepto de actividades de la siguiente forma:

³⁰ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 47.

*"procesos o procedimientos que requieren un trabajo particular necesario para la organización. Una unidad de trabajo que tiene lugar dentro de la organización y consume recursos. Las actividades pueden clasificarse en cinco tipos: actividades de soporte a la empresa y organización, actividades de apoyo a los procesos, actividades de proceso, actividades relativas al cliente o al mercado, y actividades relativas al producto o a la línea de producto"*³¹.

En cambio, Sáez et al (1993) proponen otra definición de actividad desde una óptica más centrada en el sujeto que ejecuta dicha actividad:

*"se considera la actividad como un conjunto de tareas imputables a un grupo de personas o a una persona, a un grupo de máquinas o a una máquina, y relacionadas con un ámbito preciso de la empresa"*³².

Los profesores Castelló y Lizcano definen actividad como *"un conjunto de actuaciones o de tareas que tienen como objetivo la atribución, al menos a corto plazo, de un valor añadido a un objeto (producto o proceso), o al menos permitir añadir este valor, bajo la perspectiva del cliente o usuario del mismo"*³³. El enfoque de esta definición enfatiza el concepto de valor añadido que en las definiciones expuestas anteriormente no estaba presente.

De la definición anterior se desprende que las actividades pueden dividirse o desglosarse en tareas como acciones elementales de las primeras hasta un número determinado. Una tarea es la forma en que se realiza una actividad. En un mismo sector de actividad, empresas diferentes pueden realizar las mismas actividades mediante tareas significativamente diferentes. A su vez, empresas pertenecientes a sectores distintos pueden estar realizando las mismas actividades de una forma parecida.

En el sistema ABC se utiliza un concepto de actividad agregado, o sea, que agrupa a diferentes tareas siempre que se cumplan condiciones como las siguientes:

³¹ IMA (Institute of Management Accountants) (1993): *Practices and Techniques: Implementing Activity-Based Costing*. Statement on Management Accounting. Statement No. 4T, September 30.

³² Sáez Torrecilla, A., Fernández Fernández, A. Y Gutiérrez Díaz, G. (1993): *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*. Vol. 1. Ed. McGraw Hill. Madrid. p. 186.

³³ Castelló, E. Y Lizcano, J.L. (1994): *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1994. p. 93.

- Deben ser homogéneas en cuanto a la obtención directa de un bien o servicio, o ayudar a obtenerlo y en cuanto a su comportamiento de coste.
- Deben estar realizadas por un individuo o por un grupo de individuos.
- Deben ser cuantificables mediante una misma unidad de medida.
- Deben dirigirse a satisfacer un cliente (externo o interno).
- Deben emplear una serie de inputs.

A su vez, una agregación de actividades que están relacionadas por un objetivo común es lo que se denomina función. Según J. Brimson³⁴ una función es "*un grupo de actividades que tienen un objetivo común del negocio*". Así, por ejemplo, la función de ventas y márketing es una unidad organizativa en la que se realizan varias actividades diferentes como vender productos, fijar precios, marcar precios, hacer publicidad, etc. La primera de todas ellas, a su vez, podría realizarse a través de diferentes tareas, como enseñar el producto, facturar la venta, cobrar al cliente, etc.

En cambio un proceso es, según J. Brimson³⁵ una "*combinación de personas, tecnología, materias primas, métodos y entorno que genera un producto o servicio dado*". En procesos secuenciales el final de una actividad suele señalar el inicio de la siguiente. Entre ellas generalmente existe un output o vínculo que requiere la transmisión de información. A menudo los términos de proceso y de actividad se confunden y se utilizan indistintamente.

Como base del sistema se prefiere el concepto de las actividades al de tareas o al de funciones, porque están al nivel de detalle apropiado para soportar el funcionamiento de este sistema de costes. Informar desde el ámbito de función es demasiado global para imputar los costes razonablemente, sin embargo informar desde el nivel de tareas es demasiado insignificante o localizado para el control de los mismos.

Después de lo expuesto en los párrafos anteriores puede decirse que "*queda, pues, claro que lo que constituye una actividad es lo que el analista decida considerar como actividad. El problema se desplaza de la búsqueda de una definición, imposible de*

³⁴ Brimson, J. (1991) ob. cit, p. 251.

³⁵ Brimson, J. (1991) ob. cit, p. 254.

*hallar, a la identificación de las condiciones que permiten llegar a considerar un determinado subconjunto de la organización como una actividad*³⁶.

Las actividades, por lo tanto, son elementos de carácter muy relativo, aspecto que deberá ser tenido en cuenta en toda implantación del sistema ABC. Un conjunto de actividades para una empresa puede resultar ser cruciales y formar parte del proceso principal que concentra numerosos análisis y requerimientos de información, mientras que para otra empresa dicho proceso puede pasar a ser considerado simplemente como una única actividad. Por ejemplo, en una asesoría se realizan multitud de actividades dentro de un área de contabilidad o de fiscalidad. Todas estas actividades suponen un interés por su control puesto que a menudo están relacionadas con el cliente y comportan ingresos para la asesoría. En cambio, en una empresa hotelera, todo el conjunto de actividades del área fiscal o contable que se habían identificado en la asesoría y que pueden realizarse en el establecimiento pueden acabar configurando una sólo actividad, que ni tan solo merezca un estudio detenido.

Delimitado el concepto de actividad y su carácter relativo, se aborda el estudio de las actividades analizando sus elementos principales y algunas de las clasificaciones que de ellas se han propuesto en la literatura contable.

2.2.2. Elementos de las actividades

Siguiendo a Lorino³⁷ cualquiera que sea el instrumento utilizado para definir o identificar las actividades de una organización, cada una de ellas debe incluir ciertas características o elementos permanentes esenciales como los recogidos a continuación:

- a) La salida principal o *output* de la actividad y, llegado el caso, las salidas secundarias, físicas o informativas, precisando la actividad de destino y, si procede, la unidad y la frecuencia de medida.

³⁶ Mévéllec, P. (1993): *Outils de gestion: la pertinence retrouvée*, Editions Comptables Malesherbes-90, París. P. 115.

³⁷ Lorino, P. (1993): *El Control de Gestión Estratégico. La Gestión por Actividades*, Ed. Marcombo, Barcelona, pp. 59 a 61.

Por ejemplo, en un hospital, una actividad como la realización de una radiografía, tendría como salida principal una placa radiológica que reflejase el alcance de la lesión destinada al historial clínico del paciente. Las actividades de destino serían el diagnóstico y posterior tratamiento del traumatismo.

- b) El cliente o usuario de la actividad, es decir, el destinatario de la salida principal. Siguiendo con el ejemplo anterior, el cliente de la actividad sería el traumatólogo que recibe el *output* (radiografía) para diagnosticar y tratar la lesión.
- c) Una lista de entradas o *inputs* de la actividad, tanto si se trata de entradas físicas como de entradas informativas. Por ejemplo, el aparato de rayos X, los materiales, tales como la placa, los líquidos reveladores o los fijadores, el personal que ejecuta la actividad, etc.
- d) El *activador* de la actividad, es decir, la transacción, el evento o el fenómeno que da lugar a la realización de la actividad. En nuestro caso, este activador sería el volante o petición del traumatólogo al servicio de radiología.
- e) Si es necesario, elementos descriptivos de los modos operativos internos de la actividad. Por ejemplos, el tiempo medio de ejecución, número de radiografías que deben ser repetitivas, etc.

El conjunto de todos estos elementos identificados para cada actividad le confiere unas características diferenciadoras con respecto de las demás, y permite disponer de un mayor conocimiento sobre la forma de ejecutarla, su duración, los factores que motivan la realización de tal actividad, etc. Esta información es crucial para facilitar la determinación de los costes en el ABC así como para la gestión y racionalización de las actividades desde la óptica de la Gestión de Costes basada en las Actividades o ABM.

2.2.3. Clasificación de las actividades

Son muchas las clasificaciones que podrían presentarse de las actividades puesto que pueden dividirse teniendo en consideración diferentes cuestiones o aspectos³⁸. Debe el lector remitirse al apartado 2.1 de este capítulo en el que se exponen dos clasificaciones de actividades de M. Porter, que no corresponde repetir en este apartado. De todas formas, dado el objeto de esta tesis, sólo se desarrollarán aquellas que en propia opinión, pueden considerarse más relevantes.

2.2.3.1. Clasificación en función de la actuación con respecto al producto

Esta primera clasificación³⁹ fue propuesta por Cooper y Kaplan (1991)⁴⁰ y puede afirmarse que es la que ha cosechado mayor éxito. Se trata, según ellos, de una "jerarquización" de las actividades que permite entender el comportamiento de los costes en los que incurre la empresa. En ella se distinguen cuatro niveles que se pueden encontrar fácilmente en la práctica. Esta clasificación tiene en cuenta la actuación de las actividades con respecto al producto:

a) actividades primarias: son las contribuyen directamente a la consecución del output a comercializar por la empresa y sus costes se repercuten sobre el coste de los productos mediante los denominados generadores de costes o cost drivers. A su vez, también pueden clasificarse en:

- **actividades a nivel unitario**: se ejecutan cada vez que se produce una unidad de producto y consumen una cantidad de recursos bastante similar en todas ellas. Realizan consumos de recursos directamente relacionados con el número de unidades producidas. (Por ejemplo, envasar producto, cortar piezas, montar producto, arreglar habitación, etc).

³⁸ Para un estudio más detallado de estas y otras clasificaciones de actividades se recomienda consultar Castelló, E. y Lizcano, J. (1994), ob. cit., pp. 96 a 105.

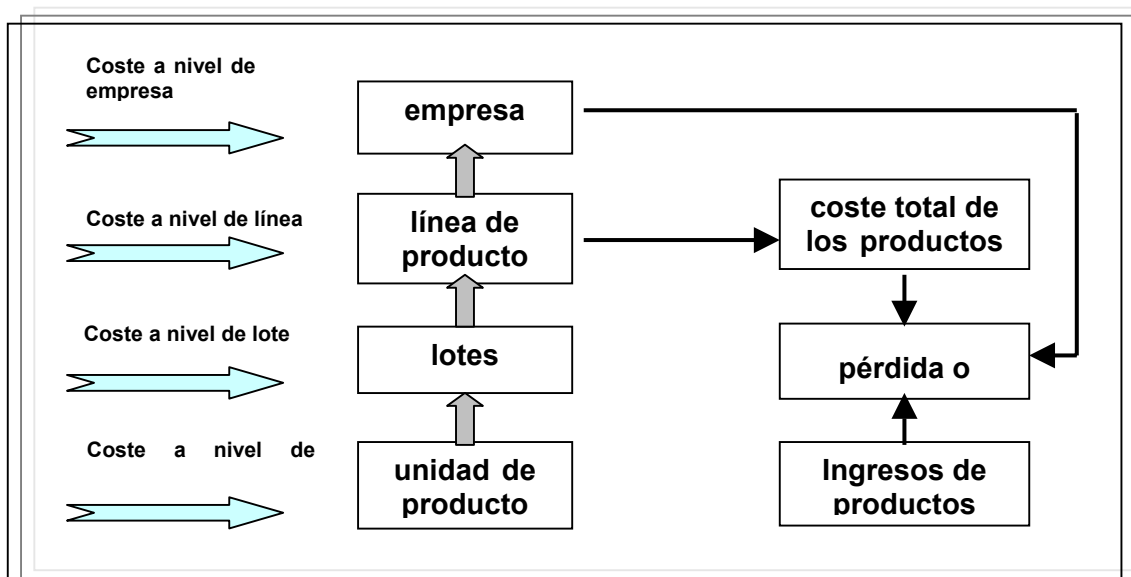
³⁹ Una explicación más extensa de esta clasificación jerárquica de las actividades puede encontrarse también en el trabajo de Cooper, R. y Kaplan, R. (1991a): *The design of management cost systems. Text and cases*, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, pp. 267 a 280.

⁴⁰ Cooper, R. Y Kaplan, R. (1991b): "Profit priorities from Activity Based Costing", *Harvard Business Review*, mayo-junio, pp. 130 y 131.

- **actividades a nivel de lote:** se realizan cada vez que se fabrica un lote o conjunto de unidades de un producto determinado. Los recursos que consumen varían en función del número de lotes procesados, aunque deben ser independientes del número de productos que componen cada lote. (Por ejemplo, empaquetar lotes de productos, poner a punto la maquinaria, inspeccionar lotes, mover y tratar materiales o productos, etc.).
- **actividades a nivel de línea de producción o de sostenimiento de productos:** se ejecutan para posibilitar el correcto funcionamiento y mantenimiento de cada línea del proceso productivo. Los costes que consumen son independientes tanto de las unidades producidas como de los lotes procesados pero están más relacionados con modificaciones en los productos o en los procesos o con cambios de ingeniería para un nuevo diseño. (Por ejemplo, relaciones con clientes, administración de suministros y piezas y especificaciones del producto).

Estas actividades, clasificadas según el nivel de actuación con respecto al producto, pueden esquematizarse en cuanto a la relación de su coste con el mismo en el siguiente gráfico:

GRÁFICO 2. CLASIFICACIÓN DE ACTIVIDADES PRIMARIAS



Fuente: Sáez Torrecilla et al, (1993, p. 196)

- b) actividades secundarias: son las que sirven de apoyo a las actividades primarias y sus costes son tratados como costes del período:

- **actividades a nivel de factoría o de sostenimiento de planta o de empresa:** son las que se realizan para mantener la capacidad general de producción de una planta de fabricación. Puede decirse que actúan de soporte o sustento general de la organización. Son comunes a todos los productos, o sea, a todo el proceso productivo sin estar implicadas directamente en él. Normalmente sus costes no se reparten porque suelen ser de un nivel alejado de los productos individuales. (Por ejemplo, gestionar o dirigir la empresa, iluminar y calentar la empresa, vigilar la empresa, etc.).

2.2.3.2. Clasificación según el ámbito de acción

Esta segunda clasificación de actividades fue propuesta por J. Miller y T. Vollmann⁴¹ en 1985 y distingue las actividades según sean de:

- **logística:** Estas transacciones organizan y ejecutan el movimiento físico de materiales y productos. A su cargo se hallan muchos de los trabajadores indirectos que están en fábrica, así como los trabajadores que receptionan, expiden y fletan, procesan albaranes, contabilizan facturas.
- **equilibrado de recursos:** Garantizan el equilibrio del suministro de materiales, la disponibilidad de trabajo humano y la capacidad física de la planta con respecto a la demanda. A este tipo pertenecen los encargados de compras, planificación de materiales, recursos humanos, previsiones, calendarios.
- **control de calidad de la producción y de los procesos:** Son más amplias que el concepto clásico de control de calidad. Incluye las certificaciones y comunicación de especificaciones, y la obtención y el registro de datos relevantes.
- **cambios o modificaciones** de actualización en el sistema de información de productos: Adaptan los sistemas de información a los cambios de diseño, de calendario, de rutas, a nuevos estándares, especificaciones y listas de materiales. En estas transacciones se emplean muchos de los ingenieros industriales y de calidad, y están presentes en el proceso de datos. Tras el primer diseño se confecciona una lista de materiales que ha de ser modificada cada vez que este diseño sufre algún cambio.

⁴¹ Miller, J. y Vollmann, T. (1985) ob. cit., p. 348. Esta clasificación fue simplemente nombrada en el apartado 2.2. de este capítulo.

2.2.3.3. Clasificación en función valor añadido

La tercera clasificación atiende a la capacidad de la actividad para añadir valor al producto. Esta clasificación, junto con la primera, son las que se ajustan más con la filosofía del ABC, puesto que persigue la eliminación de todo lo que no añade valor o es superfluo y además porque enlaza de nuevo el sistema ABC con el pensamiento estratégico de M. Porter. Debe aclararse aquí el sentido que se otorga al término valor añadido. Hace referencia, por un lado, a la perspectiva del cliente en cuanto que su realización comporta un aumento del interés del cliente hacia el producto o servicio de la empresa o, por otro lado, a la necesidad de ejecución de esas actividades para la obtención del producto⁴²:

- **actividades que añaden valor:** son las necesarias de una forma estricta para obtener el producto o aquéllas que hacen aumentar el interés del cliente por el mismo. (Por ejemplo, expedir una orden de compra, servir un pedido al cliente, cortar la materia prima, pintar bien un producto, etc.),
- **actividades que no añaden valor:** son aquéllas que no influyen sobre el cliente en su apreciación por el producto o aquéllas cuya eliminación no comporta problema alguno para la obtención del producto. (Por ejemplo, el control de calidad, rehacer un producto defectuoso, el movimiento de los materiales por las plantas, el almacenaje de los productos acabados, etc.).

Esta clasificación es de vital importancia para la correcta gestión de los costes en el método ABC sobretodo porque, por un lado, mediante el análisis de las actividades que añaden valor puede conseguirse el consumo estricto de recursos realmente necesarios y, por otro, a través del estudio de las actividades que no añaden valor pueden reducirse más los costes.

⁴² Siguiendo a Sáez Torrecilla, A. et al. (1993) ob. cit., pp. 191 y 192.

2.2.3.4. Clasificación según la frecuencia de ejecución

Otra clasificación de actividades es la que se basa en la frecuencia de su ejecución⁴³:

- **actividades repetitivas:** se efectúan sistemática y continuadamente en la empresa. Presentan características comunes como la estandarización en el consumo de recursos. Normalmente coinciden con las actividades clasificadas a nivel unitario, de lote o de empresa. (Por ejemplo, preparar las materias primas, empaquetar lotes de producto, realizar pedidos, vigilar la empresa, etc.).
- **actividades no repetitivas:** se realizan esporádica u ocasionalmente. Su consideración debe hacerse teniendo en cuenta el corto plazo, pues a largo plazo pueden llegar a ser repetitivas. (Por ejemplo, diseñar un nuevo producto, cambiar la ingeniería, lanzar una campaña publicitaria, etc.).

2.2.3.5. Clasificación en actividades condicionadas y no condicionadas

En mi opinión es importante realizar una nueva clasificación de actividades dentro de la consideración de actividad repetitiva:

- **actividades no condicionadas:** son aquellas actividades que se realizan de forma continuada o regular durante un cierto periodo de tiempo por el mero hecho de ser necesarias para satisfacer y prestar un servicio principal de la empresa. Ésta debe planificar la realización de estas actividades así como tener los recursos preparados para la ejecución de este tipo de actividades. Pueden ser actividades de este tipo aquéllas que son poco frecuentes como el cierre mensual de la gestión, la realización de presupuestos, la planificación de menús o la fijación de precios, pero son actividades que la empresa tiene que hacerlas en el momento correspondiente y no dependen de la petición de un cliente.
- **actividades condicionadas, irregulares o inconstantes:** se realizan únicamente cuando el cliente las solicita o cuando una acción del cliente las

⁴³ Seguimos a Sáez Torrecilla, A. et al (1993), ob. cit., pp. 190 y 191.

provoca. La empresa debe estar igualmente preparada y, por lo tanto, debe tener disponibles todos los recursos necesarios para llevarla a cabo aunque pueda hacerse de forma puntual en un día concreto y para un único cliente determinado o pueda no tener que realizarse nunca. Por ejemplo, la queja de un cliente en el restaurante o en la recepción de un hotel pone en marcha una serie de tareas que el personal debe llevar a cabo únicamente porque se ha producido aquel evento. Si un cliente llama pidiendo un servicio de desayuno en la habitación moviliza una serie de personas para atender esta petición, y la empresa debe disponer de los recursos suficientes para poder hacer frente a dichas actividades en cualquier momento.

El tiempo que transcurre entre dos actividades del último tipo comporta un coste al menos para algunos de los factores productivos implicados en su ejecución que pueden encontrarse inactivos durante el mismo. Dicho coste debe ser tenido en cuenta para un posible análisis o comparación sobre la conveniencia o no de una posible subcontratación del servicio, para la flexibilización en el uso de los recursos, o simplemente como subactividad que debe tratar de eliminarse. Este tipo de actividades está muy vinculada al sector servicios, puesto que en muchas ocasiones, el personal está pendiente en todo momento de cualquier solicitud del cliente.

Una empresa puede funcionar únicamente con actividades del primer tipo. Normalmente las empresas de producción ponen en marcha sus procesos productivos que están formados por actividades encadenadas y procesos más o menos estandarizados. En cambio, las empresas de servicios podrán identificar más actividades del segundo tipo, aunque puedan tener también estandarizados algunos de sus procesos. En el establecimiento hotelero, por ejemplo, normalmente se encuentran estandarizados la elaboración de buffets, la limpieza de habitaciones, etc.

2.3. Los generadores de coste o cost drivers

El sistema ABC pretende eliminar la subjetividad de los procesos de asignación de las cargas indirectas. Mediante la relación existente entre las actividades y los productos puede eliminarse en gran medida tal subjetividad pero para ello resulta necesario definir unidades de control y medida apropiadas para establecer esa relación entre actividades y productos.

Esas unidades de control y medida a que nos referimos reciben diferentes denominaciones como **cost-drivers**, **generadores de costes** o **conductores de costes**, entre otros, y hacen referencia a los factores que, en cada actividad, causan, generan o inducen el coste. Están vinculados directamente con cada actividad. Establecen relaciones causales muy exactas entre productos y el consumo de actividades.

El concepto de los *cost drivers* no ha sido bien delimitado entre los diferentes autores. Como ya apuntábamos este término *“ha recibido diversas denominaciones en la todavía escasa bibliografía en español: vectores de costes, inductores de costes, generadores de costes, unidades de obra”*⁴⁴.

J. Brimson⁴⁵ define el *cost driver* como *“un factor que crea o influye en el coste de una actividad, de tal modo que permite identificar la causa de dicho coste”, “factor cuya ocurrencia da lugar a un coste”*.

El término "inductor de costes" como llaman a los cost-drivers muchos autores "se está empleando desde hace bastante tiempo, y lo ha sido en muchos casos de forma errónea en el sistema basado en las actividades; en todo caso, no ha habido unanimidad en cuanto a la definición de este concepto. Uno de los pioneros en el empleo de este término fue R. Cooper cuando planteó el sistema ABC (Activity Based Costing) con fines de cálculo de coste del producto; concretamente, emplea el concepto inductor de costes en una primera etapa del proceso, como una forma de asignar los costes a las actividades, y dentro de la segunda etapa el inductor de costes es empleado para asignar el coste de las actividades a los productos"⁴⁶.

Pueden definirse los generadores o inductores de costes como *“aquellos factores o hechos que influyen en el volumen de ejecución de las actividades, siendo, por tanto, la causa del consumo de los recursos utilizados al realizar éstas”*⁴⁷. Desde el punto de

⁴⁴ Rocafort Nicolau, A. (1997): El modelo de costes por actividades ABC (Activity Based Costing) y su adecuación a las necesidades de información interna en las organizaciones actuales. Trabajo de investigación. Universidad de Barcelona, Barcelona, p. 83.

⁴⁵ Brimson, J. (1991), ob. cit., p. 251.

⁴⁶ Castelló, E. y Lizcano, J. (1994), ob. cit., p. 229.

⁴⁷ Castelló, E. y Lizcano, J. (1994), ob. cit., p. 228.

vista de la asignación de cargas o costes, los cost-drivers intentan establecer relaciones causales precisas entre productos y consumo de actividades.

El concepto de *cost driver* permite hablar de causalidad de los costes, dado que facilita el enlace entre los recursos y las actividades, a partir de la relación de causa-efecto que mantienen. El *cost driver* debe ser, pues, una unidad de medida que, por un lado, represente adecuadamente la causa del coste de la actividad y, por otro, permita una razonable asignación de dicho coste a los productos. Representa, una ampliación y a la vez una innovación frente al concepto tradicional de unidad de obra.

En su trabajo del año 1999, R. Cooper y R. Kaplan⁴⁸ siguen denominando inductores de coste tanto a aquellas unidades de reparto que relacionan los recursos con las actividades que los consumen como a las unidades que permiten la asignación de los costes de las actividades entre los productos, servicios, en definitiva, objetos de coste. En nuestra opinión, hubiera sido más acertado denominar de forma distinta a estos dos tipos de unidades. Se utilizan en etapas diferentes dentro del ABC y corresponden a conceptos que relacionan distintos elementos, por lo que se evitarían muchas confusiones.

En los capítulos cuarto y quinto dedicados en esta tesis doctoral al estudio la implantación del sistema ABC en un caso concreto de un establecimiento hotelero, generalmente se utiliza la denominación generador de coste para referirnos a estas unidades que relacionan tanto a los recursos o elementos de coste con las actividades como a éstas con respecto a los productos o servicios que se prestan en el hotel.

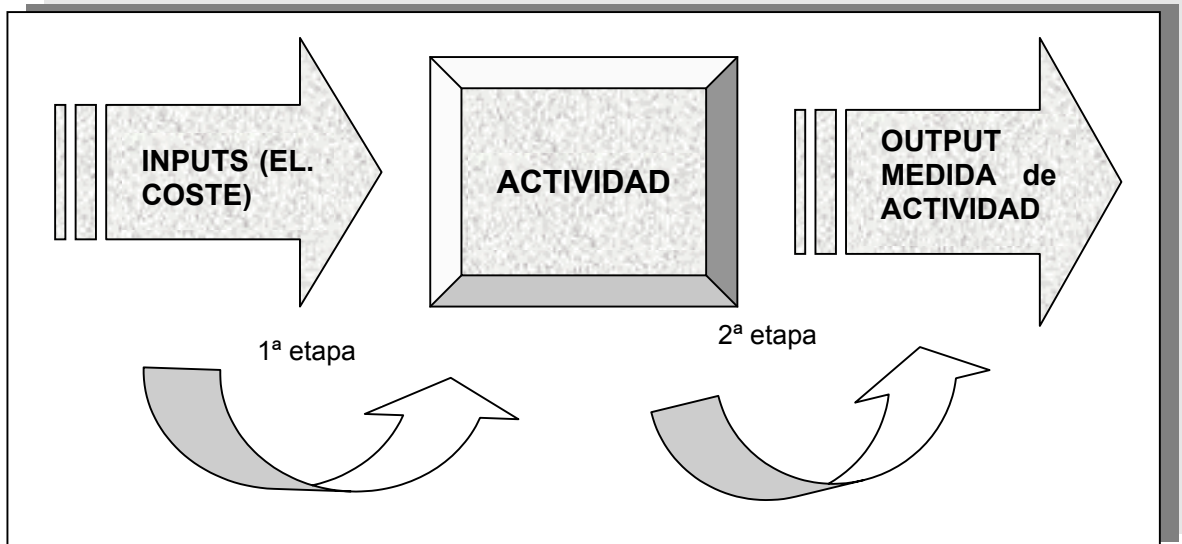
2.4. Implantación del sistema ABC

Principalmente el proceso de determinación de costes en el modelo ABC está compuesto por dos fases principales: asignación o traspaso de los costes a las actividades y asignación o traspaso del coste de las actividades a los productos además de la asignación a tales productos de los costes directos respecto a ellos correspondientes. En el gráfico siguiente se recoge sintéticamente este proceso donde aparece como centro el concepto de actividad a la cual se le asignan en una primera

⁴⁸ Kaplan, R. y Cooper, R. (1999), ob. cit, pp. 108 y 118.

etapa los inputs o elementos de coste que consume. Tras calcular el coste de la actividad, éste se traspa a los objetos de coste en una segunda etapa.

GRÁFICO 3. PROCESO SINTÉTICO DEL ABC



Fuente: elaboración propia

Estas dos etapas se traducen, a su vez, en una serie de pasos mínimos que deben seguirse en toda implantación del sistema de costes basados en las actividades son los siguientes:

- Determinación, clasificación, diseño de un mapa y documentación de las actividades
- Identificación de una medida para cada actividad
- Identificación de un cost-driver para cada actividad
- Cálculo del coste de cada actividad
- Cálculo del coste de un producto o cualquier otro objeto.

Sin pretender extender en este apartado el detalle de cada uno de los pasos que deben seguirse en una implantación del sistema de costes basado en las actividades, se ha preferido hacerlo en el capítulo siguiente debido a que en él se hará referencia más concretamente a las empresas de servicios y es en este sector en el que se enmarcan los establecimientos hoteleros, que suponen el objetivo último de este trabajo.

Cada uno de estos pasos generales del diseño del sistema requiere la realización de una serie de operaciones, como entrevistas, análisis, formularios, controles,

cuestionarios, visitas, etc. que deben llevarse a cabo para obtener toda la información necesaria en cada etapa. En este apartado no se profundiza en cada una de ellas puesto que en los capítulos de propuesta de aplicación del modelo al sector hotelero ya las estudiaremos en su aplicación práctica.

No obstante, para completar este apartado se deben añadir algunos de los objetivos⁴⁹ para los cuales se determina el coste de las actividades en el ABC. Según J. Brimson⁵⁰, un sistema de contabilidad por actividades está basado en el cálculo del coste de las actividades significativas para la empresa con el fin de:

- Proporcionar una línea de base para describir el proceso de producción,
- Proporcionar una visión de las actividades que no añaden valor,
- Comprender las relaciones de causa-efecto subyacentes entre los factores de producción y el proceso de producción,
- Identificar, evaluar e implementar nuevas actividades,
- Capturar el coste presupuestado y el real,
- Medir la eficiencia y la eficacia de la actividad.

2.5. Ventajas e inconvenientes del modelo

Ante las numerosas críticas que diversos autores habían ido vertiendo sobre los sistemas de costes tradicionales, el oportuno surgimiento del sistema de costes ABC abrió un nuevo camino para la determinación más fiable de los costes de las actividades que se realizan en la empresa y de los productos o servicios que ésta fabrica o presta.

El énfasis centrado en el concepto de actividades como eje central del sistema, el cambio de enfoque en cuanto a que son éstas las que consumen los recursos de la empresa, mientras que los productos se forman por el consumo de las actividades que necesitan, constituyen algunos de los planteamientos más novedosos que se introducen bajo la filosofía del ABC.

⁴⁹ Para un análisis más detallado de los objetivos o usos de la contabilidad por actividades orientados a la toma de decisiones se recomienda consultar Brimson, J.M. (1991), ob. cit., pp. 189 y 190.

⁵⁰ Brimson, J.M. (1991), ob.cit., p. 89.

Como innovaciones del sistema ABC, M. Lebas (1992)⁵¹ señala al menos las dos siguientes:

1. *"En primer lugar, es una innovación en cuanto a su sutileza y flexibilidad para el análisis de costes. La noción de sutileza se define no por el nivel de detalle sino por la representación del funcionamiento de la empresa y por lo adecuado de esta representación para la toma de decisiones.*
2. *La segunda innovación se centra en que, con el método ABC, el sistema de información se preocupa más por los procesos generadores de coste que por repartir estos últimos a los productos para conocer su coste".*

Estas innovaciones conducen a exponer a continuación las ventajas de estos sistemas. Siguiendo a Innes y Mitchell (1990) y a Brimson (1991)⁵² puede considerarse que el ABC presenta un conjunto de ventajas de las cuales destacamos las siguientes:

- Puede implementarse a cualquier tipo de organizaciones,
- Aporta una mayor visibilidad del coste,
- Comporta un mayor conocimiento y claridad de los procesos,
- Comporta una preocupación por la relación de causalidad entre factores-actividad-producto,
- Permite un mayor análisis de las actividades de la empresa posibilitando la eliminación de aquéllas que no generan valor añadido,
- Permite el estudio de actividades potenciales y su incidencia en caso de realizarlas,
- Ofrece mayores posibilidades de análisis de la incidencia del coste en un nuevo producto,
- Es compatible con el tratamiento histórico y estándar de los costes,
- Suministra una información más adecuada para la toma de decisiones,
- Se adapta perfectamente a nuevas técnicas como el JIT, CAD,...

Aprovechando las ventajas que ofrece una implantación del sistema ABC la empresa debe fijarse los objetivos que pretende conseguir con dicha aplicación. Según el CMS (Cost Management System), los objetivos específicos del sistema ABC serían⁵³:

⁵¹ Citado en Azofra, V. y Prieto, M. B. (1996): La teoría positiva de la contabilidad en los sistemas de información contable internos ICAC, Madrid. P. 96.

⁵² Innes, J. y Mitchell, F. (1990): "Activity Based Costing Research", *Management Accounting (UK)*, May 1990, pp. 28 y 29 y a Brimson, J.A. (1991), ob. cit. p. 66, en español (1995), ob. cit. p. 40.

- Mejorar la rastreabilidad de los costes
- Ayudar a las empresas a optimizar la ejecución del ciclo de vida
- Contribuir a la mejora de las herramientas para la toma de decisiones
- Mejorar el proceso de gestión de las inversiones
- Integrar los criterios de medida del rendimiento con el resultado financiero
- Adaptarse a los distintos niveles de automatización y a diversos enfoques productivos.

De todas formas y a pesar de las numerosas ventajas que presenta el ABC también deben considerarse una serie de deficiencias o imperfecciones en la aplicación o implantación del mismo, sobretodo cuando la empresa ya tenía implantado algún otro sistema de costes, como son:

- Los costes derivados de su implantación,
- Por lo general, falta de personal cualificado para su implantación en las empresas,
- Las consultas a profesionales especializados son muy costosas,
- Las inversiones ya realizadas en sistemas de costes anteriores comportan una cierta resistencia al cambio de sistema,
- Las empresas no siempre disponen de equipos suficientes para la captación y el proceso de datos, por regla general,
- El proceso de identificación de las actividades y la selección de sus cost-drivers es laborioso y costoso,
- El personal es reacio a cualquier cambio organizativo, o relacionado con nuevos sistemas de información, etc.

A pesar de los inconvenientes apuntados, el ABC es el sistema de costes que más interés ha despertado recientemente en la investigación de la Contabilidad de Costes y de Gestión. Asimismo ha sido implantado por conocidas empresas que han conseguido importantes reducciones en los costes como la Hewlett Packard, Siemens, General Motors, IBM, etc. que confirman la utilidad de este sistema de costes. Una vez realizado el estudio de la base conceptual del sistema ABC de una forma sintética, se desarrolla en el siguiente apartado la evolución del mismo.

⁵³ Berliner, C. y Brimson, J. (coord.) (1988): *Cost Management for today's advanced manufacturing. The CAM-I conceptual design*. Harvard Business School Press, Boston Massachusetts, pp. 1 a 18.

3. Evolución del modelo ABC

El objetivo de este apartado es analizar la evolución que han experimentado los sistemas ABC a lo largo de estos años, no tanto en lo que se refiere a revisión de los trabajos que sobre esta materia se han ido publicando sino más bien desde el punto de vista de cómo ha ido configurándose el propio sistema. Se pretende estudiar su evolución conceptual a través del análisis de los cambios que ha ido sufriendo, los cuales se traducen generalmente en objetivos cada vez más amplios perseguidos por el sistema.

Por este motivo, se ha desarrollado este apartado a través de dos propuestas distintas. La primera ha sido realizada por Mecimore y Bell en 1995 y ampliada por Rocafort en 1997 y se articula a través del concepto de generaciones de los sistemas ABC. La segunda propuesta está formalizada por los profesores R. Kaplan y R. Cooper en 1999, basándose en la idea de Kaplan de 1990 y se desarrolla mediante un modelo de cuatro fases de estos sistemas.

3.1. Propuesta de sistemas ABC de cuatro generaciones de Mecimore y bell (1995)⁵⁴ y Rocafort (1997)⁵⁵

Para analizar la evolución de estos sistemas Mecimore en el mes de enero de 1995 ya publica una propuesta para la clasificación de la evolución de los sistemas ABC en distintas generaciones, aunque dos años más tarde, Rocafort A. aporta, con mucho acierto, una visión ampliada de cada una de ellas. El nuevo enfoque de esta clasificación lo aplica sobre diferentes casos reales de implantación del sistema de costes basado en las actividades de empresas españolas que analiza en su trabajo de investigación. Siguiendo el enfoque de las clasificaciones realizadas por Rocafort (1997) y por Mecimore y Bell (1995) desarrollaremos los siguientes apartados.

⁵⁴ Mecimore, C.D. y Bell, A.T. (1995): "Are we ready for fourth-generation ABC?", *Management accounting*, January, pp. 22 a 26.

⁵⁵ Rocafort, A. (1997), ob. cit.

3.1.1. Sistema ABC de primera generación

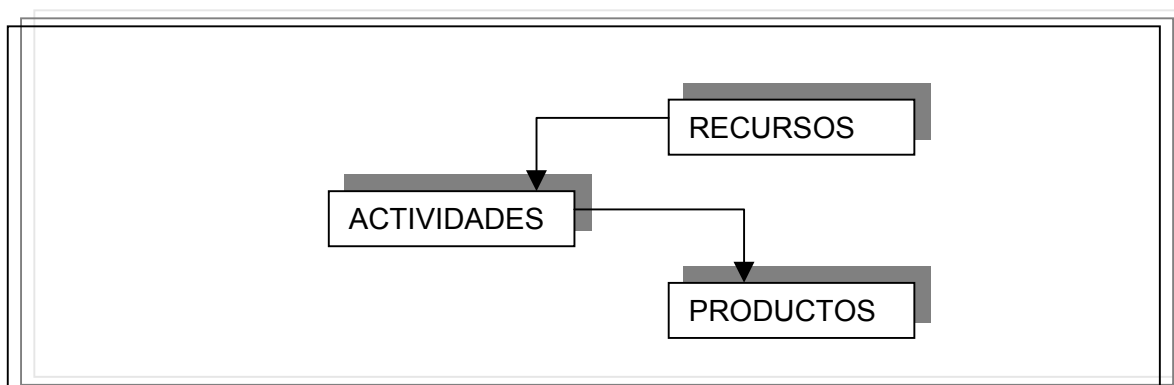
El sistema de costes basado en las actividades en su concepción inicial es lo que se puede denominarse ABC de 1ª generación, como si se tratara de la evolución de las aplicaciones informáticas.

El sistema ABC, en este estado, persigue básicamente un objetivo centrado en calcular costes:

- identificar los costes incurridos en el periodo,
- calcular los costes de las actividades que se realizan en el seno de la empresa,
- determinar los costes de los productos o de los servicios que fabrica o presta la empresa, respectivamente.

C. Mecimore y A. Bell representan gráficamente la primera generación del sistema de la siguiente forma:

GRÁFICO 4. PRIMERA GENERACIÓN DE ABC



Fuente: Mecimore y Bell (1995, p. 23)

Por lo tanto, el objetivo principal perseguido por el sistema ABC de primera generación es el cálculo de costes, es decir, conseguir dar respuestas a cuestiones como ¿cuánto ha costado llevar a cabo una actividad?, ¿cuánto ha costado fabricar el producto A? ¿Y qué coste ha supuesto el servicio X prestado a un determinado cliente?.

Para la determinación de todos estos costes la figura del generador de coste o *cost driver* adquiere una importancia especial. Bajo esta primera generación del sistema ABC, una verdadera gestión de costes debe centrarse precisamente en el análisis de estos generadores de coste o cost drivers como vía para controlar los

costes de la empresa. Las empresas reconocen que no todos los generadores de coste están asociados con el volumen de producción y que algunas veces los generadores de costes que pueden relacionarse con transacciones (que incluyen la complejidad del producto, así como puestas en marcha, órdenes de trabajo, etc.) tienen un coste mayor que los asociados con el volumen.

Por este motivo, una importante contribución de esta generación del ABC es la concepción de que los generadores de costes pueden comportarse de más de una forma distinta dentro de una organización. Pueden separarse en dos categorías, generadores de costes de volumen y de transacción (ya no sólo en función del volumen), separación que influye significativamente en los costes calculados de los productos y causa en muchas compañías un cambio en el mix del producto. Con el análisis ABC llega a mostrarse que productos de bajo volumen (o cantidad de producción) que tengan costes de transacción importantes pueden ser poco rentables.

En esta primera generación, los sistemas ABC se centraban en *"el cálculo de costes del producto, la eliminación de los cost drivers que no generaban valor añadido mediante la mejora continua, y la eliminación de actividades que no generaban valor añadido. Las actividades no se enlazaban sino que se consideraban independientes unas de las otras"*⁵⁶.

Este sistema trataba de dar respuesta, en su primera etapa, a las necesidades de información demandadas por las empresas que no se veían cubiertas, según multitud de opiniones, por los sistemas convencionales de cálculo de costes. En esta línea se repitió hasta la saciedad que era tan necesario conocer el coste de los productos como gestionar el coste en general de la empresa.

Se ha asociado a R. Kaplan y R. Cooper con el desarrollo de la primera generación del sistema ABC, puesto que realizaron diversas aportaciones y supieron dar una acertada publicidad al sistema aunque, como ya se ha apuntado y se seguirá haciendo más adelante, otros autores también han participado en el mismo.

⁵⁶ Mecimore, C. D. y Bell, A. T. (1995), ob. cit., p. 24.

3.1.2. Sistema ABC de segunda generación

“Casi coincidiendo con el final de la década de los ochenta se registra un cambio de actitud estratégica en las empresas occidentales. (...) Este cambio es un resultado lógico del mayor y mejor conocimiento del estilo directivo y de las técnicas de fabricación y comercialización de las empresas japonesas, que siguen siendo las grandes competidoras para las empresas estadounidenses y occidentales en general.”⁵⁷

Muchas empresas comienzan a darse cuenta sobre el hecho de que concentrarse únicamente en el coste del producto no aporta la información necesaria para valorar y planificar la rentabilidad a largo plazo de una compañía. Esta nueva mentalidad se detecta en una reorientación en el centro de los análisis que se venían realizando dentro de la empresa. Ya no es tan importante cada tarea o cada actividad en sí, puesto que forman parte de una lógica de funcionamiento mayor, de un proceso. Es como si la empresa se observara como una actividad global en su conjunto. Así surge el movimiento doctrinal y práctico denominado *reingeniería de procesos de negocio* o BPR⁵⁸. Toda la empresa se sitúa ahora en el punto de mira de un estudio de mejora continua, de innovación progresiva y regular.

Es significativo el paso del término actividades al de procesos. *“Una empresa necesita información de costes tanto sobre procesos como sobre productos”⁵⁹*. Se realizan mejoras continuas sobre los procesos de la empresa que consiguen impactar en los costes de los productos. Se distingue, por tanto, cómo los sistemas ABC de segunda generación reorientan su enfoque centrándose más en los procesos que en los productos o en las actividades.

⁵⁷ Rocafort, A. (1997), ob. cit., pp. 120 y 121.

⁵⁸ En este sentido, diferentes autores han publicado trabajos en los que se relaciona el sistema ABC con el BPR examinando, por lo general, las contribuciones que el ABC puede aportar a la reingeniería. Destacamos los trabajos de Sharman, P.A. (1992): “Frame Breaking”, *Management Accounting*, vol. 74, september, pp. 52 a 55; Cokins, G. (1994): “Finding the Crossroad to Change”, *Bobbin*, August, pp. 66 a 74; Moravec, R. D. Y Yoemans, M.S. (1992): “Using ABC to Support Business Re-Engineering in the Department of Defense”, *Journal of Cost Management*, vol. 6, nº2, summer, pp. 32 a 41 y Correa, P. Y Berninzon, G. (1995): “Activity-based Management in a Reengineering Environment”. Comunicación presentada al *IV Congreso Internacional de Custos celebrado del 16 al 20 de octubre*. Editorial Regina Voloch Santin. Campinas, Brasil. Recogida en el Vol I, pp. 407 a 419.

⁵⁹ Mecimore, C. D. y Bell, A. T. (1995), ob. cit., p. 24.

La implantación de sistemas ABC de esta generación requiere de un grado de complejidad mayor que los de la anterior. Si en los de la primera debían identificarse primero las actividades para determinar después sus costes, en los de segunda, la identificación de los procesos representa el punto de partida, a los cuales deben relacionarse todas las actividades que se realizan en la empresa. Los procesos incluyen actividades variadas relativas a la producción, la venta, la administración, la distribución, etc.

Esta segunda generación del ABC aporta un tipo de información más adecuada para la mejora continua así como para las valoraciones de la gestión, aunque continúa determinando los costes de los productos. Por ello, este movimiento enlaza con el enfoque correspondiente al TQM⁶⁰ o control total de la calidad, propugnado principalmente por K. Ishikawa y continuado por K. Imai, cuyo concepto de mejora continua o *kaizen* es continuamente recordado por los creadores de la reingeniería de procesos. De ahí que el ABC evolucione adaptando sus planteamientos básicos a la nueva concepción estratégica, pasando a enfatizar la gestión del coste basada en las actividades o Activity Based Management (ABM). No es tan importante la determinación del coste basado en las actividades, sino la gestión de éstas, puesto que pertenecen a un proceso mayor dentro de la organización. Este cambio de énfasis permite hablar de un ABC de segunda generación.

El momento más álgido de esta evolución reciente del modelo ABC fue, quizás la publicación del artículo de T. Johnson en 1992 "Es el momento de parar el ABC"⁶¹, en el que apostaba por un concepto más basado en la calidad de las actividades que en su propio coste. En la polémica que se derivó a partir de esta publicación se puso de manifiesto el cambio al ABC de segunda generación que puede considerarse como *"una ampliación significativa del sistema de primera generación más que un sistema completamente nuevo, aunque ambos se centren en actividades internas y suministren a la dirección información limitada para la planificación estratégica"*⁶².

⁶⁰ También existe literatura en la que se relaciona el sistema ABC con la Gestión de la Calidad Total (TQM) entre la que destacamos Fernández Fernández, A.; Muñoz Rodríguez, C. Y Teixeira Quires, J. (1994): "Gestión de los costes de calidad y ABM". *Partida Doble*, nº 47, pp. 50 a 56; Pieper, C.M. (1993): *Closing the Circle on Quality*. White Paper, Beaverton, OR: ABC Technologies, Inc. Y Carlson, D. Y Young, S. M. (1993): "Activity-Based Total Quality Management at American Express", *Journal of Cost Management*, Vol. 7, nº1, september, pp. 48 a 58.

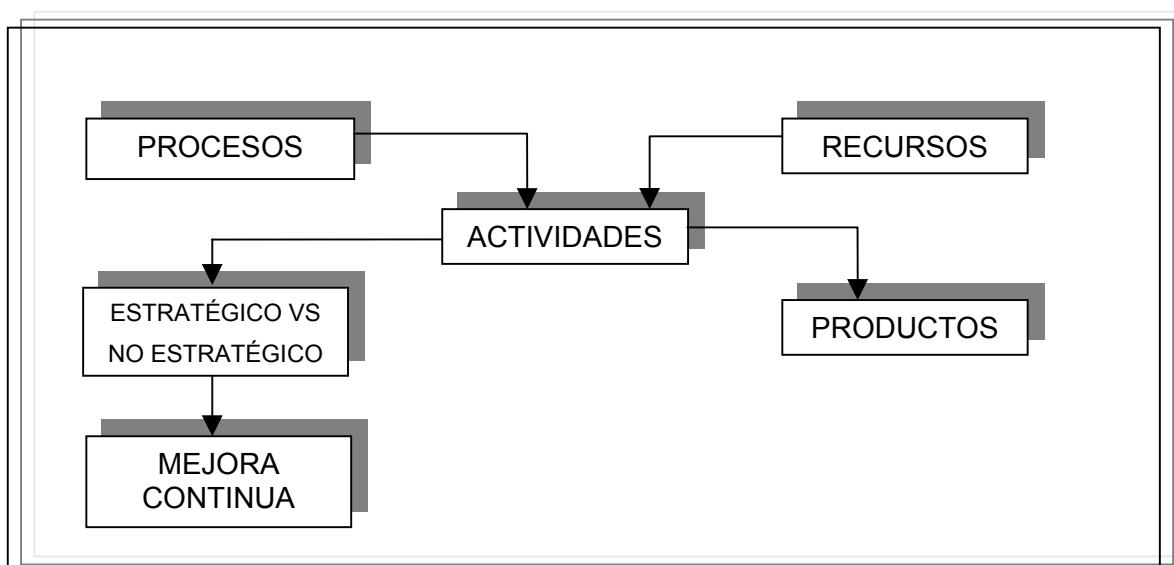
⁶¹ Johnson, T. (1992): "It's time to stop overselling activity-based concepts", *Management Accounting*, september, pp. 25 a 35.

⁶² Mecimore, C. D. y Bell, A.T. (1995), ob. cit., p. 25.

Otro autor a quien también se le ha relacionado con esta generación de ABC es Peter Turney. En su obra⁶³ presentaba e ilustraba cómo las actividades podían enlazarse a los procesos de la empresa para ser utilizadas en las evaluaciones de la gestión empresarial.

Para finalizar, se muestra el gráfico con el que Mecimore y Bell representan la segunda generación del ABC:

GRÁFICO 5. SEGUNDA GENERACIÓN DE ABC



Fuente: Mecimore, C.D. y Bell, A.T. (1995), ob.cit., p. 23.

Retomando la nueva filosofía emergente del sistema de gestión basada en las actividades o ABM, debe indicarse que nace del hecho de añadir a un modelo inicialmente unidimensional, puesto que está únicamente orientado hacia el producto, una dimensión más amplia enfocada a los procesos, con lo que lo convierte en un modelo bidimensional. Consiste en analizar las actividades a través de los procesos en los que se enmarcan, y no de forma aislada. No se trata de una sustitución de conceptos sino de un enriquecimiento conceptual del modelo. Ya no es suficiente con conocer las actividades y el coste del producto, sino que se debe proporcionar información válida para la mejora y el rediseño de los procesos, es decir, para una gestión basada en las actividades.

⁶³ Citado en Mecimore, C.D. y Bell, A.T. (1995), ob. cit, p. 26, la obra es Turney, P.B.B. (1991): *Common Cents: The ABC Performance Breakthrough*, Ed. Cost Technology, Hillsboro.

Según Brimson⁶⁴ el sistema de gestión basado en las actividades (ABM) “es una nueva disciplina que se centra en la gestión de las actividades para mejorar el valor recibido por los clientes y los beneficios alcanzados al suministrar este valor. Esta poderosa herramienta de gestión incluye el análisis de los inductores de costes, el análisis de las actividades y las medidas de la ejecución. ABM recurre al coste basado en las actividades (ABC) como uno de sus mayores orígenes de información.”

La metodología ABM pretende gestionar las actuaciones necesarias para desarrollar los distintos procesos empresariales de la forma más eficiente, a través de las actividades. Para ello, resulta interesante conocer los verdaderos hechos causantes de las actividades que algunos autores los denominan inductores. De ellos dependerá la forma en que se realice la ejecución de dichas actividades y el consumo de recursos realizado por éstas. Los inductores de eficiencia⁶⁵ son factores que originan la ejecución de las actividades y determinan precisamente su eficiencia, en términos de coste, calidad, tiempo, flexibilidad, etc.

La gestión de estos inductores pretenderá aprovechar las oportunidades de mejora que puedan presentarse así como detectar la existencia de problemas. Se trata de determinar cuáles son los factores que en mayor o menor medida están contribuyendo al logro de los objetivos generales de la organización.

Otro elemento integrante de los sistemas de gestión basados en las actividades son las medidas de ejecución⁶⁶ que permiten evaluar la adecuación de las actuaciones que desarrolla la empresa a los objetivos globales de la organización, puesto que los objetivos se transforman precisamente en medidas de ejecución. Estas medidas deben identificarse claramente en la empresa y debe controlarse su grado de consecución, no debiendo ser consideradas como algo permanente o inalterable de la organización. También es interesante recoger entre ellas medidas tanto de carácter

⁶⁴ J.A. Brimson en Brinker, B.J. (1994): *Handbook of Cost Management*, Ed. Warren, Gorham & Lamont, Boston. Cap. 1. p. 2.

⁶⁵ Un estudio del concepto y las diferentes clasificaciones de inductores de eficiencia puede consultarse en Shank, J.K. y Govindarajan, V. (1993): *Strategic Cost Management*, Ed. Free Press, New York.

⁶⁶ Un análisis más detallado acerca de las medidas de ejecución en cuanto a sus características, los objetivos y las perspectivas en la definición de las mismas, etc. puede consultarse en Morrow, M. (1992): *Activity-Based Management*, Ed. Woodhead-Faulkner, Hertfordshire y en Kaplan, R.S. y Norton, D.P. (1992): The Balanced Scorecard-Measures That Drivers Performance, *Harvard Business Review*, January, pp. 71 a 79.

financiero como no financiero puesto que de esta forma de ofrece una visión más completa de la gestión empresarial.

Con todo lo anterior, puede concluirse esta segunda generación del sistema ABC resaltando la relevancia y la oportunidad de los sistemas de costes y de gestión asados en las actividades que centran su interés en el conocimiento y estudio detallados de las actividades que forman parte de procesos diferentes empresariales con el fin de detectar oportunidades que deben ser aprovechadas.

3.1.3. Sistema ABC de tercera generación

De acuerdo con las necesidades innovadoras de la reingeniería de procesos debe irse más allá de estos procesos para conseguir una fragmentación de la empresa en unidades de negocio y en una estructura organizativa común que las soporte.

En esta concepción de empresa cambiante, adaptable, flexible y viva, el sistema ABC trata de adaptar sus planteamientos de base. En este sentido, se observa un interés por la determinación del coste referido al cliente final⁶⁷. También se detecta un giro en cuanto al objetivo de la información suministrada por los responsables de contabilidad, puesto que de una información orientada a decisiones a corto plazo, se reorienta la información para una posible toma de decisiones de carácter estratégico. Este cambio de rumbo hacia un aspecto más organizacional del modelo permite hablar de un sistema ABC de tercera generación.

Este sistema trata de solventar las limitaciones de las generaciones anteriores. En esta nueva versión de la jerarquía del ABC se consideran dentro del ámbito del sistema tanto las actividades internas como las externas. Se centra en las unidades de negocio y en sus relaciones con otras áreas dentro y fuera de las mismas unidades de

⁶⁷ Para profundizar sobre el cálculo de los costes del cliente y el análisis de su rentabilidad a partir de la aplicación del sistema ABC recomendamos Foster, G, Gupta, M. Y Sjoblom, L. (1996): "Customer Profitability Analysis: Challenges and New Directions", *Journal of Cost Management*, Vol. 10, nº 1, spring, pp. 5 a 17; Kanal, V. (1992): "Which Customers are Profitable", *US Distribution Journal*, March, nº 15, pp. 12 a 14, Coronel, G.R. (1995): "La fuerza de ventas (el vendedor) como centro de actividad en un sistema de costos ABC. El análisis de sus desviaciones". Comunicación presentada al *Congreso Internacional de Costos, I Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva*. ICAC. Madrid. Págs. 211 a 224 y Smith, M. Y Dikolli, S. (1995): "Customer profitability analysis: an activity-based costing approach". *Managerial Auditing Journal*. Vol. 10, nº 7, pp. 3 a 7.

negocio. Para plantear el sistema "*primero se relacionan las actividades a los procesos y después se enlazan los procesos a las unidades de negocio*"⁶⁸.

Mecimore y Bell plantean una cuestión principal para esta tercera generación: "*¿Cómo añade valor la unidad de negocio al producto o al servicio?*". Una empresa añade valor a los productos o servicios que ofrece al cliente añadiendo valor al propio output en sí mismo, o bien mediante la realización de actividades "hacia arriba", hacia el proveedor, o "hacia abajo", enfocadas al cliente, que también añadan valor, por lo que es interesante examinarlas y evaluarlas cuidadosamente para conseguir ventajas competitivas siempre que sea posible.

Por ello se integran además en dicho examen todas las actividades que podemos calificar de apoyo o auxiliares puesto que debe identificarse también si añaden o no valor al producto o al servicio. En esta generación se estudian estas actividades para descubrir de qué forma pueden aprovecharse para obtener o ganar ventajas competitivas respecto a los competidores de la organización.

Para aumentar y mejorar la estrategia competitiva de la empresa se utilizan ahora los generadores de coste a través del análisis de la cadena de valor⁶⁹ y no simplemente para la determinación del coste de los productos o servicios⁷⁰ como en las generaciones anteriores.

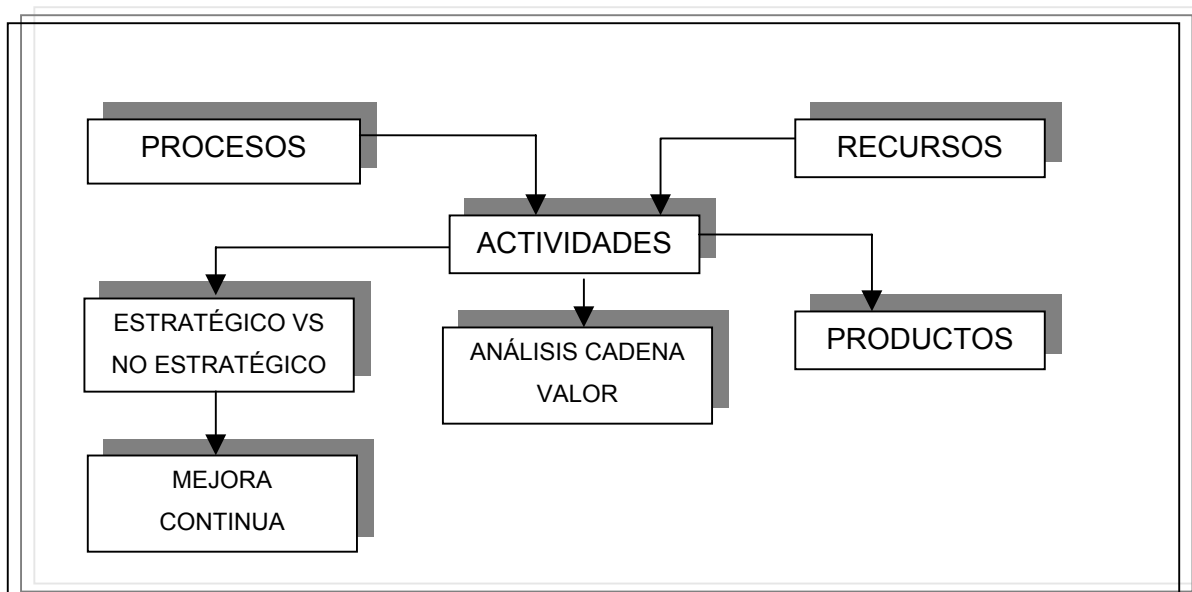
Se muestra a continuación la representación gráfica de la tercera generación del ABC realizada por Mecimore y Bell:

⁶⁸ Mecimore C.D. y Bell, A.T. (1995), ob. cit, p. 25.

⁶⁹ En el sentido que Porter planteaba del concepto de valor y de cadena de valor que ya estudiamos en el apartado 2.1. de este capítulo.

⁷⁰ Los autores Shank, J.K. y Govindarajan, V. (1992): "Strategic Cost Management and the Value Chain", *Journal of Cost Management*, Vol. 5, nº4, winter, pp. 5 a 21 y Partridge, M. Y Perren, L. (1994): "Cost Analysis of the Value Chain: Another Role for Strategic Management Accounting". *Management Accounting* (UK), july/august, pp. 22 a 24 abordan la relación entre el sistema ABC y en análisis de la cadena de valor en el sentido que estamos apuntando en este apartado.

GRÁFICO 6. TERCERA GENERACIÓN DE ABC



Fuente: Mecimore y Bell (1995, p. 23)

En resumen, cabe recordar que la primera generación se centraba básicamente en el cálculo del coste del producto, mientras que la segunda generación enfatizaba el cálculo del coste del proceso o evaluación de la gestión y, por último, en la tercera generación se concentra la atención en el cálculo del coste de la cadena de valor que puede utilizarse en el análisis estratégico.

La primera y la segunda generación clasifican las actividades teniendo en cuenta su valor desde una perspectiva interna, en función de su contribución a la eliminación del despilfarro y de las actividades superfluas, a la reducción del tiempo, etc. Por el contrario, en la tercera el valor se mide desde una perspectiva más externa cual es la del cliente.

Las distintas generaciones del sistema de costes ABC han ido acumulando un bagaje importante de objetivos, conocimientos, enfoques del mismo. Al mismo tiempo, puede decirse que también lo han ido ampliando lentamente. Desde un núcleo central surgido con la primera generación puede hablarse hoy en día de un conjunto completo de anillos perfectamente concéntricos que ha crecido sin cesar. Se trata de un proceso acumulativo de conocimientos que, sin duda, se irá completando en los próximos años con nuevas aportaciones, con referencias de casos de implantación reales y con enlaces o conexiones con avances de otras materias como organización de empresas, márketing estratégico, teoría de sistemas, informática de gestión, etc.

En el siguiente cuadro se expone un resumen comparativo de las tres generaciones estudiadas del ABC, según los criterios de organización, costes y puntos de interés de las mismas:

CUADRO 3. COMPARACIÓN DE GENERACIONES DE ABC

CRITERIOS	MODELO ABC 1ª GENERACIÓN	MODELO ABC 2ª GENERACIÓN	MODELO ABC 3ª GENERACIÓN
Elementos organizativos	Actividades	Procesos	Unidades de negocio
Información de costes	Rentabilidad por productos	Rentabilidad por procesos	Rentabilidad por clientes
Puntos de interés	Coste del producto (valor de las actividades).	Mejora de proceso (rediseño de procesos).	Gestión de clientes (satisfacción del cliente).

Fuente: Rocafort, A. (1997, p. 189)

3.1.4. Cuarta generación del sistema ABC

Después de estudiar las tres generaciones del ABC propuestas por los autores Mecimore y Bell (1995) y el profesor Rocafort (1997), los mismos autores se plantean cómo definir una posible cuarta generación del modelo.

Tras el énfasis en la determinación del coste de los productos, en el análisis de las actividades para la mejora continua y del estudio de la empresa desde el enfoque de la cadena de valor, esta cuarta generación de los sistemas ABC, debería representar una aproximación más orientada a un nivel macro que micro, aplicando el sistema a la relación existente entre unidades separadas dentro de la cadena de valor. No obstante, tal y como se apuntó en el apartado anterior, deberemos esperar para conocer las nuevas aportaciones que se irán realizando al respecto en un futuro no muy lejano.

3.2. Modelo ABC de cuatro fases de Kaplan y Cooper (1998)⁷¹ y Kaplan (1990)⁷²

El segundo modelo de la evolución del sistema abc corresponde a la propuesta que realizan Kaplan y Cooper (1998) como desarrollo de la que ya propuso en su momento Kaplan (1990). Este modelo se basa en la designación de cuatro fases diferentes en las que puede encontrarse un sistema de costes en especial el ABC en cuanto a las tres últimas fases se refiere. Se analizan cada una de ellas siguiendo el trabajo de estos autores.

3.2.1. Sistemas de fase I

Los sistemas de la Fase I acostumbran a ser insuficientes para la generación de información relevante, oportuna y fiable. Son sistemas inadecuados incluso para las valoraciones de existencias puesto que suelen registrar los datos y las operaciones de forma incorrecta.

Las empresas que llevan poco tiempo en funcionamiento suelen comenzar sin sistemas de contabilidad de costes o bien, si llegan a implantar alguno a veces resulta ser superficial. No obstante, siempre se constituyen empresas que implantan desde un primer momento sistemas de coste que directamente pueden considerarse de fases posteriores. También pueden tener sistemas de esta fase aquellas empresas existentes desde hace años, con procesos de producción tradicionales o antiguos y sin ningún tipo de actualizaciones técnicas. En estos casos son sistemas que no pueden ser eliminados tan fácilmente puesto que son los únicos instrumentos disponibles para recoger y registrar información financiera.

Las características que según Kaplan y Cooper (1999)⁷³ se presentan en los sistemas de costes de la Fase I son:

⁷¹ Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1998): *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to drive Profitability and Performance*. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts. Existe una versión en español de los mismos autores Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1999): *Coste y efecto. Cómo usar el ABC, el ABM, y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*. 2ª ed. Gestión 2000. Barcelona. Todas las referencias corresponden a páginas de esta obra.

⁷² Kaplan, R. (1990): "The Four Stage Model of Cost System Design", *Management accounting*, february, pp. 22 a 26.

⁷³ Kaplan, R. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 27.

- *"Se necesita grandes cantidades de tiempo y recursos para unificar diferentes informaciones dentro de la empresa y para cerrar los libros en cada periodo contable.*
- *Al final de cada periodo contable, cuando las existencias físicas se contrastan con los valores contables, se producen desviaciones inesperadas.*
- *Grandes disminuciones en el valor de las existencias después de auditorías externas e internas.*
- *Muchos ajustes después del cierre de la contabilidad financiera o externa, y*
- *Una falta generalizada de integración y de auditabilidad del sistema".*

De todas formas, son pocas las empresas cuyos sistemas de costes pueden enmarcarse en esta primera fase. La mayoría de los sistemas que las empresas tienen implantados se pueden considerar de las fases siguientes.

3.2.2. Sistemas de fase II

En esta etapa la información que suministran los sistemas de costes es mucho más fiable y oportuna. El funcionamiento de estos sistemas está básicamente dirigido por las necesidades de información contable externa. En este sentido, el valor de los costes de las existencias es adecuado para las necesidades de esta contabilidad financiera. Además, cumple también con los requerimientos de control interno y de auditabilidad a que nos referíamos anteriormente.

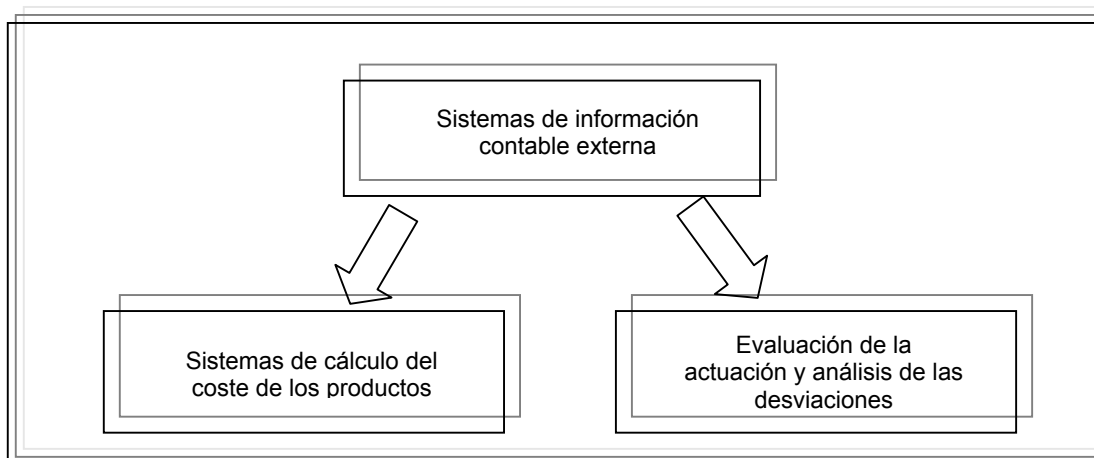
Las características de los sistemas de costes de esta segunda fase, según los autores Kaplan y Cooper (1999)⁷⁴ son las siguientes:

- *"Satisfacen las exigencias de los informes de contabilidad externa,*
- *Agrupan los costes por centros de responsabilidad, pero no por actividades ni procesos empresariales,*
- *Informan de unos costes de producto altamente distorsionados,*
- *Generan unos costes de clientes altamente distorsionados o bien no disponen de esta información, y*
- *Proporcionan feedback a los directivos y empleados pero éste se genera demasiado tarde, es demasiado agregado y es demasiado financiero".*

⁷⁴ Kaplan, R. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 27 y 28.

En la figura siguiente se representan gráficamente los sistemas de Fase II.

GRÁFICO 7. SISTEMAS DE FASE II



Fuente: Kaplan y Cooper (1999, p. 28).

No obstante, estos sistemas son inadecuados para la consecución de objetivos clave dentro del ABC como la estimación del coste de las actividades y procesos empresariales, así como el coste y la rentabilidad de los productos, servicios y clientes y el suministro de una retroalimentación útil para la mejora de los procesos empresariales.

Estos sistemas suelen asumir que los costes indirectos de fabricación y los de soporte a la misma varían con el volumen o con el número de unidades producidas por lo que siguen distorsionando en muchas ocasiones el coste de los productos con bases de reparto poco acertadas. No consiguen aprovechar las ventajas que plantea la existencia de lotes de producción y de variedad de productos. Debido a que no determinan el coste de las actividades, no se suministra suficiente información para satisfacer iniciativas de reingeniería de procesos o de calidad total. Además, la información que suministran suele ser inadecuada para fomentar una mejora y aprendizaje continuos dentro de la organización. Únicamente preparan y emiten un resumido “*feedback*” ajustado a un ciclo de información financiera (generalmente mensual) que casi nunca se presenta a tiempo, puesto que suelen darse siempre retrasos importantes.

3.2.3. Sistemas de fase III

"Las empresas necesitan ahora una nueva filosofía para informar y mejorar el trabajo realizado por sus trabajadores"⁷⁵. Esta nueva filosofía ya se encuentra vigente si la empresa desarrolla sistemas de Fase III para la información contable externa, para la medición de costes y para la gestión de su actuación puesto que es entonces cuando dispone de todos los sistemas necesarios para ello.

Según Kaplan y Cooper (1999)⁷⁶, los sistemas de Fase III contienen:

- *"Un sistema de contabilidad tradicional pero que funciona bien y prepara mensual o trimestralmente unos balances para los usuarios externos, utilizando métodos convencionales para asignar los costes de producción al coste de los productos vendidos y a las cuentas de existencias.*
- *Uno o más sistemas de costes basados en las actividades que toman datos de los sistemas contables "oficiales", así como de otros sistemas operativos y de información, para medir cuidadosa y fielmente los costes de actividades, procesos, productos, servicios, clientes y unidades de la organización.*
- *Sistemas de feedback operativo que proporcionan a todos los empleados una información oportuna y fidedigna, tanto financiera como no financiera, sobre la eficiencia, calidad y tiempos de los ciclos de los procesos empresariales".*

Las empresas en esta fase utilizan sistemas de información financiera que sirven para la preparación de informes para todo tipo de usuarios tales como la dirección, los accionistas, usuarios fiscales, etc. Aunque estos sistemas no sean del todo útiles o adecuados para la determinación de datos sobre costes y sobre cuestiones orientadas a la toma de decisiones, se mantienen en funcionamiento en la empresa porque cumplen sus propósitos externos.

Los avances experimentados en materia de equipos y software informáticos permiten incorporar a la gestión empresarial herramientas capaces de soportar el complejo y a menudo costoso desarrollo que representa la determinación y el control de los costes en una empresa y capaces también de procesar y generar esta información con una

⁷⁵ Kaplan, R. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 33.

⁷⁶ Kaplan, R. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 33.

periodicidad mucho más adecuada y oportuna que en el pasado. Por este motivo, las empresas introducen dos sistemas personalizados de costes y de evaluación de la actuación, especialmente diseñados para propósitos de gestión:

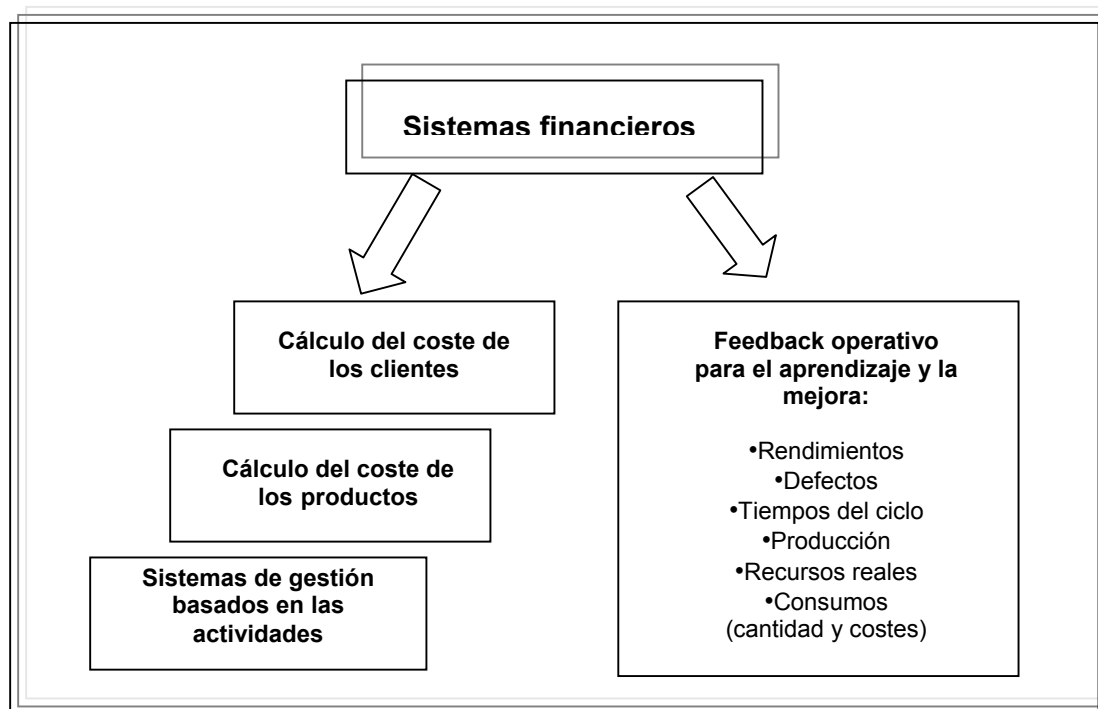
- Por un lado, los sistemas ABC que suministran información fiable respecto a los costes de las actividades y procesos así como de los costes de productos y clientes individuales.
- Y, por otro lado, los sistemas de aprendizaje y control operativo para facilitar un nuevo y más oportuno *feedback* a los empleados, que incluye información no financiera, aunque también puede ser financiera, para sus actividades de mejora y para la solución de los problemas.

De ahí que las empresas puedan tener por lo tanto tres tipos de sistemas: uno dedicado a la información externa, otro sistema ABC para informar del coste de las actividades, productos y clientes, y un tercero para el *feedback* control operativo, que no consigue cubrir el sistema ABC en esta fase. Estos dos últimos sistemas no persiguen los mismos objetivos y están basados a menudo en premisas diferentes, por lo que intentar utilizar el sistema ABC para satisfacer las necesidades de *feedback* y de control puede no funcionar bien. Además, aunque parezca muy costoso el mantenimiento de los tres, en realidad, no suponen una inversión adicional muy fuerte una vez que ya se disponen de las fuentes de datos suficientes. Según Kaplan y Cooper⁷⁷ "*las mejoras en la toma de decisiones y la mejora de los procesos con la información ABC y un feedback operativo relevante y oportuno, pueden alcanzarse de forma rápida y barata*".

Antes de finalizar este apartado, puede verse en la figura siguiente la representación gráfica de los sistemas de Fase III:

⁷⁷ Kaplan, R. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 36.

GRÁFICO 8. SISTEMAS DE FASE III: SISTEMAS DE GESTIÓN ESPECIALIZADOS Y PERSONALIZADOS



Fuente: Kaplan, R. y Cooper, R. (1999, p. 34).

Como se observa en el gráfico, también se contemplan los sistemas de gestión basados en las actividades o ABM que ya se comentó en el apartado dedicado a los sistemas ABC de segunda generación. Evidentemente, la filosofía que se mencionó acerca de estos sistemas vuelve a hacer acto de presencia en forma de sistemas de fase III.

En esta fase, *"las empresas necesitan de la experimentación y el aprendizaje que se producen a través de los sistemas de la Fase III. Necesitan comprender la forma de estructurar sus sistemas basados en las actividades, para sus necesidades particulares de gestión, necesitan solucionar algunos temas técnicos de medición y necesitan explorar la estructura del feedback financiero y no financiero que proporcionan a los empleados para sus actividades de aprendizaje y de mejora"*⁷⁸. Por este motivo, deberían estudiarse las oportunidades que ofrece un sistema nuevo de costes sin llegar a abandonar totalmente su sistema contable que ya ha sido probado y comprobado y que aún debe seguir preparando informes para muchas situaciones importantes. De todas formas, el objetivo último puede centrarse en integrar todos

⁷⁸ Kaplan, R. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 41.

estos sistemas para evitar el mantenimiento simultáneo de todos ellos, pero esto es lo que los autores Cooper y Kaplan consideran sistemas de Fase IV que veremos en el apartado siguiente.

3.2.4. Sistemas de fase IV

En esta nueva etapa se integran los sistemas ABC con los de *feedback* operativo que conjuntamente pueden suministrar información financiera externa. En esta fase, el valor de las existencias obtenido mediante el sistema ABC debe coincidir con aquél que se determina siguiendo las especificaciones y requerimientos externos, y la información necesaria para la confección de estados financieros periódicos se obtiene de los sistemas de *feedback* que continuamente recogen y procesan los datos necesarios.

Llegados a este punto, estos dos sistemas pueden por lo tanto integrarse con aquél que confeccionaba información financiera externa. Ahora este tipo de información ya no es la única que se considera importante. La gestión empresarial la necesita, por supuesto, pero también utiliza toda aquella que soporta la toma de decisiones. Los sistemas de planificación de recursos de la empresa prometen la integración de los sistemas de coste para suministrar información en tiempo real, liberando a los directivos de sus ciclos normales mensuales de la contabilidad. Así, podrán recibir diariamente informes *on-line* sobre los costes de procesos específicos, por ejemplo, o de la rentabilidad en tiempo real de productos o clientes individuales⁷⁹.

Los sistemas integrados de fase IV conducen al sistema de presupuestos basado en las actividades o activity-based budgeting (ABB), que confiere a los directivos un control mucho mayor de su estructura de costes. Durante un proceso de presupuestación la información del ABC permite a la dirección autorizar los gastos únicamente de aquellos recursos que creen necesarios para realizar las actividades en periodos futuros. El ABB es un ABC pero al revés. Si en el ABC, el flujo de costes circula de recursos a productos y clientes a través de las actividades, el ABB usa un

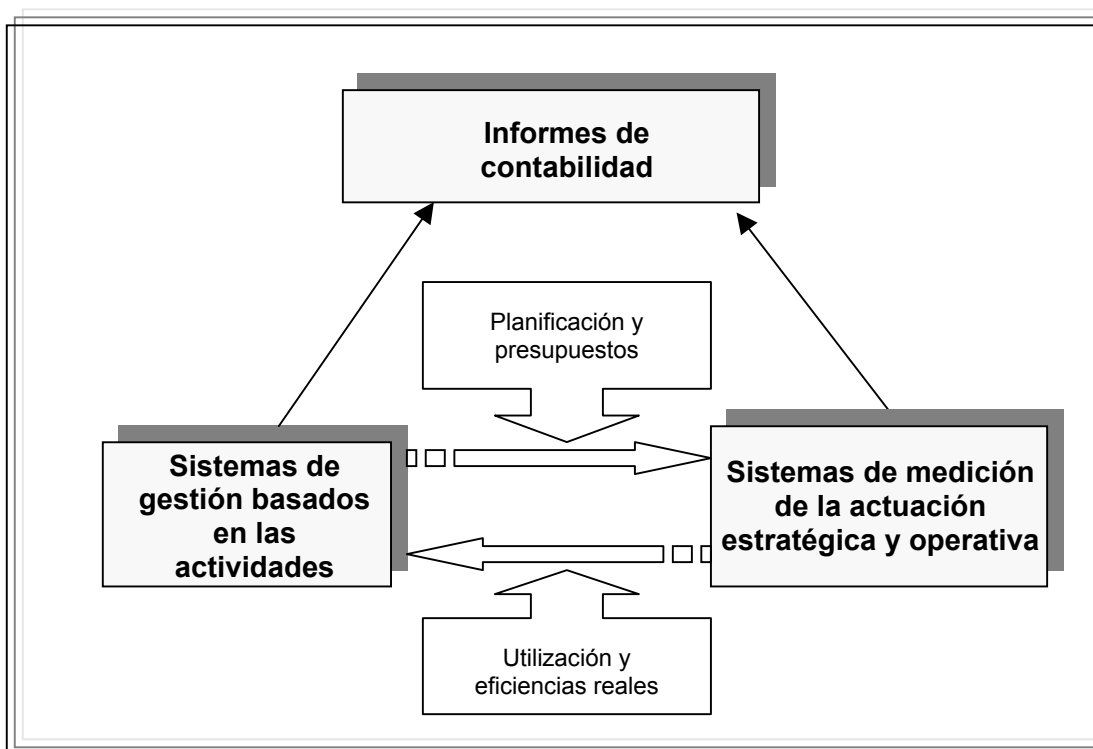
⁷⁹ Los peligros o problemas que pueden surgir de la integración en la fase IV de los sistemas comentados se analizan con mayor profundidad en Cooper, R. y Kaplan, R. (1998): "The promise -and peril- of integrated cost systems". *Harvard Business Review*, julio-agosto, pp. 109 a 119.

flujo de costes al revés, estructurado en la siguiente secuencia de pasos⁸⁰: estimar la producción y el volumen de ventas para un periodo próximo; planificar la demanda de actividades, calcular la demanda de recursos, determinar el suministro real de recursos y determinar la capacidad de actividad.

Estos sistemas de fase IV *"han sido diseñados para aumentar al máximo los beneficios para los directivos que toman decisiones y para los empleados que trabajan continuamente para mejorar los procesos que se hallan bajo su control"*⁸¹.

Para finalizar este apartado, se recogen gráficamente los sistemas de esta cuarta fase en la figura siguiente:

GRÁFICO 9. SISTEMAS FASE IV



Fuente: Kaplan, R. y Cooper, R. (1999, p. 38).

En esta fase el sistema ABC se convierte en la base del presupuesto de la organización, autorizando el suministro y utilización de recursos en todas las unidades de la misma. Como podemos observar en la gráfica anterior, los presupuestos basados en las actividades pueden ser utilizados por el sistema de *feedback* operativo,

⁸⁰ Cooper, R. y Kaplan, R. (1999), ob. cit., pp. 116 y 117.

⁸¹ Kaplan, R. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 39.

o sistema de medición de la actuación estratégica y operativa, para comparar con los costes reales en los que ha incurrido cada unidad de la organización a lo largo de todo el año. A cambio, el sistema de *feedback* operativo transmite otro flujo de información al sistema ABC más reciente sobre la eficiencia y utilización de capacidad de las operaciones.

Todos estos flujos constantes de información entre estas aplicaciones o sistemas facilitan en definitiva una mejora continua de la organización, de una forma rápida y flexible.

En el cuadro siguiente se comparan sistemas de las cuatro fases estudiados anteriormente, en función de diferentes aspectos como son la calidad de los datos, los informes contables externos, etc.

CUADRO 4. MODELO DE CUATRO FASES PARA EL DISEÑO DE UN SISTEMA DE COSTES

Aspectos de los Sistemas	Sistemas de la Fase I Inconsistentes	Sistemas de la Fase II Potenciados por la necesidad de informes contables externos	Sistemas de la Fase III Especializados	Sistemas de la Fase IV Integrados
Calidad de los datos	<ul style="list-style-type: none"> Muchos errores Grandes desviaciones 	<ul style="list-style-type: none"> Satisface los principios de contabilidad 	<ul style="list-style-type: none"> Bases de datos compartidas Sistemas independientes Vínculos informales 	<ul style="list-style-type: none"> Sistemas y bases de datos completamente vinculados
Informes contables externos	<ul style="list-style-type: none"> Inadecuados 	<ul style="list-style-type: none"> Adecuados 	<ul style="list-style-type: none"> Se mantienen los sistemas de la Fase II 	<ul style="list-style-type: none"> Sistemas de informes de contabilidad externa
Costes Cliente/Producto	<ul style="list-style-type: none"> Inadecuados 	<ul style="list-style-type: none"> Inexactos 	<ul style="list-style-type: none"> Varios sistemas ABC autónomos 	<ul style="list-style-type: none"> Sistemas ABC integrados
Control Estratégico y operativo	<ul style="list-style-type: none"> Inadecuados 	<ul style="list-style-type: none"> <i>Feedback</i> limitado <i>Feedback</i> con retraso 	<ul style="list-style-type: none"> Varios sistemas autónomos de evaluación de la actuación 	<ul style="list-style-type: none"> Sistemas de evaluación de la actuación estratégica y operativa

Fuente: Kaplan, R. y Cooper, R. (1999, p. 26)

R. Kaplan recuerda que en su artículo⁸² sobre las cuatro etapas para la implantación del modelo se recomendaba a las empresas el desarrollo de la etapa 3, en la que se prevé implementar el sistema de costes ABC de forma independiente de los sistemas de control periódico de la ejecución financiera y operativa. En cambio, en el artículo de R. Cooper y R. Kaplan de 1992⁸³ analizan las características de la etapa 4 de implantación, donde el ABC y la información sobre la rentabilidad de los productos se integran en los informes periódicos sobre la demanda real de las actividades y los gastos en recursos.

El componente de evolución que presentan, por tanto, los sistemas ABC dentro de la empresa⁸⁴, es fundamental. Normalmente el desarrollo temporal de una implantación consistiría en lo siguiente: la dirección analiza las incapacidades del sistema tradicional de cálculo de costes, la organización de embarca en el sistema ABC, durante un periodo de varios meses, un equipo de ABC desarrolla el modelo de costes ABC inicial (tras un proceso laborioso que requiere esfuerzos importantes para localizar y manipular los recursos, actividades, generadores de costes y información del producto). El equipo presenta los resultados de este sistema ABC inicial a la dirección. Por último, la dirección utiliza esta información en el proceso de toma de decisiones.

A este escenario inicial de cálculo de costes le sigue generalmente uno de los siguientes caminos:

- el sistema *"muere porque el esfuerzo de revisar, actualizar y adquirir información exacta de coste basado en las actividades es demasiado grande como para mantenerlo,*
- *el sistema tropieza porque la dirección compromete sólo una parte de los recursos necesarios para mantenerlo,*

⁸² Kaplan, R. (1990): "The four stage model of cost system design", *Management Accounting*, september, pp. 22 a 26.

⁸³ Cooper, R. Y Kaplan, R.S. (1992): "Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage". *Accounting Horizons*, vol. 6, nº3, september, pp. 1 a 13.

⁸⁴ Anderson, T. (1995): "ABC evolution: The next step for activity-based management". *IIE Solutions*, Institute of Industrial Engineers Inc., Vol. 27, nº6, june, pp. 26 a 29. En la página 26 se considera que los componentes del ABM son: componente acción (análisis continuo, identificación de oportunidad, mejora de la gestión, y medida de la gestión), componente información/coste: una comprensión detallada de los procesos de negocio, costes de actividad, y otra información), y componente evolución: refinado y ampliado de una forma continua, sistemática y eficiente. Los autores indican después que sólo si estos tres componentes están presentes el ABM puede crecer realmente sobre una base continua.

- *el sistema sobrevive, pero a un gran precio, porque la dirección compromete los recursos necesarios para mantenerlo por lo que existe,*
- *el sistema florece eficientemente porque la dirección apuesta por el ABC para que evolucione convirtiéndose desde un esfuerzo tedioso y laborioso a un proceso oportuno, sensible y sistemático de apoyo continuo a la toma de decisiones de la dirección*⁸⁵.

Este concepto de evolución debe observarse desde el punto de vista de la mejora de la eficiencia y de la eficacia del sistema. La eficiencia puede y debe mejorarse en el tiempo si la dirección dedica la atención suficiente y se concentra en tres áreas primarias: en los recursos comprometidos en el desarrollo del sistema ABC, en la duración del esfuerzo necesario y en el nivel de fiabilidad alcanzado usando el sistema ABC. La empresa debe ir ajustando el modelo inicial poco a poco suavizando ciertas áreas y reforzando otras para conseguir una mayor fiabilidad. La dirección debería refinar el sistema ABC repetidamente, buscando primero la simplicidad y después la automatización y la estandarización de las fuentes de la información. Además, la eficacia debe también mejorarse. El sistema ABC debe evolucionar de la misma forma como evolucionan las necesidades y capacidades de la dirección. Asimilar toda la información supone normalmente un desafío para la dirección. Los resultados del sistema ABC a menudo son asombrosos y la dirección suele necesitar un cierto tiempo de "incubación". En cuanto incorpore la nueva información de costes en la toma de decisiones habrá iniciado el proceso de evolución del ABC⁸⁶.

A medida que la dirección se sienta más cómoda usando esta información irá necesitando más cuestiones y más refinamientos, por lo que incluso deberán planificarse y priorizar todos estos cambios. De hecho, estos esfuerzos por hacer que el sistema evolucione consiguen por lo general que no pierda valor con el paso del tiempo.

⁸⁵ Anderson, T. (1995), ob. cit., p. 26.

⁸⁶ Adaptado de Anderson, T. (1995), ob. cit., pp. 28 y 29.

4. Recientes desarrollos relacionados con el ABC

El sistema de costes basado en las actividades ha experimentado una considerable evolución desde sus inicios. A pesar de la larga trayectoria que ésta ha supuesto hasta el momento, se ha preferido analizar exclusivamente las aportaciones realizadas más recientemente en relación con el sistema ABC y que, a su vez, pueden servirnos de referencia o afectarnos de alguna que otra forma a nuestra investigación. Por ello, se dedica el siguiente apartado al estudio de los desarrollos realizados en cuanto lo que debe considerarse situaciones de éxito y fracaso derivadas de la utilización del sistema ABC, y los factores que en ellas pueden influir, puesto que uno de los objetivos de nuestra tesis doctoral se centra precisamente en la aplicación del sistema a un sector concreto procurando que dicha implantación alcance el éxito. Siguiendo esta misma línea, se expone en el capítulo siguiente la revisión de multitud de casos de implantación del sistema ABC en empresas de servicios entendiendo que nuestro objetivo, las organizaciones hoteleras, pertenecen al sector servicios. También de esta revisión podrán extraerse aquellas cuestiones o aspectos que más puedan repercutir en la implantación del sistema ABC que se aborda en esta tesis.

Una de las preocupaciones más constantes en la investigación reciente (o de los últimos años) con respecto del sistema ABC se ha centrado en el análisis del éxito y fracaso del sistema con especial énfasis, por un lado, en clarificar tales conceptos y, por otro, en el estudio de los factores influyentes en el éxito o fracaso de su implantación en las empresas, tanto si ésta se ha aplicado a toda la empresa en general, como si se ha hecho en alguna de las áreas a modo de prueba piloto o se ha abordado en la mayoría de ellas de forma conjunta o a la vez.

4.1. Conceptos de éxito y fracaso

El concepto de valor de la información tiene importantes implicaciones en la valoración del éxito o fracaso del sistema ABC. Autores como Cooper et al. (1992)⁸⁷, por ejemplo, han definido el concepto de fracaso del sistema ABC como una falta de acciones

⁸⁷ Cooper, R., Kaplan, R.S., Maisel, L.S., Morrissey, E. y Oehm, R.M. (1992a): *Implementing Activity-Based Costing Management: Moving from Analysis to Action*, Montvale, NJ: Institute of Management Accountants.

basadas en la información generada por el ABC⁸⁸. Esta definición puede ser en la actualidad demasiado restrictiva puesto que la implantación del sistema ABC debería poder considerarse exitosa independientemente de si la dirección ha llegado a utilizar la información que ha suministrado el sistema para la toma de alguna decisión.

El simple hecho de realizar cambios en el proceso de toma de decisiones puede representar de por sí un adecuado sustituto del concepto éxito si después se utilizan correctos sistemas de control de diagnóstico para implantar la estrategia que haya sido elegida. Un sistema de contabilidad de costes puede tener éxito incluso si sus resultados no comportan la toma de ninguna decisión o acción. Esto ilustra la importancia de ampliar el concepto del uso del sistema ABC a través de los límites de la perspectiva de toma de decisiones. Sólo entonces el "uso" del ABC puede servir como sustituto del "éxito" del ABC.

En el trabajo de Shields (1995)⁸⁹ se analizan 143 empresas que han implantado el sistema ABC. En la encuesta realizada en dicho trabajo se pregunta sobre el éxito de dicha implantación. El propio autor comenta que fue problemático intentar aportar una definición puesto que la literatura es poco clara en cuanto a lo constituye el éxito, e incluso el mismo autor mantuvo conversaciones con algunos expertos del sistema ABC durante la construcción de la encuesta pero no acordaron ninguna definición de dicho término. Al final el autor considera que la medida que finalmente tomaron sobre el término éxito que quería analizar es bastante ordinaria. Las dos cuestiones que se formulaban en su encuesta para medir el grado de éxito de la implantación del sistema ABC, valoradas en una escala de 1 a 7, eran las siguientes:

- En general, ¿qué éxito cree que ha tenido la iniciativa del ABC en su empresa?
- ¿Se ha recibido del ABC algún beneficio financiero o no?

Cómo puede observarse es difícil fijar límites al concepto de éxito, puesto que puede considerarse que una implantación del sistema ABC se ha conseguido con éxito si se dan determinadas situaciones como, por ejemplo, si el personal no contable utiliza y aprovecha la información del ABC, si se obtiene una ventaja competitiva del sistema y

⁸⁸ Puede verse también Roberts, M. W. y Silvester, K. J. (1996): "Why ABC failed and how it may yet succeed" *The Journal of Cost Management*, winter, pp.23 a 35, partidarios de este punto de vista.

⁸⁹ Shields, M. D. (1995): "An empirical analysis of firms implementation experiences with activity-based costing" *Journal of Management Accounting Research*, Otoño, vol. 7, pp. 148 a 166.

se consiguen beneficios adicionales, incluso si la alta dirección no llega a rechazar el sistema, etc.

Malmi (1997)⁹⁰ considera que algunas situaciones que suelen ser calificadas de fracaso en la implantación de este sistema podrían no serlo. En su trabajo se exponen dos casos diferentes de implantación del sistema ABC que podrían recalificarse de exitosos en función de lo que se entienda por éxito o por fracaso. Si por fracaso entendemos la no utilización para ninguna acción o toma de decisiones de la información que se obtiene del ABC, entonces sí serán situaciones de fracaso. No obstante, este concepto no tiene porqué ser entendido en este sentido. Es posible concebir el éxito de un sistema que sólo ha sido utilizado una vez. Por ejemplo, si un sistema ABC se usa para alguna propuesta estratégica podría considerarse entonces que ya ha cumplido con éxito su cometido. Consecuentemente, ni el uso ni el éxito del sistema requieren necesariamente ningún tipo de mantenimiento.

También se ha argumentado, sin embargo, que en tales situaciones serviría igual un simple análisis de actividades o de generadores de costes en lugar de tener que acometer una implantación completa del sistema ABC⁹¹. No obstante, los directivos suelen preferir implantaciones completas de sistemas, más que análisis puntuales de ciertos aspectos⁹².

Para resumir, la discusión ha cuestionado el dominio actual de la perspectiva de la toma de decisiones en la valoración del éxito o fracaso de las implantaciones del sistema ABC. *"Puesto que la contabilidad puede usarse para diferentes fines y de diferentes formas, afirmamos que algunos de los denominados fracasos de los sistemas ABC pueden no ser fracasos. En su lugar, estas interpretaciones de "fracaso" pueden reflejar simplemente una apreciación limitada de los usos para los cuales se pusieron en práctica los sistemas de contabilidad y control"*⁹³.

⁹⁰ Malmi, T. (1997): "Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization". *Management Accounting Research*, nº 8, pp. 459 a 480.

⁹¹ Nanni, A.J., Dixon, J.R. y Vollmann, T. E. (1992): "Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities", *Journal of Management Accounting Research*, nº4, fall, pp. 1 a 19.

⁹² Adaptado de Malmi, T. (1997), ob. cit., p. 470.

⁹³ Malmi, T. (1997), ob. cit., p. 470.

En su estudio, Malmi (1997)⁹⁴ también se centra en un aspecto concreto cual es la resistencia al cambio de sistema de contabilidad de costes por parte del personal de la organización como motivo último de la explicación del abandono o no utilización del sistema ABC que puede concluirse como fracaso del sistema. Además, explica que este factor de resistencia al cambio puede ser debido a diferentes preocupaciones, fundamentalmente estructurales, derivadas de la política de la empresa, de la cultura de la organización, de la rutina o costumbre al sistema en funcionamiento que ya se venía utilizando, etc.

4.2. Variables relacionadas con el éxito del ABC

Habiendo estudiado algunas de las consideraciones más generalizadas acerca de los límites existentes en el concepto de éxito y fracaso de un proceso de implantación del sistema ABC, se lleva a cabo el análisis de las variables que están relacionadas o que contribuyen al éxito de dicha aplicación. En base a la publicación de Innes et al (2000)⁹⁵ se desarrollan a modo de resumen las aportaciones que en mi opinión han resultado más relevantes en este campo.

El interés de la investigación por este tema comienza en el área de Estados Unidos aunque actualmente también se cuenta con algún trabajo realizado en el Reino Unido. Realmente las conclusiones de las investigaciones realizadas en los EE.UU. han evidenciado un alto grado de consistencia en la identificación de los factores que influyen aparentemente en el éxito de la implantación del sistema ABC.

Ya en 1989, Shields and Young⁹⁶ desarrollan un modelo teórico comprehensivo sobre la implantación de sistemas de gestión de costes que es aplicable al sistema ABC. Su modelo se basaba en una revisión y un análisis amplio de la literatura sobre la implantación de innovaciones técnicas y administrativas en organizaciones. Este modelo trataba la implantación de un sistema de costes, en este caso el sistema ABC, como una innovación administrativa en una organización en la cual el éxito de la

⁹⁴ Malmi, T. (1997), ob. cit., p. 475.

⁹⁵ Innes, J.; Mitchell, F y Sinclair, D. (2000): "Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results". *Management Accounting Research*, nº 11, pp. 349 a 362.

⁹⁶ Shields, M.D. y Young, M.S. (1989): "A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems", *Journal of Cost Management*, winter, pp. 17 a 27.

implantación dependía de cómo y en qué medida se ocuparan de específicas variables conductuales.

Shields y Young identifican siete variables organizacionales y conductuales que son importantes para la implantación de los sistemas de gestión de costes y que Shields analiza de nuevo en su trabajo de 1995. Éstas son:

- *“apoyo de la alta dirección,*
- *relación del sistema de gestión de costes a estrategias competitivas, particularmente estrategias de calidad y velocidad,*
- *relación del sistema de gestión de costes con la evaluación y recompensa de la gestión,*
- *recursos internos suficientes, como el tiempo de los trabajadores,*
- *formación en el diseño, implanta*
- *ción y uso de los sistemas de gestión de costes,*
- *personal no contable, y*
- *consenso sobre la claridad de los objetivos de los sistemas de gestión de costes”.*⁹⁷

El éxito del sistema de costes basado en las actividades aumentará si las variables organizacionales y conductuales se usan bajo un acuerdo general en la organización, como parte de una estrategia de implantación integrada.⁹⁸

En Cooper et al. (1992)⁹⁹ se estudian ocho casos y se aporta una idea más sobre porqué las empresas están teniendo problemas de implantación con el sistema ABC. La mayoría de esas empresas habían experimentado retrasos y dificultades en aprovechar el ABC para la toma de decisiones y la puesta en marcha de determinadas acciones. Los autores atribuyen estos problemas de implantación a problemas organizativos y conductuales específicos. En la mayoría de las empresas, la dirección o el equipo del proceso de aplicación del sistema ABC estaba formado básicamente por empleados contables y no estaba relacionado con la evaluación y la recompensa de la gestión. En la mayoría de las implantaciones que tuvieron éxito se habían identificado en las primeras etapas los objetivos específicos individuales del proyecto

⁹⁷ Shields, M. D. (1995), ob. cit., p. 149.

⁹⁸ Shields, M.D. (1995), ob. cit, p. 150.

⁹⁹ Cooper, R., Kaplan, R., Maisel, L.; Morrisey, E. y Oehm, R. (1992a), ob. cit.

del ABC, y había un esponsor que era un miembro de la alta dirección. Cooper et al. se dieron cuenta de que, incluso cumpliéndose estas condiciones, aún quedaba una amplia probabilidad de fracaso porque los empleados frecuentemente se resistían a iniciar el cambio que implicaba la información del sistema ABC.

Argyris y Kaplan (1994)¹⁰⁰ también buscaban una vía alternativa para explicar el fracaso de la implantación del sistema ABC presentando un modelo de comportamiento relacionado con los motivos que tenían los empleados para la resistencia al mismo. Ellos notaron que las barreras al cambio surgían de las defensas que los participantes planteaban ante posibles cambios o nuevas experiencias. Ellos incluso desarrollan una estrategia conductual para conseguir reducir esta resistencia de los empleados de la organización. Su estrategia se centra en autorizar a directivos no contables para que manifiesten el compromiso con el sistema ABC en cuanto a su comunicación con otros empleados y en cuanto a sus decisiones y acciones.

A su vez, Anderson (1995)¹⁰¹ identificó un total de 21 factores relacionados con los individuos implicados, la estructura de la organización, la operativa o tareas, la tecnología empleada y el entorno externo, que influían la implantación del sistema ABC en la empresa General Motors.

Las conclusiones aportadas por Shields (1995) en un trabajo empírico basado en un examen de 143 empresas que habían implantado el sistema ABC, consistían en relacionar las percepciones o sensaciones de los usuarios del sistema sobre el éxito del ABC con seis tipos de variables de nuevo relacionadas con la conducta y con la organización. Estas variables eran las siguientes:

- Apoyo de la alta dirección,
- Integración con iniciativas de estrategia competitiva, tales como el TQM y el JIT,
- Evaluación y recompensa de la gestión,
- Dirección no contable del proyecto del ABC,
- Formación suministrada en el diseño, implantación y uso del ABC, y
- Disponibilidad o abastecimiento de recursos adecuados.

¹⁰⁰ Argyris, C y Kaplan, R.S. (1994): "Implementing new knowledge: the case of activity-based costing". *Accounting Horizons*, 8 (3), septiembre, pp. 83 a 105.

¹⁰¹ Anderson, S.W. (1995): "A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986-1993". *Journal of Management Accounting Research*, nº 7, otoño, pp. 1 a 51.

En cambio, aunque podía creerse en la existencia de relación entre el éxito de la implantación del sistema y otras variables como las características técnicas del sistema, tales como el tipo de programa informático adoptado y el desarrollo de sistemas independientes versus sistemas integrados, no se detectó tal asociación. *"De todas formas, es importante reconocer que esos recursos técnicos pueden ayudar a aumentar el éxito del ABC si se usan como complemento o apoyo a las variables organizativas y conductuales identificadas anteriormente"*¹⁰².

Como puede observarse, las variables relevantes en el éxito o en el fracaso del sistema están relacionadas con la organización y el comportamiento del personal. Es realmente importante centrar esfuerzos en este tema para implicar a todos los futuros usuarios de la información del sistema ABC en las primeras etapas de su implantación.

Más tarde, McGowan y Klammer's (1997)¹⁰³ confirmaron en sus resultados que tres de las variables indicadas por Shields explicaban significativamente las percepciones de los participantes en el grado de efectividad de una implantación del sistema ABC. Estas tres variables eran:

- Apoyo de la alta dirección,
- relaciones con la evaluación de la gestión,
- y la idoneidad de la formación y los recursos de formación.

Además de lo anterior, también sugirieron en su trabajo que la implicación del usuario en la implantación del sistema, así como sus percepciones sobre la calidad de la información producida por el mismo estaban correlacionadas positivamente con el grado de satisfacción que expresaban con la implantación del sistema ABC.

En el mismo año, Foster y Swenson (1997)¹⁰⁴ realizaban una investigación entre cuyas conclusiones aparecían las siguientes cinco variables con el poder explicativo más alto en relación con el éxito de la implantación del sistema ABC:

- Integración con evaluación de la gestión,

¹⁰² Shields, M. (1995), ob. cit., p. 151.

¹⁰³ McGowan, A.S. y Klammer, T.P. (1997): "Satisfaction with activity-based costing cost management implementation" *Management Accounting Research*, nº 9, pp. 217 a 238.

¹⁰⁴ Foster, G. y Swenson, D.G. (1997): "Measuring the success of activity-based cost management and its determinants". *Management Accounting Research*, nº 9, pp. 109 a 142.

- Relaciones con iniciativas de calidad,
- Apoyo de la alta dirección,
- Formación en la implantación,
- e idoneidad de los recursos.

En comparación con la investigación realizada en los EEUU sobre el éxito y fracaso de los sistemas ABC, aparecen un reducido número de trabajos relacionados con el mismo en el Reino Unido.

Cobb et al. (1992)¹⁰⁵ y (1993)¹⁰⁶ sugieren que los principales problemas experimentados con la implantación del sistema ABC están relacionados con la falta de recursos internos adecuados, especialmente tiempo del personal y recursos de equipos informáticos.

Otro estudio destacable corresponde a la publicación de Friedman y Lyne (1999)¹⁰⁷ que utilizaron la metodología basada en el estudio de casos y detectaron los siguientes seis factores asociados con el éxito de la implantación del sistema ABC:

- la necesidad claramente reconocida del sistema al principio,
- el apoyo amplio para el sistema, incluido específicamente el de la alta dirección,
- el trabajo en equipo de contables y otros especialistas en el desarrollo y uso del ABC,
- la implicación del ABC en la práctica y estructura organizacional,
- los recursos adecuados,
- y las relaciones sinérgicas con otras actividades, tales como el TQM.

La publicación de Innes et al (2000) revisa los resultados de dos encuestas sobre el ABC realizadas en los años 1994 y 1999 a las mayores compañías del Reino Unido en un periodo de cinco años. De los datos recogidos en ambas encuestas se formó una idea sobre el éxito de la aplicación del sistema ABC en relación con factores

¹⁰⁵ Cobb, I.; Innes, J. y Mitchell, F. (1992): *Activity-Based Costing-Problems in Practice*, London. CIMA.

¹⁰⁶ Cobb, I.; Innes, J. y Mitchell, F. (1993): "Activity-Based costing problems: The British experience". *Advances in Management Accounting*. Pp. 68 a 83.

¹⁰⁷ Friedman, A.L. y Lyne, S. R. (1999): *Success and Failure of Activity-based Techniques: A Long Term Perspective*. London. Chartered Institute of Management Accountants.

influyentes sobre dicho éxito así como los posibles cambios sufridos durante el quinquenio de referencia, pero referidos exclusivamente al contexto del Reino Unido.

"La valoración del éxito del ABC entre las compañías que lo habían adoptado era alto en todo el amplio abanico de aplicaciones. Además, el éxito general del ABC se valoró con un 3,9 de promedio entre los encuestados de 1999 (de una escala de 5 puntos, en la que el 5 equivalía a muy exitoso y el 1 a poco exitoso) (un 3,8 en 1994) y el 25% de ellos (de los 28 que respondieron la pregunta) consideraron que la inversión hecha en ABC había beneficiado financieramente a sus organizaciones"¹⁰⁸.

Entre los resultados de ambos trabajos, de 1994 y de 1999, se muestra que el apoyo de la alta dirección tiene un fuerte impacto en la explicación del valor del éxito del sistema ABC y, por lo que a esto respecta, estos resultados son coincidentes con las conclusiones obtenidas en la investigación americana como se ha apuntado anteriormente.

La asociación de variables relacionadas con la calidad con el éxito del sistema también ha sido estudiado únicamente entre aquellos encuestados que tenían experiencia en la implantación del ABC en relación con la calidad en estos dos estudios mediante técnicas estadísticas.

Mientras que en el trabajo de 1994 se detectaron como variables o regresores significativos los siguientes:

- apoyo de la alta dirección,
- variables relacionadas con la gestión de la calidad,
- e implicación del personal de producción en el diseño del sistema.

En el trabajo de 1999 se identificaron como variables significativas:

- el apoyo de la alta dirección,
- pertenecer al sector industrial,
- y variables relacionadas con medidas de calidad.

¹⁰⁸ Innes et al (2000), ob. cit. p. 356.

De nuevo, el apoyo de la alta dirección aporta una alta contribución significativa para explicar la variación en el éxito general del ABC. Sin embargo, la contribución de la variable relacionada con la medida de la calidad es mucho más modesta. En este mismo sentido, trabajos, en su mayoría estadounidenses, como el de Shields (1995), Foster y Swenson (1997), McGowan y Klamer¹⁰⁹ (1997) y Friedman y Lyne (1999) recogían entre sus conclusiones que el éxito del ABC estaba asociada con el uso de políticas de gestión de calidad aunque también a un nivel estadístico de significación moderada.

En conjunto, ambos trabajos de Innes et al (2000) constatan que en 1994 y 1999:

*"continúa el hecho de que todos aquellos que utilizan el ABC expresan puntos de vista muy positivos sobre la importancia y el éxito del sistema tanto en aplicaciones específicas como generales dentro de sus organizaciones. (...) Los puntos de vista más positivos de aquéllos con experiencia en ABC sugieren que la barrera de complejidad y costes potenciales es una suposición más que una realidad"*¹¹⁰.

También sugieren que las percepciones del éxito general de la implantación de un sistema ABC están muy relacionadas con *"la idea sobre el éxito de aplicaciones específicas como la mejora y la evaluación de la gestión. Además, el éxito está asociado significativamente con el apoyo de la alta dirección al sistema, y en menor escala, con su utilización para el apoyo de iniciativas de calidad. Estas relaciones explicatorias confirman en el entorno del Reino Unido, algunas de las conclusiones de estudios estadounidenses anteriores"*¹¹¹.

4.3. Propósitos de la implantación del sistema

Otra forma distinta de estudiar las percepciones de los usuarios sobre el éxito de la aplicación del sistema ABC puede realizarse relacionando éste con los propósitos para los cuales fue diseñado e implantado el mismo en cada organización.

¹⁰⁹ En este trabajo se recoge una interesante tabla resumen en la que aparecen la mayoría de los trabajos relacionados con los factores de éxito y fracaso del sistema ABC con las variables que consideran relevantes, p. 11.

¹¹⁰ Innes et al, (2000), ob. cit., p. 360.

¹¹¹ Innes et al, (2000), ob. cit., p. 361.

En este sentido, los autores Innes et al (2000) estudiaron mediante la aplicación de métodos estadísticos (Linear by linear, escala de Likert) la asociación entre diferentes propósitos de empleo del sistema y el éxito general en los años 1994 y 1999. Ambos estudios se basaron en la publicación de las Times 1000, aunque en el primero se separaron las 60 mejores compañías financieras de estas mil, mientras que en el segundo fueron incluídas.

Las compañías encuestadas en los trabajos de 1994 y 1999 de Innes et al (2000) aportaron múltiples propuestas consideradas como objetivos o usos en la adopción del sistema ABC que se relacionaron con la importancia y el éxito de cada tipo de aplicación, sin diferencias significativas entre los dos años.

Las aportaciones fueron las siguientes: reducción de costes, fijación de precios de servicios y productos, mejora y medida de la gestión, modelo de costes, presupuestación, análisis de la rentabilidad del cliente, decisiones sobre el output, diseño de nuevos productos o servicios, valoración de existencias y, por último, otras aplicaciones consideradas muy importantes, entre las que pueden indicarse informes estatutarios, apreciación de inversión, modelos de rentabilidad de productos, comparación entre periodos regulares, rentabilidad de producto, cálculo de costes del producto, etc.

Los resultados de su trabajo en 1994¹¹² difirieron de forma importante con respecto de los obtenidos en el de 1999. En la encuesta de 1994 las relaciones altamente significativas (a nivel del 1%) con el éxito se producían con:

- el proceso presupuestario,
- el modelo de coste,
- la reducción de costes,
- y la gestión de costes.

Los objetivos de la aplicación del sistema ABC con una significación al nivel del 5% fueron:

- la rentabilidad de clientes,
- el diseño de nuevos productos o servicios,
- y valoración de existencias.

¹¹² Innes, J. y Mitchell, F. (1995): "A survey of activity-based costing in the U.K's largest companies" *Management Accounting Research*, nº 6, pp. 137 a 153.

En cambio, entre los resultados de la encuesta llevada a cabo en 1999, los encuestados asociaron el éxito general muy significativamente con:

- el diseño de nuevos productos o servicios,
- el análisis de rentabilidad por cliente (CPA),
- la reducción de costes y la gestión de costes,
- modelo de costes,
- y medida y mejora de gestión (performance) de la actividad.

Los objetivos con los que se relacionó el éxito del sistema ABC únicamente de forma significativa fueron:

- la fijación de precios de productos o servicios,
- y la toma de decisiones sobre productos o servicios.

La mayoría de los propósitos anteriores se repetían en las dos encuestas con la excepción de algunos como el proceso presupuestario, la valoración de existencias, la fijación de precios de productos o servicios y las decisiones de outputs de servicios y productos. En cambio, se destacaba la alta significación obtenida por la medida y mejora de la gestión en ambas encuestas, lo cual refleja o justifica la importancia atribuida en la investigación estadounidense a esta variable.

A parte de las aportaciones tan significativas que se han realizado en el ámbito de las variables que afectan al éxito o fracaso del sistema de costes basado en las actividades también han sido otros los campos en los que se ha publicado sobre el ABC. En concreto puede observarse una amplia publicación de casos de implantación del ABC en empresas de todos los sectores. Puesto que el objetivo principal de esta tesis persigue la implantación del sistema en el entorno hotelero que se enmarca en el sector servicios, es consideración oportuna dedicar el siguiente capítulo a la revisión de aquellos trabajos que, en mi opinión, han sido más destacables acerca de la implantación del sistema ABC en empresas del sector servicios.

CAPÍTULO 1 FUNDAMENTOS DOCTRINALES Y EVOLUCIÓN DEL SISTEMA ABC

1. FUNDAMENTOS DOCTRINALES DEL SISTEMA DE COSTES BASADO EN LAS ACTIVIDADES	9
1.1. MODELO DE LA CADENA DE VALOR DE M. PORTER.....	9
1.2. MODELO BASADO EN LAS TRANSACCIONES DE MILLER Y VOLLMANN	16
2. BASE CONCEPTUAL DEL ABC.....	19
2.1. DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL SISTEMA DE COSTES BASADO EN LAS ACTIVIDADES O ABC	20
2.2. ACTIVIDADES EN LA EMPRESA	24
2.2.1. CONCEPTO DE ACTIVIDAD.....	24
2.2.2. ELEMENTOS DE LAS ACTIVIDADES	27
2.2.3. CLASIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES.....	29
2.3. LOS GENERADORES DE COSTE O COST DRIVERS.....	34
2.4. IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA ABC	36
2.5. VENTAJAS E INCONVENIENTES DEL MODELO.....	38
3. EVOLUCIÓN DEL MODELO ABC.....	41
3.1. PROPUESTA DE SISTEMAS ABC DE CUATRO GENERACIONES DE MECIMORE Y BELL (1995) Y ROCAFORT (1997).....	41
3.1.1. SISTEMA ABC DE PRIMERA GENERACIÓN	42
3.1.2. SISTEMA ABC DE SEGUNDA GENERACIÓN.....	44
3.1.3. SISTEMA ABC DE TERCERA GENERACIÓN.....	48
3.1.4. CUARTA GENERACIÓN DEL SISTEMA ABC.....	51
3.2. MODELO ABC DE CUATRO FASES DE KAPLAN Y COOPER (1998) Y KAPLAN (1990)	52
3.2.1. SISTEMAS DE FASE I.....	52
3.2.2. SISTEMAS DE FASE II.....	53
3.2.3. SISTEMAS DE FASE III.....	55
3.2.4. SISTEMAS DE FASE IV	58
4. RECIENTES DESARROLLOS RELACIONADOS CON EL ABC	63
4.1. CONCEPTOS DE ÉXITO Y FRACASO.....	63
4.2. VARIABLES RELACIONADAS CON EL ÉXITO DEL ABC	66
4.3. PROPÓSITOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA	72

CAPÍTULO 1 FUNDAMENTOS DOCTRINALES Y EVOLUCIÓN DEL SISTEMA ABC

METODOLOGÍA DE LA APORTACIÓN PORTERIANA AL ABC.....	16
CLASIFICACIÓN DE ACTIVIDADES PRIMARIAS	30
PROCESO SINTÉTICO DEL ABC	37
PRIMERA GENERACIÓN DE ABC.....	42
Gráfico 5. SEGUNDA GENERACIÓN DE ABC	46
Gráfico 6. TERCERA GENERACIÓN DE ABC	50
Gráfico 7. SISTEMAS DE FASE II	54
SISTEMAS DE FASE III: SISTEMAS DE GESTIÓN ESPECIALIZADOS Y PERSONALIZADOS.....	57
Sistemas Fase IV.....	59

CAPÍTULO 1 FUNDAMENTOS DOCTRINALES Y EVOLUCIÓN DEL SISTEMA ABC

Cuadro 1. Clasificación y grupos de actividades, según M. Porter, 1985	13
Cuadro 2. Actividades directas, indirectas y de garantía según M. Porter (1985)	14
Cuadro 3. COMPARACIÓN DE GENERACIONES DE ABC	51
Cuadro 4. MODELO DE CUATRO FASES PARA EL DISEÑO DE UN SISTEMA DE COSTES.....	60

CAPÍTULO 2

EL SISTEMA ABC EN EMPRESAS DE SERVICIOS

Después de estudiar el marco conceptual en el que se desarrolla el sistema de costes basado en las actividades, en este capítulo se analizan las posibilidades que presenta su aplicación, en especial, a empresas del sector servicios, puesto que existe mucha más evidencia empírica sobre la implantación de este sistema en el entorno de organizaciones industriales y ha sido menos explorado precisamente en el sector servicios. Además, si uno de los objetivos principales de este trabajo de investigación lo constituye la aplicación del sistema ABC en las organizaciones hoteleras, es interesante conocer en qué medida y de qué forma otras empresas de servicios han acometido ya la misma implantación.

Debido a que uno de los objetivos de este trabajo de investigación consiste en averiguar la aplicabilidad de la metodología ABC, es oportuno estudiar aquellos casos, con sus particularidades y problemas, que ya han sido publicados en relación con implantaciones del sistema ABC en empresas de servicios. Por todo ello, a continuación se revisan las publicaciones que, en mi opinión, son más destacables sobre este tema, no sin antes detenernos en las características generales que presenta el sector servicios.

1. Características del sector servicios

Últimamente se ha ido desarrollando una figura económica cuyas características desbordan los planteamientos empresariales. Se trata del fenómeno de terciarización de la economía, en el cual la palabra clave es el término *servicio*.

Aunque, en algunas ocasiones, las diferencias entre empresas de fabricación y de servicios son confusas debido sobretodo a que las estrategias de muchas empresas del primer tipo marcan mucho énfasis en el servicio al cliente, es conveniente apuntar algunas características distintivas de las empresas de servicios.

- *"el output es a menudo mucho más difícil de definir. La actividad en respuesta a requerimientos de servicio puede ser menos predecible; y los costes de capacidad conjuntos presentan una proporción alta del coste total y es difícil unir el output con las actividades relacionadas,*
- *El output en una empresa de servicios se describe a veces como un "paquete de beneficios del servicio", muchos de los cuales son intangibles: por ejemplo, velocidad de servicio, calidad de información, o satisfacción suministrada. Pero, como en un entorno de fabricación, estos beneficios conducen a actividades que cuestan dinero. Visto de esta forma, las empresas de servicios tienen características similares a fabricación aunque la naturaleza intangible del output servicio hace más difícil el cálculo de su coste".¹*

Existe un problema importante con la valoración de la gestión en una empresa del sector servicios que consiste en que mientras las operaciones de entornos de fabricación tienen un cierto grado de homogeneidad razonable, las actividades de empresas de servicios son extremadamente diversas. Por este motivo, los aspectos desarrollados desde la contabilidad para el control de las operaciones industriales no siempre resultan fáciles de trasladar desde el entorno de fabricación, donde se había desarrollado inicialmente, al ámbito de servicios.

Si lo que se persigue es medir la eficacia de la gestión llevada a cabo en las organizaciones de servicios mediante un modelo que permita efectuar un buen control deben desarrollarse una serie de indicadores de medida o de calidad. Con ellos podrán compararse los niveles predeterminados de calidad de servicio con los datos reales obtenidos. Sin embargo, buena parte del trabajo que se realiza en las empresas de servicios no es repetitivo, por ejemplo, dos proyectos de publicidad para una misma compañía no tienen por qué ser iguales, o dos investigaciones llevadas a cabo en una universidad pueden ser completamente distintas. Por este motivo, resulta complejo establecer una serie de normas estándares razonables para medir la gestión de las operaciones.

También surgen problemas en las organizaciones de servicios debido a que sus estructuras de coste están dominadas por una intensiva mano de obra, generalmente de carácter fijo, y debido también a la escasa vinculación directa identificable entre los

recursos (inputs) y los productos, servicios o clientes de los servicios (outputs). Además, los servicios y los trabajos que prestan no suelen ser susceptibles de ser almacenados, es decir, no se acumulan existencias de trabajo realizado o servicios prestados.

En algunas ocasiones, una empresa de servicios no es capaz de valorar la calidad hasta el momento mismo en que se presta el servicio e, incluso entonces, las valoraciones suelen ser subjetivas. Factores como la calidad y la satisfacción del cliente se manifiestan como aspectos clave para la consecución del éxito en las compañías. Generalmente la calidad se define en términos no cuantitativos, por ejemplo, la información disponible en un sitio, la atención al cliente, el tiempo de espera, el tiempo de duración de un envío, la presentación de un plato, etc. A la contabilidad de costes le resulta relativamente fácil conocer el coste directo de un plato, pero lo que no acostumbra a calcular es el valor de muchos intangibles que determinan el éxito de la empresa. Actualmente se están realizando esfuerzos por valorar estos factores en muchos tipos de empresas.

Se ha repetido en diferentes ocasiones que los sistemas de contabilidad tradicional, aunque prácticos, no son demasiado adecuados para las necesidades de información de la dirección derivadas de las situaciones comentadas anteriormente. Es remarcable el hecho de que entre todos los desarrollos teóricos recientes, los sistemas de costes y de gestión basados en las actividades destaquen por el interés que han suscitado en las empresas. En este contexto, algunas empresas han aplicado ya con bastante éxito la metodología ABC incluso aunque a veces no estén usando este término como tal.

2. El sistema ABC en empresas de servicios

Dado que los sistemas ABC han sido ampliamente desarrollados en entornos de fabricación podemos preguntarnos si son también aplicables a organizaciones de servicios. Si es así, ¿cómo debería ser un sistema ABC para una empresa de servicios? y ¿debería presentar el entorno de servicios algunos cambios especiales para adecuarse a dicho sistema?.

¹ Rotch, W. (1990): "Activity-Based Costing in Service Industries". *Journal of Cost Management*. Vol. 4. Summer, nº2, pp. 4 a 15. Esta cita corresponde a la página 7.

2.1. Consideraciones básicas

A pesar del crecimiento que ha experimentado el sector servicios en las últimas décadas y su importante aumento en términos de contribución a la prosperidad económica, la mayoría de técnicas de contabilidad de gestión se basan aún en el cálculo de los costes de fabricación y se perciben como ayudas al proceso de fabricación².

No es sorprendente, por tanto, que cuando el sistema ABC surge como un nuevo método de cálculo de costes, se aplique principalmente como una técnica de cálculo de costes de fabricación. En realidad, el desarrollo de experiencias de aplicación del sistema ABC en la práctica comenzó en el sector industrial. Entre los distintos casos que han sido dirigidos en este sentido queremos destacar los siguientes: Schrader Bellows³, John Deere Component Works⁴, Tektronix: Portable instruments Division⁵, y Siemens Electric Motor Works⁶.

Además de las anteriores, otras empresas mundialmente tan conocidas como Rank Xerox, IBM y Hewlett Packard también han aplicado el sistema de costes basado en las actividades a sus procesos de producción (Bailey, 1991)⁷ o bien, otras como General Motors, Hewlett-Packard (División Rosenville Network), Siemens, General Dynamics (División Fort Worth), etc. que han sido referenciadas por Brimson (1991)⁸.

Sin embargo, no existe una razón fundamental por la que el sistema ABC deba permanecer reservado a organizaciones industriales, puesto que hay muchas otras clases de compañías que también pueden aprovecharse de las ventajas que pueda

² Bussey, B.A. (1993): "ABC within a service organization". *Management Accounting* (UK), vol. 7, nº11, december, pp. 40 a 42.

³ Cooper, R. Harvard Business School Case Series 186-272.

⁴ Kaplan, R. Harvard Business School Case Series 187-107/108.

⁵ Cooper, R. Y Turney, P.B.B. Harvard Business School Case Series 188-142/143/144.

⁶ Cooper, R. y Wruck, K.H. Harvard Business School Case Series 189-089/90.

⁷ Bailey, J. (1991): "Implementation of ABC Systems by UK Companies", *Management Accounting* (UK), february, pp. 30 a 32.

⁸ Brimson, J.A. (1991), ob. cit.

reportar la implantación del modelo. Hicks (1996)⁹ argumenta que el sistema ABC puede aplicarse a todo tipo de organizaciones de negocios. Igualmente afirma que los fundamentos del ABC que se aplican a entornos de fabricación pueden usarse también para desarrollar sistemas relevantes de determinación de costes en empresas de servicios.

Actualmente la dirección de organizaciones tales como hospitales, entidades financieras, hoteles o grupos hoteleros, universidades o asesorías, entre muchas otras, pueden plantearse las mismas cuestiones o temas relacionados con su gestión como cualquier otra empresa industrial y, por ello, también necesitan información específica relativa a los costes de las operaciones, servicios, actividades, que se realizan o prestan en la organización. Ante este fenómeno, el sistema ABC se enfrenta a un reto más amplio, no debe limitarse al ámbito de la producción o fabricación sino que debe extenderse a todos los sectores, configurando una validez generalizada para sus planteamientos básicos.

De hecho, Cooper (1988) ya documentaba los cambios detectados en el entorno de empresas industriales que habían comportado inexactitudes producidas o detectadas en las técnicas de cálculo de los costes del producto. Estos cambios eran básicamente los siguientes: una gran base de costes fijos, una proporción relativamente pequeña de mano de obra directa, una alta incidencia del cambio tecnológico, un crecimiento en cuanto a la diversidad de producto, crecimiento de la competencia entre empresas, etc. Como respuesta a estos cambios se desarrolla el sistema ABC.

Tal y como Bussey (1993) afirma, la mayoría de estos cambios que en el sector de fabricación conducen a la introducción del ABC tienen mucha relación con situaciones o características que pueden afectar también al sector servicios. Mientras Cooper indicaba aquellos factores como antecedentes del cambio en entornos de fabricación, muchos de ellos también eran atribuibles a las industrias de servicios, con una notable excepción (en la mayoría de las organizaciones de servicios la mano de obra es todavía el recurso más consumido).

⁹ Hicks, D.T. (1996): *Activity-Based Costing for Small and Mid-Sized Business*. Ed. John Wiley & Sons, Inc., New York. Traducido al español en Hicks, D.T. (1997): *El sistema de costes basado en las actividades (ABC). Guía para su implantación en pequeñas y medianas empresas*. Ed. Marcombo. Barcelona.

Las primeras implantaciones del sistema ABC en el sector servicios han sido predominantemente en áreas, como veremos más adelante, tales como:

- hospitales (King et al., 1994),
- compañías de líneas aéreas y telecomunicación (Cooper y Kaplan, 1991a)
- e instituciones financieras (Sephton y Ward, 1990); (Hayde, 1990).

Sin embargo, la creciente competencia ha obligado a los directivos del sector servicios a tomar una mayor consciencia de la necesidad de usar información contable en los procesos de planificación, de control y de toma de decisiones.

En este sentido, Kjell Berts y Sören Kock (1995)¹⁰ discuten los beneficios y los inconvenientes que para las empresas de servicios comporta la implantación de un sistema de costes basado en las actividades. Parten de la idea que una empresa que pretende implantar este sistema debe estar orientada al mercado y centrada en la calidad para conocer si el cliente percibe valor añadido en los servicios producidos. Generalmente una empresa de servicios conoce el importe total de sus costes, pero en cambio no sabe con certeza dónde y de qué forma se están consumiendo dentro de toda la organización.

No obstante, en los últimos años se ha manifestado un incremento considerable del conocimiento de este modelo de cálculo de costes. Gracias a numerosas publicaciones, a la organización de seminarios y workshops y al trabajo realizado por diferentes consultorías para acercar este sistema a todo tipo de empresas de servicios, etc. un mayor número de empresas se han planteado, incluso han desarrollado, la aplicación del sistema ABC para la determinación de sus costes básicos. Algunas compañías de servicios ya están disfrutando, por tanto, de los beneficios del ABC en el cálculo de costes así como en el análisis de la rentabilidad de la empresa.

Los equipos directivos de las empresas del sector servicios han comenzado a darse cuenta de que el sistema ABC no tiene porqué permanecer en el dominio del sector de fabricación puesto que también puede ser utilizado en un entorno de servicios. *"El modelo ABC es aplicable a todo tipo de organizaciones, no sólo a empresas industriales. Los mismos principios y técnicas pueden utilizarse actualmente para*

¹⁰ Berts, K. y Kock, S. (1995): "Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms: the unavoidable challenge". *Management Decision*, vol. 33, nº6, pp. 57 a 63.

desarrollar sistemas de costes para compañías de seguros, bancos, restaurantes, firmas consultoras, compañías de leasing, empresas públicas"¹¹.

Por lo tanto, en principio el enfoque ABC es tan aplicable a compañías de servicios como a empresas de fabricación. Aunque hay menos casos publicados de ABC al respecto, en los siguientes apartados se exponen algunos de ellos.

2.2. Requisitos para la implantación del ABC en empresas de servicios

Las organizaciones de servicios no son todas iguales, a menudo presentan diferentes patrones de comportamiento en cuanto a negocios y a actividades se refiere. Además, su estructura de costes varía de unas empresas de servicios a otras, al igual que ocurre en las empresas de fabricación, en función de la línea de negocio a que se dediquen tanto si es en servicios profesionales (consultores de gestión, abogados, firmas de contabilidad, empresas de publicidad, etc.) como en otros servicios (empresas de transportes, bancos, hoteles, etc.).

Cooper (1988)¹² indicaba que es imposible proponer un conjunto de normas o pautas para tomar una única decisión respecto a si una empresa necesita o no un sistema de costes basado en las actividades. No obstante, el autor considera que es posible definir las condiciones bajo las cuales la conveniencia de este sistema puede justificarse mejor y por lo tanto presuponer que podrá adaptarse a la empresa.

Según este autor, es aconsejable su implantación si el sistema de cálculo de costes existente en la compañía se había diseñado cuando los costes de medición eran altos, la competencia era débil y tenía una diversidad de producto baja¹³, pero en el momento actual, la misma empresa presenta unos costes de medida bajos, la competencia es fuerte, y el grado de diversidad del producto es alta.

¹¹ Hicks, D.T. (1997), ob. cit., p. 199.

¹² Cooper, R. (1988): "The rise of Activity-Based Costing-Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*, fall, pp. 41 a 48, hemos utilizado el texto recogido en la obra de Cooper, R. y Kaplan, R.S. (1991): *The Design of Cost Management Systems. Text, Cases and Readings*". Ed. Prentice Hall, Inc. New Jersey, pp. 366 a 374, en este caso la cita es de la p. 372.

¹³ En este artículo Cooper analiza estos tres factores en mayor profundidad.

En general, se han venido señalando algunas características que debe reunir una empresa para que la implantación del ABC resulte adecuada y útil, aunque ello no garantice un éxito completo de la misma. Entre ellas podemos apuntar las siguientes:

- los costes indirectos respecto al producto deben ser importantes,
- el número de actividades diferentes realizadas en la empresa debe ser elevado,
- deben fabricarse productos variados y en cantidades distintas,
- debe existir una organización adecuada para la implantación del método ABC en cuanto a la existencia de responsabilidades tras cada actividad,
- debe existir un equipamiento informático adecuado para el tratamiento del volumen de datos que dicho método requiere y genera.

Ahora bien, como se ha estudiado en el capítulo anterior, uno de los factores que las diferentes investigaciones apuntan como influyente en el éxito de la implantación del sistema ABC está relacionado con los recursos humanos de la empresa. Para que el sistema ABC se integre en la organización y funcione de la mejor forma posible, es necesario que todo el personal, desde los niveles más altos de dirección hasta cualquier trabajador esté preparado e incluso formado, en el grado que se considere oportuno, ante la introducción del sistema y que se implique en el diseño, implantación, desarrollo y sobretodo posterior mantenimiento del método. De esta forma se estarán sentando las bases imprescindibles para que su aplicación resulte satisfactoria y se consigan los resultados deseados.

Estrin et al (1994)¹⁴, motivados por las preocupaciones manifestadas por la dirección de las empresas en cuanto a la posibilidad de anticipar el resultado de la implantación del sistema ABC o valorar, aunque subjetivamente, la adaptabilidad del mismo a su compañía, plantean un sistema de puntuación basado en valoraciones de diferentes factores de aplicabilidad del ABC. Los autores clasifican estos factores en dos dimensiones:

1. La primera se basa en la probabilidad de que el ABC produzca costes o otros resultados significativamente diferentes de aquéllos que se generarían con métodos convencionales o menos costosos. Se trata de dar respuesta a si resulta

¹⁴ Estrin, T. L.; Kantor, J; Albers, D. (1994): "Is ABC suitable for your company?", *Management accounting*, vol. 75, nº 10, abril, pp. 40 a 45.

interesante que el sistema ABC produzca costes significativamente diferentes de los que generaba la contabilidad convencional y si realmente interesa que éstos sean mejores.

Los factores que se consideran dentro de la primera dimensión son "*el número y la diversidad de productos o servicios producidos, la diversidad y el grado diferencial de servicios de apoyo usados por productos diferentes, la medida en que se usan procesos comunes o conjuntos, la eficacia de métodos de coste actuales*"¹⁵.

2. La segunda de las dimensiones busca establecer si la dirección utilizará o no la información de coste generada por el sistema ABC para decisiones significativas, debido a que es diferente. La dirección debe percibir la información ABC como superior, y la naturaleza de la organización y su entorno competitivo, legal y social debe permitir a los directivos usar esta información libremente. En este caso la respuesta corresponde a si las decisiones que tome la dirección se basarán o no en la información generada por el nuevo sistema que en principio se considera mejor que la anterior.

Los factores incluidos en la segunda dimensión son "*la libertad de la dirección para la fijación de precios, la proporción de costes del periodo respecto a costes totales, consideraciones estratégicas, el clima y la cultura de reducción de costes en la compañía, y la frecuencia de análisis necesario o deseable*"¹⁶.

Se trata, por tanto, de estudiar la empresa en sí misma, mediante el análisis de la situación en que se encuentra en relación con una serie de factores que, a su vez, se enmarcan en dos líneas de conclusiones diferentes. La valoración subjetiva y ponderada de todos esos factores se representa en un cuadrante y los autores explican el significado de cada uno de los apartados que forman dicho cuadrante. Según en qué situación final quede descrita la empresa se aconseja o no la implantación del sistema ABC, por lo que puede resultar útil y orientativo para que la dirección de una empresa (de servicios o de fabricación) discuta y se plantee dicha aplicación antes de llevarla a cabo.

¹⁵ Estrin, T.L. et al (1994), ob. cit., p. 40.

¹⁶ Estrin, T.L. et al (1994), ob. cit., p. 40.

Si las respuestas a las cuestiones formuladas bajo cada dimensión resultan positivas y sus valoraciones finalmente son altas se aconseja la utilización del sistema. No obstante, cabe recordar que se trata de una propuesta de valoración subjetiva y su fiabilidad no ha sido probada aún en la práctica.

2.3. Particularidades y objetivos

La implantación del sistema ABC en una empresa de servicios comporta la toma de algunas decisiones¹⁷. Un primer aspecto que debe decidirse es si el sistema debe funcionar de forma independiente del resto de sistemas que generan información en la empresa o bien debe integrarse con ellos. Es importante aclarar este punto desde el principio, sobretodo si tenemos en cuenta que generalmente el sistema ABC requiere una cantidad mucho mayor de datos y de recursos que cualquier otro sistema, y genera una información mucho más detallada que otros sistemas convencionales.

Otra cuestión que conviene puntualizar también desde un primer momento se refiere a la utilidad que tendrá para la empresa tal información. Es decir, si se utilizará para la toma de decisiones a diferentes niveles de jerarquía dentro de la organización o no, o si sólo se hará al nivel de la dirección de la compañía. Si realmente va a servir de instrumento de soporte para el funcionamiento normal de todos los departamentos y la dirección también pretende apoyarse en ella es importante que ésta se implique en la implantación y la apoye desde los primeros pasos del proceso.

Para una compañía del sector servicios, los retos ante la implantación del ABC consisten primero en saber definir los productos o servicios, puesto que no se dispone de un almacén en el que queden almacenados o inventariados estos servicios, lo que permitiría identificarlos sin problemas y, segundo en conseguir pensar en términos de procesos estándar puesto que al no tratarse de una planta de fabricación los procesos compuestos de diferentes actividades que suelen estar automatizadas o estandarizadas.

¹⁷ Cooper R. y Kaplan, R.S. (1991a), pp. 387 y ss. analizan las decisiones que deben tomarse antes de acometer una aplicación del sistema ABC, entre ellas se incluyen: si el sistema debe integrarse con el existente o no, debe precisarse el nivel de detalle del sistema, si el diseño inicial debe ser simple o complejo, si debe aprobarse un diseño formal antes de la implantación, y debe decidirse quién debería tomar la responsabilidad del sistema final.

“¿Por qué encuentran útil las empresas de servicios el conocimiento del coste de las actividades, procesos empresariales, productos y clientes? La demanda de esta clase de información de coste proviene de tres grandes clases de decisiones de gestión:

- *la gestión de productos y clientes,*
- *la configuración de la cadena de prestación de servicios al cliente, y*
- *la confección del presupuesto de suministro de recursos de la organización”¹⁸*

Tanto la gestión de los productos y de los servicios prestados a los clientes, junto con los recursos que se consumen en las organizaciones constituyen factores claves en las empresas de servicios que debe analizarse más detenidamente.

2.3.1. La gestión de productos y clientes

Los servicios que prestan las organizaciones del sector servicios acostumbran a ser de naturaleza variada. Las entidades bancarias, por ejemplo, suelen disponer de muchos tipos diferentes de cuentas corrientes y de ahorro, así como muchos tipos de préstamos al consumidor y comerciales. Las empresas de transporte ofrecen servicios basándose en un buen número de orígenes y destinos y cada uno de ellos puede considerarse como un producto único. Lo mismo ocurre con los centros dedicados a la atención sanitaria puesto que ofrecen tratamientos para un amplio abanico de enfermedades y problemas de salud diferentes. Cada producto o servicio, con sus características particulares comporta demandas diferentes a los recursos en cada organización.

En un hotel se prestan también servicios o productos diferenciados de restauración (buffets, bebidas, licores, menús, platos combinados, patatas fritas, etc.), de alojamiento (habitación doble o individual, con vistas o no, con o sin cuna o cama supletoria, con caja fuerte, etc.), de supermercado, de ocio, de tiendas, etc.

La dirección de todas estas empresas necesita conocer regularmente la rentabilidad de las diferentes líneas de servicios que ofrece, tomando decisiones sobre el precio, la calidad, la capacidad de respuesta y la introducción y eliminación de productos individuales. El coste y la rentabilidad de los productos individuales son vitales para la toma de estas decisiones.

¹⁸ Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1999), ob. cit.

Pero a parte de todas las decisiones relacionadas con el producto, las empresas de servicios también han de centrarse, en mayor grado que las empresas industriales, en la economicidad y el comportamiento del cliente. *"Para las empresas de servicios, por el contrario, incluso los costes de explotación básicos de un producto estándar vienen determinados por la conducta del cliente"*¹⁹. En empresas de producción estandarizada los costes de fabricación de una unidad pueden determinarse sin dificultades y, generalmente, sin tener en cuenta los gustos del cliente individual, la forma y el lugar en que consumirá dicho producto, el tiempo que tardará en consumirlo, en compañía de quién lo hará, etc.

Si imaginamos un servicio estándar de alojamiento como puede ser una habitación doble, calcular todos los costes que están asociados a este tipo de habitaciones es relativamente directo mediante la utilización del sistema de costes basado en las actividades. De igual forma, los ingresos son también fáciles de atribuir a este tipo de habitación. El análisis de costes basado en actividades debería poner de manifiesto si esta clase de servicio es o no rentable. Sin embargo, este análisis ocultará probablemente las grandes variaciones en la rentabilidad de este producto entre los clientes tomados individualmente uno a uno.

De todas formas, debemos percatarnos de una limitación importante del análisis. Además de una habitación doble, el cliente puede hacer uso de la piscina, del bar, del restaurante, del billar, de las tiendas, contratar determinadas excursiones y comprar entradas de diferentes atracciones externas que ofrece el hotel, etc. Por este motivo, antes de tomar la decisión de eliminar un cliente o tipo de cliente por su baja o nula rentabilidad en el servicio de habitación doble, por ejemplo, la dirección deberá estudiar el conjunto de servicios más que de forma individual para una sola clase de clientes (turistas, recién casados, personas de negocios, etc.), comprendiendo las posibilidades de obtener tal rentabilidad a través del resto de servicios o en posteriores estancias que aquella clase de cliente puede comportar.

"Las empresas de servicios necesitan identificar la rentabilidad diferencial de los clientes individuales, incluso de aquéllos que utilizan los productos estándar. (...) la empresa de servicios puede determinar y controlar la eficiencia de sus actividades"

¹⁹ Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 276.

*internas, pero es el cliente el que determina casi totalmente la demanda de las actividades operativas*²⁰.

Determinados clientes de una empresa de servicios pueden no comportar beneficios en uno de los productos ofrecidos pero, en cambio, puede generarlos con la utilización de otros, por lo que la relación total con el cliente es posible que acabe siendo rentable. Los clientes recientes suelen comportar altos costes iniciales, de márketing generalmente y parecer así poco rentables. Se entiende que estos costes no deben imputarse completamente a dichos clientes en el momento inicial sino que deberían diluirse a lo largo de su ciclo de vida, en la medida de lo posible. Esta consideración debe tenerse en cuenta con el fin de diferenciar los análisis de rentabilidad relativos a clientes antiguos en comparación con los clientes nuevos.

*“Por lo tanto, además de reconocer la variación entre productos de las demandas del cliente, también han de prever la variación de las demandas del cliente a lo largo del tiempo para obtener una rentabilidad total del ciclo de vida. Los sistemas de costes ABC proporcionarán a las empresas de servicios los datos adecuados para la gestión inteligente de los clientes, de forma individual y a lo largo del tiempo”*²¹. Evidentemente, éstos son objetivos que deben plantearse a largo plazo en una implantación del sistema ABC, puesto que en sus primeras etapas suele perseguirse únicamente la determinación lo más exacta posible del coste de los productos o servicios.

Para objetivar las ofertas de las empresas de servicios al nivel de cliente individual, aunque pueda resultar complejo, se considera interesante agrupar los clientes en segmentos de mercado gestionables. Si la empresa no dispone de bases de datos potentes se aconseja un número de segmentos entre 3 y 5 aproximadamente. De esta forma, el sistema ABC puede generar información sobre la rentabilidad de tales segmentos de clientes. Será cada empresa o sus directivos quienes decidan sobre a qué segmentos prestar mayor atención y emprender estrategias concretas o tomar determinadas decisiones en función de su rentabilidad. Mediante una estrategia rentable de segmentación podrán identificarse posibles clientes susceptibles de ser eliminados.

²⁰ Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 276.

²¹ Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 277.

2.3.2. Prestación de servicios al cliente

Siempre que las empresas consigan comprender cuáles son los gustos, necesidades y preferencias de los clientes de los diferentes segmentos a los que se dirigen, serán más capaces de ajustar sus ofertas así como el método de prestación de sus servicios con los que se pretende satisfacer esas preferencias.

A través de un estudio de segmentación del mercado basado en las necesidades de clientes, mediante una encuesta, pueden identificarse las diferentes demandas y expectativas de la mayoría de ellos. Para ello es necesario agrupar las respuestas por segmentos a partir de puntuaciones similares de varios factores que representen las diferentes demandas de servicio así como un número de atributos independientes. No obstante, con ello no llegan a comprenderse los costes de ciertas operaciones tales como entrega de productos, soporte al cliente, etc. si se desean desarrollar canales eficientes de márketing y de entrega a todos los segmentos de negocio. Ante estos objetivos, el sistema ABC es útil, puesto que puede profundizarse en cada uno de los segmentos de clientes definidos y seleccionar aquéllos más interesantes.

Al conseguir determinar las necesidades de los segmentos de mercado atractivos para la organización, ésta *"puede centrar sus limitados recursos de márketing, desarrollo de productos y servicios y apoyo a los clientes para hacerse con las operaciones de segmentos objetivo, mientras sigue ofreciendo productos, servicios y soporte estándar a su base de clientes no objetivo."*²²

Debido a la proximidad existente entre las empresas de servicios y sus clientes, *"cualquier decisión que tomen respecto a las ofertas, características, precio y entrega de los productos debe implicar una interacción entre las preferencias del cliente (como las que se derivan del estudio de márketing basado en las necesidades) y el coste de satisfacer esas preferencias. Las empresas de servicios tomarán las mejores decisiones cuando combinen su análisis de costes basados en las actividades con información fiable sobre los atributos y características valoradas por los clientes de los diferentes segmentos. De esta forma, pueden seleccionar los segmentos que desean convertir en objetivo de crecimiento y rentabilidad y personalizar sus ofertas de*

²² Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 280.

*servicios hacia estos segmentos, a fin de que cada uno de ellos se convierta en individualmente rentable*²³.

2.3.3. Decisiones presupuestarias

Un sistema de costes basado en las actividades capaz de vincular el coste de la empresa con el suministro de recursos a las actividades realizadas y después con las demandas de los productos o clientes individuales, facilitará las decisiones sobre el suministro adecuado de tales recursos.

Generalmente la dirección de empresas de servicios no dispone de mecanismos que vinculen directamente las decisiones presupuestarias que autorizan el suministro de recursos para los centros individuales de responsabilidad con las demandas de los productos y los clientes hacia las actividades y servicios proporcionados por estos centros de responsabilidad. *"Han de establecer presupuestos por medio de negociaciones anuales entre los jefes de los centros de responsabilidad y el equipo de altos ejecutivos. Un modelo ABC puede utilizarse como base del proceso presupuestario de una organización. De esta forma, las decisiones para autorizar los costes en los centros de responsabilidad se vinculan con los resultados exigidos a estas unidades por el volumen y mix de productos y clientes. El modelo permite que la empresa de servicios proporcione recursos para productos y clientes que contribuyan a la rentabilidad a largo plazo y a identificar el lugar en que puede necesitarse una reducción de costes para los procesos que son críticos en la cadena de prestación de servicios*²⁴.

En resumen, la dirección de las organizaciones de servicios necesita *"la información de un modelo ABC para tomar decisiones respecto a los productos y servicios que desean ofrecer, a los segmentos de clientes que desean servir y al suministro de recursos necesario para sus productos, servicios y clientes. Los directivos utilizarán la información del ABC para generar productos y servicios que puedan ser entregados a*

²³ Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 281.

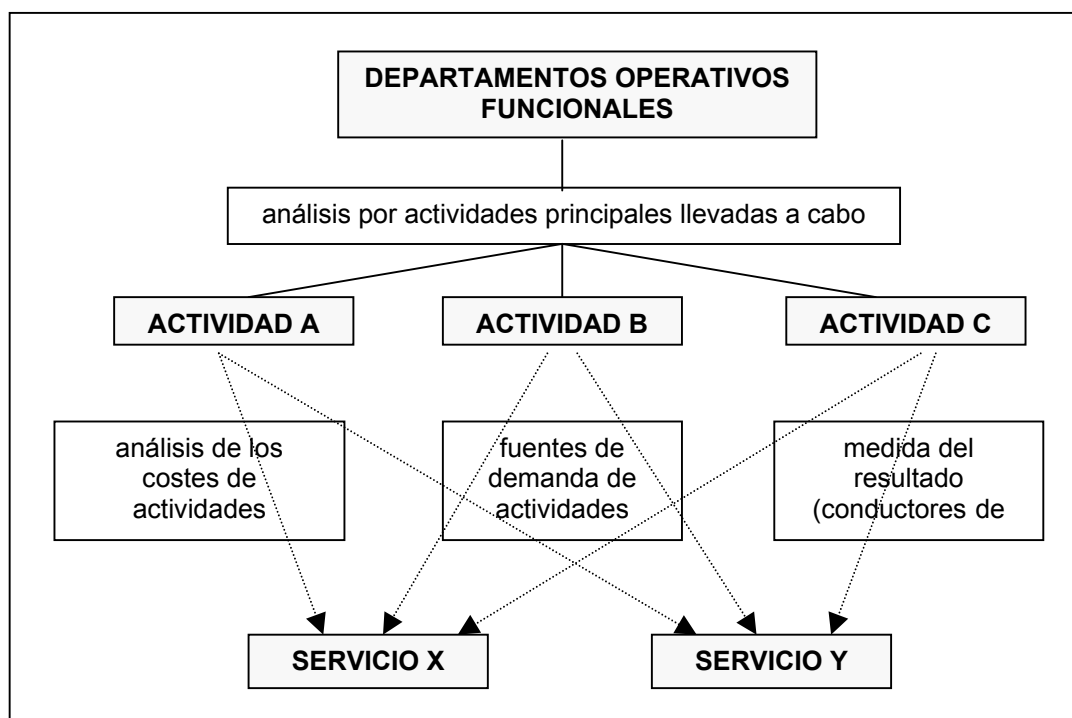
²⁴ Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 281.

los clientes a unos precios que cubran el coste de los recursos utilizados, por lo que les permitirá servir a los clientes en virtud de unas relaciones rentables”²⁵

2.4. Etapas de la implantación del sistema

De forma resumida el diseño de sistemas de ABC para organizaciones de servicios comprende normalmente una serie de operaciones. En el capítulo anterior ya se han definido dos etapas que como mínimo debían tener lugar en una aplicación del sistema ABC. Por un lado, deben relacionarse los recursos consumidos por los departamentos o centros de la empresa con las actividades que los han requerido y, por otro, tales actividades deben relacionarse también con los servicios o productos vendidos por la organización. Estas fases quedan esquematizadas en el siguiente gráfico²⁶.

GRÁFICO 1. LA EVALUACIÓN DE LOS COSTES BASADA EN ACTIVIDADES



Fuente TANAKA, M. et al (1996, p. 119).

²⁵ Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 293.

²⁶ Tanaka, M.; Yoshikawa, T.; Innes, J. y Falconer, M. (1993): *Gestión moderna de costes*. Ed. Chapman & May, London, UK. Traducido al español en la obra de los mismos autores (1996): *Gestión moderna de costes*. Ed. Díaz de Santos. Madrid. P. 117.

No obstante, estas dos etapas comportan el seguimiento de una serie de fases en mayor o menor detalle. Siguiendo a Brimson (1991)²⁷, a continuación se indican los pasos que deben seguirse en una implantación del sistema ABC:

Paso 1. El análisis y definición de actividades.

En primer lugar, el trabajo realizado por el personal y las máquinas ha de organizarse por actividades. Esto normalmente se hace mediante una combinación de entrevistas y autoanálisis por parte del personal y los directivos implicados por lo que suele llevar un periodo de tiempo considerable. *"(...) hemos descubierto que, normalmente, las estimaciones basadas en entrevistas, opiniones de los empleados y en los datos operativos de que se disponga, tienen una exactitud suficiente para que la dirección emplee la información obtenida mediante un modelo ABC"*²⁸

Estas entrevistas suelen ser amplias y largas. Si las realizan personas externas a la empresa o incluso personal contable suelen comportar reuniones largas y difíciles. Si estos cuestionarios son realizados por personas que no están familiarizados con las operaciones de la compañía es poco eficiente supuesto que necesitan ampliar la recogida de datos para obtener información general de la organización y a menudo quedan cuestiones por resolver o aspectos simplificados. Por el contrario, si la implantación implica un equipo multifuncional de trabajadores experimentados puede ser mucho más eficiente porque su conocimiento de la organización y su negocio ya existe.

El objetivo es conocer las actividades que se realizan en la empresa y sus características más importantes. En las primeras entrevistas las cuestiones a identificar clave son²⁹:

1. *"¿Qué personas trabajan en la empresa?"*
2. *¿Cuáles son sus actividades claves?"*

²⁷ Brimson, J.A. (1991), ob. cit, pp. 81 y 82.

²⁸ Kaplan, R. (1992): "In defense of Activity-Based Cost Management", *Management Accounting*, november, pp. 58 a 63. Esta cita corresponde a la p. 59.

²⁹ Sharman, P. (1994): "Activity and driver analysis to implement ABC". *CMA Magazine*, vol. 68, nº 6, july/august, pp. 13 a 16. P. 15.

3. *¿Se dedican diferentes cantidades de tiempo para realizar alguna actividad individual bajo circunstancias distintas?*
4. *¿Qué porcentaje del tiempo total de cada persona se consume realizando cada actividad?*
5. *¿Cuáles son los generadores de cada actividad?"*

El proceso de análisis de las actividades así como el conocimiento propio de los miembros del equipo representan la base para desarrollar un diagrama operativo de las actividades. Analizar y clasificar todas las actividades que han sido identificadas en una empresa así como decidir cuáles son las que definitivamente van a considerarse actividades para el sistema ABC constituyen algunas de las operaciones más complejas de todo el proceso. A menudo, para fortalecer estas primeras etapas se suele elaborar un mapa de las actividades, como si se tratara de esquemas en los que se recogen las actividades relacionadas entre sí, que se realizan en cada centro de trabajo. Igualmente puede confeccionarse un diccionario de actividades en el que se describa para cada una de ellas, el código que tiene asignado, el objetivo principal de su ejecución, las tareas que la conforman así como toda aquella información que pueda resultar de interés.

Paso 2. Clasificación del ciclo de vida.

Este paso no es del todo imprescindible a la hora de implantar un sistema de costes basado en las actividades. El análisis del ciclo de vida aporta una visión que facilita una gestión tanto del coste como del rendimiento de un proceso o de un producto a lo largo de la duración de sus actividades. Si no se tiene en cuenta el ciclo de vida de las actividades puede llegar a distorsionarse el coste de los productos o servicios de la empresa.

Paso 3. La determinación del coste de las actividades³⁰.

3.1. Seleccionar la base del coste: determinar el tipo de coste, determinar el horizonte temporal del coste, clasificar las actividades en el ciclo de vida.

Debe examinarse la estructura de gastos de cada departamento operativo y proceder determinando los factores que crean la demanda de las actividades realizadas por el

³⁰ Desglose extraído de Brimson, J.A. (1991), ob. cit., pp. 153 a 186.

departamento. *"El objetivo del análisis es, por tanto, descubrir la naturaleza de la demanda y cuantificarla. El objetivo básico del análisis es obtener los costes por unidad en el proceso de transacciones de productos y clientes".*³¹

3.2. Imputar los recursos.

Se trata de determinar la fuente de donde deberán ir obteniéndose los datos necesarios para continuar con la implantación del sistema. Deben agruparse los costes relacionados con el mayor general (materiales, mano de obra, tecnología (proceso)), establecer la relación causal, imputar de los costes de personal, e imputar el resto de los costes a las actividades.

3.3. Determinar la medición del rendimiento de la actividad.

Las medidas de rendimiento son útiles para la empresa. Los indicadores clave de rendimiento están relacionados con aspectos como la calidad, el coste o el tiempo de una actividad concreta.

3.4. Seleccionar la medida de actividad.

En esta etapa debe escogerse y determinarse la medida de cada actividad. Igualmente resulta interesante reunir diferentes estadísticas sobre las salidas o transacciones que se llevan a cabo en cada actividad y, por último, validar la medida de actividad.

3.5. Asignar las actividades secundarias.

Enlaces directos como los que aparecían en el último gráfico pueden no existir si, por ejemplo, una actividad puede servir a otra actividad y no al cliente final. Si se produce esta situación, nos encontramos ante actividades de carácter secundario. En este caso, puede ser necesario implantar un sistema de cobro cruzado entre actividades para poder obtener un sistema de costes que refleje cómo se están usando los recursos en realidad.

³¹ Berts, K. y Kock, S. (1995), ob. cit., p. 61.

3.6. Calcular el coste por actividad

Una vez identificadas las actividades y elegidos los generadores de coste que representan la medida de cada actividad debe calcularse el coste de las actividades. Esta etapa consiste en la distribución de los costes, localizados o no en los centros, entre las distintas actividades que los han ocasionado. Si las actividades han sido definidas correctamente este reparto no debe representar ninguna complejidad pues todos los costes son directos respecto a tales actividades. De todas formas, pueden presentarse repartos o identificaciones difíciles de realizar que requerirán la búsqueda de información adicional para su solución.

Paso 4. Identificación de las medidas de rendimiento

Habiéndose tomado anteriormente las medidas de rendimiento debe procederse ahora a la elaboración de estadísticas financieras y operativas sobre las mismas. Mediante la medición del rendimiento basada en las actividades, cada actividad es analizada para determinar la eficacia del trabajo llevado a cabo por medio de indicadores clave de rendimiento que habrán sido escogidos previamente.

Paso 5. Determinación del coste de los procesos

Puesto que las actividades forman parte generalmente de procesos, es posible determinar el coste de éstos por la agrupación de los costes de las actividades que los conforman. No siempre se lleva a cabo esta fase y menos aún si nos hallamos en una primera prueba de la implantación del sistema ABC.

Paso 6. Imputación de los costes al objetivo de información (tecnología, pedidos, clientes)

Igual que en una empresa de fabricación, las actividades seleccionadas pueden muy bien atravesar la estructura convencional de la organización (normalmente funcional), y deben basarse en la agrupación de tipos de trabajo lo más homogéneos posible en relación con su resultado. Este resultado, una vez valorado, dará el conductor o generador de coste, que se usa para asociar el coste con el objeto de coste. Esto significa que los servicios finales (la fuente fundamental de la demanda de actividades) o los clientes tendrá asociados los costes de las actividades.

Debería asociarse el resultado de cada actividad con la fuente de su demanda. Cuando se intenta averiguar el coste de un servicio ofrecido a los clientes externos, el mejor método será relacionar directamente el resultado con este objeto de coste.

Paso 7 Cálculo del coste del producto

Uno de los pilares básicos de este sistema lo constituye el hecho de que los productos o servicios son los que consumen las actividades. Por este motivo, una vez determinados los costes de las actividades puede procederse al cálculo del coste del producto o del servicio identificando las actividades que han requerido para su producción o prestación. El coste final del producto o servicio vendría dado, en última instancia, por la suma de los costes de todas las actividades identificadas para el mismo al cual debe añadirse el coste directamente asignado procedente generalmente del consumo de materiales. Puesto que a menudo una misma actividad puede haber servido para más de un producto o servicio, su coste debe distribuirse entre estos últimos en función de los generadores de coste, medidas que anteriormente ya habrían sido identificadas.

J.A. Brimson no es el único autor que ha abordado teóricamente el proceso de implantación del sistema ABC³². D.T. Hicks³³ también propone una serie de pasos algo más sencillos para acometer este proceso. De forma resumida, estas etapas son las siguientes³⁴:

1. *“Identificar y definir las actividades relevantes*
2. *Organizar las actividades por centros de costes*
3. *Identificar los componentes de costes principales*
4. *Determinar las relaciones entre actividades y costes*

³² Pueden consultar entre otros los trabajos de Cooper, R. (1990): “Implementing an Activity-Based Cost System”. *Journal of Cost Management*, vol. 4, nº1, september, pp. 33 a 42; Cooper, R. et al (1992a): *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*, Institute of Management Accountants, Montvale, New Jersey, y Institute of Management Accountants (1993): *Practices and Techniques: Implementing Activity-Based Costing*, Statements of Management Accounting, Statement N° 4T, september 30.

³³ Hicks, D. T. (1996): *Activity-Based Costing for Small and Mid-Sized Business*. Ed. John Wiley & Sons, Inc.. New York. Traducido al español en HICKS, D.T. (1997): *El sistema de costes basado en las actividades (ABC). Guía para su implantación en pequeñas y medianas empresas*. Ed. Marcombo. Barcelona.

³⁴ Hicks, D.T. (1996), ob. cit., pág. 53.

5. *Identificar los inductores de costes para asignar los costes a las actividades y las actividades a los productos*
6. *Establecer la estructura del flujo de costes*
7. *Seleccionar herramientas apropiadas para realizar la estructura del flujo de costes*
8. *Planificar el modelo de acumulación de costes*
9. *Reunir todos los datos necesarios para dirigir el modelo de acumulación de costes*
10. *Establecer el modelo de acumulación de costes para simular el flujo y la estructura de costes de la empresa y desarrollar las tarifas de costes”.*

2.5. Temporalización y costes derivados de la implantación

Si la empresa ya tiene un sistema de costes en funcionamiento y decide estudiar la posibilidad de implantar un sistema nuevo o rediseñar el existente, incurrirá en una serie de costes que generalmente actúan de barrera a estos nuevos cambios. Estos costes vienen derivados básicamente de: *"identificar personas (internas o externas) para diseñar el sistema, obtener la aceptación de la dirección respecto a la necesidad de un nuevo sistema, diseñar e implantar el nuevo sistema, integrarlo en el resto de sistemas de información de la empresa, formar a la dirección para su utilización, crear un equipo para mantener el sistema nuevo"*³⁵.

En relación con estos costes podría afirmarse que si una empresa tiene un sistema de costes obsoleto, es interesante o beneficioso introducir un sistema nuevo siempre que el valor actualizado de los beneficios que éste deba comportar a través de las mejoras de la información sobre los costes de los productos sea mayor que los costes derivados de mantener o rediseñar el anterior.

Debido a la inevitable necesidad de incurrir en costes para su implantación, otro punto importante a tener en cuenta, es *"su introducción progresiva, en función de la utilidad esperada, comenzando por aquellas actividades y productos de cuyo análisis más beneficios se puedan derivar. Otro punto de referencia, para iniciar su implantación, lo pueden constituir las actividades más fácilmente controlables para, en pasos sucesivos, seguir con las más complejas y con las que poseen una relación de causalidad no tan clara. No hemos de olvidar, por otra parte, que además del paulatino*

³⁵ Cooper, R. (1988), ob. cit., p. 371.

*grado de desarrollo, que pueda ir alcanzando el sistema por sí mismo, éste ha de encontrarse vinculado con el resto de sistemas de información de la empresa*³⁶.

Con el objeto de controlar los costes que supone una aplicación del sistema ABC debe tenerse en cuenta que cuando una empresa de servicios tiene implantado el ABC no es necesario que realice continuamente ciertos estudios que pueden ser útiles en un primer momento. Por ejemplo, pueden llevarse a cabo análisis de tiempo sobre las diferentes actividades que ejecuta el personal. Aunque no es necesario hacerlo con una determinada regularidad quizás al principio interese efectuarlos más amenudo para garantizar que las marcas de tiempo están bien tomadas pero probablemente después sólo sea necesario tomarlas de nuevo ante cambios en la forma de realizar las actividades o ante nuevas actividades.

Desde luego debe admitirse que la fuerte evolución experimentada por la informática ha contribuido a soportar la implantación de estos procedimientos. Con respecto a dicha implantación, puede cuestionarse dónde interesa implantar el sistema ABC. *"Es tanto como plantearnos dónde conviene introducir un sistema de costes que nos permita la visualización de los procesos de forma menos incierta y se adapte a las múltiples y diferentes necesidades de cada empresa, es decir, un sistema de costes a la medida, que se adapte y modifique, según convenga, a las específicas situaciones de cada empresa y a los cambios en sus procesos. Lógicamente, la respuesta será que en todas las empresas conviene implantarlo, máxime si respondemos con una visión a largo plazo"*³⁷.

3. Evidencia empírica del sistema ABC en empresas de servicios

Tal y como ya se ha expuesto en apartados anteriores, el enfoque ABC parece ser tan aplicable a la industria de los servicios como a la fabricación. Por ello, se propone repasar a continuación aquellos casos publicados sobre implantación del sistema ABC en organizaciones de servicios que he considerado más interesantes.

³⁶ Azofra, V. y Prieto, M.B. (1996): *La teoría positiva de la contabilidad en los sistemas de información contable internos*. ICAC, Madrid. P. 105.

³⁷ Azofra, V. y Prieto. M.B. (1996), ob. cit., p. 104.

La concepción y los planteamientos teóricos que se han ido adjudicando al sistema ABC en los apartados anteriores deben orientarse en estos momentos hacia su aplicación práctica. Por este motivo, se ha pretendido mostrar esta orientación a través de las referencias a algunos casos reales de implantación del ABC en empresas de servicios. Dado que uno de los objetivos principales de esta tesis es precisamente comprobar si puede aplicarse el sistema ABC en una organización hotelera determinada, se ha considerado conveniente conocer los casos que han sido publicados sobre implantaciones de este sistema en otras empresas de servicios.

Algunos consultores como Lambert³⁸ y Whitworth (1996)³⁹ han asesorado sobre el proceso de implantación del ABC a diferentes compañías industriales y de servicios tan diferentes como fuerzas armadas, ferrocarriles, servicios municipales, telecomunicaciones, banca, seguros, sanidad, distribuciones, servicios eléctricos, etc. Ellos consideran que el sistema ABC deja de percibirse como una herramienta de cálculo de costes exclusiva del sector industrial. Las organizaciones de servicios, tanto si son lucrativas o no, han aceptado el ABC como un instrumento de cálculo de costes viable para sus propuestas.

Se ha publicado también algún estudio sobre la investigación acerca del sistema ABC. En concreto los profesores Ripoll y Tamarit⁴⁰ han realizado algunas aportaciones al respecto. Su metodología suele basarse en la búsqueda y análisis de las publicaciones que tratan el ABC dentro de las revistas de mayor difusión en el área anglosajona. Entre las nueve áreas que analizan, resultan de un interés especial el área 5 de investigación teórica (estudios sobre ABC, casos de laboratorio, etc.) y el área 8 dedicada a la investigación en empresas de servicios. La clasificación que realizan en este último área es en empresas de telecomunicaciones, hospitales, servicios financieros, compañías de seguros, consultorías, y general.

Siguiendo esta división, se referenciarán aquellos casos que merecen una especial atención, a la cual se ha añadido un apartado destinado a las instituciones educativas

³⁸ Dedicó nueve años a las Fuerzas Canadienses, como responsable financiero, en las áreas de análisis de costes, previsiones económicas, gestión del presupuesto y sistemas ABC.

³⁹ Lambert, D y Whitworth, J. (1996): "How ABC can help service organizations". *CMA Magazine*, vol. 70, nº4, may, pp. 24 a 28.

⁴⁰ Ripoll Feliu, V. y Tamarit Aznar, C. (1996): "La investigación en sistemas de costes basados en las actividades: periodo 1986-1994". *Actualidad Financiera*, nº 12, septiembre, pp. 1059 a 1069. Este es sólo uno de varios trabajos que estos autores ha publicado sobre el tema.

y compañías dedicadas al transporte o distribución, puesto que también son de interés. Aunque las empresas de alojamiento también deberían representar un apartado más, su análisis se aborda en el capítulo tercero, por merecer una especial atención al ser el objeto de este estudio. Para llevar a cabo la revisión siguiente de trabajos, se seguirá dentro de cada sector de actividad un orden cronológico en función de la fecha en que han sido publicados.

3.1. Telecomunicaciones

Las empresas que ofrecen servicios de telecomunicaciones han vivido en muchos países procesos de desregulación que las han conducido hacia un mercado competitivo en el que es necesario el conocimiento con detalle de los costes de los servicios que prestan a los clientes. En este contexto, el sistema de costes basado en las actividades se ha revelado como un instrumento útil para la consecución de tales objetivos. A continuación se exponen diferentes publicaciones aparecidas en los últimos años en las que se describen diversas implantaciones del sistema en este tipo de empresas.

- *NORTHERN TELECOM (Barnes, F. (1991))*

Frank Barnes en 1991⁴¹ aporta una explicación general sobre la necesidad del sistema ABC por parte de las compañías. Propone algunos ejemplos de generadores de costes para centros específicos de costes. Este autor presenta un resumen de los resultados de varias implantaciones de ABC como los casos de Northern Telecom, Siemens Electric Motor Works, John Deere, Tektronix y Hewlett Packard. En concreto la empresa Northern Telecom se dedica a servicios de telefonía, mensajería, autoaplicaciones, Integración de computadoras telefónicas (CTI), teleconmutación, características de voz, y otros productos para negocios, instituciones y gobiernos o administraciones locales por lo que el objetivo perseguido con la implantación del ABC era en este caso determinar con una mayor fiabilidad el coste de tales servicios.

⁴¹ Barnes, F.C. (1991): "les Can Improve Management Decisions Using Activity-Based Costing". *Industrial Engineering*, septiembre, pp. 44 a 50.

- *BRITISH TELECOM (BT) (Bussey, B.A. (1993))*

A finales de 1993, Bussey⁴² publica un artículo en el que trata el caso de la aplicación del sistema ABC en la compañía British Telecom (BT). La oferta de productos de la empresa BT es también muy amplia:

- llamadas de teléfonos, catalogadas por horarios y distancia
- cargos fijos de acceso a la red, analizados por tipo de clientes
- algunos servicios especializados de uso de red y
- la provisión de aparatos telefónicos diferentes, entre otros.

El primer problema con el que se enfrentan es que muchos de los productos comparten⁴³ el uso de la misma red o estructura de apoyo y los costes no varían en función del uso en volumen. Ello significa que son relativamente pocos los costes que pueden asociarse directamente a los productos individuales puesto que incluso los repartos proporcionales causan problemas en la práctica. Incluso costes de mano de obra que aparentemente podrían ser directos no lo son, debido a que una misma persona que instala aparatos telefónicos amenudo realiza también el mantenimiento de dichos aparatos casi al mismo tiempo.

El segundo problema consiste en que productos diferentes están sujetos a niveles distintos de competencia. Hay pocos mercados naturales en los cuales los precios están establecidos; por lo tanto los precios tienden a estar basados en los costes y sujetos a aprobaciones legales. Los procesos de localizaciones de coste en BT deben asegurar detalladamente que no se producen subsidios cruzados de coste entre actividades competitivas y actividades de monopolio.

No resulta habitual que puedan relacionarse los costes directamente a los servicios en un solo paso. Algunos costes sólo pueden ser enlazados a tipos de equipos o clases de cable, mientras que otros sólo pueden relacionarse a grupos de servicios. Por todo ello, los repartos de coste que se realizan en BT usan una variedad de datos no financieros tomados de todas las partes de la organización, con el objetivo de identificar el determinante de la causa del coste más apropiado. Esta empresa está

⁴² Bussey, B.A. (1993): "ABC within a service organization". *Management Accounting* (London). Vol. 7, nº11, december, pp. 40 a 42.

⁴³ Estos productos comparten deliberadamente los recursos por motivos de máxima eficiencia y menor coste.

usando su propia versión de ABC para solucionar los problemas mencionados anteriormente y determinar los costes de productos y servicios ofrecidos.

- *COMPAÑÍA ATT (Castelló, E. y Lizcano, J. (1993)) (Hobdy, T. et al (1994))*

En el mismo año 1993, Emma Castelló y Jesús Lizcano⁴⁴ exponen una visión genérica de los resultados obtenidos por ATT al implantar un sistema de ABC orientado a la gestión de la calidad total y a las áreas en las que se ha podido aplicar alguna actuación de mejora⁴⁵. Esta empresa aplica la filosofía de las actividades mediante dos procesos, el primero, de desarrollo de servicios (se estudian las necesidades del mercado y se procura dar una respuesta efectiva) y, el segundo, de gestión de servicios (gestión desde que se ofrece un nuevo servicio hasta que deja de prestarse). El enfoque basado en los procesos es crucial para esta compañía puesto que consideran que toda acción y persona debe poder enmarcarse siempre en el proceso para el cual está trabajando, de lo contrario, todo puede funcionar mal básicamente debido a una falta de control.

Encontramos otra descripción del sistema de gestión basado en las actividades en la misma empresa ATT en 1994, realizada por Hobdy et al.⁴⁶. Los negocios telefónicos han estado muy regulados en Norteamérica. En concreto, la compañía ATT tuvo que aplicar procedimientos sofisticados de localización de costes para satisfacer procesos políticos y legales. Esta empresa se dividió en unidades de negocios más pequeñas para trabajar orientados a mercados más concretos. La localización de costes en estas unidades no se hacía de acuerdo con el servicio, el segmento de cliente o las actividades que realmente se habían realizado.

En 1992 se desarrolla el nuevo sistema de contabilidad que conseguía informar con éxito de los resultados obtenidos por cada una de las unidades de negocio a un nivel detallado de servicio. El proyecto piloto del ABC comenzó a aplicarse en el centro de facturación. Los directores querían conocer mejor las operaciones del centro e

⁴⁴ Castelló, E. y Lizcano, J. (1993): "El activity-based costing y sus aplicaciones. Especial referencia a empresas de telecomunicación". Recogido en Castelló, E. (Coordinadora) (1993): *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española*. A.E.C.A. Madrid. Pp. 339 a 368.

⁴⁵ En concreto, áreas como las de arreglar un cable cortado, las llamadas perdidas de los usuarios en la red, etc.

⁴⁶ Hobdy, T.; Thomson, J. y Sharman, P. (1994): "Activity-based management at AT&T". *Management accounting*, vol. 75, nº 10, april, pp. 35 a 39.

identificar las actividades específicas que añadían valor. Antes de la implantación no eran capaces de informar con fiabilidad del coste de cada unidad para la toma de decisiones. Las funciones principales que se realizaban en dicho centro eran el control de facturación y la impresión de facturas que, a su vez, estaban compuestas por diferentes actividades. Se aplicó la metodología del ABC para la implantación completa y la información se generaba mensualmente.

Gracias al sistema ABC pudieron conseguirse disminuciones de costes significativas en este centro, mientras que los ingresos crecieron. También se llevaron a cabo operaciones de *benchmarking* internas entre diferentes grupos de trabajo con el objeto de estudiar y mejorar una actividad concreta lo cual permitió analizar las causas de las disparidades de tiempo dedicado por cada uno y aplicar una mejora clave del proceso mediante reducciones del tiempo de servicio dedicado a cada actividad. La implantación del sistema tuvo éxito no sólo porque se llegaron a conocer los costes del *output* sino porque los directivos mejoraron el conocimiento del funcionamiento de su centro de trabajo, de los procesos y funciones que lo componen, así como de las actividades que era necesario realizar para prestar cada servicio.

- *MERCURY COMMUNICATIONS (Gwynne, R. y Ashworth, G. (1993))*

Otra empresa de telecomunicaciones interesada en conocer y gestionar mejor el comportamiento de los costes dentro de su organización es Mercury Communications. Richard Gwynne y Gary Ashworth exponen su caso a finales de 1993⁴⁷. Resultaba vital para esta compañía clarificar los procesos y funciones, así como la forma en que éstos varían y apoyan en relación con los productos y servicios prestados a los clientes del mercado. En 1992 se decidió llevar a cabo una experiencia piloto de implantación del ABC en dos funciones clave de apoyo al servicio dentro de la organización. La dirección también estaba interesada por ampliar el enfoque ABC a un sistema de gestión basado en las actividades, pero con una visión más orientada al largo plazo, con el objeto de apoyar una estructura de la organización basada en unidades estratégicas de negocio.

Uno de los problemas a los que tuvieron que enfrentarse fue la reticencia del personal debido a que poco tiempo antes habían sufrido un fuerte análisis de reducción de

⁴⁷ Gwynne, R. y Asworth, G. (1993): "Implementing activity-based management at Mercury Communications". *Management Accounting* (London), vol. 72, nº 11, december, pp. 34 a 36.

costes. Por ello, se tuvo que presentar el sistema ABC como un signo de mejora continua de la gestión y como un recurso efectivo de la dirección que no perseguía como objetivo otra reducción de costes. Finalmente, se logró la implantación con éxito y se ha ido ampliando al resto de la compañía. Lentamente también se ha ido evolucionando y mejorando el tipo y el grado de detalle de la información operativa que genera el sistema.

- *EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES (Kaplan, R. y Cooper, R. (1999))*

En 1999, los autores Robert Kaplan y Robin Cooper⁴⁸ describen cómo una gran empresa de telecomunicaciones se embarcó en el proyecto ABC con el objeto de transformarse desde un simple proveedor, altamente regulado, de servicios comunes en un mercado doméstico protegido, a un competidor global líder en los productos y los servicios que ofrece de telecomunicaciones e información.

El sistema ABC en esta empresa sirvió para analizar un total de 500 centros de costes, un conjunto de 700 actividades y un volumen de 360 objetos de coste (entre productos y servicios, líneas de negocio y diferentes segmentos de clientes). Además el proyecto ABC estaba acompañado por un estudio de márketing basado en las necesidades del mercado, que agrupaba a los clientes en segmentos relativamente homogéneos (con respecto a la demanda de servicios y productos de telecomunicaciones) e identificaba las propuestas de valor que la empresa podía ofrecer para atraer y retener a los clientes en cada segmento.

El estudio se basó en una muestra de población de un total de 10.000 cliente, y se identificaron, para cada uno de ellos, una serie de datos relativos a la facturación mensual, a su método de pago y a los equipos locales utilizados (en el domicilio del cliente).

Puesto que se había determinado el coste de cada transacción, la empresa podía calcular el beneficio o la pérdida que generaba en la prestación de los servicios a cada uno de los 10.000 clientes. Este tipo de información resultaba útil para gestionar los clientes por segmentos de mercado, con políticas de precios, de *mix* de producto y de servicio personalizado que estuvieran diseñadas para dirigir a operaciones rentables en cada segmento de mercado.

⁴⁸ Kaplan, Robert S. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 286 y 287.

Mediante el sistema ABC esta empresa podía conocer, por tanto, el coste de todas sus operaciones y de todas las transacciones necesarias para la prestación de sus servicios a los clientes de los que se calcularían los beneficios o pérdidas revertidos a la compañía.

A parte de empresas que prestan servicios en el campo de las telecomunicaciones también se ha implantado el ABC en empresas que fabrican equipos o componentes relacionados con este sector. Evidentemente, debido a que el objetivo de este capítulo se centra únicamente en empresas de servicios, no se pretende estudiar estos casos que corresponden a compañías industriales.

3.2. Hospitales y empresas sanitarias

Los hospitales y otras organizaciones dedicadas al cuidado médico y asistencial de pacientes se enfrentan, como la mayoría de empresas, a un entorno competitivo y a unos retos que deben asumirse. Una mayor atención en la calidad del cuidado del paciente, los altos costes de los equipos médicos de última tecnología y la creciente competencia son algunos de los factores que han forzado a estas organizaciones a reexaminar la forma de prestar el servicio a sus pacientes, así como el coste que suponen estos servicios.

Con el objeto de mejorar la calidad y el control de los costes, la dirección de estas entidades necesita información adaptable a sus necesidades para la toma de decisiones. Las metodologías convencionales de costes suelen fallar a la hora de aportar información sobre el coste de las actividades que se realizan para satisfacer las necesidades de los pacientes.

En este contexto, también se ha planteado la aplicabilidad del sistema ABC en el entorno hospitalario. En este sentido, ha sido implantado el sistema ABC en los últimos años en algunas empresas sanitarias. El análisis ABC puede tener un profundo impacto en la calidad y la eficiencia de la prestación de la atención al paciente. *"Además, la evidencia de una capacidad no utilizada sustancial en las instalaciones de atención sanitaria tendrá unas implicaciones sorprendentes y espectaculares respecto a dónde puede tratarse a los pacientes con el coste más bajo. El tratamiento de los pacientes en las instalaciones existentes puede tener un coste mucho más bajo de lo*

que se creía antes, en cuanto que los costes de la capacidad no utilizada se hayan separado del coste de la capacidad utilizada"⁴⁹.

- *HOSPITAL ALEXANDRIA (Rotch, W. (1990))*

Este caso aparece como una de las primeras referencias de hospitales que han adoptado el sistema ABC para la determinación de los costes en el artículo de Rotch, W. (1990)⁵⁰. A parte de tratar los retos especiales que las compañías de servicios pueden perseguir si usan este sistema, también estudia, entre otros, el caso del "Hospital Alexandria"⁵¹.

En este hospital, el coste diario de los pacientes de una unidad médica se calculaba igual para todos ellos, como un promedio, y englobaba todos los recursos sin ningún tipo de desglose informativo. Evidentemente, este coste por paciente es diferente en cada unidad médica. No obstante, se reconoce que los pacientes no necesitan los mismos cuidados o recursos, incluso dentro de la misma unidad médica. Ello significa que existe una gran diversidad en los servicios suministrados y en la cantidad de recursos implicados.

Ante esta situación, se diseña un sistema para medir más exactamente los recursos consumidos por pacientes dentro de cada unidad médica cada vez que necesitan alguna actividad específica. De esta forma se garantiza que la carga de cada paciente refleje con mayor fiabilidad el valor del servicio real recibido. El nuevo sistema del hospital es realmente un sistema de costes basados en las actividades.

- *HOSPITAL TEÓRICO (Helmi, M.A. y Tanju, M.N. (1991))*

En el artículo de Helmi y Tanju (1991)⁵² se plantea como ejemplo la adaptación del sistema ABC al área de cuidados de enfermería de un hospital teórico. Los autores consideran que también en este caso todos los pacientes, aún perteneciendo a la

⁴⁹ Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1999), ob. cit., p. 280.

⁵⁰ Rotch, W. (1990): "Activity-Based Costing in Service Industries". *Journal of Cost Management*, vol. 4, summer, nº2, pp. 4 a 15.

⁵¹ Descrito según cita el autor en Roth, W. Y Schell, W. (1987): "Alexandria Hospital", University of Virginia Darden Graduate Business School Case NO UVA-C-2007.

⁵² Helmi, M.A. y Tanju, M.N. (1991): "Activity-based Costing May Reduce Costs, Aid Planning". *Healthcare Financial Management*, nº 45, noviembre, pp. 95 y 96.

misma unidad médica, no consumen los mismos recursos. La atención o cuidados prestados en la enfermería no se aplican con la misma intensidad a todos los pacientes.

No tener en cuenta estos diferentes niveles de intensidad puede comportar cálculos de costes erróneos, puesto que no se estará teniendo en cuenta la diversidad del servicio o del producto. Precisamente proponen una clasificación de los costes de enfermería por nivel de cuidados considerando tanto el número de actividades que precisan como la cantidad de recursos que ha requerido cada uno. Los autores consideran que sólo así será apropiado el uso del número de pacientes diarios para la determinación de un promedio de coste diario basado en un conocimiento mucho más real de los consumos efectuados.

- *NATIONAL HEALTH SERVICE (NHS) (Hunter, B. (1992))*

Bill Hunter (1992) expone los trabajos relacionados con diferentes aspectos de la contabilidad de gestión en el National Health Service (NHS) que han sido planificados por el Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). El resultado fue una serie de guías prácticas de contabilidad de costes.

De entre todos ellos resulta interesante el que finalmente se convirtió en la obra titulada *Activity Based Costing And Its Application In The NHS*⁵³, en el que según este autor se recogería una comparación entre los sistemas de cálculo de costes tradicionales y el sistema ABC, y una revisión de posibles aplicaciones y beneficios para el NHS de una implantación de este sistema. Su revisión no se detiene en los detalles sobre la forma en que el ABC podría aplicarse en el NHS sino que redacta las circunstancias, propuestas y conveniencias que aportaría en caso de su adopción. La conclusión es que se percibe una visión positiva del potencial que el sistema ABC tiene en el sector sanitario.

⁵³ Management Accounting Guides for the NHS (1993): *Activity Based Costing And Its Application In The NHS*, Chartered Institute of Management Accountants.

- *HOSPITAL BRAINTREE DE BOSTON (Carr, L.P. (1993))*

La preocupación por el problema ya comentado sobre la distorsión de costes de los pacientes calculados como promedios diarios se repite. Lawrence P. Carr (1993)⁵⁴ expone detalladamente el caso del Hospital Braintree de Boston que introduce el modelo ABC en su empresa para conocer el coste del cuidado de enfermería ofrecido a cada diagnóstico de paciente individual, lo cual aporta a la dirección un conjunto de datos reales y más fiables para poder negociar con la compañía aseguradora.

Antes del cambio de sistema también se promediaban los costes por paciente y día en el área de enfermería, pero esto conducía a costes inexactos y poco fiables. Todos los responsables del cambio de sistema sentían que no se disponía de todos los datos necesarios. A medida que fueron avanzando en el análisis de costes fueron detectando necesidades más concretas. El consumo de recursos que realiza cada paciente depende del grado de atención o cuidado que requiere, pero también está en función de la duración de la estancia en el hospital, puesto que, generalmente, durante los primeros días el paciente necesita más atención que en los últimos.

El análisis efectuado de los costes en este área permitió mejorar su fiabilidad y el conocimiento que la dirección disponía de las actividades que en ella se estaban realizando. *"El modelo de costes ABC es una parte clave del sistema de contabilidad de costes de toda la compañía"*⁵⁵.

- *ABC EN LABORATORIO (Lilian Chan, Y.C. (1993))*

En el artículo publicado por Yee-Ching Lilian Chan (1993)⁵⁶ se presenta primero el sistema Grupos de diagnóstico relacionados (DRG), sistema de cálculo de costes convencional aplicado específicamente en el ámbito sanitario que persigue el cálculo del coste promedio por paciente dentro de un nivel diagnóstico dado. Después se describe el sistema ABC incluyendo una aplicación a la industria sanitaria así como

⁵⁴ Carr, L.P. (1993): "Unbundling the cost of hospitalization". *Management Accounting*, november, pp. 43 a 48.

⁵⁵ Carr, L.P. (1993), ob. cit., p. 48.

⁵⁶ Lilian, Y.C. (1993): "Improving Hospital Cost Accounting with Activity-Based Costing". *Health Care Management Review*, vol. 18, núm. 1, winter, pp. 71 a 77.

una discusión sobre sus contribuciones potenciales y sus preocupaciones de cara a una posible implantación.

El autor expone como ejemplo el laboratorio de un hospital y considera que no es el área más complicada para la aplicación del sistema ABC. Sobre esta área aplica las diferentes etapas del proceso del ABC y compara los resultados obtenidos con los que generaría un sistema convencional. El autor considera que aunque el enfoque ABC no sea una panacea para todos los problemas de un hospital puede constituir una herramienta valiosa para que los administradores controlen los costes y tomen decisiones estratégicas.

- *APLICACIONES ABC EN HOSPITALES (Lawson, R. (1994))*

La aportación que más tarde realiza Raef Lawson en este campo queda recogida en el artículo publicado en junio de 1994⁵⁷. El autor expone una relación de diferentes ámbitos de aplicaciones u objetivos que utilizando el sistema ABC se han perseguido o llevado a cabo en diferentes casos de hospitales aunque no menciona cuáles han sido estos hospitales. Las propuestas para distintas utilidades del sistema en la implantación llevada a cabo por diferentes hospitales son:

1. La implantación de estos sistemas en hospitales y otras organizaciones sanitarias ha permitido determinar más exactamente el coste de los servicios que ofrecen. Los costes ABC se han resumido por diagnósticos, permitiendo a los hospitales ver qué procesos son o no rentables.
2. Se han realizado propuestas de control y presupuesto de costes. En un hospital, el sistema ABC puede aportar información a los médicos para que se impliquen en el control de costes. Por otra parte, puede enlazarse también con la información de sistemas que tengan en cuenta la intensidad del caso de cada paciente para obtener información más exacta sobre el coste del tratamiento de paciente y para facilitar posibles comparaciones de costes.
3. En los Estados Unidos, un uso frecuente del sistema ABC en hospitales ha sido para la determinación de costes por grupo de pacientes, o por tipo de medida o

⁵⁷ Lawson, R.A. (1994): "Activity-based costing systems for hospital management".CMA Magazine. *Society of Management Accountants of Canada*, vol. 68, núm. 5, June, pp. 31 a 35.

unidad de pago de las compañías aseguradoras. Se percibe esta información como una herramienta válida en la negociación con terceras partes pagadoras. El hospital negocia mejor puesto que parte de un mayor conocimiento sobre los costes en los que incurre por tipo o grupo de pacientes.

4. El sistema ABC también se usa para determinar el coste de los servicios administrativos para una gran organización de mantenimiento sanitario (una organización prepagada cuyos servicios médicos se prestan a cambio de una taxa o cuota fija). La información del modelo se usó para la racionalización del precio de algunos de los servicios realizados por la organización.
5. Permite examinar la utilización de las habitaciones operativas disponibles y analizar si es necesario mantenerlas todas en condiciones teniendo en cuenta el nivel de actividad, es decir, en función de si hay o no pacientes.
6. La información del ABC permite mejorar la calidad del cuidado o atención prestado a sus pacientes mientras que al mismo tiempo pueden reducirse costes. Otro hospital evaluó el coste de tratamientos alternativos de medicamentos usando un modelo ABC. Los resultados mostraron que el tratamiento con medicamentos más caros, podía comportar en un promedio de estancia más corto y por lo tanto convertirse en realidad en el tratamiento más barato.
7. Una ventaja mayor de un sistema ABC sobre un sistema convencional es su incorporación de datos no financieros para controlar y eliminar actividades que no añaden valor en centros sanitarios.
8. La información generada por los sistemas de gestión basados en las actividades también ha sido usada por hospitales y otras organizaciones sanitarias para propuestas de planificación estratégicas. Esto puede usarse para analizar la expansión o la reducción de las empresas o la formación de alianzas estratégicas.
9. Permite determinar la rentabilidad de los productos o servicios. Un laboratorio mediante un modelo ABC orientado a procesos consiguió determinar que algunas de las pruebas que realizaban eran rentables mientras que otras no. Esto permitió negociar con otros laboratorios para incrementar el número de tests o pruebas rentables que realizaban mientras que reducían el número de los no rentables.

10. La información ABC también puede usarse en un contexto de presupuesto de capital y de análisis de inversiones.

Lawson partidario de la utilización de este sistema en las empresas sanitarias afirma que "*algunos hospitales han implantado sus sistemas ABC como parte de unos esfuerzos de mejora continua de calidad. No solo el ABC mejora la calidad de la información financiera disponible para los directores del hospital, también ayuda otras iniciativas de mejora de procesos*"⁵⁸.

Por ejemplo, una tendencia en sanidad es el desarrollo de protocolos clínicos, lo que podríamos denominar un manual de procedimientos en el que se relacionan los pasos que deben seguirse en la realización de un proceso. El objetivo de estos protocolos es desarrollar las "mejores prácticas" para los procesos realizados y asegurar una alta calidad de atención. Estos protocolos incluyen una descripción de los recursos directos consumidos por un proceso determinado. También en este caso, la información del sistema ABC podría usarse para ayudar en el desarrollo de estos protocolos como parte de un sistema de gestión basado en la actividad mayor de toda la organización.

- *PCS HEALTH SYSTEMS, INC. (Betts, M. (1994))*

En otro artículo se referencia una nueva introducción del sistema en el ámbito sanitario. Mitch Betts (1994)⁵⁹ menciona que "PCS Health Systems, Inc." estuvo trabajando con el sistema ABC durante dos años. Esta empresa implicó a sus 1500 empleados en la tarea de contener los costes derivados de los planes de prescripción de medicamentos.

La mayor dificultad la encontraron en la definición y estandarización de todos sus procesos. Al tratarse de una empresa de servicios y no de fabricación le resulta más difícil poder aprovechar las ventajas que los procesos automatizados reportan en este último tipo de empresas. El director del equipo encargado de la implantación del sistema ABC en esta empresa considera que el mayor beneficio que ha supuesto el enfoque ABC puede ser la orientación al proceso y a las actividades, puesto que este sistema puede informar sobre aquéllos procesos y actividades que necesitan ser

⁵⁸ Lawson, R. (1994), ob. cit., p. 35.

⁵⁹ Betts, M. (1994): "As easy as ABC?. *Computerworld*, vol. 28, nº 21, may, pp. 107 y 108.

revisados por lo que el equipo directivo dispone así de suficiente información para acometer esta tarea si lo considera oportuno para la organización.

- *DEPARTAMENTO DE RADIOLOGÍA (Ramsey, R.H. (1994))*

En otoño del mismo año, Ralph H. Ramsey (1994)⁶⁰ propone como ejemplo la aplicación del sistema ABC en un departamento de radiología de un hospital. Se trata de un departamento auxiliar dentro de un hospital, por lo que si no se determinan correctamente los costes de los servicios que allí se prestan, tampoco podrán calcularse de forma fiable los costes de los pacientes del propio hospital.

Este área actualmente combina a menudo además del servicio de diagnóstico de rayos x⁶¹, nuevos y avanzados procedimientos técnicos como las relacionadas con la medicina nuclear, resonancias magnéticas, etc. En este entorno operativo, es crucial disponer de la suficiente capacidad para programar los procesos de forma efectiva con el objeto de poder maximizar el uso de equipos caros y personal de alta formación. El análisis que aporta el sistema ABC permite determinar dónde pueden llevarse a cabo mejoras de proceso y dónde pueden eliminarse actividades que no añaden valor añadido, por lo que todo ello contribuirá a que la dirección consiga una mayor eficiencia y productividad en sus funciones y en toda la organización.

- *ESTUDIO DE CUATRO HOSPITALES (King, M. (1994))*

Anteriormente se ha revisado un trabajo realizado por el CIMA. En la misma línea, queremos destacar el publicado por King en el año 1994⁶² también sobre el sistema ABC en hospitales. El estudio se desarrolla a partir de datos que fueron recogidos de cuatro casos de estudio, cuatro hospitales, en el año 1992. Se estudia para cada uno de ellos como posibles áreas de aplicación tanto la especialidad clínica de radiología como la de ortopedia.

⁶⁰ Ramsey, R.H (1994): "Activity-based costing for hospitals" *Hospital & Health Services Administration*, vol. 39, núm. 3, fall, pp. 385 a 396.

⁶¹ En el artículo se estudia detalladamente únicamente el servicio de rayos x del área de radiología.

⁶² King, M. (1994): *Activity based costing in hospitals: a case study investigation*. Ed. Chartered Institute of Management Accountants. London.

Únicamente en uno de los cuatro hospitales analizados se estaba utilizando el sistema ABC de forma activa, a través de un estudio piloto controlado. De todas formas, una de las conclusiones aportadas es la siguiente:

*"Incluso el ABC aporta una metodología ampliamente compatible con la orientación existente en el NHS. En realidad tiene el potencial de completar, mejorar y ampliar las direcciones existentes en el NHS sobre costes"*⁶³.

- **ÁREA DE RADIOLOGÍA (Canby, J.B. (1995))**

Una nueva aportación en relación con el sistema ABC y su aplicación al sector sanitario la realiza James B. Canby en 1995⁶⁴. Siguiendo el proceso metodológico de Brimson ya estudiado para la implantación del ABC, este autor estudia de nuevo la aplicación de este sistema en la especialidad de radiología, en concreto, al igual que Ramsey (1994). en la prestación del servicio de rayos X.

Realizando diversas entrevistas y cuestionarios recogieron los datos suficientes para abordar el estudio. Se definieron las actividades principales y secundarias y se determinó también el coste de las mismas. Se detectó que en este proceso el factor tiempo es muy importante. *"El paso de exposición del paciente varía de acuerdo con el tipo de proceso de rayo x realizado"*, por lo que es fácil relacionar el consumo de recursos de cada servicio, tipo de rayo x, con el tiempo consumido.

De nuevo se estudia la misma especialidad médica. James Canby comenta que el modelo presentado en su artículo utiliza como ejemplo sólo un departamento pequeño, pero que el sistema ABC puede aplicarse a un entorno más amplio por lo que requerirá más esfuerzos, tiempo y datos que los usados en su artículo, en función de la actividad que se estudie. Mientras que centros de costes como los de dermatología o radiología son limitados a la diversidad básicamente, otros centros como los de terapia física, laboratorios o departamentos de urgencias pueden tener volúmenes altos de actividades. No obstante, en todos ellos podría llevarse a cabo una implantación del sistema ABC si resultara de interés para el equipo directivo y para la organización.

⁶³ King, M. (1998), ob. cit., p. 59.

⁶⁴ Canby, J.B. (1995): "Applying Activity-Based Costing to Healthcare Settings" *Healthcare Financial Management*, vol.49, nº2, february, pp. 50 a 56.

- *HOSPITAL DE VICTORIA (AUSTRALIA)* (Evans, P. y Bellamy, S. (1995))

Un ejemplo del uso del ABC para evaluar un sistema que se venía estudiando mediante medidas tradicionales es el hospital provincial situado en Victoria⁶⁵, Australia. Se trata de un claro ejemplo de la necesidad de acumular costes alrededor de las actividades para suministrar información relevante y oportuna al equipo directivo que apoye el proceso de toma de decisiones. Además, también constituye una ilustración de cómo el sistema ABC puede representar un enlace esencial con el Total Quality Management (TQM) y su concepto de mejora continua⁶⁶. Se trata de un trabajo original en el que se apuesta claramente por algunas de las nuevas tendencias existentes en el ámbito de la gestión empresarial.

- *NORWICH UNION HEALTHCARE (NUH)* (Anonymus, (1995))

Hasta el momento se han examinado varias publicaciones en las que el sistema ABC se aplicaba, por lo general, a un departamento concreto del hospital. En este caso, la introducción se realiza en un hospital por completo. La Norwich Union Healthcare⁶⁷ (NUH) también ha construido su propio sistema de costes ABC. Los objetivos de esta implantación estuvieron claros desde el principio y consistieron en obtener análisis de la rentabilidad de los productos y de los canales que fueran realmente significativos.

La dirección tenía también la intención de ejecutar este sistema ABC así como los modelos de planificación y presupuestación del negocio con la misma aplicación informática, por lo que también utilizó un software específico.

La duración del proyecto fue muy corta, en apenas tres meses conseguía aportarse los primeros datos. El director financiero era entusiasta y quería mostrar una aproximación a la dirección operativa lo antes posible para estimular el interés de todos los implicados: *"cuanto antes hagas visibles las cosas, antes el proceso despegará. Si no se muestra nada hasta que esté correcto nunca se conseguirá"*.

⁶⁵Evans, P. y Bellamy, S. (1995): "Performance evaluation in the Australian public sector". *International Journal of Public Sector Management*. Vol. 8 núm. 6, pp. 30 a 38.

⁶⁶ Aplicando el ABC, que incluía el cálculo de coste de los residuos internos del hospital y el cambio de procedimientos para reducir los materiales desechables, se observó que el coste de estos desechables era más grande de lo que se había previsto.

⁶⁷ Anonymus (1995): "Norwich Union Healthcare". *Accountancy*, vol. 116, nº 1227, p. 72.

Con esta mentalidad la dirección financiera y la dirección operativa fue examinando y discutiendo las actividades de cada centro así como los costes que estaban asociados a ellas. De esta forma, el modelo pudo irse refinando gradualmente. El sistema en funcionamiento ayuda a comprender la rentabilidad de la empresa y también podría contribuir a comprender los costes mediante un "*benchmarking*" puesto que se podrían comparar los costes incurridos para procesar un cliente en diferentes partes del negocio. Éste es uno de los objetivos que se han planteado conseguir en esta organización.

- *HOSPITAL COMPLETO (Upda, S. (1996))*

Se encuentra una nueva propuesta de implantación del ABC al total de las operaciones y servicios de un hospital en el trabajo de Suneed Upda (1996)⁶⁸. Se plantea de nuevo el error de cálculo producido al determinar un coste por día y por paciente sin tener en cuenta el proceso realizado, el nivel de cuidado prestado, la duración de la estancia del enfermo, etc. por lo que se detecta así una necesidad de un cálculo más ajustado y fiable de estos costes.

Además, históricamente la fijación de precios no ha sido un factor considerado por el departamento de márketing del hospital, pero la competencia y la importancia del resultado de la información del coste fiable hace necesario un nuevo sistema de costes en la mayoría de los hospitales.

El autor propone el sistema ABC como un método de cálculo de costes que cumple con estas expectativas. El desarrollo del modelo en este trabajo se realiza desde los principios y técnicas del enfoque ABC, junto con las prácticas sanitarias más habituales y la gestión de la calidad total (TQM). El autor aporta un proceso metodológico completo mediante el desarrollo de cada una de las fases habituales para la aplicación del sistema, haciendo hincapié en la necesidad de una fuerte implicación de la dirección y, muy especialmente, de todo el personal de la organización que debe ser formado, orientado y preparado para todos los cambios que el sistema comporta.

⁶⁸ Upda, S. (1996): "Activity-based costing for hospitals". *Health Care Management Review*, vol 21, núm. 3, summer, pp. 83 a 96.

- *WESTON PARK HOSPITAL NHS TRUST EN SHEFFIELD (Aird, B. (1996))*

Brian Aird, de KPMG Management Consulting publica, también en 1996, un caso de implantación del sistema ABC en una organización hospitalaria. Se trata del Weston Park Hospital NHS Trust en Sheffield⁶⁹, un centro especializado en oncología que ya estaba orientada hacia la calidad de los servicios. En 1995 se emprendió un proyecto de ABM en todo el hospital con el fin de comprobar si este sistema era capaz de aportar beneficios reales en el proceso de toma de decisiones.

Habiéndose conseguido mejoras considerables en términos de calidad era necesario conocer si la prestación del servicio resultaba más o menos costosa. Para ello, se identificaron más de 300 actividades en el hospital que es relativamente pequeño, lo cual refleja la enorme complejidad de un hospital moderno. Los costes resultaron ser muy diferentes de aquéllos que habían sido calculados mediante métodos convencionales. Además, el diez por ciento de las actividades de mayor coste suman el 50% del total de costes de la organización y si ampliamos al 28% de las actividades de mayor coste ya suman el 80% del total de los costes. Como consecuencia, concentrando el control de costes en unas determinadas actividades se estará cubriendo una gran proporción de todos los costes de la empresa.

En este hospital, el enfoque ABM aporta una estructura excelente para analizar decisiones y escenarios futuros. El método ABM no sólo mejora la calidad de la información financiera disponible para la dirección, sino que puede contribuir a la mejora de otras iniciativas de mejora de procesos.

- *CLÍNICA DE SERVICIO DE DIÁLISIS RENAL (West, T. y West, D. (1997))*

Un año más tarde, en 1997, Timothy West y David West⁷⁰ realizan una nueva aportación analizando los resultados de aplicar el sistema ABC a dos tratamientos alternativos en una clínica de servicio completo de diálisis renal, la hemodiálisis (HD) y la diálisis peritoneal (PD). La implantación del sistema ABC ofrece un análisis amplio de los costes clínicos, puesto que analiza con gran detalle los recursos consumidos

⁶⁹ Aird, B. (1996): "Activity-based cost management in the health care-another fad?", *International Journal of Health Care Quality Assurance*. 9/4, pp. 16 a 19.

⁷⁰ West, T.D. y West, D.A. (1997): "Applying ABC to Healthcare" *Management accounting*, february, pp. 22 a 33.

por ambos tratamientos. Esta información es crucial para las organizaciones sanitarias si quieren contener los costes para obtener unos mejores resultados.

- *FUNDACIÓN PUIGVERT DE BARCELONA (Rocafort, A. (1997))*

También en 1997, Alfredo Rocafort (1997)⁷¹ estudia profundamente el desarrollo del nuevo sistema de costes de la Fundación Puigvert, centro de referencia en la Urología española. El objetivo principal de esta Fundación consiste en el conocimiento, la expansión y el perfeccionamiento de las ciencias médicas que se ocupan del estudio y tratamiento de las patologías y disfunciones del aparato urinario y genital, con una actividad básica que es la asistencia sanitaria, a la que se añaden las actividades docente y de investigación.

El conjunto de servicios que presta se enmarcan en las siguientes secciones: urología, nefrología, andrología, laboratorios (organizado en diferentes subsecciones como son la anatomía patológica, la microbiología, la hematología, la bioquímica, etc.), radiología, anestesiología y reanimación, psicología clínica y enfermería.

El sistema de información de costes de la Fundación Puigvert tiene en cuenta las más recientes aportaciones de la disciplina y específicamente considera como fuente de inspiración el modelo de costes ABC. Se trata de un sistema que desde su concepción debía regirse por los siguientes tres grandes principios: alta automatización, alta flexibilidad y alto grado de comunicación.

La verificación realizada de la operativa de cálculo conduce a distinguir claramente las siguientes etapas:

1. Recogida y procesamiento de datos contables destinados tanto a la contabilidad financiera como a los análisis de costes: clasificación de gastos por naturaleza.
2. Análisis de los gastos por naturaleza según su comportamiento en relación con el volumen de actividad, es decir, realizar una reclasificación de costes fijos y variables.

⁷¹ Rocafort, A. (1997), ob. cit., pp. 250 a 269.

3. Localización de costes fijos y variables en los distintos *Centros de Análisis Interno* (CAI), sin incluir los costes indirectos a los mismos. Este procedimiento es denominado internamente como pre-fase.

4. Valoración e imputación del coste de las transacciones habida entre los CAI, clasificados en tres grandes categorías: centros principales como urología, nefrología, andrología, laboratorios, quirófanos entre otros; centros de estructura y docencia tales como gerencia y dirección, contabilidad y estadística, docencia urología, investigación clínica, etc. y centros auxiliares como por ejemplo biblioteca, alimentación, limpieza, esterilización, mantenimiento, etc.

5. Cálculo del coste completo de las actividades de servicio y docencia primordiales de la Fundación. Este proceso permite conocer no sólo el coste de los centros principales y la docencia, sino también el coste de los productos finales que tales centros ofrecen.

En conjunto, el sistema de costes de la Fundación Puigvert presenta un enfoque mixto, desde el cual es posible obtener informes típicos de los modelos orgánicos a costes completos tradicionales, junto con informes basados en modelos "direct cost", o en enfoques ABC. Este sistema está orientado a la especialización del servicio hospitalario y la mejora de la información de gestión y puede decirse que se ajusta claramente a los principios y metodología de un modelo ABC.

- *ESTUDIO DE DIFERENTES ESPECIALIDADES CLÍNICAS (O.G.S. (1998))*

En 1998, la Organización Gary Siegel (OGS) realiza un estudio⁷² en el que se examinan un total de 80 prácticas en especialidades de cirugía de cataratas, gastroenterología, cirugía plástica, neurocirugía, cirugía torácico-cardíaca y ortopedia. Algunos de los entrevistados opinan que el sistema ABC podría ser una buena vía diferente para mantenerse más firmes en los costes que soportan a la hora de negociar los precios de los servicios. Este trabajo es un informe de investigación de la Foundation for Applied Research, Inc. (FAR).

⁷² O.G.S. (GARY SIEGEL ORGANIZATION) (1998): "Applying Activity-Based Costing in Health Care". Gary Siegel Organization, Inc. Resumen recogido en Anthony, J. Gambin (1998): "Learning Their ABCs", *Management Accounting*, october, p. 64 y 65.

- *GRAN HOSPITAL DE BÉLGICA (Van Looy, B. et al (1998))*

También debe citarse el trabajo de Van Looy et al (1998)⁷³. Estos autores abordan el caso de un gran hospital de Bélgica desde una óptica de integración de los principios del sistema de gestión basado en las actividades o ABM con los de "*process mapping*" con el fin de proponer indicadores de productividad que permitan desarrollar operaciones de "*benchmarking*" entre unidades o departamentos. Para generar estos indicadores se dirigió un análisis compuesto de las siguientes tres etapas⁷⁴:

1. Construcción de los mapas de los procesos de prestación de los servicios dentro de los diferentes departamentos identificando las actividades componentes de cada proceso.
2. Determinación de los generadores de cada actividad, así como los recursos (consumo real de tiempo de los trabajadores en cada actividad dentro del proceso de prestación de servicio) utilizados por cada actividad.
3. Desarrollo de indicadores de productividad relacionando la cantidad de cada conductor de costes con los recursos gastados en cada actividad.

La utilización de la información generada por el sistema basado en las actividades es crucial para completar todas las etapas anteriores y cumplir los objetivos de la dirección de este hospital.

- *HOSPICIO CENTRAL DE KENTUCKY (Baxendale, S.J. y Dornbush, V. (2000))*

Por último, sin que realmente se hayan analizado todos los casos aparecidos sobre la introducción del sistema de costes basado en las actividades en el ámbito sanitario, cabe citar a la aplicación de este sistema en el Hospicio de Central Kentucky⁷⁵, que se llevó a cabo con el principal objetivo de negociar con las compañías aseguradoras a

⁷³ Van Looy, B.; Gemmel, P.; Desmet, S.; Van Dierdonck, R. y Serneels, S. (1998): "Dealing with productivity and quality indicators: some field experiences. *International Journal of Service Industry Management*, vol. 9, nº 4, pp. 359 a 376.

⁷⁴ En la página 364 y ss los autores desarrollan con mucho detalle y aportando numerosos ejemplos cada una de estas fases.

⁷⁵ Baxendale, S.J. y Dornbusch, V. (2000): "Activity-Based Costing for a Hospice". *Strategic Finance*, vol. 81, nº 9, pp. 65 a 70.

partir de información más fiable. En 1980 este hospicio comenzó como una organización voluntaria y ahora ha crecido sirviendo a 10 condados y ofreciendo necesidades médicas de todo tipo, centradas básicamente en enfermos terminales.

Este hospicio necesitaba recortar costes puesto que éstos no paraban de crecer mientras que los ingresos se mantenían casi constantes. Por este motivo se decidió implantar el sistema ABC. Los cuatro objetos de coste identificados fueron los casos de: empeoramiento lento, empeoramiento rápido, muerte inminente y muerte, de los que se obtenía el coste por paciente y día, en función de la categoría de enfermedad en que pudiera incluirse dicho paciente.

Al final de la implantación, pudo confirmarse que la información que generaba el sistema de costes basado en las actividades era correcta y mucho más exacta que antes lo que permitió negociar con las compañías aseguradoras a partir de una base más fiable.

Como se ha podido comprobar a lo largo de la revisión de todos estos casos, algunos de ellos abarcan la implantación del sistema ABC en todo el hospital por completo mientras que en otros sólo se estudia su aplicación en determinados departamentos o áreas médicas como son enfermería, radiología, laboratorio, ortopedia, etc.

3.3. Servicios financieros

Desde el momento en que comenzó a implantarse el sistema ABC en empresas de servicios, uno de los sectores que apostó por el mismo desde el principio fue el financiero. Algunos bancos y cajas de ahorros han sabido aprovechar este nuevo modelo para la mejora de su gestión y la determinación del coste de sus productos y servicios.

En el sector bancario, las ventas preceden a toda la prestación posterior de servicios. Por ejemplo, una venta se produce cuando un cliente abre una cuenta corriente. El coste de mantener esta cuenta es básicamente fijo. Lo que determina el coste total es el volumen de actividad que el cliente realiza o solicita al banco sobre esa cuenta corriente. Tanto el grado de diversidad en el volumen de operaciones como la variedad de servicios que se ofrecen en la industria financiera suponen un punto de partida excelente para la implantación del sistema ABC.

En este sentido, autores como Sephton y Ward (1990)⁷⁶ y Hayde (1990)⁷⁷ sugieren que en las organizaciones de servicios financieros el sistema ABC puede jugar un papel importante en la comprensión del comportamiento del coste, en oportunidades de reducción del coste objetivo y en medidas de gestión y de presupuestación.

Aunque no se pretende recoger en este apartado todas las aplicaciones que se han realizado del sistema ABC en el sector financiero, se resumen las publicaciones que, a mi parecer, han resultado más destacables en este campo.

- *ABC EN ENTIDAD FINANCIERA (Cooper et al (1992))*

Una de las primeras publicaciones prácticas relacionadas con este tema es la de Cooper et al (1992)⁷⁸. En su trabajo, estos autores resumen el estudio publicado por ellos el mismo año⁷⁹ llevado a cabo mediante el examen, análisis y síntesis de las experiencias reales de ocho compañías que habían implantado los sistemas ABC. En concreto, una de estas ocho empresas era del sector financiero y otra era del sector energético pero lo implantó en el departamento financiero. Los estudios realizados en ambas compañías mostraron cómo la gestión de costes basada en las actividades puede ampliarse a los gastos generales y administrativos de una organización.

Uno de los primeros beneficios del análisis ABC se detectó en la reestructuración y el diseño de mapas de los gastos de la organización agrupados por categorías y departamentos funcionales para mostrar cómo se relacionan con las actividades y los procesos de negocios. También se detectaron otros beneficios relativos a la mejora en la determinación de rentabilidades de los productos. En definitiva, las compañías comprendieron que el sistema ABC no es un fin en sí mismo y que las mejoras alcanzadas en relación con la comprensión de los costes y a su fiabilidad deben convertirse después en acciones para la mejora de los beneficios.

⁷⁶ Sephton, M. Y Ward, T. (1990): "ABC in retail financial services". *Management Accounting* (UK), abril, vol. 68, nº 4, pp. 29 y 33.

⁷⁷ Hayde, D. (1990): "Product Costing in Retail Financial Services- Activity Based Costing Suitable" *Accountant's Journal*, september, pp. 25 a 26.

⁷⁸ Cooper, R.; Kaplan, R.S.; Maisel, L.S.; Morrissey, E. y Oehm, R.M. (1992b): "From ABC to ABM" *Management accounting*, vol. 74, nº5, november, pp. 54 a 57.

⁷⁹ Cooper, R.; Kaplan, R.; Maisel, J. et al (1992c): *Activity-Based Cost Management. Moving from analysis to action*, IMA Bold Step Series, Montvale NJ.

- *DEPARTAMENTO DE CONCESIÓN DE HIPOTECAS (Yang, G.Y. y Wu, R. C. (1993))*

Los autores Yang y Wu⁸⁰ describen, entre otros, el caso un banco regional que estaba interesado en determinar cuánto le costaba el centro de servicio telefónico al cliente del departamento de hipotecas (hipotecas a interés fijo y variable) y en qué medida podían impactar estos costes sobre la futura fijación de precios del producto, planificación de la plantilla de personal y localización de recursos. Para ello desarrolló un sistema ABC que fue utilizado con el fin de obtener información sobre los costes incurridos en la organización con el principal objetivo de mejorar el proceso de toma de decisiones. Una de las conclusiones alcanzadas consistió en que el centro de teléfonos realmente era eficiente y rentable para la empresa.

Debido a que el componente de costes fijos era significativo, se consideró que para la toma de decisiones debía tenerse en cuenta una cuestión clave, la capacidad de la empresa. Es por este motivo que los autores proponen tres tipos de enfoques ABC denominados, simple, capacidad y estratégico, que se basan en considerar la actividad realmente realizada, capacidad máxima o 100% y la actividad ejecutada a una capacidad esperada u objetivo, respectivamente, y analizan para cada uno de ellos la repercusión en el departamento de servicio telefónico al cliente del banco.

- *EMPRESA DE SERVICIOS DE HIPOTECAS (Connolly, T. y Ashworth, G. (1994))*

Un año después, Tim Conolly y Gary Ashworth (1994)⁸¹ publican un trabajo en el que estudian dos formas de confeccionar los presupuestos de las empresas: el presupuesto basado en prioridades y el presupuesto basado en las actividades o activity based budgeting (ABB).

El primero se trata de una herramienta de planificación y presupuestación con la que pueden reducirse o limitarse los niveles de gasto presupuestados de forma bastante efectiva, especialmente en aquellas áreas donde los recursos requeridos no están

⁸⁰ Yang, G. W. Y Wu, R.C. (1993): "Strategic costing & ABC". *Management Accounting*. Vol. 74, nº 11, may, pp. 33 a 37.

⁸¹ Connolly, T. y Ashworth, G. (1994): "An integrating activity-based approach to budgeting". *Management accounting (UK)*, vol. 72, nº3, march, pp. 32 a 37.

afectados directamente por los cambios en el volumen de producción de las compañías. Es especialmente potente para priorizar todas las actividades y los costes necesarios para mantener la empresa.

El segundo es una herramienta de planificación y presupuestación que trabaja mediante la comprensión de los enlaces que existen entre actividades y los generadores que hay detrás de las actividades, especialmente para aquéllos implicados en la creación de valor para el producto o para el cliente.

Los autores son partidarios de la integración de ambos para ayudar a la dirección a solucionar muchos problemas y dar respuesta a determinadas preguntas, en definitiva para cubrir las necesidades de información de cara al proceso de toma de decisiones.

En el artículo se expone el caso de una empresa de servicios de hipotecas filial de un banco alemán en el proceso de presupuestación. Para llevar a cabo dicho proceso se tuvieron en cuenta las dos alternativas comentadas finalizando el proceso con el acuerdo de todas las partes implicadas y cubriendo los objetivos inicialmente planteados.

- *REGIONAL BANK FIRST TENNESSEE NATIONAL CORPORATION (Mays, J. y Sweeney, R. (1994))*

James Mays y Robert Sweeney han publicado dos artículos relacionados con el sistema ABC y el mercado financiero, el primero en 1994⁸² y el segundo en 1997⁸³. En ambos se explica el caso del banco regional First Tennessee National Corporation, aunque aportan una visión de la implantación mucho más detallada en el artículo más reciente debida seguramente a la experiencia adquirida por los autores.

En ambos artículos, por tanto, relatan la implantación del sistema de costes basado en las actividades en un banco regional. El primer producto al que se aplicó el sistema fueron los certificados de depósito, que se clasificaron en diez categorías para facilitar un análisis más práctico. Los resultados indicaban que el banco estaba aconsejando a los clientes algunos de sus servicios que en realidad no eran rentables. Por otro lado,

⁸² Mays, J. y Sweeney, R. (1994): "Activity-based costing in banking: a case study". *CMA Magazine*, vol. 68, nº 4, may, pp. 19 a 23.

⁸³ Sweeney, R. Y Mays, J.W. (1997): "ABM Lifts Bank's Bottom Line", *Management Accounting*, march, pp. 20 a 26.

algunos clientes que generaban rentabilidad para el banco estaban subsidiando las pérdidas que producían otros clientes.

Tras el éxito inicial obtenido con el proyecto de los certificados de depósito, aumentó el interés por el sistema y se planteó un nuevo objetivo, implantar el ABC en el área de créditos comerciales que normalmente tramitaban los responsables de créditos bancarios. El proyecto implicó analizar los créditos por cantidad y por periodo de amortización. Algunos de los resultados obtenidos indicaban que para una cantidad determinada y cantidades inferiores de crédito los clientes no eran rentables para la entidad y, además, que era más rentable una cuenta de 10 unidades monetarias que diez cuentas con una unidad cada una.

Tras los resultados obtenidos de ambas aplicaciones se llevó a cabo un *benchmarking* interno. El personal de gestión de costes que había aplicado el sistema ABC en el primer área estudió las operaciones del segundo área. Todos los resultados derivados de este estudio se interrelacionaron y condujeron a determinar diferentes medidas y propuestas de mejora.

El siguiente paso principal que se ha planteado este banco es un benchmarking externo y una reingeniería de procesos más amplia. Todos los niveles de dirección reconocen el impacto positivo que ha tenido el enfoque ABC en la gestión corporativa y perciben el sistema ABC como una base de mejora continua de la productividad de la entidad.

- *INDUSTRIA BANCARIA Y RENTABILIDAD DEL CLIENTE (Meltzer, M. (1996))*

Michael Meltzer (1996)⁸⁴ estudia la rentabilidad del cliente individual y el valor del ciclo de vida del cliente. También examina de forma teórica las oportunidades que ofrece la utilización del sistema ABC en la industria bancaria. Considera que este sistema puede contribuir a mejorar la rentabilidad del cliente y comportar un valor incrementado al cliente en el sector bancario. Pero para valorar la rentabilidad potencial, un banco necesita saber cuánto le cuesta servir al cliente y qué beneficios aporta un cliente de cada segmento al cual se dirige la empresa. Es justamente en este punto donde el sistema ABC puede desempeñar un papel importante y puede resultar una herramienta muy útil para conseguir todos estos objetivos.

⁸⁴ Meltzer, M. (1996): "Are your customers profitable?" *Bank Marketing International*, october, pp. 14 a 22.

- *UK CLEARING BANK (Soin, K. (1997))*

En 1997, Kim Soin⁸⁵ estudia la introducción del sistema ABC en el departamento de compensación del UK Clearing Bank⁸⁶. El cambio de sistema de costes vino motivado por el interés existente por conocer los costes de las actividades que se realizaban en dicho departamento y por mejorar la eficiencia y la eficacia del proceso mediante el análisis de dichas actividades. Se trata de un proceso que comienza con la recepción de un cheque que debe codificarse y autenticarse y finalmente entregarse a las Cámaras de Compensación.

A pesar de que el sistema consiguió satisfacer muchas de las expectativas que se habían creado ante la aplicación, también surgieron algunas consecuencias imprevistas. En este trabajo se señalan diferentes motivos estratégicos para implantar el sistema explicando cómo su introducción se ha ajustado a las metas previstas inicialmente, pero aportando también las consecuencias imprevistas tanto sociales como conductuales derivadas de dicha implantación.

Esta investigación muestra claramente cómo el sistema ABC es más que un fenómeno técnico puesto que comporta unas implicaciones sociales y conductuales a tener en cuenta y está íntimamente implicado en la creación de significado relativo a la noción de costes, la eficiencia y la racionalización dentro de una organización.

- *CO-OPERATIVE BANK (Kaplan, R. y Cooper, R. (1998))*

Kaplan y Cooper⁸⁷ utilizan el caso de un banco de tamaño medio del Reino Unido para ilustrar la aplicación del modelo de costes ABC en una empresa de servicios. El equipo encargado de la implantación del sistema terminó seleccionando un total de 235 actividades principales que eran llevadas a cabo en el banco tales como abrir cuentas

⁸⁵ Soin, K. (1997): "A Multi-faceted Rationale for the introduction of Activity Based Costing in a UK Clearing Bank". Paper presentado en el 5th *Interdisciplinary Perspective on Accounting Conference (IPA)*, July, Manchester.

⁸⁶ Un desarrollo más amplio de esta implantación puede consultarse en el trabajo del autor Soin, K. (2001): "Activity Based Costing: Success is in the Eye of the Beholder". *Paper of the University of Manchester*, June, Manchester.

⁸⁷ Kaplan, R.S. y Datar, S. (1995): "The Co-operative Bank", *Harvard Business School*, caso núm. 9-195-196, las referencias están tomadas de Kaplan y Cooper (1999) ob. cit.

a los clientes, mantener las cuentas de los clientes, aceptar cheques, procesar las transacciones, cerrar cuentas, atender las preguntas de los clientes, emitir talonarios de cheques, sacar productos al mercado y venderlos, etc. El equipo de proyecto identificó aproximadamente 50 productos o grupos de productos como, por ejemplo, productos para empresas (incluían préstamos, cuentas corrientes y leasing), productos de tipo personal (préstamos personales y anticipos, cuentas corrientes y cuentas Visa).

Los costes de los productos se calcularon determinando la cantidad del inductor o generador de costes de cada actividad utilizada por cada producto, multiplicando estas cantidades por el coste de cada inductor o generador y sumándolo a todas las actividades utilizadas por los productos individuales.

No todos los costes de explotación fueron asignados a productos bancarios. Varios recursos, como los de contabilidad, finanzas, estrategia, planificación y gestión de recursos humanos, fueron considerados de sostenimiento del negocio ya que hacían referencia a la organización como un todo. Este tratamiento no resultó del todo satisfactorio por cuanto se prefería que la mayoría de estos costes fueran considerados como generadores de actividades secundarias o de apoyo a las actividades primarias.

En aquel momento, el equipo podía calcular la rentabilidad del producto restando el coste de todas las actividades que daban soporte a un producto en particular del ingreso procedente del interés neto obtenido de cada producto, más los honorarios derivados de realizar varios servicios para los clientes.

El resultado observado señalaba que *“la mitad de los productos generaban todos los beneficios; algunos de los productos eran mucho más rentables de lo previsto, mientras que varios, que antes se pensaba que eran grandes contribuyentes a los beneficios, resultaron ser no rentables. Los resultados, que todavía tenían que ser confirmados recogiendo y analizando datos de los periodos subsiguientes, estimularon inmediatamente un nuevo enfoque estratégico respecto a la promoción de los productos, la eliminación de los mismos, e incluso algunas mejoras son continuas de los procesos –como subcontratar la red de cajeros, operaciones informáticas, e incluso el departamento de compensación de cheques- en que, como ahora podían ver los*

*directivos, no eran competitivos respecto a bancos mucho mayores y que podían generar unas significativas economías de escala para estas actividades.*⁸⁸

En resumen, el modelo ABC del banco *“estimuló toda una gama de acciones de ABM operativo y estratégico, una vez que los directivos tuvieron una imagen clara, comprensible y defendible de la economicidad de sus operaciones.”*⁸⁹

- CAJAS DE AHORROS (Fernández, L. (1997 y 1999))

La aportación más importante realizada en nuestro país viene de la mano de Luis Fernández⁹⁰ en los años 1997 y 1999. En el primero de estos trabajos presenta un ejemplo, que parte de un estudio real pero reducido para la publicación de ese artículo, del análisis ABM aplicado a las actividades de un producto bancario típico, la cuenta de ahorro.

Para ello se clasifican las actividades en función de sus costes unitarios y en función de si se realizan ante el cliente o en el interior de la empresa. En el artículo se recoge toda una lista de las actividades con su correspondiente clasificación y descripción, así como con el inductor o generador de coste de cada una y las medidas de calidad y de tiempo escogidas.

En definitiva, el autor muestra el tipo de información que un sistema ABC y la metodología ABM orientada al análisis y gestión de las actividades puede ofrecer en la empresa bancaria. El análisis de las actividades plantea nuevas perspectivas para la mejora continua de las entidades bancarias, puesto que desciende a un nivel en el que se identifican los puntos fuertes y débiles de la organización, cuestiones claves para toda empresa.

El segundo de sus trabajos es un manual en el que además de analizarse la situación de las cajas de ahorros españolas en el mercado, en cuanto a la concentración y el tamaño del sector, los competidores y los clientes, se dedica un capítulo completo al

⁸⁸ Kaplan, R.S. y Cooper, R. (1999), ob. cit. P. 284.

⁸⁹ Kaplan, R.S. y Cooper, R. (1999), ob. cit. P. 284.

⁹⁰ Fernández, L. (1997): "Cómo aplicar ABM a un producto financiero". *Estrategia financiera*, nº 135, diciembre, pp. 35 a 39 y Fernández, L. (1999): *Los sistemas de gestión basados en las actividades en las cajas de ahorros*. Universidad de Córdoba y Cultura Cajasur, Córdoba.

análisis de su eficiencia a través de los sistemas de gestión basados en las actividades y otro capítulo a la determinación de los costes y al cálculo de los márgenes en este tipo de entidades.

- *ENTIDAD FINANCIERA (García, F. (2001))*

Recientemente, ha sido publicado otro trabajo⁹¹ sobre la aplicación del sistema ABC a una entidad financiera en España. La finalidad principal de la autora, Francisca García, consiste en centrarse en el sistema de costes basado en las actividades para obtener el margen por producto o servicio⁹² y por centro de costes, dejando de lado el estudio del cliente como posible objetivo de costes para más adelante. La autora considera que el sistema ABC constituye "*una herramienta crucial para mejorar la gestión comercial en cualquier entidad financiera, orientándola hacia la obtención de unos mejores resultados*".

- *INDUSTRIA FINANCIERA (Hussain, M. y Gunasekaran, A. (2001))*

También en el año 2001, los autores M. Hussain y A. Gunasekaran (2001)⁹³ pretenden demostrar, por un lado, las deficiencias de los sistemas de contabilidad de gestión tradicionales y, por otro, la utilidad y aplicabilidad de las metodologías ABC y ABM en el proceso de toma de decisiones sobre la rentabilidad del producto y la medida de gestión en empresas de servicios con una referencia particular al sector de las entidades financieras.

Estos autores citan una obra reciente del mismo autor Hussain (2000) en la que se discute la utilidad de la metodología conjunta ABCM en la medida de la gestión de la industria de servicios financieros. En este trabajo referenciado se estudiaron las prácticas de doce bancos y se encontró que cuatro de ellos usaban el ABCM para medir tanto la gestión financiera como la no financiera.

⁹¹ García Moreno, F.J. (2001): "El sistema de costes ABC aplicado a una entidad financiera". *Banca Finanzas*. Nº 62, enero, pp. 12 a 14.

⁹² Distingue los productos de los servicios de la siguiente forma. Los productos requieren el empleo de recursos financieros tanto patrimoniales (cuenta de crédito) como no patrimoniales (Letras del Tesoro) mientras que los servicios no requieren el uso de recursos financieros (transferencia bancaria, servicio de gestión de nóminas por ejemplo).

⁹³ Hussain, M.M. y Gunasekaran, A. (2001): "Activity-based cost management in financial services industry". *Management Service Quality*, vol. 11, nº 3, pp. 213 a 223.

Entre los principales aspectos relacionados con la gestión no financiera se medían la satisfacción del cliente, la calidad, el compromiso, el servicio prestado al momento, el bienestar social, el entorno, etc. Tres de estos cuatro bancos estaban muy satisfechos con sus métodos de medida de gestión actuales como el ABCM. También demostraron que el sistema ABCM es el segundo método más usado para medir la gestión entre bancos internacionales, aunque la utilidad de los sistemas no tenga aún un alto grado de reconocimiento.

En el trabajo de 2001 estos autores recogen como anexo un ejemplo de los costes generados por una típica aplicación de créditos dentro de un departamento de préstamos de un banco. Generalmente se procesan cada mes cientos de aplicaciones de préstamos por lo que resulta muy interesante conocer el coste de las actividades que conducen a la prestación de este servicio. A través del sistema ABC puede determinarse tal coste así como conocer el valor de los servicios prestados por la entidad bancaria.

3.4. Compañías de seguros y empresas de seguridad

En el sector de empresas que ofrecen productos de seguros de todo tipo y empresas que prestan servicios de seguridad también aparecen evidencias de implantación del sistema de costes basado en las actividades. En realidad, se detectan muy pocos casos, aunque probablemente existan más.

- *BARCLAYS DE ZOETE WEDD (BZW) (Stuchfield, N. y Weber, B. (1992))*

Nicholas Stuchfield y Bruce Weber estudian en 1992⁹⁴ el desarrollo llevado a cabo del sistema de costes basado en las actividades en una casa de seguros británica, Barclays de Zoete Wedd (BZW) cuyo objetivo se centraba en el análisis de la rentabilidad de la empresa. Para ello utilizan lo que denominan Beatrice, un sistema de información innovador que utiliza principios de la metodología ABC desarrollados recientemente.

⁹⁴ Stuchfield, N. y Weber, B.W. (1992): "Modeling the profitability of customer relationships: Development and impact of Barclays de zoete Wedd's Beatrice", *Journal of Management Information Systems*, vol. 9, nº2, fall, pp. 53 a 76.

Las condiciones de adaptabilidad del sistema ABC en una empresa se cumplen en esta organización puesto que los costes generales en los que incurre son significativos y difícilmente asignables, ofrece una gama de servicios muy amplia, tiene un gran número de procesos y de clientes y, además, los recursos demandados por sus clientes no suelen ser proporcionales al volumen de negocio que éstos generan.

Los objetivos de la implantación del sistema consistían, en primer lugar, en conocer los costes en los que incurría la empresa para asociarlos con los ingresos obtenidos y detectar así cuáles generaban más beneficios, en segundo lugar, en conocer y mejorar la rentabilidad general y, por último, integrar los sistemas de información de la dirección para ofrecer información relevante para la dirección.

La empresa pudo disponer de toda la información requerida, puesto que consiguió conocer por segmentos de clientes la rentabilidad que éstos generaban a la compañía, y fue capaz también de mejorar el proceso de toma de decisiones así como la planificación estratégica.

- *AMERICAN SECURITY GROUP (Betts, M. (1994))*

En 1994, Miltch Betts⁹⁵ menciona la empresa American Security Group, unidad del grupo de seguros Fortis. Esta organización está explotando el sistema ABC como herramienta analítica con el objeto de comprender mejor los costes unitarios y los resultados de su gestión.

El planteamiento de esta implantación es muy similar al caso anterior. Consideran que uno de los beneficios clave de la implantación del sistema ABC consiste en conocer los costes en los que incurre la empresa para la prestación de los servicios a los clientes. De esta forma puede determinarse qué clientes comportan costes mayores, lo cual permite calcular los beneficios generados por cada segmento de clientes y saber cuáles son más rentables. A partir de esta información, el equipo directivo puede establecer las estrategias que considere más oportunas para mejorar la rentabilidad de la gestión de su compañía.

⁹⁵ Betts, M. (1994): "As easy as ABC?", *Computerworld*, vol. 28, nº 21, may, pp. 107 y 108, p. 108.

- *COMPAÑÍA DE SEGUROS SANITARIOS (Van Looy et al (1998))*

En 1998 se recoge otra descripción de un sistema basado en las actividades aplicado en este caso a una compañía de seguros sanitarios en el artículo de Van Looy et al (1998)⁹⁶. El objetivo perseguido por esta empresa es diferente de los analizados en casos anteriores puesto que pretende generar suficiente información para añadir indicadores de calidad al cuadro de mando de productividad. Por ello analiza las actividades que necesariamente deben ejecutarse para ofrecer los diferentes servicios que presta esta organización y a partir de esta base diseña los indicadores de calidad que considera más oportunos. Mediante los dos elementos básicos anteriores, las actividades y la calidad, logró mejorarse la comprensión existente de la gestión del personal y de la empresa en general.

- *COMPAÑÍAS DE SEGUROS (Antos, J. (1999))*

Mucho más reciente es la obra de John Antos⁹⁷ que fue publicada en el año 1999. Se trata de un completo manual en el que se estudia con profundidad la aplicación de los sistemas de costes basados en las actividades en empresas de servicios con una especial dedicación al sector de las compañías de seguros.

3.5. Empresas de consultoría

En el entorno de las organizaciones de consultoría revisamos únicamente dos casos que fueron publicados en los años 1993 y 2000. Se trata de un tipo de empresas poco explotado en cuanto al aprovechamiento de los sistemas de coste basados en las actividades sobre ellas mismas. En cambio, son estas empresas, las consultoras, las que han desarrollado e implementado, en algunos casos, el sistema ABC en otras empresas, como uno de sus servicios prestados. Obviamente, puesto que en la mayoría de ocasiones estas aplicaciones se han realizado sobre empresas de fabricación no han sido recogidos estos casos en este capítulo. No obstante, ya se ha revisado algún trabajo en el que la implantación del ABC ha sido llevada a cabo por una consultoría profesional.

⁹⁶ Van Looy, B.; Gemmel, P.; Desmet, S.; Van Dierdonck, R. y Serneels, S. (1998), ob. cit.

⁹⁷ Antos, J. (1999): *ABM and Insurance, Handbook of Cost Management for Services*. Warren, Gorham & Lamont, Boston.

- *COMPAÑÍA CONTABLE PROFESIONAL (Pirrong, G. (1993))*

Gordon Pirrong (1993)⁹⁸ propone una aplicación teórica del sistema ABC en una compañía de asesoramiento contable profesional, centrándose sobretodo en el proceso de identificación y selección de los generadores de coste o *cost drivers*. Los servicios que se ofrecen en las distintas áreas de la organización son sólo cuatro: auditoría, fiscalidad, servicios de asesoría de gestión y trabajo de redacción.

Esta empresa registra el tiempo total que cada trabajador dedica en cada cita a sus clientes. Por ello, la asignación de los costes de mano de obra directa a cada trabajo particular es sencilla. En cambio, los procesos de imputación de otros costes diferentes más generales resultan mucho más complicados por la dificultad de poderlos relacionar con los objetivos de coste correspondientes.

Con el fin de acometer esta tarea, la empresa utiliza un total de siete agrupaciones de coste, por lo que debe buscar los generadores de costes más adecuados para localizar de la mejor forma los costes de estas agrupaciones en las actividades o para relacionarlos con las citas o compromisos que los han causado.

Desde estas actividades también debe seleccionarse un generador de costes que relacione los costes de éstas con los trabajos ejecutados. Sumando estos costes a los que directamente hayan sido asignados se determina el coste total de cada trabajo realizado. Mediante el uso de las técnicas de los generadores de costes o *cost drivers* para una mejor localización de los costes se identifica la relación existente entre los costes y las actividades. A partir de toda la información que se genera con el sistema ABC la empresa será capaz de proceder a la evaluación de la gestión y la fijación de precios.

⁹⁸ Pirrong, G.D. (1993): "As easy as ABC - Using activity based costing in service industries". *National Public Accountant*, vol. 38, nº2, february, pp. 22 a 26.

- *DSL CLIENT SERVICES (Gauharou, B. (2000))*

En el año 2000, Barbara Gauharou⁹⁹ expone detalladamente otro caso de implantación del sistema ABC en una consultoría. Se trata de la compañía DSL Client Services dedicada al asesoramiento en el diseño de campañas de márketing de empresas. El objetivo básico perseguido por la empresa con la introducción del sistema ABC estaba centrado en conseguir localizar una importante cantidad de costes generales estimados en las actividades apropiadas.

Las conclusiones indican que el sistema puede servir para fijar los precios de los servicios de cada cliente, incluso de forma detallada, partida por partida. También puede servir para analizar las ineficiencias de los procesos puesto que permite estudiar mejor las actividades y detectar aquéllas que pueden ejecutarse más eficientemente y aquéllas que pueden realizarse a un coste menor.

3.6. Compañías de transporte y distribución

En este apartado distinguiremos las compañías aéreas, de las de ferrocarriles y de distribución de mercancías simplemente.

3.6.1. Compañías aéreas

Este sector también ha vivido un periodo de desregulación en la mayoría de los países que, por lo general, ha comportado una estrategia en precios cada vez más bajos. Esta competencia entre compañías aéreas y los pasados acontecimientos del 11 de septiembre de 2001, les ha obligado a controlar los costes de los servicios que prestan a sus clientes, ya sean pasajeros, empresas, etc. Especialmente como respuesta a la competencia que ha venido sufriendo el sector, encontramos diferentes casos de aplicaciones del sistema de costes basado en las actividades¹⁰⁰ utilizado para el estudio de sus costes en la mejora de su gestión.

⁹⁹ Gauharou, B. (2000): "Activity-based costing at DSL Client Services", *Management accounting quarterly*, summer, pp. 5 a 17.

¹⁰⁰ En Martín Peña, F. (1995) tesis doctoral, p. 329 se cita a MacErlean, N. (1993): "Activity-based Costing. A new dawn for western management?", *Accountancy*, june, p. 40, que referencia los casos de implantación de la British Aerospace y la British Airways.

- *INDUSTRIA AÉREA DE EE.UU. (Banker, R.D. y Johnson, H.H. (1993))*

En 1993, Banker y Johnston realizan un estudio empírico¹⁰¹ de los generadores de coste o *cost drivers* que directamente se aplican sobre la Industria Aérea de Estados Unidos. Ellos especifican y estiman un sistema multivariante de funciones de coste con múltiples generadores de coste para esta industria durante la transición vivida después de la desregulación. Consideran que el análisis empírico de estos generadores de costes es significativo para el período que examinan (datos trimestrales entre 1981 y 1985) y la industria que estudian.

En este período los transportistas adoptaron una variedad rica de estrategias para mejorar la productividad, reducir los costes e incrementar la cuota de mercado. Estas estrategias implicaron directamente tanto a generadores de costes basados en el volumen de producción como a otros basados en las operaciones.

Estos autores demuestran empíricamente que mientras los primeros como, por ejemplo, la capacidad de producción y el volumen son generadores de costes importantes, los segundos, aquéllos basados en operaciones, relacionados con la diversidad de producción y la complejidad del proceso productivo son también significativos en una industria de servicios principal como es ésta. Estos generadores de costes a menudo reflejan directamente las estrategias de la dirección para mejorar la productividad y reducir costes o incluso para incrementar la cuota de mercado que ostenta la compañía.

- *AEROLÍNEAS SAUDI ARABIAN (Mirghani, A. (1996))*

Ali Mirghani publica en 1996 el desarrollo de una investigación en la compañía de aerolíneas Saudi Arabian¹⁰². El mantenimiento de aviones afecta directamente a la capacidad de una línea aérea para operar el avión, vender sus asientos y mantenerlo en vuelo. Existen unos estándares muy estrictos sobre este tipo de mantenimiento para evitar cualquier fallo. El sistema de cálculo de costes que se utilizaba en la

¹⁰¹ Banker, R.D. y Johnston, H.H. (1993): "An Empirical Study of Cost Drivers in the U.S. Airline Industry". *The Accounting Review*. Vol. 68, nº 3, july, pp. 576 a 601.

¹⁰² Ali Mirghani, M. (1996): "Aircraft maintenance budgetary and costing systems at the Saudi Arabian Airlines. An integrated business approach". *Journal of Quality in Maintenance Engineering*. Vol. 2, nº 4, pp. 32 a 47.

compañía Saudia recogía los costes agregados de materiales y mano de obra para la actividad general sin ser capaz de imputar estos costes al hangar, tienda, tipo de avión, etc. La localización de los costes generales era el problema principal y la base que se estaba usando no representaba la verdadera relación causa efecto con las actividades que los consumían. El sistema era incapaz de calcular el coste y la rentabilidad relacionada con cada vuelo, de evaluar la eficiencia del coste del trabajo de mantenimiento por objeto de coste, de valorar decisiones de subcontratación exterior de trabajos, etc.

Para rectificar estas deficiencias se formó un comité que recomendó la utilización del sistema ABC. Los costes generales se localizan ahora en los diferentes trabajos de mantenimiento en función de múltiples bases que representan una relación causa efecto como un generador de costes. Finalmente, con la implantación de la metodología del ABC todo el personal de servicios técnicos, a todos los niveles, estaba informado de las implicaciones que sus acciones tienen sobre los costes y de cómo pueden conseguir eficiencias en los costes con sus mejoras.

- *INDUSTRIA AÉREA (Siau, C. Y Van Lindt, D. (1997))*

En el año 1997, Carlos Siau y Dirk Van Lindt estudian de nuevo los generadores de costes en la industria aérea¹⁰³. Estos autores examinan el uso del modelo ABC para explicar el comportamiento del total de costes en una compañía aérea, los componentes de la cadena de valor en el transporte aéreo (que son el suministro de información sobre las reservas y los servicios de billetes, operar el avión de un lugar a otro, y suministrar el servicio a los pasajeros antes del vuelo, durante el vuelo y después de la llegada), los determinantes de la rentabilidad operativa y la reducción de costes a través de un sistema de gestión basado en las actividades para el control de costes.

La actividad principal de una línea aérea comercial es el suministro de servicios de transporte aéreo. Para la mayoría de estos transportistas, el transporte de pasajeros es la fuente principal de ingresos mientras que el transporte de mercancías y de correo son sólo productos de ingresos menores. El sistema ABC puede ser una herramienta útil para identificar los determinantes de los costes operativos de las compañías,

¹⁰³ Siau, C. y Van Lindt, D. (1997): "Cost driver analysis in the airline industry", *Journal of Cost Management*, July/August, vol. 11, nº. 4, p. 37 a 48.

también denominados generadores de costes. Al mismo tiempo, entender la estructura de coste de la compañía y los generadores de costes que determinan esa estructura puede contribuir a obtener una ventaja competitiva sostenible por parte de la organización.

- *COMPAÑÍA AIR MALTA (Pulis, M.A. (2000))*

Una investigación reciente de Michelle Angelle Pulis (2000)¹⁰⁴ estudia la implantación de un sistema de presupuestos basado en la actividad mediante la utilización del sistema ABC en el departamento de carga de la compañía Air Malta. El autor realiza un riguroso estudio de las actividades llevadas a cabo dentro de dicho departamento y de los generadores de coste que las actividades tienen asociados.

A parte de la aportación que supone la implantación del ABB en una compañía de servicios, dentro del sector aéreo, el autor no realiza una clasificación de las actividades siguiendo las agrupaciones tradicionales (por unidad, por lote, por producto, por empresa, etc). La clasificación de las actividades identificadas queda agrupada en cinco clases según su finalidad:

- actividades realizadas para vender el espacio de carga,
- actividades realizadas en la manipulación de carga de exportación (que incluye aceptación de la carga y preparación del vuelo),
- actividades realizadas para cargas de importación, para la manipulación y el proceso del correo, y
- actividades de servicios generales y de supervisión, tanto para mercancías de exportación como para la manipulación del correo.

Finalmente el autor expone los inconvenientes u obstáculos técnicos con los que han topado para esta implantación, inconvenientes nada alejados de aquéllos que han sido ya propuestos por otros autores (tales como problemas con la dirección, resistencia de los empleados, etc) que pueden considerarse factores o variables para el éxito del sistema ABC tal y como ha sido estudiado en el capítulo anterior.

¹⁰⁴ Pulis, M.A. (2000): "The feasibility of introducing activity-based budgeting within the cargosystems department at air malta plc". *Dissertation*, University of Malta, June.

3.6.2. Empresas de ferrocarriles

Una situación bastante parecida a la vivida por sector aéreo se produce en el sector de los ferrocarriles dedicado al transporte de pasajeros y de carga. En este sector también se han encontrado casos de implantación del sistema de costes basado en las actividades que han perseguido un conocimiento más profundo de los costes para mejorar la comprensión del funcionamiento de las compañías y competir mejor en los mercados.

- *UNION PACIFIC RAILROAD (Rotch, W. (1990)) (Cooper, R. y Kaplan, R. (1992))*

La empresa de ferrocarriles que ha sido objeto de más artículos ha sido quizás la Union Pacific Railroad. William Rotch en 1990¹⁰⁵ y Cooper y Kaplan en 1992¹⁰⁶ utilizan esta compañía como ejemplo en sus publicaciones.

La empresa de ferrocarriles es uno de varios casos expuestos en el trabajo de Rotch. Esta compañía procesa diariamente miles de envíos diferentes. Para calcular el coste de este tráfico de mercaderías utiliza una forma de metodología ABC que es suficientemente puntual para reconocer que el coste de un envío concreto está influido por el resto de envíos que viajan con él. Se ideó un sistema que relacionaba las características de los envíos de carga con las actividades y con los costes de estas actividades. Directamente ningún coste operativo se relacionaba con un envío, todos eran considerados costes auxiliares que se recogían por funciones o unidades organizacionales. Por este motivo, se tuvieron que identificar una serie de actividades con las que se vinculaban los envíos y desarrollar un mecanismo para recoger los costes de tales actividades.

El sistema de Union Pacific permite determinar el coste real de cada envío, recoger datos diarios de las diferentes localizaciones de trenes y envíos y, además, estimar el coste de envíos futuros, lo cual ayuda al departamento de márketing a identificar los negocios que serán rentables para decidir qué estrategias serán más interesantes.

¹⁰⁵ Rotch, W. (1990), ob. cit.

¹⁰⁶ Cooper, R. y Kaplan, R.S. (1992): "Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage". *Accounting Horizons*, vol. 6, nº3, september, pp. 1 a 13.

Por otra parte, el estudio llevado a cabo por Cooper y Kaplan sobre la misma empresa está más enfocado a la medida de los recursos utilizados y de los recursos disponibles. Los autores señalan que el entorno de los ferrocarriles ofrece un vivo ejemplo de la separación que existe entre estos dos tipos de recursos.

El gasto mensual del mantenimiento de las vías y de la reparación de las locomotoras y vagones de carga no tiene relación con el volumen de tráfico de cada mes. Esta empresa, como muchas otras del sector servicios, no mide el consumo de recursos por productos individuales dentro de cada centro de costes. Esta compañía tuvo que desarrollar un sistema de costes para medir el coste de las actividades realizadas para prestar sus servicios a los clientes y para estimar, movimiento a movimiento, la cantidad y el coste de todos los recursos consumidos por movimientos individuales de vagones de carga incluso si a corto plazo este gasto era casi independiente de estos movimientos.

- *DUTCH RAILWAYS (Van der Meer-Kooistra, J. y Vosselman, E.G.J. (2000))*

Recientemente, Van der Meer-Kooistra y Vosselman (2000)¹⁰⁷ han publicado un nuevo caso de introducción del sistema ABC en una empresa de ferrocarriles. Se trata de la compañía Dutch Railways. Esta organización también se vio forzada a inicios de los noventa a una privatización lo cual comportó una serie de cambios en la posición que tenía la empresa en el mercado de transporte férreo y en la forma de gestión de la compañía. Los autores estudian el proceso de cambio que ha experimentado esta empresa.

La investigación llevada a cabo por los autores se realizó en NedTrain, una unidad de servicio de la compañía Dutch Railways. Antes del cambio estaba centrada en la capacidad tecnológica de prestación de los servicios. Los costes estaban en función de un presupuesto. La función de la administración financiera se centraba en un control de los costes presupuestarios. No se registraban los beneficios y no se disponía de registros con los que los resultados financieros pudieran relacionarse con las actividades operativas y de éstas con los clientes y servicios.

¹⁰⁷ Van der Meer-Kooistra, J y Vosselman, E.G.J. (2000): "The role of accounting practices in a radical change process: The case of the dutch railways". Paper presented at the 23nd Congress of the European Accounting Association, March, Munich, Germany. 25 p.

En realidad, se necesitaba otro tipo de información diferente de la que estaba disponible hasta entonces. Era necesario disponer de un mayor conocimiento y experiencia sobre sus áreas funcionales. Las actividades que realiza comprenden la reparación y mantenimiento a corto plazo, mantenimiento a largo plazo en cuanto a revisión o restauración y consejo técnico sobre la compra de nuevos materiales rodantes así como la restauración y la revisión de los existentes.

Ahora NedTrain es una unidad de negocios que tiene su propia responsabilidad sobre el beneficio. Presta atención tanto a sus costes como a sus ingresos y uno de sus objetivos es disponer de información por clientes y mejorar el conocimiento sobre sus competidores.

Uno de los instrumentos que les ha resultado más útiles ha sido la aplicación del "*balance scorecard*" o cuadro de mando que está basado en la idea de que la gestión debería evaluarse y dirigirse desde varias perspectivas de una forma coherente. Ha sido usado para mejorar la transparencia sobre la eficacia y la eficiencia de sus actividades y las relaciones con sus clientes con el objeto de gestionar y controlar sus propias actividades. Para que este enfoque resultara completamente útil para esta empresa se vinculó además desde el principio con una filosofía de calidad total.

- *FERROCARRILES Y TRANSPORTE AÉREO (Cunningham, G. (1992))*

Es remarcable un estudio de Gary Cunningham¹⁰⁸ en 1992 en el que se tratan, de forma conjunta, empresas de ferrocarriles y de transporte aéreo a la vez. En este artículo se analizan tres empresas estadounidenses del transporte, cuyos nombres reales han sido sustituidos por otros ficticios, dos del ferrocarril y una compañía aérea. Las tres han implantado un sistema de costes basadas en las actividades.

El autor ha escogido estas empresas pertenecientes a la industria de transporte para su estudio por tres razones: porque son empresas que tienden a buscar una estrategia competitiva basada en precio y diferenciación, por la desregulación de la industria que comporta un cambio en el entorno competitivo de estas compañías y porque no producen inventarios, emplean tecnología rutinaria y operan principalmente en los Estados Unidos.

¹⁰⁸ Cunningham, G. (1992): "Management control and accounting systems under a competitive strategy", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol. 2, pp. 85 a 102.

Las dos empresas de ferrocarriles parecían tener estructuras organizativas diferentes y sistemas de control de gestión distintos, a pesar de que fueran similares en otros aspectos. La compañía aérea fue escogida para comparar un medio transporte diferente en la misma industria. Esta compañía específica ha crecido pasando de ser un transportista regional a convertirse en el mayor transportista nacional que compite agresivamente y con éxito con el resto de transportistas que estaban establecidos previamente. Las tres compañías tenían una especie de sistema de contabilidad de costes basado en las actividades, puesto que está diseñado para identificar las actividades y los generadores de costes que afectan a los costes operativos y que son utilizados para determinar medidas del coste por unidad: coste por carga de coche en los ferrocarriles y coste por asiento disponible por milla en la compañía aérea.

Los ejecutivos de las tres compañías afirmaron explícitamente que *"la información de los sistemas de contabilidad de coste es un elemento principal en una estrategia competitiva efectiva"*¹⁰⁹. En realidad, en estas empresas de ferrocarril los sistemas de contabilidad de costes generan datos casi instantáneamente que en el departamento de márketing usan para la fijación de precios de los envíos de forma competitiva. En general, la compañía aérea utilizan los datos sobre costes que genera el sistema de costes basado en las actividades para desarrollar y modificar las estructuras de tarifas frecuentemente.

3.6.3. Empresas de distribución

También se encuentran numerosos artículos relacionados con la implantación del sistema de costes basado en las actividades entre empresas de distribución y transporte de mercancías o envíos urgentes diferentes de los ferrocarriles o de las compañías aéreas estudiadas anteriormente. Estas empresas utilizan estos sistemas para valorar muchos aspectos de sus negocios incluido el coste de prestar los servicios a los clientes y la rentabilidad que éstos generan para la empresa.

¹⁰⁹ Cunningham, G. (1992), ob. cit., p. 95.

- *WILLIAMS BROTHERS METALS (Cooper, R. et al (1992))*

Entre los ocho casos que estudian Robin Cooper et al (1992)¹¹⁰ encontramos también una compañía de distribución y fabricación de metal (Williams Brothers Metals). Antes de comenzar el proyecto ABC no se imaginaban la utilidad que supondría para identificar las actividades realizadas y para determinar los recursos consumidos por ellas. Esta empresa no tuvo problemas, aunque inicialmente esperaba tenerlos, en la fase de recogida de información para los generadores de costes puesto que disponía ya de todos los datos necesarios. Se traspasaron los costes desde las actividades a los productos y clientes individuales o a otros objetos de costes.

El análisis de actividades puso de manifiesto que los productos transportados por vía marítima directamente desde la fábrica eran los más rentables. Casi no tenían costes de almacén ni de manipulación. Los directores del proyecto destacaron la utilidad del modelo ABC y reconocieron que el sistema no representa un objetivo en sí mismo sino un medio o un instrumento. Únicamente si se aprovecha el mejor conocimiento que este sistema proporciona sobre la empresa y se traduce en acciones de mejora se habrá utilizado el potencial para la mejora del beneficio de la compañía.

- *ALMACÉN DE DISTRIBUCIÓN DE PRODUCTOS (Haedicke, J. (1994))*

En 1994, Jack Haedicke¹¹¹ estudia la implantación del ABC en un almacén de distribución de productos ultramarinos¹¹². Las actividades identificadas por un equipo del proyecto fueron recibir, inspeccionar, almacenar, organizar o montar y enviar. Se determinaron los costes de cada actividad y se relacionaron con los productos.

Para la actividad de almacenar, por ejemplo, el generador de coste o *cost driver* seleccionado fue el número de movimientos de posición de los palets. Cuantos más necesitaba más alto era el gasto del almacén. Por ejemplo, los productos de papel y los de belleza y sanitarios son muy diferentes. Si se comparan puede observarse que

¹¹⁰ Cooper, R. et al (1992b), ob. cit.

¹¹¹ El autor es director del sistema de costes basado en las actividades de Coca-Cola Co según se indica en el artículo.

¹¹² Haedicke, J. (1994): "The ABCs of profitability". *Progressive Grocer*, vol. 73, nº1 (part 2), january, pp. 38 a 40.

ocupan volúmenes distintos y el cuidado con el que deben manipularse tampoco es igual, por ello, los costes que supone su distribución tampoco pueden ser coincidentes.

Los generadores de coste del resto de actividades fueron, por ejemplo: el número de recepciones para la actividad "recibir", el factor complejidad¹¹³ para la de "inspeccionar", número de movimientos del palet para "almacenar", número de palets organizados o montados para "organizar o montar" y número de envíos para "enviar". Este sistema ha aportado a la empresa una gran visibilidad sobre la rentabilidad de almacenes individuales, categorías, vendedores y productos.

- *INVESTIGACIÓN EN LOGÍSTICA (Pohlen, T. y La Londe, B. (1994))*

Uno de los artículos más citados en este contexto corresponde a Terrance Pohlen y a Bernard La Londe publicado en 1994¹¹⁴. Estos autores realizan una encuesta entre las cien empresas más punteras (aunque sólo respondieron 21) dentro de los Estados Unidos¹¹⁵ para indicar las tendencias de la logística hacia la implantación del sistema ABC. Estudiaron si las empresas lo habían implantado, en qué medida lo habían hecho, los beneficios e impedimentos que habían encontrado y los planes que tenían de expansión.

Finalmente, los autores señalan que las empresas de logística presentan aspectos que las convierten en candidatas para la implantación del sistema ABC. Este sistema puede ofrecer una mayor visibilidad de cómo impactan en la rentabilidad los diferentes productos, clientes y canales de suministro. Entre los resultados de la encuesta, podemos citar que un 4% ya habían implantado alguna forma de sistema ABC y que un pequeño número de empresas planeaban reemplazar su sistema de costes existente por el ABC en un corto espacio de tiempo.

La mayoría de los encuestados citaban dos ventajas principales de la implantación:

- la fijación de precios de producto más exactos y

¹¹³ El factor complejidad corresponde en este caso al uso de una ingeniería estándar que refleja la complejidad de una tarea determinada.

¹¹⁴ Pohlen, T.L. y La Londe, B.J. (1994): "Implementing activity-based costing (ABC) in logistics". *Journal of Business Logistics*, vol. 15, nº2, pp. 1 a 23.

¹¹⁵ Un trabajo parecido aunque aplicado al mercado danés corresponde a Stelzer, M., Svendsen, R. y Friis-Hansen, M. (1999): "Anvendt Activity-based Costing (ABC) i en Supply Chain". *Dansk Indkøbs-og Logistic Forum (DILF)*, agosto, pp. 20 a 27.

- la medida de la gestión.

En general, las empresas percibían que los beneficios de la implantación del sistema ABC excedían los costes de la misma, aunque ésta había comportado o podía comportar algunos problemas.

Cuatro años más tarde, los mismos autores realizan una nueva encuesta también sobre las aplicaciones del sistema ABC en el sector de las empresas dedicadas a la logística¹¹⁶ para actualizar los resultados obtenidos en el estudio anterior. Persiguen examinar el cambio de función de la información sobre costes en la toma de decisiones del campo de la logística y se centran en determinar en qué medida se ha extendido el sistema ABC, qué obstáculos se encuentran en su implantación, y en apuntar futuras y posibles direcciones en el uso de la metodología ABC en el campo de la logística.

En esta nueva ocasión se enviaron 2250 cuestionarios a compañías de logística o distribución, de los que obtuvieron un 12,5% de respuesta. De éste, el 18% tenía ya implantado el sistema ABC. Los motivos apuntados para justificar el rechazo de su implantación eran básicamente: la falta de recursos suficientes, la complejidad en el uso del enfoque ABC, o que el sistema no era apropiado o aplicable a sus procesos de negocio. Se trata de una investigación muy completa del estado práctico del ABC en este sector que tiene en cuenta numerosos aspectos.

- *ASOCIACIONES DE LOGÍSTICA Y TRANSPORTE (Willians, L. (1996))*

Lisa Willians Walton (1996)¹¹⁷ persigue determinar los generadores de coste que deberán tenerse en cuenta cuando se tome la decisión de adoptar el intercambio de datos electrónico (EDI) usando la aproximación ABC frente a utilizar únicamente la información sobre los beneficios. Se basa en el hecho de que algunos directivos están prestando atención al sistema ABC para conseguir datos de costes fiables como base para evaluar un EDI.

¹¹⁶ Pohlen, T.L. y La Londe, B.J. (1999): "1998 Survey of activity-based costing applications within business logistics".
<http://www.manufacturing.net/magazine/logistic/archives/1999/logo202.00/abcsurv.htm>.

¹¹⁷ Walton, L.W. (1996): "The ABC's of EDI: The role of activity-based costing (ABC) in determining EDI feasibility in logistics organizations". *Transportation Journal*, vol. 36, nº1, fall, pp. 43 a 50.

Su investigación se realiza mediante entrevistas y cuestionarios a empresas que han implantado el EDI seleccionadas de asociaciones de logística y transporte. La mayoría de las respuestas indicaron que el sistema ABC se estaba usando a menudo en los departamentos de transporte y que la decisión de introducir un EDI en una compañía no suele estar influido por el ABC, sino por factores externos tales como la competencia y la gestión de la cadena de distribución.

- *CANAL DE DISTRIBUCIÓN (Liberatore, M.J. y Miller, T. (1998))*

Liberatore y Miller (1998)¹¹⁸ muestran cómo una compañía puede simultáneamente usar su sistema ABC y un *balanced scorecard* demostrando las sinergias potenciales de ambas aproximaciones a través de su contribución conjunta a la estrategia del canal de distribución de una empresa. Observan las ventajas que puede ofrecer el ABC al aportar un análisis más concreto de costes verdaderos y al facilitar proyecciones futuras también más exactas de la rentabilidad de canales de distribución alternativos.

- *EMPRESA DE TRANSPORTE (Goldsby, T. (1999))*

En 1999, Thomas Goldsby¹¹⁹ examina los hechos asociados con el sistema ABC, exponiendo los beneficios y las limitaciones potenciales del proceso de la metodología ABC y realiza una propuesta teórica de una posible implantación en una empresa de transporte. Además, también describe un ejemplo de una compañía 3PL (Third-party logistics) de California que implantó el sistema ABC para mejorar las operaciones de su cadena de distribución. Consiguió demostrar que era capaz de ofrecer ahorros tremendos a los fabricantes y minoristas efectuando también ahorros en el tiempo de suministro, con lo cual todos saldrían ganando.

¹¹⁸ Liberatore, M.J. y Miller, T. (1998): "A framework for integrating activity-based costing and the balanced scorecard into the logistics strategy development". *Journal of Business Logistics* (USA), vol. 19, nº2, pp. 131 a 155.

¹¹⁹ Goldsby, T.J. (1999): "Closing In on the True Costs of Service". *Transportation Trends*, Quarterly publication of the Deloitte & Touche National Transportation Industry Practice, vol. 1, nº2, june, pp. 1 a 7.

- *DHL ESPAÑA (Rodríguez, J. E. (2000))*

Jorge Rodríguez expuso en julio del año 2000¹²⁰ la implantación del sistema ABC en la compañía DHL España dedicada al transporte internacional, caracterizada por su servicio urgente y de puerta a puerta. El entorno cada vez más competitivo, el mercado cambiante y de necesidades más sofisticadas así como el crecimiento de las funciones de apoyo (costes de márketing, de recursos humanos, de diseño, etc.) que comportaba cambios en los costes de estructura de la empresa condujo a un replanteamiento en los sistemas de determinación de los costes.

Uno de los objetivos principales ante la utilización del ABC consistía en el conocimiento de los costes y de la rentabilidad "puerta a puerta" de sus productos, de sus clientes, destinos, sectores, etc.

El equipo de trabajo identificó, a través de la realización de entrevistas a empleados y jefes, de estudios de productividad y de análisis de procesos, un total de 60 actividades primarias, a parte de un gran número de actividades secundarias. Se escogieron 43 "activity drivers" que permitieron la vinculación de las diferentes actividades con los objetivos de coste.

La información obtenida del sistema ABC se utilizó, por un lado, en operaciones de benchmarking entre áreas de negocio, para descubrir áreas de mejora, y mejores prácticas, etc., por otro lado, como medidas financieras de la organización y, además, en procesos de análisis de inversiones y de selección, desarrollo y seguimiento de proyectos.

Mediante el sistema ABC se consiguió, entre otros logros, asignar correctamente los costes de los recursos a los clientes y productos en función de las actividades que consumían. Se alcanzó también una mayor racionalidad y flexibilidad en la prestación de sus servicios y en el consumo de los recursos necesarios para dicha prestación. Se mejoró el tratamiento de los costes generales mediante una identificación más clara de los mismos. También se aumentó la calidad de estandarización en el proceso y el output de los modelos.

¹²⁰ Rodríguez Maeso, J. E. (2000): "Utilidad de ABC en DHL. Multinacional de Servicios." Comunicación presentada al I *Encuentro ABC*, Valencia, julio.

No obstante, también toparon con algunos problemas como la falta de nivel de información para modelos basados en costes presupuestados. La falta también de una estandarización de procesos y de resultados.

- *EMPRESAS DE DISTRIBUCIÓN DE BEBIDAS (Goldsby, T.J. y Closs, D. (2000))*

En el año 2000, este mismo autor junto con David Closs¹²¹ ilustran una aplicación real del sistema ABC en actividades logísticas realizadas en organizaciones de cadena de distribución. Para ello realiza una investigación en la industria de bebidas de Michigan que durante años ha estado obligado legalmente a recoger los containers de bebidas vacías para su reciclaje. Aunque durante años de práctica se han obtenido mejoras significativas en su eficiencia, con una aplicación del ABC se demuestra que se pueden conseguir aún más beneficios en esta industria.

Estos autores realizan su investigación mediante un análisis de representativas industrias distribuidoras y minoristas. Las empresas participantes eran tres distribuidoras de bebidas, tres mayoristas de vino y cerveza y un cuarto minorista de otros productos. Los autores recogieron los suficientes datos a través de encuestas y entrevistas como para identificar los recursos, los centros de coste, las actividades, etc. de cada una. En su trabajo se muestran la mayoría de estos datos. Concluyen confirmando el valor que representa identificar los costes verdaderos de operaciones logísticas mediante el uso del sistema ABC.

- *VENTA MINORISTA POR INTERNET (Tollington, T. y Wachter, P. (2001))*

Para finalizar el repaso de la investigación realizada en este tipo de empresas queremos citar el trabajo de Tony Tollington y Philippe Wachter publicado en el año 2001¹²². En él se estudian los potenciales del ABC haciendo una especial referencia al sector de ventas al detalle a través de internet.

Los autores han escogido este sector porque se trata de un nuevo nicho del mercado que favorece la maximización del inventario detallista, mientras que, al mismo tiempo,

¹²¹ Goldsby, T.J. Y Closs, D.J. (2000): "Using activity-based costing to reengineer the reverse logistics channel", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, vol. 30 nº6, pp. 500 a 514.

¹²² Tollington, t. Y Wachter, P. (2001): "ABC/TA for Internet retail shopping". *International Journal of Retail & Distribution Management*. Vol. 29, nº 4, pp. 149 a 155.

favorece el sistema ABC debido a los sustanciales costes fijos generales en los que incurren los principales almacenes supermercados.

En este trabajo se analizan tres empresas distintas, NetGrocer (la única que opera en la red), The Food Ferry (opera sólo dentro de Londres) y Tesco plc. (de ámbito nacional) y se indica que el sistema de costes basado en las actividades puede aplicarse en este entorno.

Existen otros trabajos relacionados con la aplicación del sistema ABC en el sector de la distribución y de la logística, tanto teóricos como relacionados con prácticas reales. No obstante, el objetivo de este trabajo no consiste en estudiarlos todos, dado que la aportación de casos es suficientemente representativa en cuanto al modelo de aplicación.

3.7. Educación

Aunque la mayoría de los investigadores que han estudiado o aplicado el sistema ABC en diferentes sectores proviene del ámbito universitario es destacable el escaso número de propuestas existentes sobre la implantación del mismo a este tipo de entidades. En este sentido, se referencian a continuación algunos de los trabajos que hemos considerado de interés en este campo.

- *EDUCACIÓN UNIVERSITARIA (Acton, D.D. y Cotton, W.D.J. (1997))*

Acton y Cotton (1997)¹²³ examinan los beneficios que puede reportar el sistema ABC en la educación universitaria. Ponen de manifiesto que el uso del ABC puede mejorar la gestión de costes en un centro de apoyo universitario, puesto que comporta un cálculo de costes más fiable de los servicios prestados. Los costes de centros de apoyo pueden ser imputados a unidades académicas para determinar el coste de impartir una hora de un crédito de educación. La dirección puede usar esta información en el proceso de toma de decisiones relacionadas con la localización de recursos y a la planificación estratégica. De acuerdo con los autores, no deberían encontrarse diferencias fundamentales entre analizar los costes de departamentos de

¹²³ Acton, D.D. y Cotton, W.D.J. (1997): "Activity based costing in a university setting", *Journal of Cost Management*, March-April, pp. 32 a 38.

apoyo a la producción y los costes de actividades de soporte de organizaciones de servicio por lo que las experiencias que puedan conocerse de los primeros podrían resultar útiles en casos del segundo tipo.

- *INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR EN AUSTRALIA (Roberston, S. et al (1998))*

En 1998, Steve Roberston y otros autores¹²⁴ publican dos amplios estudios sobre el uso de la contabilidad de costes en las Instituciones de Educación Superior en Australia. Estudian las posibilidades que puede ofrecer una metodología ABM a las universidades. Según los autores, debido al perfil más comercial que están comenzando a adoptar las Instituciones de Educación Superior parece apropiado aplicar esta metodología ABM con el objeto de facilitar la vinculación de los costes de los productos que ofrece tales como cursos, investigación, consultoría, etc. con los ingresos que recibe de sus clientes. Consideran que este método es muy aconsejable al entorno universitario debido sobretodo a la gran cantidad de costes generales indirectos que deben soportarse en este tipo de entidades y los escasos costes directos existentes (escaso material).

Estos autores también analizan las relaciones que pueden establecerse entre el enfoque ABM y otras iniciativas de apoyo como el cuadro de mando o *balanced scorecard*, el cálculo del coste del ciclo de vida (con un análisis importante en el entorno universitario), medidas de capacidad, etc. El estudio que realizan del ABM es muy amplio basado en un planteamiento teórico importante.

- *FLORIDA UNIVERSITARIA (Gil, I. (2000))*

Otra propuesta de aplicación del sistema ABC en el entorno universitario la realiza Isabel Gil¹²⁵ en el año 2000. El objetivo de este trabajo se centra en el análisis de las necesidades de información para la gestión de las instituciones universitarias españolas y en el diseño del sistema ABC, cuya implantación persigue analizar el

¹²⁴ Roberston, S. et al (1998a): "Costing Methodology For use within Australian Higher Education Institutions" *DETYA*. September. Y Roberston, S. et al (1998b): " Issues Report On costing with Australian Higher Education Institutions" *DETYA*. September.

¹²⁵ Gil, I. (2000): "Primera aproximación al mapa de actividades de una institución universitaria: el caso de Florida Universitaria" Comunicación presentada al *I Encuentro ABC*, Valencia, julio.

coste de las políticas seguidas para lograr su optimización mediante el conocimiento de las actividades y sus generadores de coste.

Para ello estudia el caso concreto de la Institución Florida Universitaria. Los objetivos de coste son en este caso las diferentes titulaciones universitarias que en ella se imparten así como las unidades organizativas departamentales cuya actividad está orientada a usuarios tanto internos como externos. En esta publicación se detalla el proceso de identificación de actividades y de selección de generadores de coste aportando numerosos ejemplos al respecto, y se propone también un mapa de actividades para esta institución.

- *ABC EN EDUCACIÓN SUPERIOR (Tatikonda, L.U. y Tatikonda, R.J. (2001))*

Por último, Tatikonda y Tatikonda (2001)¹²⁶ señalan que *"sólo unas pocas instituciones de educación superior de los Estados Unidos aplican el ABC, y estas aplicaciones se limitan a la localización de costes generales tales como librerías y admisiones. En Gran Bretaña, sin embargo, algunas universidades han adoptado el ABC, resultando en una gestión financiera más ajustada y una mejor localización de recursos"*.

Tradicionalmente las universidades se han dirigido a partir de una gestión basada en presupuestos, pero no todos los cursos cuestan lo mismo ya que no se necesita realizar las mismas actividades, así como tampoco en las mismas proporciones, para organizar e impartir cada uno de ellos. El sistema de costes basado en las actividades tiene en cuenta la diversidad y la complejidad de los procesos por lo que los costes de los cursos o de los estudiantes se pueden determinar de una forma más exacta. Los autores proponen una clasificación de actividades por producto, lote, unidad en una institución universitaria ficticia sobre la que aportan también un ejemplo numérico.

Además de estas referencias existen algunas pocas más, pero dado el objeto de esta investigación, no se ha considerado necesario profundizar en todas ellas.

¹²⁶ Tatikonda, L.U. y Tatikonda, R.J. (2001): "Activity based costing for higher Education Institutions". *Management Accounting Quarterly*, winter, 6 pp.

4. Consideraciones finales

Como reflexión final, cabe señalar que el sistema de costes basado en las actividades aporta ciertos refinamientos sobre los costes de los servicios y los productos de las empresas. Aunque probablemente no sea ciertamente una solución definitiva para todos los problemas técnicos del cálculo de costes de los productos o servicios generados en las compañías, se percibe como el instrumento más adecuado para dirigir o arreglar algunos de los errores más generalizados que se han detectado en los sistemas tradicionales de determinación de costes.

En realidad, es en este área, la encargada de la determinación de los costes, en la que puede ser más destacable el potencial del sistema ABC para influir en el proceso de toma de decisiones empresariales y en la mejora de los resultados. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que pueden también producirse consecuencias o implicaciones no previstas en los niveles organizacionales y conductuales. Es difícil prever la naturaleza y la magnitud exacta de estas repercusiones, pero debe ser una referencia constante en la etapa del diseño y de la introducción del sistema ABC.

Por otra parte, el diseño, la implantación y el uso del sistema ABC representa un cambio de cierta significación para la empresa e implica, a su vez, un consumo de tiempo y un coste considerable si se desea que dicha implantación finalice con éxito. Incluso teniendo todo ello en cuenta, los costes, el tiempo, las posibles consecuencias, el diseño, puede incluso no llegar a cubrirse completamente los objetivos planteados por la organización al inicio del proceso.

El sistema ABC ha sido probado como una metodología de cálculo de coste viable para casi todo tipo de organizaciones que incurren en sustanciales recursos de naturaleza indirecta. Las empresas de servicios, tanto si son lucrativas como si no lo son, han aceptado este sistema como una herramienta de cálculo de costes válida para sus objetivos. Ya no se percibirá más simplemente como un instrumento de cálculo de coste reservado al entorno de fabricación, sino que debe aceptarse también su validez en el sector servicios.

Por todo ello, el objetivo principal de nuestra tesis de propuesta de aplicación del sistema ABC en el sector hotelero parece, en principio, factible al tratarse también de empresas de servicios. No obstante, se deben estudiar las características de estas

empresas para asegurarnos de su idoneidad para la propuesta del sistema ABC. Es por ello que en el capítulo siguiente se centra en la descripción del sector hotelero, estudiando sus características principales y su evolución, con el objeto de proseguir centrándonos en el ámbito de la contabilidad de costes de tales empresas y finalizar con la revisión de los trabajos que del sistema ABC se han publicado en relación con los establecimientos hoteleros.

CAPÍTULO 2 EL SISTEMA ABC EN EMPRESAS DE SERVICIOS

1. Características del sector servicios	77
2. El sistema ABC en empresas de servicios	79
2.1. Consideraciones básicas	80
2.2. Requisitos para la implantación del ABC en empresas de servicios	83
2.3. Particularidades y objetivos	86
2.3.1. La gestión de productos y clientes	87
2.3.2. Prestación de servicios al cliente	90
2.3.3. Decisiones presupuestarias	91
2.4. Etapas de la implantación del sistema	92
2.5. Temporalización y costes derivados de la implantación	98
3. Evidencia empírica del sistema ABC en empresas de servicios	99
3.1. Telecomunicaciones	101
3.2. Hospitales y empresas sanitarias	106
3.3. Servicios financieros	121
3.4. Compañías de seguros y empresas de seguridad.....	130
3.5. Empresas de consultoría	132
3.6. Compañías de transporte y distribución.....	134
3.6.1. Compañías aéreas	134
3.6.2. Empresas de ferrocarriles	138
3.6.3. Empresas de distribución	141
3.7. Educación	148
4. Consideraciones finales.....	151

CAPÍTULO 2 EL SISTEMA ABC EN EMPRESAS DE SERVICIOS

gráficos

La evaluación de LOS costes basada en actividades	92
---	----

CAPÍTULO 3

EL SECTOR HOTELERO

Después del detenimiento en el estudio del sistema de costes basado en las actividades en cuanto a su conceptualización teórica y su evolución más reciente, así como sus aplicaciones más destacables en el sector servicios, se expone en este capítulo el estudio del sector turístico en general para profundizar más adelante en el entorno hotelero. Dentro del ámbito de los establecimientos hoteleros también cabe mencionar algunas de sus particularidades y características más destacables para continuar después con las prácticas que han sido desarrolladas por y para este tipo de empresas dentro de la disciplina de la contabilidad de costes. Por último, se estudian las posibilidades que el sistema de costes basado en las actividades puede aportar en este ámbito.

1. El turismo: concepto y clasificación

Comenzando por el sector turístico en general es remarcable que el turismo como fenómeno social y como actividad económica es, desde hace unos años, una realidad asumida. Puede decirse que actualmente el sector turístico está viviendo una etapa de desarrollo y crecimiento destacables en la que:

- *"los viajes, los movimientos turísticos y el gasto a ellos dedicado están aumentando continuamente,*
- *también aumenta la competencia entre las regiones o países de destino,*
- *se están conociendo mejor los crecientes efectos del turismo, sean económicos, socioculturales o ambientales, y se les está prestando mayor atención,*
- *el consumidor está mejor informado acerca de los destinos turísticos y de las opciones de viaje y es más exigente a la hora de elegir entre los diversos productos y servicios turísticos,*

- *las transacciones del mercado del turismo están dominadas por la tecnología, especialmente en los aspectos de información por computadora y sistemas de reservas*¹.

Ante el panorama que caracteriza actualmente el sector turístico los clientes también han adoptado un comportamiento que ha ido experimentando una serie de cambios, entre los que pueden citarse los siguientes:

- *"Excesivas expectativas de los clientes (confunden la calidad del tour-operador con las infraestructuras del destino/país).*
- *Los clientes se están acostumbrando a descensos continuos de precios ("guerra de precios") debido a que la oferta supera a la demanda.*
- *Falta oferta de productos que se adapten a la demanda de extranjeros (otras épocas de vacaciones diferentes a verano).*
- *En épocas de crisis el cliente parece que sólo valora el precio.*
- *El turismo de masas afecta negativamente a la "amabilidad/trato de la gente".*²

Si el sector turístico en general y sus clientes en concreto presentan en la actualidad las particularidades anteriores debe consensuarse una definición del término turismo con el fin de concretar en todo momento las áreas y actividades que lo componen excluyendo del mismo aquéllas que no deban ser consideradas.

1.1. Concepto de turismo

A lo largo del tiempo se han propuesto muchas definiciones del término turismo, aunque éstas suelen incidir en una serie de aspectos tales como la idea de desplazamiento o el motivo de la estancia. No obstante, cabe destacar que el sector turístico es muy complejo puesto que, por un lado, la delimitación del área que comprende es confusa debido a que las actividades o los subsectores que forman parte del mismo son heterogéneos y, por otro, existen múltiples y complejas interrelaciones entre los mismos elementos que lo constituyen.

¹ Huéscar, A. (1993): "Nuevo marco conceptual del turismo". *Estudios turísticos. Instituto de Estudios Turísticos D.G. de Política Turística*, nº117 pp. 23 a 48. p.28

² Son conclusiones de las mesas de trabajo organizadas por el Instituto de Estudios Turísticos y Arthur Andersen realizadas mediante la participación e representantes de asociaciones y empresas del sector turístico. Arthur Andersen (1994): "La posición competitiva del sector turístico español". *Estudios turísticos, Instituto de Estudios Turísticos D.G. de Política Turística*, nº123, pp. 71 a 106. Esta referencia corresponde a la p. 71.

La Comisión de Estadística de las Naciones Unidas³ (1994) aprueba en el año 1993 el informe de la Organización Mundial del Turismo de Recomendaciones sobre estadísticas del turismo. La definición otorgada al término turismo es la siguiente:

El turismo comprende "las actividades que realizan las personas durante sus viajes y estancias en lugares distintos al de su entorno habitual, por un período de tiempo consecutivo inferior a un año, con fines de ocio, por negocios y otros motivos".

La Organización Mundial del Turismo (O.M.T.)⁴ era partidaria de diferenciar en el turismo internacional términos como visitante, turista y excursionista, con el fin de clarificar estos conceptos al objeto de la elaboración de estadísticas, por lo que las definiciones que aporta⁵ (1993) son las siguientes:

Un visitante⁶ es "una persona que visita por no más de un año un país diferente de aquél en el cual tiene de ordinario su residencia y cuyo motivo principal para la visita es distinto del de ejercer una ocupación remunerada en el mismo país que visita".

En la definición anterior del concepto de visitante se están contemplando las siguientes dos categorías distintas, turistas y excursionistas:

- *"turistas, visitantes como se definen anteriormente, que permanecen al menos 24 horas pero no más de un año en el país que visitan y cuyos motivos de viaje pueden clasificarse del modo siguiente:
a) placer, distracción, vacaciones, deporte;
b) negocios, visita a amigos o parientes, misiones, reuniones, conferencias, salud, estudios, religión.*
- *excursionistas, visitantes, como se definen anteriormente, que permanecen menos de 24 horas en el país que visitan (incluidos los pasajeros en crucero)".*

³ Naciones Unidas (Departamento De Información Económica y Social y Análisis de Políticas. División de Estadística) (1994): *Recomendaciones sobre estadísticas del turismo*, número de venta S.94.XVII.6., ed. Naciones Unidas, Nueva York, p.5.

⁴ Antes denominada Unión Internacional de Organismos Oficiales de Turismo se transforma jurídicamente en Organización Mundial del Turismo (O.M.T.) el 1 de noviembre de 1974.

⁵ Organización Mundial Del Turismo (O.M.T.) (1993): *Definiciones relativas a las estadísticas del turismo*, Ed. O.M.T. Madrid, p. 9.

⁶ El concepto de visitante constituye la unidad básica del turismo y para el conjunto del sistema de estadísticas elaboradas sobre el turismo. También incluye a los nacionales del país que tienen su lugar habitual de residencia en otro país y vuelven al primero por un período inferior a un año.

A su vez, también debe contemplarse el turismo que se realiza dentro del mismo país en que está fijada la residencia del turista. En este sentido, la O.M.T.⁷ definía así el término visitante nacional:

Un visitante nacional "denota una persona, cualquiera que sea su nacionalidad, que resida en un país y que viaje a un lugar situado en ese mismo país para permanecer en él no más de un año y cuyo motivo principal para la visita sea distinto del de ejercer una ocupación remunerada en el mismo lugar visitado".

De nuevo, la definición anterior de visitante nacional comprende las mismas dos categorías que las apuntadas para la denominación general de visitante, es decir, que también puede clasificarse en turistas excursionistas nacionales.

Generalmente, las definiciones que a lo largo del tiempo se han propuesto acerca del concepto de turismo están planteadas desde el punto de vista de la demanda turística. En cambio, si se tiene en cuenta la oferta de servicios y las actividades que en este sector se realizan también puede configurarse una clasificación del mismo. En este sentido, basándose en la clasificación proporcionada por la fuente original de las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias (CSFT), Uriel, E. y Monfort, V.M. (2001) realizan una propuesta de clasificación del sector turístico muy completa⁸. Las grandes agrupaciones contempladas en la misma son el alojamiento turístico y restauración, las agencias de viajes, actividades complementarias a las turísticas y el transporte que incluye ferrocarril, el transporte de viajeros por carretera, el marítimo, el aéreo y el alquiler de vehículos.

Todo el conjunto considerado de empresas turísticas pertenece al sector servicios puesto que el producto que ofrecen suele tener esta consideración. Estas empresas, de carácter diverso y complejo, tanto en su estructura y en su organización como en las actividades que desarrollan, ofrecen al cliente un servicio o producto que difícilmente es tangible y, por tanto, poco almacenable. Además, se trata de un sector en el que a menudo el cliente está alejado del producto que pretende consumir lo cual le obliga a efectuar un desplazamiento hasta el lugar en el que consumirá dicho producto. Este hecho comporta un desarrollo espectacular en las actividades de

⁷ O.M.T. (1993), ob. cit., p. 12.

⁸ Puede consultarse en Uriel, E. Y Monfort, V.M. (directores) (2001): *El sector turístico en España*, Ed. Caja de Ahorros del Mediterráneo. Valencia, pág. 253.

comercialización del mismo, para la captación del cliente y la promoción del producto distinto del que pueda darse en otros sectores.

Un último aspecto a considerar en relación con el sector turístico es su dependencia con respecto a su localización específica, es decir, a los recursos naturales del espacio en el que se encuentre enmarcada cada oferta turística, así como la legislación emitida en relación al sector y a dichos recursos, tanto por las restricciones que ambos, localización y legislación, pueden implicar como por las oportunidades que pueden reportar al sector. Puesto que estas circunstancias también han ido cambiando a lo largo del tiempo en el apartado siguiente estudiaremos brevemente la evolución que en España ha experimentado el turismo.

1.2. Evolución del turismo⁹

El “boom” espectacular del fenómeno del turismo se remonta a los años sesenta, aunque durante los años anteriores ya se había iniciado una tímida corriente turística hacia nuestro país así como una institucionalización de esta actividad en España. En este sentido, recordar que es en 1951 cuando se crea el Ministerio de Información y Turismo en España y en 1958 cuando entra en vigor el Convenio Internacional sobre el Turismo de 1954. También en estos años se continúa con la política de construcción de Paradores Nacionales de Turismo mediante los cuales se intentaba aproximar el turismo a lugares poco frecuentados y de escaso interés para la iniciativa privada. Igualmente, es en estos años cuando se producen notables mejoras en los medios de transporte y en las infraestructuras, especialmente en lo que al automóvil y al avión respecta, lo cual permite una mayor libertad de movimientos por parte de los turistas.

En los años sesenta se crea la Empresa Nacional del Turismo (ENTURSA), en concreto en el año 1963, y el Instituto de Estudios Turísticos (IET) en 1962¹⁰, organismo por medio del cual se impulsó la formación turística gracias a la creación de la Escuela Oficial de Turismo en 1963. Se produjeron también algunas iniciativas

⁹ Puede consultarse un análisis más detallado de la evolución turística en nuestro país en Uriel, E. Y Monfort, V.M. (2001), ob. cit.; en Vogeler, C. y Hernández, E. (2000): *El mercado turístico. Estructura, operaciones y procesos de producción*. Editorial Centro de estudios Ramón Areces, S.A. Madrid y en Esteve, R. y Fuentes, F. (2000): *Economía, historia e instituciones del turismo en España*. Ed. Pirámide. Madrid.

¹⁰ Por Decreto 2247/1962, de 5 de septiembre con el objeto de realizar estudios e investigaciones sobre el turismo.

empresariales, tanto privadas como públicas. En este sentido, el Estado se convirtió en empresario gestionando los transportes como IBERIA, AVIACO, RENFE, TRANSMEDITERRANEA, ATESA, agencias de viajes como MARSANS y alojamientos, no sólo a través de la Red de Paradores sino, como ya hemos apuntado, con la creación de ENTURSA.

Durante la década siguiente el sector turístico español debe superar una serie de problemas técnicos, económicos y políticos importantes como la transición democrática, la crisis energética del año 1973 y la consiguiente inflación, que fue especialmente sentida en el transporte, el desacuerdo en la negociación de los precios con los touroperadores, el overbooking, la compleja transición política a la que España hacía frente con todas las dificultades que implicaba, entre otros. No obstante, es en 1974 cuando nace la Organización Mundial del Turismo (OMT) cuya sede se ubica en Madrid constituyendo este hecho un apoyo internacional al turismo español. Cabe destacar también que es en estos años cuando se publican tres planes de modernización hotelera, el primero en 1974, el segundo dos años más tarde y el tercero en 1979¹¹.

Durante los años ochenta, el ingreso de España en la Unión Europea se convierte en un hecho significativo para nuestra economía por cuanto debe adaptarse parte de la legislación nacional a las normativas europeas. Se entra así en una dinámica de cambios que influirán en la evolución de todos los sectores económicos, que hasta la actualidad han conducido incluso al cambio de la moneda estatal al euro, lo cual se preve que contribuirá a facilitar la movilidad de los turistas europeos sin necesidad de realizar cambios de moneda al visitar otros países de la zona euro. Además, en el año 1985 se creó el Instituto de Promoción del Turismo (INPROTUR), como organismo autónomo cuya denominación fue modificada en 1990 por el de Instituto de Turismo de España (TURESPAÑA), con el fin de potenciar la promoción turística exterior pública así como fomentar las iniciativas y actividades del sector privado en aras al mismo objetivo de promoción. En este mismo sentido, la aparición de internet también consigue ampliar los canales de promoción existentes así como facilitar a los turistas el acceso a determinado tipo información acerca, por ejemplo, de destinos turísticos, de ofertas, de compañías aéreas, de transportes, de alojamientos, etc.

¹¹ Estos dos planes de modernización hotelera entraron en vigor por Decreto 2623/1974 de 9 de agosto, Decreto 2394/1976 de 16 de septiembre y Decreto 2821/1979 de 7 de diciembre, respectivamente.

En los años noventa se experimenta un importante aumento del acceso de un gran sector de la población al mundo de internet en el que las empresas de todos los sectores y, en concreto, del sector turístico vuelcan toda clase de información que pueda resultar de interés a los futuros clientes. Incluso puede accederse a centrales de reservas¹² de todo tipo de alojamiento o medios de transporte que permiten organizar un viaje sin necesidad de desplazarse a ninguna agencia de viajes. Íntimamente ligadas a internet podemos hablar de las nuevas tecnologías de la información cuya aplicación se ha extendido al conjunto de subsectores turísticos (hoteles, agencias de viajes, restaurantes, etc.) consiguiendo una elevada penetración en el entorno de la gestión de las organizaciones (contabilidad, marketing, finanzas, etc.). También es destacable en este periodo, como papel fundamental, *“la labor desarrollada por los organismos públicos autonómicos que realizan una tarea esencial como promotores de la innovación, formación e investigación turística”*¹³ llevada a cabo mediante la elaboración de distintos planes de competitividad y de calidad o de estudios sobre las ventajas competitivas del sector¹⁴.

A lo largo de estas décadas, los viajeros han ido conociendo España lentamente. Sus playas, el sol, la gente, etc. y la atractiva relación calidad precio de su oferta turística aumentan la afluencia de estos visitantes año tras año. La evolución experimentada por el número de visitantes queda patente al repasar algunas cifras. En el año 1960 vinieron poco más de seis millones de personas, cifra que en menos de quince años se quintuplicó ascendiendo a más de treinta millones de visitantes en 1974 y llegando en el año 1999 a una afluencia de más de 76 millones de personas.

Aún más espectacular ha sido el ascenso experimentado por los ingresos en dólares derivados del turismo en España, puesto que desde los casi 300 millones del año 1960 se llegó a los más de 3.000 millones en 1974 (aproximadamente diez veces más en menos de 15 años). Siendo de nuevo en 1999 diez veces mayor el importe correspondiente al ingreso por divisas pasando a más de 30.000 millones de dólares.

¹² Los Sistemas Computerizados de Reservas (CRS) surgen en un primer momento para centralizar automáticamente la gestión de las reservas de billetes de avión, aunque posteriormente se ha ido incorporando las reservas de alojamiento en hoteles, de alquiler de coches, paquetes turísticos, entre otros.

¹³ Uriel, E. Y Monfort, V.M. (directores) (2001), ob. cit, pág. 23.

¹⁴ En su obra, Uriel, E. Y Monfort, V.M. (directores) (2001), ob. cit., pág. 22 citan el Plan Marco de Competitividad del Turismo Español conocido como Plan FUTURES de 1992; El Plan Integral de Calidad del Turismo Español (PICTE 2000), y el análisis estratégico aplicado al turismo, estudio realizado por la Generalitat de Catalunya también en 1992. Un estudio más detallado sobre los

TABLA 1. VISITANTES PROCEDENTES DEL EXTRANJERO E INGRESOS DE DIVISAS (1978-1999)

AÑO	Nº VISITANTES EXTRANJEROS	INGRESOS DE DIVISAS (millones de dólares)
1978	36.942.697	5.488,0
1979	33.859.793	6.483,7
1980	32.925.110	6.967,7
1981	35.569.413	6.715,9
1982	37.650.617	7.126,1
1983	37.089.090	6.836,1
1984	39.003.818	7.716,7
1985	39.672.398	8.150,8
1986	47.388.793	12.058,0
1987	50.544.874	14.760,0
1988	54.178.150	16.543,0
1989	54.057.562	16.174,0
1990	52.044.056	18.593,0
1991	53.494.464	19.004,0
1992	55.330.716	22.181,0
1993	57.263.351	19.479,0
1994	61.428.030	21.474,0
1995	57.594.558	25.405,0
1996	60.654.506	27.567,0
1997	64.962.850	26.892,0
1998	70.857.732	29.839,0
1999	76.391.900	30.482,0

Fuente: Estadísticas del INE, 1986-1995, Instituto de Estudios Turísticos, 1996-1999 y Esteve, R. Y Fuentes, R. (2000)¹⁵.

Una de las características más remarcables de la tendencia de los movimientos turísticos en España en los últimos años es la continua desestacionalización de la demanda puesto que cada vez se reparte más homogéneamente entre los diferentes meses del año. Si se representara gráficamente la evolución de las entradas de los turistas por meses observaríamos que se ha ido aplanando en su parte más alta, al mismo tiempo que sube en los meses en los que se registraba una afluencia menor.

En este sentido, Figuerola afirma que *"la distribución temporal de la demanda, incentivando nuevas épocas de vacaciones y descanso, podrá ser un medio muy eficaz para lograr corregir los desequilibrios provocados por la masificación de las corrientes de turistas en un momento dado y en muy limitados lugares."*¹⁶

principios básicos y los diferentes programas que conforman el PICTE pueden consultarse en Vogeler, C. y Hernández, E. (2000), ob. cit., págs. 215 a 218.

¹⁵ En estos datos se ha producido una ruptura en la serie en el año 1995 debido a un cambio metodológico y no a un descenso en el número de visitantes.

¹⁶ Figuerola Palomo, M. (1995): *Economía para la Gestión de las Empresas Turísticas (producción y comercialización*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Colección de Estudios Turísticos. Madrid, p. 317.

Observando la evolución de visitantes recogida en la tabla anterior, puede decirse hoy en día que el turismo ha representado y continúa siendo uno de los motores económicos más potentes de este país. Además, es destacable que los ingresos derivados del mismo han contribuido a equilibrar el déficit de la balanza comercial de España. El sector turístico español, y dentro de éste el sector hotelero ocupa un importante lugar, realmente constituye una actividad prioritaria por las repercusiones favorables que comporta en la Balanza de Pagos del país.

También es cierto que este sector se ha mostrado a lo largo de los años bastante vulnerable a determinadas situaciones de diversa índole, tales como políticas monetarias, inestabilidad política, situaciones de paz o inestabilidad, crisis monetarias o políticas internacionales, etc. No obstante, con la proyección de más de 40 años, es constatable que se trata de uno de los sectores que mejor ha resistido y superado los diferentes embates recibidos directa o indirectamente derivados de todas aquellas situaciones apuntadas anteriormente.

A pesar del interés que ha supuesto este acusado crecimiento del turismo a lo largo de los años debemos lamentar que, en determinadas zonas turísticas y en ciertas épocas, se haya permitido la aglomeración de edificios, la destrucción de paisajes naturales con encanto, en favor de la expansión. No es de extrañar que desde hace unos años se haya manifestado una inquietud por un desarrollo sostenible de las zonas turísticas, por el estudio de los temas medioambientales, etc. Sin embargo, es difícil conseguir recuperar algunas zonas turísticas que en el pasado conformaban el litoral español.

En este mismo sentido, una de las conclusiones del trabajo de Ferrer (1986) se formulaba de la siguiente forma. *“Los efectos resultantes del desarrollo del turismo presentan una serie de beneficios para el país receptor del mismo y, especialmente, para las regiones a donde fluyen los turistas, aunque puede presentar algunos problemas referidos a las áreas de lo socio-cultural y de la ecología. No cabe duda de su gran importancia como factor de crecimiento económico de los países receptores de turismo masivo como es el caso de España”*¹⁷.

Quizás por este motivo, o quizás por un intento de satisfacer una diversidad creciente de gustos y necesidades de los clientes, haya proliferado una nueva oferta turística,

¹⁷ Ferrer Piqueras, M. (1986) "Análisis económico de la gestión de la empresa hotelera" *Tesis doctoral*, Universidad de Valencia, Valencia, p. 750.

evolución de alguna existente, o realmente producto nuevo, como es el turismo rural, el turismo verde, el turismo de aventura, el turismo cultural, etc.

No obstante, las empresas que nacieron con el *boom* turístico y se desarrollaron después sin la adecuada planificación a que nos referíamos anteriormente, ahora sienten la necesidad de recuperar un tiempo perdido al haber pasado de una empresa artesanal a una concepción moderna de establecimientos turísticos, con los requerimientos que ello comporta en cuanto a métodos de gestión y producción actuales y eficaces.

Sin embargo, es evidente que continuar con una visión convencional del turismo no es suficiente para enfocar su futuro. Debe analizarse este sector crítica y abiertamente con el objeto de proponer las estrategias y políticas más adecuadas para su desarrollo. Está claro que el turismo es un hecho imparable como concepto, puesto que las previsiones para dentro de unos años lo ratifican¹⁸, pero son muchos los destinos turísticos que compiten por captar el mayor número de clientes. Por ello, es necesario no bajar la guardia y profundizar en áreas como la calidad de los servicios, la diversificación de la oferta, las infraestructuras, los parques de ocio, las nuevas técnicas de gestión y de comercialización, los recursos humanos, satisfacción y fidelización del cliente, etc.

En este sentido, los factores clave para la obtención de los objetivos de satisfacción de sus clientes y de competitividad de sus empresas que fueron identificados en las mesas redondas organizadas por el Instituto de Estudios Turísticos y Arthur Andersen¹⁹ y realizadas mediante la participación e representantes de asociaciones y empresas del sector turístico fueron los siguientes:

1. *"diversificación de productos y mercados,*
2. *remodelación de los recursos materiales ,*
3. *incremento de la oferta complementaria,*
4. *recursos humanos,*
5. *desestacionalización de la demanda,*
6. *política de precios,*

¹⁸ Por ejemplo, Monfort, V.M. (1999) preve que el número actual de turistas de todo el mundo se triplique para el año 2020, asimismo, realiza un análisis de las principales tendencias del turismo mundial.

¹⁹ Arthur Andersen (1994), ob. cit., p. 71.

7. *crecimiento selectivo de la oferta,*
8. *información-intercomunicación,*
9. *competencia leal,*
10. *atención al cliente,*
11. *eficacia en la gestión empresarial: adecuación de ventas a costes y control de costes,*
12. *mejora de servicios e instalaciones públicas,*
13. *proyección internacional del sector español".*

Sobre la importancia relativa de estos factores se realizó también una votación entre los participantes en la reunión siendo el factor mejor puntuado obteniendo un 78% el relativo a la eficacia en la gestión empresarial. Este factor fue considerado como un atributo estrella para la consecución del éxito del negocio y como una oportunidad a corto plazo en dicho éxito.

Entre las conclusiones generales de estas reuniones cabe citar la siguiente:

*"La "empresa ideal" sería aquella que lograra una eficacia en su gestión empresarial, mediante una correcta estructura y control de los costes en relación a las ventas, con una adecuada política de precios vinculada a la oferta de altos niveles de calidad (buena relación calidad-precio). Asimismo, contaría con una mentalidad de negocio-servicio totalmente orientada al cliente, con una gran flexibilidad para atender sus necesidades actuales y potenciales. Por último, optimizaría las prestaciones de una avanzada tecnología en base a una perfecta armonización con los recursos humanos y a una homologación de los sistemas (de gestión, reservas, etc.)"*²⁰.

2. Establecimientos hoteleros

Dentro del conjunto de medios de alojamiento turísticos pueden distinguirse un grupo de alojamientos de tipo hotelero, que son los que nos resultan de mayor interés para nuestro trabajo, y otro grupo de tipo extrahotelero (que incluyen viviendas turísticas, campings, apartamentos, ciudades de vacaciones, albergues, residencias, etc.).

²⁰ Arthur Andersen (1994), ob. cit., p. 92.

A pesar de existir dos agrupaciones diferentes son los establecimientos hoteleros el elemento básico de la oferta total del alojamiento. Una posible definición del sector hotelero podría ser la siguiente *"el sector hotelero comprende todos aquellos establecimientos que se dedican profesional y habitualmente a proporcionar alojamiento a las personas, mediante precio, con o sin servicios de carácter complementario."*²¹

En el desarrollo de las operaciones de una organización hotelera, aunque con diferencias importantes según la categoría del hotel, su dimensión, ubicación y localización geográfica y otras características de tipo estructural, concurren una diversidad de procesos particulares de gran complejidad.

Junto a la función principal productiva, que aparecía en la definición anterior, de prestar alojamiento a los clientes, los hoteles generalmente también realizan un conjunto amplio de actividades con el objeto de facilitar una serie de servicios complementarios, caracterizados por una enorme heterogeneidad tanto porque requieren una variedad importante de recursos (materiales, humanos, formativos, administrativos, etc.) como porque contribuyen en proporciones diferentes al resultado global de la unidad económica.

2.1. Clasificación de los establecimientos hoteleros

Resulta difícil hablar de una única clasificación de los establecimientos hoteleros puesto que no todos los países disponen de una clasificación oficial y si la tienen no se aplican los mismos criterios. Por ello, puede apreciarse que una misma categoría presente características diferentes en función del país en el que nos hallemos. En España la clasificación tampoco es única puesto que algunas Comunidades Autónomas tienen una específica que siempre coincide con la estatal. La decisión ha sido tomar como referencia esta última, por cuanto es la más general. En concreto, en el art. 2 del Real Decreto 1634/1983 de 15 de junio se clasifican los establecimientos de alojamiento se clasifican en los siguientes dos grupos:

- Grupo primero: Hoteles
- Grupo segundo: Pensiones

²¹ Mestres Soler, J. R. (1999): *Técnicas de Gestión y Dirección Hotelera*. Ediciones Gestión 2000, 2ª ed., Barcelona, p. 1.

Dentro el grupo de hoteles se distinguen a su vez tres modalidades que definimos a continuación: hoteles, hoteles-apartamento y moteles²².

Los hoteles son "*aquellos establecimientos que facilitan alojamiento con o sin servicios complementarios, distintos de los correspondientes a cualquiera de las otras dos modalidades*", que son los hoteles-apartamento y los moteles, que definimos a continuación. Este tipo de empresas se clasifica en cinco categorías que se identifican por estrellas doradas con el símbolo H. Algunos hoteles pueden recibir alguna regulación más específica según sean de montaña, de balneario, de congresos, etc.

Los hoteles-apartamentos son "*aquellos establecimientos que por su estructura y servicios disponen de las instalaciones adecuadas para la conservación, elaboración y consumo de alimentos dentro de la unidad de alojamiento*". También se clasifican en cinco categorías identificadas por estrellas doradas con el símbolo HA.

Los moteles se pueden definir como aquellos "*establecimientos situados en las proximidades de carreteras que facilitan alojamiento en departamentos con garaje y entrada independiente para estancias de corta duración*". La categoría de estos establecimientos es única y equivale a la de un hotel de dos estrellas, su símbolo es la letra M.

Por último, se define el grupo denominado pensiones como aquellos "*establecimientos que no reúnen las condiciones del grupo de hoteles y se clasifican en dos categorías, identificados por una y dos estrellas*". En este caso el símbolo que las identifica es la letra P.

El número de establecimientos hoteleros así como el porcentaje que representan sobre el total así como la evolución del número de plazas que ofrecen los mismos en los años más recientes han sido los que se recogen en las tablas siguientes:

²² Todas las definiciones están extraídas de Ministerio de Transportes, turismo y comunicaciones RD 1634/1983 de 15 de junio BOE de 17-6-83.

TABLA 2. NÚMERO DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS

Categoría	1999		2000		2001	
	Establecimientos		Establecimientos		Establecimientos	
	Número	%	Número	%	Número	%
HOTELES: estrellas						
Cinco	76	1,47	81	1,53	85	1,54
Cuatro	730	14,10	772	14,55	827	15,07
Tres	1.721	33,23	1.793	33,80	1.870	34,08
Dos	1.463	28,25	1.497	28,22	1.557	28,37
Una	1.189	22,96	1.162	21,90	1.149	20,94
TOTAL	5.179	100,00	5.305	100,00	5.487	100,00

Fuente: Encuesta de Ocupación Hotelera del INE y elaboración propia

TABLA 3. EVOLUCIÓN DE PLAZAS POR CATEGORÍA DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS

Categoría	1999		2000		2001	
	Plazas		Plazas		Plazas	
	Número	%	Número	%	Número	%
HOTELES: estrellas						
Cinco	26.639	3,28	27.775	3,33	28.898	3,37
Cuatro	234.909	28,90	250.353	29,99	270.253	31,49
Tres	373.715	45,97	380.029	45,53	386.111	45,00
Dos	119.639	14,72	119.093	14,27	118.969	13,86
Una	58.022	7,14	57.446	6,88	53.836	6,28
TOTAL	812.924	100	834.696	100,00	858.067	100,00

Fuente: Encuesta de Ocupación Hotelera del INE y elaboración propia

Como puede observarse en las tablas anteriores, la categoría de establecimientos hoteleros de tres estrellas son los que presentan un mayor porcentaje sobre el total en lo que se refiere tanto al número de establecimientos (34% en el año 2001), que ha incrementado un 4'18% del año 1999 al 2000, y un 4'3% del 2000 al 2001; como al número de plazas que ofrecen (45% en el 2001), que ha aumentado un 1'69% del año 1999 al 2000 y un 1'6% del 2000 al 2001. Resulta interesante resaltar este hecho por cuanto es evidente que el peso presencial de esta categoría hotelera es notable en el sector (una tercera parte del número de establecimientos y casi la mitad de las plazas hoteleras ofertadas). Esto constituye, como se indica más adelante en el capítulo correspondiente, uno de los motivos por los que se ha considerado adecuado para este trabajo de investigación escoger como caso de estudio una empresa de esta categoría que podía, por tanto, representar una parte importante del total.

La estadística de Movimiento de Viajeros en Establecimientos Hoteleros, que mensualmente elabora el INE, revela que también es la categoría de tres estrellas la que recibe un mayor número de viajeros (alrededor de un 40% sobre el total) y la que recoge un número de pernoctaciones más elevado (sobre el 50%) en comparación con el resto de categorías, a lo largo de los años comprendidos entre 1997 y 2000, como puede observarse en las tablas siguientes.

TABLA 4. VIAJEROS POR CATEGORÍA DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS

Categoría	1997		1998		1999		2000	
	Viajeros		Viajeros		Viajeros		Viajeros	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
HOTELES: estrellas								
Cinco	1.719.184	4,54	1.714.066	4,11	1.992.964	4,07	2.070.568	4,17
Cuatro	12.529.789	33,07	13.792.559	33,07	16.462.469	33,60	17.065.557	34,36
Tres	15.108.592	39,87	17.147.032	41,11	20.392.860	41,62	20.318.093	40,91
Dos	5.733.137	15,13	6.302.933	15,11	6.995.452	14,28	7.010.141	14,12
Una	2.802.658	7,40	2.748.982	6,59	3.149.410	6,43	3.195.347	6,43
TOTAL	37.893.360	100	41.705.572	100	48.993.155	100	49.659.706	100

Fuente: Encuesta de Ocupación Hotelera del INE, estadística de Movimiento de Viajeros en Establecimientos Hoteleros y elaboración propia

TABLA 5. PERNOCTACIONES POR CATEGORÍA DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS

Categoría	1997		1998		1999		2000	
	Pernoctaciones		Pernoctaciones		Pernoctaciones		Pernoctaciones	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
HOTELES: estrellas								
Cinco	4.600.328	2,93	4.795.602	2,85	5.636.703	2,77	5.943.513	2,98
Cuatro	40.451.302	25,74	44.404.333	26,40	58.579.434	28,79	59.872.744	29,99
Tres	75.506.304	48,04	83.325.088	49,55	102.078.560	50,16	98.220.726	49,20
Dos	25.725.330	16,37	26.084.472	15,51	26.472.120	13,01	25.363.889	12,71
Una	10.886.429	6,93	9.561.004	5,69	10.737.087	5,28	10.218.418	5,12
TOTAL	157.169.693	100	168.170.499	100,00	203.503.904	100	199.619.290	100

Fuente: Encuesta de Ocupación Hotelera del INE, estadística de Movimiento de Viajeros en Establecimientos Hoteleros y elaboración propia

2.2. Características de la industria hotelera

Como ya se había apuntado anteriormente, las actividades realizadas en los establecimientos hoteleros son de naturaleza heterogénea. La empresa hotelera está caracterizada por un conjunto de prestaciones de servicios claramente diferenciados que están principalmente dedicados a las actividades de alojamiento y restauración que participan individualmente en la rentabilidad de la empresa. Los servicios de

hotelería pueden fijarse, en general, dentro del marco siguiente: empresas dedicadas, de modo profesional o habitual al alojamiento de las personas con, o sin, otros servicios de carácter complementario.

A su vez, estas actividades “se diferencian de las actividades de otras organizaciones industriales y comerciales por la distinta naturaleza de los servicios y negocios que ejercen, puesto que existe una actividad principal, “la venta del alojamiento” o de las habitaciones, distinta a las otras actividades, las cuales varían según el tamaño físico del hotel, los clientes del mismo, los servicios ofrecidos, la temporada, etc.”²³.

Esta naturaleza distinta contribuye a configurar un conjunto de características específicas para este sector. El conocimiento de esas características puede considerarse un paso obligado para el éxito en el desarrollo y la implantación de un modelo de gestión que se adapte a las peculiaridades que envuelven a la organización y a su proceso productivo. En base a las características particulares que Muñoz Colomina, C.I. (1993)²⁴ expone para las empresas de servicios en general, así como en los trabajos de Mestres, J.R. (1995), Musa, S.M. y Sanchis, J.R. (1993) y Aguayo, J.M. (1997) es destacable, entre otras, las siguiente características básicas del servicio que prestan los establecimientos hoteleros, teniendo en cuenta que su principal producto es el alojamiento del cliente:

1. En primer lugar, se debe concretar que el producto que ofrece consiste en la prestación de un servicio no inventariable una vez ha sido finalizado, aunque sí lo pueda ser en algún momento de su proceso de fabricación²⁵. Así pues, una vez obtenido no se puede inventariar para la venta posterior. Es evidente que la mayoría de los servicios tiene una caducidad inmediata o instantánea. Esta dificultad o incluso imposibilidad de almacenar el producto o el servicio obliga al hotel a preocuparse por conseguir colocar toda la producción diariamente, puesto que lo que no se vende puede considerarse una pérdida.

²³ Musa Alhasan, S.M. y Sanchis Palacio, J.R. (1993): "La determinación de los precios de alojamiento en la industria hotelera" *Estudios Turísticos. Instituto de Estudios Turísticos D.G. de Política Turística*, nº117, pp. 49 a 60. Esta cita corresponde a la p. 49.

²⁴ En el libro coordinado por E. Castelló (1993): *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española*. A.E.C.A. Madrid, C.I. Muñoz Colomina es autora del capítulo 8 que lleva por título “La Contabilidad de Gestión en las empresas de servicios”, pp. 135 a 165.

²⁵ Los obsequios a los clientes, alimentos, bebidas, material de limpieza, material de oficina, etc. son ejemplos de productos que necesariamente deberán inventariarse en un hotel. También podrían ser inventariable determinados alimentos cocinados o precocinados en la cocina y conservados bien al vacío o bien congelados.

2. El servicio no puede ser trasladado al cliente. Debe ser éste quien se desplace al lugar de la prestación del servicio para que pueda venderse. La empresa debe centrar parte de su atención al cliente y adaptar el servicio que ofrece a las circunstancias que condicionan su entorno. Es decir, el servicio o producto *“se consume en el lugar de producción. En el hotel la prestación de sus servicios tiene una unidad de tiempo y de espacio que no puede ser objeto de almacenamiento”*²⁶, como ya hemos apuntado anteriormente.
3. Además, existe una imposibilidad de aumentar la producción (las habitaciones), es decir, si se produce un incremento en la demanda de alojamiento, el hotel no podrá satisfacerla a corto plazo. Es decir, existe una cierta rigidez en este sentido que imposibilita una adaptación rápida a posibles necesidades del hotel.
4. No obstante, los hoteles deben ofrecer una diversidad de servicios importante 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 las diferentes necesidades de cada cliente como, por ejemplo, lavandería, plancha, gimnasio, teléfono, cambio de divisas, etc.
5. Además, cabe apuntar otra característica relacionada con el servicio hotelero como es la heterogeneidad de los productos o servicios que ofrece. En algunos hoteles 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.
6. El carácter intangible o inmaterial de la mayoría de los servicios hoteleros, es decir, no se pueden coger o tocar representa un inconveniente a tener en cuenta en dos sentidos diferentes:
 - El producto se identifica con el servicio mismo que se presta en cada momento. Existe simultaneidad entre el momento de la obtención o “fabricación” del servicio y su consumo por parte del cliente. Por ello, es muy importante el contacto que se produce entre el productor o prestador del servicio y el consumidor. Es decir, el trato que el conjunto de los recursos humanos del hotel mantiene con los clientes es un punto clave y decisivo. De él depende a menudo la percepción de calidad y satisfacción que estos clientes se

²⁶ Mestres Soler, J. R. (1999), ob. cit., p. 4.

formen de la estancia en el hotel. De ahí la importancia que tienen los recursos humanos en este tipo de establecimientos.

- Al mismo tiempo, esta intangibilidad dificulta *“la diferenciación de los servicios, de manera que se han de buscar aspectos materiales (palpables, tangibles) que el cliente pueda relacionar con el servicio ofrecido”*²⁷.
7. En cuanto a la estructura y comportamiento de los costes de los establecimientos hoteleros puede remarcarse que *“los costes fijos (salarios, gastos de publicidad, amortización de edificios, instalaciones y muebles entre otros) son muy altos en comparación con los costes variables. Se consideran costes fijos aquéllos que no varían a corto plazo ante los cambios en la tasa de ocupación del hotel. (...)”*²⁸
 8. El servicio que se presta en el hotel consigue que entre los diferentes individuos que forman la organización así como sus distintos estamentos jerárquicos se produzcan contactos continuos.
 9. Algunos servicios no principales que se prestan en el hotel generan una venta indirecta y, por tanto, unos ingresos adicionales.
 10. La permanencia en las operaciones durante las 24 horas sin interrupción afecta directamente al volumen de la plantilla. La atención continuada al público comporta una planificación del personal que trabaja en la empresa con el objeto de que sea suficiente en todo momento para cubrir todas las necesidades.

Además de las características apuntadas, cabría añadir la que contempla Aguayo (1997) en su trabajo, cual es la siguiente:

11. *“la diversidad del origen geográfico de sus clientes, así como la pluralidad de canales que pueden ser utilizados por éstos para la contratación de los servicios que preste el centro”*²⁹.

A tenor de lo anterior, se detecta la importante relación existente entre la empresa y el cliente porque éste se halla presente en el proceso de elaboración o prestación del servicio. Desde el principio, el cliente manifiesta su deseo sobre el servicio final que

²⁷ Musa Alhasan, S.M. y Sanchis Palacio, J.R. (1993), ob.cit., p. 50.

²⁸ Musa Alhasan, S.M. y Sanchis Palacio, J.R. (1993), ob.cit., p. 50.

²⁹ Aguayo Moral, J. M. (1997): *“Un modelo para la segmentación de la información contable en las empresas hoteleras”*. Tesis doctoral. Universidad de las Palmas de Gran Canaria.

espera adquirir y, en consecuencia, éste debe adaptarse e incluso modificarse durante el proceso de obtención. Ello obliga a que los hoteles deban prestar parte de su atención al cliente y, por tanto, necesiten información sobre sus necesidades, sus gustos, sus costumbres, etc. Aunque estos datos puedan o no ser suministrados por la Contabilidad de Costes no deben olvidarse.

En relación a lo anterior, cabe destacar también la importancia que debe darse al concepto de calidad de los productos y servicios que ofrecen los hoteles ante el incremento de la competitividad en el mercado. Este concepto se ha convertido en un objetivo estratégico de las empresas. No obstante, para conseguir una mejora notable de la calidad se hace imprescindible la implantación de un sistema de contabilidad apropiado que elabore, analice y comunique la información necesaria en el que esté introducido el factor calidad como un objetivo más sobre el que debe informarse³⁰.

En un sistema de calidad total pueden considerarse como elementos necesarios para la aceptación del producto o servicio:

- *“la inexistencia de defectos o errores en la prestación o bien producido,*
- *la realización del control durante el proceso de producción y no "a posteriori",*
- *la reinicialización del proceso productivo -cuando se ha observado un fallo- para corregir la repetición del defecto y la eliminación de una tendencia peligrosa,*
- *la observación visual o automática por medio de un sistema riguroso y científico”³¹.*

Al plantearse un control de calidad en un establecimiento hotelero, *“las expectativas del cliente se encontrarán en el confort, limpieza y prestación esmerada del servicio de alojamiento, por lo que el seguimiento de los responsables departamentales, de cómo se ofrece dicho producto (silencio, ausencia de olores, dedicación del personal, cumplimiento de compromisos, perfección en la entrega de la habitación, etc.) validará o no validará el índice de calidad planteado”³².*

³⁰ Tanto las ideas de la necesidad de información sobre la calidad y sobre la relación empresa-clientes en los hoteles han sido adaptadas de Muñoz Colomina, C.I. (1993), ob. cit.

³¹ Figuerola Palomo, M. (1995), ob. cit., p. 264 y 265.

³² Figuerola Palomo, M. (1995), ob. cit., p. 265.

La calidad en un establecimiento hotelero *"depende de la destreza y habilidad del equipo humano del hotel, puesto que unas buenas instalaciones o unas habitaciones lujosas no garantizan por sí solo el éxito de la empresa"*³³.

*"Cuando una persona desea comprar un coche lo que más le interesa son sus características técnicas. Sin embargo, cuando lo que desea es alojarse en un hotel, la calidad técnica ya viene dada por la categoría del hotel, y lo que realmente le interesa son los "retoques humanos". (...) Por lo tanto, los empleados de los hoteles se enfrentan a un desafío para satisfacer al público y mantener la clientela"*³⁴.

Además de centrar un interés real en la calidad del servicio prestado, la necesidad primordial de la dirección de los hoteles radica en obtener información relevante que permita formarse una visión de su funcionamiento con el fin de utilizarla como soporte en el proceso de toma de decisiones, tanto a nivel global de la empresa, como a nivel de sección o departamento.

Así pues, para este tipo de empresas será fundamental disponer de una contabilidad de gestión o de costes que les suministre información sobre la valoración correcta del coste de cada servicio o paquete de servicios de forma diferenciada de los demás. Los hoteles deben llevar una información sobre dichos costes de forma que puedan controlar si éstos sufren incrementos o decrementos con respecto a los presupuestos o previsiones iniciales.

También resulta fundamental disponer de información sobre las distintas actividades que componen el proceso productivo global y la capacidad disponible de las instalaciones para desarrollarlas. La contabilidad de gestión debe constituir el instrumento que suministre todos estos datos que podrán servir para la toma de decisiones a corto y a largo plazo.

³³ Musa Alhasan, S.M. y Sanchis Palacio, J.R. (1993), ob. cit. p. 50.

³⁴ Musa Alhasan, S.M. y Sanchis Palacio, J.R. (1993), ob. cit. p. 50.

3. La contabilidad de costes en las empresas hoteleras

En el apartado anterior se ha puesto de manifiesto que las características de la gestión de los hoteles distan bastante de aquéllas que son más específicas de un proceso de producción. Aunque directamente se hace referencia a los hoteles como empresas de prestación de servicios, en general, cabe recordar que en éstos pueden realizarse algunas actividades que admiten discusión en cuanto a si son actividades transformadoras o, como ya ha sido apuntado, de prestación de servicios. A este respecto Requena³⁵ plantea de forma acertada esta problemática de la siguiente forma:

“...si bien, no obsta para que, en esencia, el producto responda en alguna de sus múltiples manifestaciones a similares características, habida cuenta que, aun cuando en su mayoría participa de los rasgos que identifican a la empresa de servicios, no es menos cierto que en ocasiones responde también, a los de algunas actividades transformadoras.”

En base a esta problemática, por un lado, y en el conjunto de características y necesidades de información expuestas para los hoteles, por otro, puede afirmarse que estamos ante una empresa de singular complejidad en la medición del servicio que presta y, si cabe, del producto que elabora³⁶.

En estas condiciones, en el ámbito de la Contabilidad de Costes será necesaria, como punto de partida, la conceptualización de un modelo propio de producción de servicios que sea útil dentro de este sector y, en concreto, para la empresa hotelera, y para la finalidad concreta que se persiga en todo momento. Dicho modelo conceptual deberá posibilitar el establecimiento de un consenso acerca de los diferentes procesos productivos y de su desarrollo.

La formulación de un modelo de costes de la producción de servicios debe tener un sentido práctico y debe marcarse como uno de los objetivos más importante el hecho de posibilitar la gestión racional de los procesos así como el hecho de suministrar

³⁵ Requena Rodríguez, J.M. (1995): “La empresa de servicios: una propuesta de estructuración orgánica y definición del producto de restauración en la industria hotelera”. *Comunicación presentada en las II Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión*. Universidad de Málaga. Noviembre.

³⁶ Nos referimos, en todo caso, a la concreción y materialización física del producto de restauración.

información necesaria y oportuna en todo momento que sirva de apoyo en el proceso de toma de decisiones.

En Contabilidad de Costes existe una gran cantidad de métodos para calcular los costes. Su elección siempre depende de la información y los objetivos que se pretende conseguir así como de las características particulares de cada empresa. A continuación se hará referencia a los métodos para la determinación de los costes propuestos teóricamente, en unos casos, o bien ya aplicados en la práctica, en otros, en el sector hotelero. En particular, se harán referencias al método del coste completo o *full costing* y al método del coste variable o *direct costing* bajo el sistema estadounidense Uniform System of Accounts of Hotels (U.S.A.H.). Se expondrá también de una propuesta, más que de método de costes, de clasificación del producto de restauración mediante la adaptación del sistema hospitalario Grupos de Diagnósticos Relacionados (G.R.D.). Por último, se abordará el estudio de las aportaciones realizadas en relación al método del coste basado en las actividades (A.B.C.) que constituye el objeto de estudio de este trabajo.

3.1. El método del coste completo o “full costing”

El método del coste completo sostiene que todos los costes en los que incurre la empresa para producir y vender deben cubrirse mediante los ingresos generados a través de la venta de dichos productos y servicios. Por tanto, todos los costes deben incorporarse al coste final de la producción. En otras palabras, el coste final absorbe todos los costes de la explotación normal y corriente³⁷ de la empresa.

Este método de costes se sustenta en la clasificación de los costes por su naturaleza en directos e indirectos con respecto al producto o servicio de la empresa. De estos costes, los primeros se asignan directamente al producto o servicio y los segundos deben imputarse también al coste final del mismo mediante algún criterio de reparto, a menudo, a través de los centros de coste previamente definidos para cada empresa a efectos de la Contabilidad de Costes. De esta forma, el coste final del producto o servicio de la empresa está integrado por todos los costes, bien sean directos o indirectos.

³⁷ Esta definición ha sido tomada de Sáez Torrecilla, A. y otros (1993) *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*. Vol. 1. Ed. McGraw Hill. Madrid.

3.1.1. Base conceptual del método del coste completo por secciones

El método del coste completo por secciones se centra precisamente en el concepto de sección como instrumento de imputación de los costes indirectos creado en base a un análisis previo de la estructura funcional de la empresa para la localización de los costes. En cada sección se agrupan los costes que no pueden afectarse directamente a los productos por tratarse precisamente de costes indirectos respecto a los mismos.

La aplicación de este tipo de método en la empresa hotelera ha sido y es completamente válido y útil sobretodo para aquellos hoteles a los que les interese conocer y disponer de información sobre el valor de los costes totales de sus servicios o sus departamentos. En la doctrina de la Contabilidad de Costes se encuentran algunos autores que tratan la aplicación de este método a la empresa hotelera³⁸.

La metodología que debe seguirse en la aplicación del sistema de costes completos por secciones es, de forma resumida, la siguiente. En primer lugar, es necesario dividir la empresa en secciones (por ejemplo, habitaciones, cafetería, restaurante, recepción, almacén, administración, relaciones públicas, etc.). A continuación, todos los costes indirectos de un período determinado deben localizarse en las diferentes secciones ya definidas. Si se han identificado secciones auxiliares³⁹ deben repartirse sus costes entre las secciones principales en función de las prestaciones que las primeras hayan realizado a las segundas (la secciones de mantenimiento, de vigilancia, de limpieza de los hoteles, por ejemplo, prestan servicios al resto de secciones).

De esta forma, pueden conocerse los costes totales de cada sección principal (cafetería, habitaciones, restaurante...). A continuación deben definirse las unidades de obra, instrumento que permite medir la producción de una sección (por ejemplo el

³⁸ Puede consultarse un desarrollo del sistema de costes completos adaptado al sector hotelero en Oller Nogués, J. (1994): *Contabilidad de Costes para agencias de viajes, hoteles y cámpings*. Ed. Síntesis. Gestión Turística. Madrid; Secretaría de Turismo (1992): *Manual De Contabilidad Hotelera*. Noriega Editores, Ed. Limusa, Méjico, Amat Salas, O. (1992a): *Contabilidad y finanzas de hoteles*. Ed. Eada Gestión. Barcelona; y Harris, P. y Hazzar, P. (1995): *Accounting in the hotel and catering industry*. 4ª ed. Ed. Stanley Thornes Ltd. London, entre otros.

³⁹ Las secciones auxiliares son aquéllas que trabajan, directa o indirectamente, para otras secciones, principales o auxiliares, es decir, no prestan servicios de forma directa sobre los productos que obtiene la empresa.

número de comidas servidas en el restaurante, el número de estancias producidas en las habitaciones, etc.), y determinarse los costes de las mismas.

Por último, deben imputarse los costes de las secciones principales a los productos o servicios finales a través de las unidades de obra que han sido consumidas por cada uno de ellos y su coste unitario correspondiente, obteniendo así, el coste final del servicio o producto que presta la empresa hotelera (alojamiento, buffets, menús, etc.).

3.1.2. Ventajas e inconvenientes

Como en todos los métodos de coste analizados en este capítulo pueden citarse algunas ventajas y algunos inconvenientes. A parte de las ventajas que de forma genérica persigue la Contabilidad de Costes, presentamos las siguientes:

- La primera de las ventajas se define directamente a partir del propio método. Resulta útil para el conocimiento de los costes totales de los servicios, de las secciones, o de los departamentos de los hoteles.
- Mediante la división de la empresa en secciones y la aplicación de este método de costes se permite y facilita tanto el control de los costes como, al mismo tiempo, la asignación de responsabilidades en cada una de ellas.
- Es un sistema muy útil en entornos donde se utilice el análisis exhaustivo de los costes para la fijación de precios o tarifas. La comparación entre los costes y los ingresos totales aporta una indicación de los resultados y ofrece las pautas necesarias para la fijación de los precios.

A pesar de las ventajas, no deben olvidarse los inconvenientes que comporta la aplicación de este método de costes:

- La desventaja principal de este método es la utilización de criterios mayoritariamente subjetivos en el proceso de localización de los costes indirectos entre las secciones, en el reparto de los costes de las secciones auxiliares entre las secciones principales e, incluso, en la imputación de los costes de las secciones principales a los productos o servicios de la empresa.

- La subjetividad puede aparecer de nuevo en cuanto a la selección de una sola unidad de obra para cada una de las secciones en que se encuentra dividida la empresa.

Como se ha podido constatar, este método bastante utilizado en el sector industrial, presenta ventajas e inconvenientes. A continuación se estudian otros modelos de costes que también han sido propuestos o utilizados en el ámbito hotelero.

3.2. El método del coste variable o “direct costing”. El “Uniform System Of Accounts For the Lodging Industry” (U.S.A.L.I.)

El método de coste variable o “direct costing” propone la clasificación de los costes por naturaleza y la reclasificación de los mismos en costes fijos y variables. Para el cálculo del coste final del producto o servicio se tienen en cuenta sólo aquellos costes variables que son directamente asignables con facilidad al servicio correspondiente y el resto de costes, fijos, deben llevarse globalmente al resultado del período por no ser considerados componentes del coste del producto.

El desarrollo más importante de este método de costes realizado para la empresa hotelera, al que nos referiremos únicamente en lo que resta de apartado, es el Sistema Uniforme de Cuentas para Hoteles o Uniform System of Accounts for Hotels (U.S.A.H.) que fue concebido como una presentación uniforme de cuentas y aplicado por primera vez hacia el año 1925 por la compañía norteamericana “Asociación Hotelera de Nueva York”⁴⁰. Más tarde pasó a denominarse Uniform System of Accounts for Lodging Industry (U.S.A.L.I.). Actualmente su aplicación es de carácter obligatorio en Estados Unidos. Es utilizado en diferentes países por grandes cadenas hoteleras y su utilización se extiende continuamente constituyendo el sistema de análisis de gestión más difundido y usado en la industria hotelera internacional.

⁴⁰ Existen hasta nueve ediciones de esta obra, nosotros hemos trabajado con la última, es decir, con The Hotel Association of New York City, Inc. (1996): *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*. 9ª ed. Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, Michigan.

3.2.1. Base conceptual del sistema U.S.A.L.I.

En primer lugar, debe aclararse que el sistema U.S.A.L.I. no es un plan contable propiamente dicho. Pero igualmente debe señalarse que va más allá de un mero plan contable puesto que responde a los dos siguientes objetivos generales:

- *“establecer reglas de registro y clasificación de cuentas simples, claras y precisas, que puedan ser utilizadas por todos los hoteles, sea cual sea su categoría, capacidad o tipo,*
- *presentar los resultados, ingresos y gastos de forma estandarizada y homogénea con el objeto de permitir comparaciones eficaces en el tiempo (de un año a otro) y en el espacio (comparación entre hoteles)”⁴¹.*

Con los dos objetivos anteriores se pretende aportar a los responsables de los hoteles los modelos de una verdadera contabilidad de explotación destinada a seguir y controlar la actividad del hotel y que deben suministrar una información rápida, oportuna y necesaria para el proceso de toma de decisiones.

La operativa del sistema U.S.A.L.I.⁴² se basa en la división de la actividad hotelera en dos partidas o áreas fundamentales:

- los departamentos operacionales o áreas en las que se lleva a cabo la prestación de los servicios que ofrece el hotel a los clientes y que generan tanto ingresos como costes, tales como habitaciones, restauración, teléfono-télex, lavandería de clientes, etc., y
- los departamentos funcionales también considerados centros de costes, que no generan más que costes y no pueden asociarse directamente a una prestación de servicios del hotel a los clientes, por ejemplo, administración, márketing, mantenimiento, energía, etc.

⁴¹ Horwath Fiduciaire & Revision SA, (1992): *Uniform system of accounts for hotels. Organisation du departement financier d'une grande unité hôtelière*. Partie 4. Horwath Fiduciaire & Revision S.A., Geneve, p. 3.

⁴² Para profundizar en la conceptualización y operativa del sistema U.S.A.L.I. o U.S.A.H. puede consultarse Mestres, J.R. (1999), ob. cit., cap. 29 y 30; Horwath Fiduciaire & Revision SA. (1992), ob. cit., y Chin, J.; Barney, W. y O'Sullivan, H. (1995): *Hotels. An Industry Accounting and Auditing Guide*. Ed. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Filey.

La base contable de este sistema se centra en que la imputación de los costes se realiza sin la utilización de claves de reparto. Inicialmente se clasifican los costes en costes directos en relación a la prestación de servicios y costes no asociados directamente a una actividad de prestación de servicios. Por lo tanto, la imputación de costes deberá hacerse según pertenezcan o puedan asociarse a actividades de prestación (departamentos operacionales) o a centros de costes (departamentos funcionales).

Ciertas cargas que no pueden ser imputadas ni a departamentos operacionales ni funcionales directamente tales como los seguros, las amortizaciones, las cargas financieras, etc. se clasifican en un tercer apartado con el fin de no distribuir las evitando así la arbitrariedad de las claves de reparto.

El director de cada departamento es el responsable del margen de la actividad operacional o de explotación realizada en su departamento o sección (Gross Operating Profit o (G.O.I.)), resultado de la diferencia entre los ingresos y los gastos correspondientes del mismo. Ello es lógico puesto que pueden incidir, en cierta manera, tanto sobre sus ingresos como sobre sus costes, no ocurriendo así sobre las cargas o costes fijos recogidos como "otros costes".

Llegado a este punto, la suma de los márgenes o resultados de los departamentos operacionales, disminuida por los costes de los departamentos funcionales recibe el nombre de Gross Operating Profit (G.O.P.) o Income before fixed charges (I.B.F.C) que podríamos identificar como un Margen Bruto de Explotación. Este nivel de resultado margen o resultado resulta altamente significativo por cuanto es comparable entre todos los hoteles que apliquen este sistema U.S.A.L.I. de presentación de cuentas y es donde recae prioritariamente la mayor parte de la atención de los directivos responsables de la actividad del hotel. Puede considerarse la magnitud principal que es utilizada a nivel internacional para medir el grado de eficiencia en la gestión del hotel y permite establecer comparaciones entre diferentes hoteles.

Por diferencia entre el G.O.P. y los costes fijos identificados bajo la denominación "otros costes" se obtiene un nuevo nivel de resultados conocido como Net Operating Profit (N.O.P.) o Margen Neto de Explotación. Este nivel de margen o resultado, al contrario que el anterior, no resulta tan fácilmente comparable con otros

establecimientos hoteleros y por ello no se suele prestar demasiada atención a su importe.

De todas formas, y en mi opinión, quizás los directivos deberían detenerse en el análisis del N.O.P. en mayor detalle. En él participan costes tan importantes en una organización hotelera como las amortizaciones, los alquileres, los seguros, las cargas financieras, etc. que, aunque sean consideradas fijas, también afectan al resultado de la empresa y que en un establecimiento hotelero pueden llegar a representar un alto porcentaje sobre el total de costes. El Gross Operating Profit (G.O.P.) no es el verdadero resultado de la explotación de la empresa, puesto que, en realidad, es el Net Operating Profit (N.O.P.) el que, en última instancia, reflejará la buena o mala marcha de la actividad económica propia del hotel.

Sin embargo, aún puede determinarse un último nivel de resultado, el resultado del período, sumando o restando al N.O.P. aquellos ingresos o gastos de carácter extraordinario que se han producido en el establecimiento hotelero durante el período de cálculo.

A continuación se muestra una tabla en la que aparecen por columnas los datos relativos a los departamentos operacionales o de explotación, acumulándose en la última de las columnas de la tabla el total de todos ellos. En esta misma columna se deducen a continuación los costes de los departamentos funcionales, otros costes y partidas de tipo extraordinario para determinar el resultado bruto de explotación, el resultado neto de explotación y finalmente el resultado del período.

CUADRO 1. MÁRGENES Y RESULTADOS SEGÚN EL U.S.A.L.I.

DEPARTAMENTO OPERACIONAL 1	DEPARTAMENTO OPERACIONAL 2	DEPARTAMENTO OPERACIONAL 3	...	TOTAL
INGRESOS: + Facturación + Recaudaciones + Otros ingresos	INGRESOS + Facturación + Recaudaciones + Otros ingresos	INGRESOS + Facturación + Recaudaciones + Otros ingresos		INGRESOS TOTALES + Facturación + Recaudaciones + Otros ingresos
- COSTES DEPARTAMENTAL OPERACIONALES (Directos)	- COSTES DEPARTAMENTAL OPERACIONALES (Directos)	- COSTES DEPARTAMENTAL OPERACIONALES (Directos)		- COSTES TOTALES DEPARTAMENTALES OPERACIONALES (Directos)
MARGEN DPTO. OPERACIONAL 1 (G.O.I.)	MARGEN DPTO. OPERACIONAL 2 (G.O.I.)	MARGEN DPTO. OPERACIONAL 3 (G.O.I.)		MARGEN DPTOS. OPERACIONALES (G.O.I.)
				- COSTES DE DEPARTAMENTO FUNCIONAL 1 (indirectos)
				- COSTES DE DEPARTAMENTO FUNCIONAL 2 (indirectos)
				...
				= RESULTADO BRUTO DE EXPLOTACIÓN (G.O.P.)
				- OTROS COSTES (fijos e indirectos)
				=RESULTADO NETO DE EXPLOTACIÓN (N.O.P.)
				± GASTOS E INGRESOS EXTRAORDINARIOS
				RESULTADO DEL PERÍODO

Fuente: Elaboración propia

La presentación de los documentos de gestión que recogen toda la información generada a partir de la aplicación de este sistema se realiza mediante las siguientes dos series de tablas estandarizadas:

- tablas de síntesis: se trata de una cuenta de explotación general que representa conjuntamente los resultados para cada departamento o sección. Incorpora diferentes informaciones en función de las necesidades de análisis y de gestión,

más o menos detalladas, y permite formarse una visión de conjunto de toda la actividad del establecimiento hotelero.

En concreto, la información que suministra es acerca de los ingresos (ejercicio actual y anterior, tanto en valores como en porcentajes) y de los costes agrupados por categorías homogéneas (también del ejercicio actual y anterior, en valores y porcentajes) y la comparación de los distintos niveles de resultados del período respecto de los que habían sido previstos. Esta información se clasifica para los departamentos operacionales, los departamentos funcionales y otros costes.

- tablas de base o parciales: son las tablas de información detalladas para cada departamento operacional y funcional. Se elaboran antes que la tabla general o de síntesis para poder confeccionar ésta. Hay tres categorías de tablas parciales que corresponden precisamente a los departamentos operacionales, los departamentos funcionales y los otros costes.

La elaboración de las tablas parciales permite mejorar el conocimiento y el análisis de los ingresos y los costes y detectar mejor las responsabilidades, al mismo tiempo que presenta información contable simple, clara, detallada y uniforme a la dirección del hotel para el proceso de toma de decisiones, para la confección de bases estadísticas así como para un buen control de toda la actividad de la empresa hotelera.

En realidad todo el sistema U.S.A.L.I. está concebido con la finalidad de proporcionar los indicadores de control que sean precisos y permitir una interpretación rápida de los resultados obtenidos.

3.2.2. Ventajas e inconvenientes del U.S.A.L.I.

La utilización del sistema U.S.A.L.I. por parte de las empresas hoteleras ha comportado numerosas ventajas. Entre todas ellas, expondremos a continuación aquellas que pueden considerarse más importantes:

- a) Establece reglas de registro y de clasificación de cuentas que resultan simples, claras y precisas aunque el sistema no representa un auténtico plan de cuentas.

- b) Este sistema puede ser utilizado por cualquier categoría, tamaño y tipo de establecimiento hotelero.
- c) Mediante este método se elabora y suministra información rápida, necesaria y útil para el proceso de toma de decisiones.
- d) No es necesario utilizar claves de reparto de costes por lo que se evita la subjetividad que ello conlleva.
- e) Aumenta el nivel de conocimiento de la actividad hotelera por parte de los directivos, lo cual facilita, a su vez, el seguimiento, el control y la mejora de las actuaciones llevadas a cabo en cada uno de los departamentos o las secciones de la empresa.
- f) La delegación de responsabilidades que se desprende de la aplicación del sistema U.S.A.L.I. estimula la acción de cada sección, departamento o individuo, motiva la participación en la consecución de los objetivos generales y considera a los responsable “*managers*” de su propia actividad.
- g) Supone una vía para la unificación y homogeneización de los métodos de tratamiento y presentación de los elementos de explotación de la actividad hotelera a escala mundial, lo cual permite, igualmente, la comparación mucho más fiable entre hoteles tanto en el tiempo como en el espacio.
- h) Dinamiza el conjunto de la actividad profesional hotelera por cuanto permite construir bases de datos estadísticos a partir de cifras más homogéneas y estandarizadas que facilitan el estudio de los resultados de la gestión de todo el sector hotelero de una zona geográfica, de un país, o de todo el mundo, lo cual puede facilitar la mejora en la comunicación entre los mismos profesionales con el fin de preparar elementos de decisión colectivos más eficaces.

Una vez especificadas algunas de las ventajas del sistema U.S.A.L.I. cabe reflexionar también sobre los posibles inconvenientes o, quizás mejor, críticas o faltas del mismo:

- a) La metodología seguida para el tratamiento de los costes está basada en el sistema de costes variables y, por lo tanto, no imputa a los departamentos algunos costes de carácter fijo que son cuantitativamente sustanciales (tales como las

amortizaciones y los alquileres, principalmente) que realmente alterarían los resultados de cada sección o departamento de ser incluidos para el cálculo de los mismos.

- b) Desatiende la determinación del coste unitario de los servicios o productos propios de la explotación hotelera, aunque, en este sentido, disponga de algunos indicadores o ratios más o menos aproximados. Entendemos que el cálculo de los costes unitarios debe contemplarse puesto que resulta de utilidad principalmente para el proceso de fijación de precios de venta.
- c) Centra mucha, o quizás demasiada, atención en el G.O.P. (Gross Operating Profit) y descuida, en cierta medida, el verdadero resultado final de la empresa hotelera, que es, en realidad, el que interesa a los propietarios o accionistas para medir la verdadera rentabilidad del negocio. Cualquier estudio que emprende la dirección de un establecimiento hotelero que aplica el sistema U.S.A.L.I. suele poner un mayor énfasis en el análisis del G.O.P. que en el nivel de resultados final o neto obtenido durante el período.

Así pues, como conclusión de este apartado dedicado al estudio del sistema más aceptado en el entorno hotelero para la información contable, el modelo U.S.A.L.I., cabe añadir que este sistema puede convertirse en una auténtica vía para la homogeneización y unificación de los métodos de tratamiento y registro de las operaciones de la explotación hotelera, aunque no debe olvidarse que también queda aún mucho campo por recorrer sobretodo en cuanto se refiere a la materia de imputación de costes fijos, al refinamiento en el cálculo del coste del producto, etc.

3.3. El sistema de grupos de diagnóstico relacionado (G.R.D.)

En este apartado no es pretensión, como en los casos anteriores, analizar un sistema de costes que ha sido aplicado en el entorno hotelero sino estudiar un desarrollo que fue propuesto en concreto para el producto de restauración. Quizás no se trate del área más rentable dentro del sector hotelero pero sí es una de las que comportan mayor volumen y complejidad de actividades y, por tanto, en materia de contabilidad de costes su estudio detallado requiere un considerable esfuerzo si pretende acercarse lo más fielmente posible al verdadero coste de los numerosos productos que se ofrecen en restauración.

En este sentido, resulta realmente interesante esta propuesta que fue realizada en el año 1995 por Requena⁴³ sobre la aplicación del sistema de Grupos Homogéneos de Productos, similar al de Grupos de Diagnóstico Relacionados (G.R.D.), ampliamente estudiado y aplicado al sector hospitalario, para la estructuración orgánica y clasificación del producto de restauración en la industria hotelera.

A continuación, se expone brevemente la base conceptual del sistema G.R.D., para continuar, en el siguiente apartado, con la adaptación del mismo al producto de restauración de la empresa hotelera.

3.3.1. Base conceptual del sistema G.R.D.

Los Grupos Relacionados con el Diagnóstico (G.R.D.) son fruto de una larga investigación realizada por especialistas de la Universidad de Yale, iniciada a mediados de la década de los años 60, que se ha ido mejorando posteriormente y se ha concretado en la identificación de un total de 467 grupos de diagnóstico relacionado o G.R.Ds.

Los G.R.D. suponen la definición de tipos de casos o episodios hospitalarios codificados correspondientes a diagnósticos médicos específicos, en cada uno de los cuales se espera que los pacientes reciban una cantidad similar de servicios hospitalarios y recursos (médicos y no médicos).

Entre las definiciones de producto hospitalario, los G.R.D. constituyen el sistema más desarrollado y más evaluado, tanto en relación con su bondad como sistema de clasificación de categorías isoconsumo, como a su impacto e incentivos generados como mecanismo de pago en diversas agencias y programas estadounidenses y como instrumento de gestión en otros entornos.

Este sistema de clasificación tiene como objetivo agrupar los distintos episodios de hospitalización en un número manejable de categorías isoconsumo (homogéneas en cuanto al consumo de recursos). La homogeneidad en el consumo de recursos se

⁴³ Aplicación que fue presentada por J.M. Requena Rodríguez a las II Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC) en Málaga en noviembre de 1995.

define en relación con la homogeneidad de la variable estancia media de los pacientes. Cada categoría se define como combinación de una serie de características demográficas, diagnósticas y terapéuticas parecidas. Un episodio concreto se asigna a una categoría o G.R.D. si satisface las características definitorias de ese G.R.D.

Los G.R.D., con un significado clínico y siendo homogéneos en cuanto a consumo de recursos, pueden ser tomados como definición válida de producto hospitalario a los efectos de gestión o de contabilidad de costes. Dentro de la implantación de un sistema de costes por G.R.D. debe elegirse entre obtener los costes por paciente, comparable a una orden de fabricación que presenta unas especificaciones concretas, opción que resulta mucho más detallada y ofrece más información, o bien, simplemente calcular los costes por G.R.D., opción mucho más manejable que la anterior.

Todos los G.R.D. se agrupan en un total de 23 categorías diagnósticas mayores o principales, por ejemplo y a título indicativo, sistema nervioso, ojo, enfermedades y trastornos del aparato respiratorio, del aparato circulatorio, etc. Cada una de ellas puede subdividirse en categorías de tipo médico o de tipo quirúrgico. Dentro de cada uno de estos distintos tipos se clasifican según la descripción correspondiente los diferentes G.R.D. Así, por ejemplo, en la categoría diagnóstica mayor 2: ojo, tipo médico, aparecen un total de 6 G.R.D. (043: Hypema; 044; Infecciones agudas mayores del ojo; 045: alteraciones neurológicas del ojo, etc.).

En base a este sistema⁴⁴ se ha realizado la siguiente propuesta de clasificación correspondiente al producto de restauración de la empresa hotelera.

3.3.2. Aplicación al producto de restauración de los hoteles

Las características de heterogeneidad y multiproducción del servicio que ofrecen los hospitales y los hoteles son en una proporción elevada, similares. Esta similitud implica que, en muchos casos, los modelos de Contabilidad de Costes o de Gestión aplicados en unos puedan resultar aplicables y útiles en los otros. Siguiendo esta idea

⁴⁴ Si se quiere profundizar en la base conceptual de este sistema y su aplicación al entorno hospitalario pueden consultarse textos como Casas, M. (1991): *Los grupos relacionados con el diagnóstico. Experiencias y perspectivas de utilización*. Ed. SG y Masson. Barcelona. Y Varios (1984): *El concepto de los grupos de diagnósticos relacionados y sus aplicaciones*. Ed. Ernst & Whinney. Madrid.

se analiza la propuesta de una metodología para la estructuración orgánica, las interrelaciones entre los lugares de coste y la definición del producto de restauración en la industria hotelera realizada por el profesor Requena.

Centrándose en el producto de restauración se realiza una propuesta de agrupación de productos elaborada siguiendo un sistema de clasificación por Grupos Homogéneos de Elaboración (G.H.E.) y de Servicio (G.H.S.). El planteamiento más importante radica en la disminución de la desmesurada variedad de productos y, a su vez, diversificación infinita de los mismos, a través de un sistema de clasificación parecido al *case mix*⁴⁵ hospitalario, de forma que el número menor de casos o productos resulte útil y manejable para el cálculo de costes y para su gestión.

En primer lugar, el autor define las ocho especialidades básicas en que se puede dividir la actividad de restauración:

1. Entrantes
2. Sopas y guisos
3. Huevos
4. Pescados
5. Mariscos y moluscos
6. Carnes y aves
7. Arroces y pastas
8. Postres

Además del consumo de materias primas, que incorporarían el coste de los lugares de la sección de aprovisionamiento respectivos, los lugares de coste cocina y restaurante completan la estructura del coste del producto de restauración. El primero aporta el componente de elaboración, con una variedad de tratamiento muy amplia, mientras que el segundo aporta el componente de servicio, con una variedad de tratamiento reducida.

Por ello, se definen un número razonable de G.H.E. para el centro de cocina, en total 68, siguiendo criterios especializados de diversificación como, por ejemplo, distinguir entre fríos o calientes, fritos, al horno, cocidos o a la plancha, con salsa o sin ella, con guarnición o sin ella, etc⁴⁶. También se expone una desagregación mínima de G.H.S.

⁴⁵ El *case-mix* de gestión hospitalaria es un nuevo instrumento que proporciona la información sobre los costes que integran la función asistencial con lo económico-administrativo y sobre la composición técnica de los mismos, y además se basa en el nuevo sistema de clasificación de pacientes o G.R.D.

⁴⁶ Para ver la clasificación exhaustiva de estos grupos se recomienda consultar la ponencia ya citada.

en el centro de restaurante en tres modalidades⁴⁷ que deberán combinarse convenientemente con las anteriores. Así, por ejemplo, dentro la especialidad básica de restauración codificada con el número 1 tendríamos, por ejemplo, los entrantes que estarían definidos por ensaladas, entremeses, y verduras, siempre que estas últimas no sean guarnición de otro plato. Para cada uno de estos entrantes, los G.H.E. serían:

01. Fríos con salsa.
02. Fríos sin salsa.
03. Calientes con salsa.
04. Calientes sin salsa.

Todos estos grupos anteriores corresponderían a G.H.S. en servicio emplatado. No siendo así en otras especialidades básicas como los postres que también admiten una reclasificación de los G.H.E. en las tres modalidades: emplatado, al *rechaud* y en *plaquet*, según convenga.

Una vez han sido definidos los grupos homogéneos de elaboración y sus posibles alternativas de servicio se pueden calcular sus costes respectivos mediante la aplicación simple del método de las equivalencias, con lo que resulta relativamente sencillo el cálculo del coste unitario de elaboración y de servicio para el coste unitario total de restauración.

3.3.3. Ventajas e inconvenientes de la aplicación

Entre las ventajas más importantes del sistema de los G.R.D. y, más concretamente, de los G.H.E. y G.H.S. estudiados se pueden citar las siguientes:

- a) La habilidad para clasificar los diferentes productos de restauración en un número de grupos más o menos manejable, de acuerdo con una medida de consumo de factores homogénea.

⁴⁷ Basta diferenciar en: emplatado cuando la comida ya viene preparada en el plato desde la cocina y el camarero debe limitarse a llevarlo al cliente en la mesa, en *plaquet* si la comida sale de la cocina en grandes bandejas u otro tipo de recipiente y el camarero debe trasladarlo al plato del cliente, y al *rechaud* si la comida requiere un tratamiento especial ante el cliente antes de poner el plato a su disposición.

- b) Contribuye a mejorar la exactitud de la información de los costes de los factores consumidos, tanto en términos reales o históricos como previstos, por parte de los productos que se elaboran en restauración así como por el mismo centro en conjunto.
- c) Permite plantear un nivel de predicción de costes futuros mucho mayor que los sistemas de presupuestación habituales. Si se aprovecha el conocimiento acerca de los consumos que se efectúan para la confección de cada plato podrán realizarse previsiones mucho más adecuadas de los consumos a realizar en un periodo futuro.

En cuanto a los inconvenientes, que también presenta, se distinguen los siguientes:

- a) A pesar de las ventajas existentes, los grupos homogéneos de productos no permanecerán estáticos en el tiempo. Se ofrecerán nuevos productos, es decir, nuevos platos, que obligarán a redefinir y desarrollar continuamente nuevos grupos homogéneos variando posiblemente los cálculos y conceptos del trabajo original.
- b) La aplicación de este tipo de clasificación necesita sistemas de control de costes exhaustivos. Ello conlleva la necesidad de disponer de equipos informáticos potentes que puedan recoger, procesar y suministrar correctamente la gran cantidad de datos que deben manejarse.
- c) La aplicación de este sistema implica un proceso de formación y de mentalización importante del personal de la empresa, tanto en cuanto al conocimiento correcto del sistema como en relación a la información que el mismo genera.

3.4. El sistema activity based costing (A.B.C.)

En este apartado se lleva a cabo una primera aproximación del sistema de costes basado en las actividades al sector hotelero, después de haber estudiado diferentes propuestas de contabilidad de costes desarrolladas para el mismo y tras haber dedicado el primer capítulo al desarrollo conceptual y la evolución de este sistema. Como es obvio, no se estudia de nuevo la conceptualización teórica del sistema ni las aportaciones más recientes realizadas en este ámbito, aunque este esquema corresponda a los subapartados en los que se han ido estructurando los anteriores

sistemas de coste, puesto que ya fue analizado en profundidad en el capítulo primero de esta tesis doctoral, como ya ha sido indicado.

Sin embargo, sí que ha suscitado un gran interés realizar una revisión de todos aquellos trabajos que pueden considerarse más destacables en el campo del sistema ABC en el entorno hotelero, analizando aquellos avances que han ido consiguiendo así como las conclusiones alcanzadas por cada uno de ellos.

A continuación se recogen dos tablas que contienen de forma resumida las características más importantes en relación a las diferentes aportaciones relacionadas de alguna forma con el sistema ABC y el sector hotelero, cuyo estudio será abordado en el siguiente apartado. El orden en el que se han recogido estos trabajos en las dos tablas coincide con el seguido en la exposición posterior. Las abreviaciones que aparecen en estas tablas corresponden a modelos o sistemas de análisis y determinación de costes o de resultados que se detallarán también en el estudio de cada una de las aportaciones.

Como podemos observar, cada una de las dos tablas que se recogen a continuación responden a un enfoque distinto bajo el cual podemos enmarcar los diversos trabajos. La primera agrupación de trabajos, recogida en la primera tabla corresponde a todas las aportaciones realizadas dentro del ámbito hotelero en relación al análisis de rentabilidad con mayor o menor referencia al sistema de costes basado en las actividades. El segundo grupo de trabajos está centrado específicamente en el proceso de determinación de los costes en el sector hotelero a través de la utilización del sistema de costes basado en las actividades.

No todos los trabajos contenidos en la primera tabla se centran en el análisis o utilización del sistema ABC. Únicamente uno de los mencionados desarrolla su propuesta basándose realmente en este sistema. En cambio, como es lógico puesto que están orientados principalmente hacia la determinación de costes, todos los trabajos recogidos en la segunda de las tablas giran entorno a este sistema de cálculo de costes en la realización de sus propuestas.

En las siguientes tablas se ha incluido una fila con información relativa a una posible aplicación práctica tanto a un posible nivel teórico o descriptivo como a un nivel práctico real o simulado, bien sea con importes numéricos o sin ellos. También se ha creído oportuno distinguir aquellos trabajos cuya aportación se mueve en un ámbito

teórico de aquéllos que aportan alguna experiencia a modo de ejemplo o mediante el estudio de un caso. En este sentido, corresponde reconocer que, sean de la clase que sean, estas aplicaciones suponen aportaciones considerables a este tema por cuanto intentan demostrar la aplicabilidad de unos sistemas o modelos al entorno hotelero.

Por otra parte, el análisis de algunos de los trabajos que expondremos a continuación nos muestra alguna aplicación práctica en el sector hotelero a través de casos reales, bien del modelo propuesto para el análisis y determinación de la rentabilidad por segmento de mercado o bien del sistema ABC. No obstante, aunque algunos de estos trabajos sean bastante exhaustivos debe advertirse que, en opinión personal, no detallan toda la información que resultaría realmente una aportación interesante para el conocimiento profundo de todas las etapas del proceso de implantación de estos sistemas en el entorno hotelero. El grado de detalle de la información aportada suele descender únicamente hasta el nivel de centros de actividad sin desglosar, relacionar, ni codificar las actividades identificadas en los establecimientos, ni desarrollar y analizar el proceso de análisis y racionalización que ha conducido al reconocimiento o aceptación de las actividades definitivas.

Los objetivos planteados en cada trabajo así como las aportaciones realizadas en los mismos giran entorno a los dos enfoques principales en función de los cuales han sido agrupados estos trabajos, como ya se ha apuntado anteriormente. En un primer caso, están más centrados en el análisis de resultados y en la realización de propuestas o de aplicaciones de diferentes modelos y, en otro caso, persiguen proponer o aplicar sistemas de costes basados en las actividades a propósito de algún objetivo colateral o como fin principal.

TABLA 6. TRABAJOS SOBRE EL ANÁLISIS DE RENTABILIDAD EN HOTELES CON REFERENCIA AL ABC

AUTORES	DUNN Y BROOKS	NORDLING Y WHEELER	NOONE	NOONE Y GRIFFIN
AÑO	1990	1992	1996	1997
SISTEMA DE ANÁLISIS	MSPA y ABC	MSAM	CPA, YM y ABC	CPA Y YM
ABC CENTRO DE ESTUDIO	No	No	Si	No
TIPO DE INVESTIGACIÓN	Descripción teórica del ABC y aplicación práctica del modelo de análisis de beneficios por segmento de mercado (MSPA) basado en las etapas del sistema ABC	Descripción teórica y aplicación práctica del modelo de contabilidad por segmento de mercado (MSAM)	Trabajo descriptivo y de aplicación práctica exhaustiva del sistema ABC a través del método del caso.	Descripción teórica del análisis de la rentabilidad por cliente (CPA) y del <i>yield management</i> (YM) con mínima relación con el ABC
APLICACIÓN PRÁCTICA	Simulación mediante un caso de hotel hipotético con aplicación del modelo MSPA a partir del ABC	Caso de hotel real con aplicación del modelo MSAM a toda la organización (caso de hotel Las Vegas Hilton)	Caso de hotel real con aplicación del modelo CPA basado en el ABC a toda la organización (caso hotel de Dublín)	No realiza ninguna aplicación práctica
OBJETIVOS DEL ESTUDIO	<ul style="list-style-type: none"> Exponer el MSPA basado en principios de ABC 	<ul style="list-style-type: none"> Exponer el MSAM basado en el MSPA 	<ul style="list-style-type: none"> Estudiar el potencial del ABC para un CPA Comprobar la aplicabilidad del CPA en hoteles 	<ul style="list-style-type: none"> Proponer el ABC como solución para un CPA consistente
APORTACIONES	<ul style="list-style-type: none"> Propuesta del análisis de la rentabilidad por segmento de mercado Atención también en áreas de ingresos auxiliares 	<ul style="list-style-type: none"> Primera experiencia práctica de MSPA en hoteles Modelo aplicable a todos hoteles 	<ul style="list-style-type: none"> Relación ABC con CPA Propuesta CPA en hoteles a partir de información del ABC (a nivel de centro de actividad) 	<ul style="list-style-type: none"> No se ha implantado un CPA mediante ABC en hoteles Relación del CPA con el <i>yield management</i> con el ABC

Fuente: Elaboración propia

TABLA 7. TRABAJOS SOBRE EL ANÁLISIS DE RENTABILIDAD EN HOTELES CON REFERENCIA AL ABC

AUTORES	RUBIO, M.	BERTS Y KOCK	ILIC, S.	BURGESS Y BRYANT	BAUJÍN, VEGA Y ARMENTEROS
AÑO	1995	1995	2000	2001	2001
SISTEMA DE ANÁLISIS	ABC	ABC	ABC	ABC, YM, CPA	ABC Y ABM
ABC CENTRO DE ESTUDIO	SI	SI	SI	SI	SI
TIPO DE INVESTIGACIÓN	Descripción y propuesta teórica del ABC al sector hotelero	Descripción teórica de la aplicabilidad del ABC en empresas de servicios con especial referencia al sector hotelero	Descripción teórica del ABC y propuesta de aplicación práctica	Exposición descriptiva acerca de la gestión de los ingresos con referencia al ABC como sistema de costes útil.	Descripción y propuesta teórica del ABC al sector hotelero
APLICACIÓN PRÁCTICA	La propuesta realizada es una simulación teórica, sin importes, para un hotel hipotético	No realizan ninguna aplicación práctica	Propuesta de simulación realizada para el caso de un hotel hipotético	No realiza ninguna aplicación práctica.	La propuesta realizada es una simulación teórica, sin importes, para un hotel hipotético
OBJETIVOS DEL ESTUDIO	<ul style="list-style-type: none"> Propuesta del sistema ABC en hoteles 	<ul style="list-style-type: none"> Estudiar la aplicabilidad del ABC en empresas de servicios 	<ul style="list-style-type: none"> Metodología de aplicación ABC en hotel hipotético 	<ul style="list-style-type: none"> Revisión trabajos en el área de la gestión de hoteles 	<ul style="list-style-type: none"> Propuesta del sistema ABC y ABM en hoteles
APORTACIONES	<ul style="list-style-type: none"> Análisis ABC estratégico, simple y capacidad en hoteles Propuesta básica de implantación ABC en hoteles 	<ul style="list-style-type: none"> Utilizan el sector hotelero como ejemplo en su publicación Proponen combinación de métodos tradicionales para costes poco importantes y ABC para costes cuantiosos. 	<ul style="list-style-type: none"> Metodología detallada de ABC en hotel hipotético ABC cuyos objetivos de coste finales son segmentos de mercado 	<ul style="list-style-type: none"> Revisión investigación en diferentes áreas de la gestión hotelera Revisión poca aplicación de ABC en hoteles 	<ul style="list-style-type: none"> Propuesta completa de implantación ABC en hoteles Propuesta de aplicación del ABM en hoteles

Fuente: Elaboración propia

3.4.1. Investigación previa de ABC en hoteles

En un principio, pareció interesante profundizar en el estudio de los casos de implantación del sistema ABC en hospitales puesto que en este tipo de organizaciones a parte de los servicios médicos también se prestan servicios como los de alojamiento y de comida a los pacientes que pueden asimilarse a los que se ofrecen en empresas hoteleras. Puesto que el interés de esta investigación se centra en proponer la aplicación del ABC al entorno hotelero que se dedica al alojamiento y a la restauración parecía posible aprovechar las experiencias realizadas en hospitales.

No obstante, como ha podido observarse, los casos estudiados del sistema 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 objetivos de coste son pacientes de distintas clases agrupados por historiales clínicos o tipos de enfermedades. En el caso del hospicio, por ejemplo, los objetivos de coste eran pacientes con empeoramiento lento de la enfermedad, con empeoramiento rápido, enfermos terminales y muertos. En cambio, en ninguno de los casos expuestos se estudiaban las actividades específicas de alojamiento y servicio alimenticio aunque también se lleven a cabo en estas organizaciones. Los perfiles y las preocupaciones de un hospital son distintos de los de un hotel, por lo que los sistemas de costes basados en las actividades deberán diseñarse teniendo en cuenta estos aspectos diferenciales y poco podrán aprovecharse las experiencias estudiadas en organizaciones sanitarias.

En el contexto de las empresas dedicadas a prestar servicios de alojamiento es mínima la literatura existente sobre la utilización de los sistemas de costes basados en las actividades a pesar de sus beneficios potenciales así como de su adaptabilidad para el análisis de la rentabilidad por segmento de mercado. Además de la escasa investigación realizada en este contexto *"tampoco existe evidencia en la literatura que sugiera que el sistema ABC se haya implantado en el sector hotelero"*⁴⁸.

⁴⁸ Noone, B.M. y Griffin, P. (1997): "Enhancing yield management with customer profitability analysis" En *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, vol. 9, nº 2, pp. 75 a 79. Esta cita corresponde a la p. 78.

A continuación se citan de forma resumida diferentes aportaciones que han realizado algunos autores relacionadas directa o indirectamente con la metodología ABC en la industria hotelera. Se revisan primero aquéllos que se han centrado más en una orientación basada en la rentabilidad del cliente y se continúa con aquéllos más enfocados hacia la determinación de los costes.

3.4.1.1. *Propuestas basadas en el análisis de beneficios por cliente*

Han sido publicados algunos estudios que analizan el impacto que cada segmento de clientes comporta en los beneficios generados en el contexto hotelero pero sin relacionar este enfoque con una metodología ABC⁴⁹. Es decir, aunque en estos trabajos se analicen las diferentes formas de maximización los beneficios a través de un análisis de los distintos segmentos de clientes del hotel no se incide en el interés que puede suscitar el hecho de disponer de una información fiable y oportuna sobre los costes de la empresa. En cambio, otras publicaciones sí se han centrado en el cálculo de costes vinculándolo al análisis de rentabilidad. Estos trabajos son los que a continuación son objeto de análisis.

3.4.1.1.1. *Modelo de análisis de beneficios por segmento de mercado de Dunn y Brooks (1990)*⁵⁰

Los primeros en considerar una aproximación completa de segmentación de mercado en un entorno hotelero vinculado con el análisis de beneficios son los autores Dunn y Brooks que proponen la aplicación de un Análisis de Rentabilidad por Segmento de Mercado (MSPA) a las organizaciones hoteleras sin explorar el posible potencial que podría reportar este análisis de la rentabilidad por cliente (CPA) si se estudiara como método complementario del proceso del "yield management"⁵¹ que es ampliamente

⁴⁹ Pueden consultarse trabajos como el de Orkin, E. (1990): "Strategies for managing transient rates", *Cornell Hotel and Restaurant Quarterly*, vol. 30, nº 4, february, pp. 35 a 39; Jones, P. y Hamilton, D. (1992): "Yield management: putting people in the big picture", *Cornell Hotel and Restaurant Quarterly*, vol. 33, nº1, february, pp. 89 a 96, y Donaghy K; McMahon, U. y McDowell D. (1995): "Yield management: an overview", *International Journal of Hospitality Management*, vol. 14, nº2, pp. 139 a 150, entre otros.

⁵⁰ Dunn, K.D. y Brooks, D.E. (1990): "Profit analysis: beyond yield management". *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, vol. 31, núm. 3, november, pp. 80 a 90.

⁵¹ Dentro del contexto hotelero el " yield management " puede definirse como "el uso de información, histórica y actual, en combinación con apoyos políticos, apoyos procedimentales y modelos estadísticos, para ampliar la capacidad del hotel para llevar a cabo un número de prácticas de

utilizado en la industria hotelera aunque estos autores consideran que con los sistemas del "*yield management*", la mayoría de operadores de hotel han conseguido el objetivo de maximizar sus ingresos.

Los autores proponen un modelo que vincula los objetivos financieros y de márketing con los ingresos, gastos y beneficios de cada segmento de mercado. El análisis de los beneficios por segmento de mercado se basa en realizar una distribución, en dos fases, de los costes en los que incurre la empresa. En la primera etapa, se registran los gastos en los centros de costes (por ejemplo, habitaciones, restauración, márketing). En una segunda etapa, se asignan estos costes proporcionalmente a los denominados centros de actividad (por ejemplo, reservas, limpieza de habitaciones, chek-in/check-out). Finalmente, los costes y los ingresos asociados se asignan desde los centros de actividad o de trabajo a los segmentos de mercado correspondientes en función del consumo que cada segmento realiza del centro de actividad.

Este análisis proporciona a la dirección una visión sobre los costes que soporta la organización y muestra los gastos asociados con los ingresos generados por los distintos segmentos de mercado específicos.

Su principal aportación puso de manifiesto que un segmento de clientes con ingresos altos podía ser menos productivo o rentable que otro segmento que estuviera pagando precios más bajos por habitación. En determinadas ocasiones este segundo segmento puede comportar al establecimiento ingresos complementarios a los del alojamiento que repercuten en definitiva en unos beneficios mayores para dicho segmento. Ello hace necesario considerar otras áreas de ingresos y completar este análisis mediante información fiable sobre los costes, no sólo para el servicio del alojamiento en las habitaciones sino también para las áreas de ingresos auxiliares.

negocios comunes y, por lo tanto, incrementar tanto sus ingresos como sus capacidades de prestación de servicios a los clientes" Lieberman, W.H. (1993): "Debunking the Myths of Yield Management", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, february, pp. 34 a 41. Esta definición corresponde a la p. 36; o como "*la técnica de maximización de ingresos que se dirige a incrementar el "yield" neto mediante la ocupación prevista de la capacidad disponible de habitaciones para segmentos de mercado predeterminados a un precio óptimo*". Donaghy et al. (1995), ob. cit.. El concepto de yield o eficiencia del yield no es más que los ingresos realizados entre los ingresos potenciales, teniendo en cuenta que cuanto mayor sea este coeficiente mejor.

3.4.1.1.2. *Modelo de contabilidad por segmentos de mercado de Nordling y Wheeler (1992)*⁵²

Una de las referencias más citadas por los escasos autores que han estudiado el modelo ABC en el entorno hotelero es el trabajo, publicado en el año 1992, de Nordling y Wheeler, dos altos cargos de la Cadena Hilton. Estos autores desarrollaron una aproximación analítica, radicalmente diferente a las existentes, en el hotel Las Vegas Hilton⁵³ que ellos mismos denominaron el modelo de contabilidad por segmento de mercado (Market Segment Accounting Model o MSAM) de enormes similitudes con respecto del modelo de Dunn y Brooks. Empezaron este proyecto porque mediante los métodos tradicionales de contabilidad no eran capaces de dar respuestas satisfactorias a cuestiones tan fundamentales sobre su negocio como el hecho de conocer la rentabilidad por clase de cliente, el número de habitaciones que puede ocupar cada segmento de clientes, cuántas habitaciones debe ocupar cada segmento en los periodos más conflictivos del año, cómo deberían fijarse los precios para cada segmento, etc. Este desconocimiento repercutía en profundas consecuencias sobre la mayoría de las decisiones de la organización.

Todo ello debe unirse al entorno cada vez más competitivo en el que vivía este hotel, sobre todo en cuanto al ámbito relativo a la industria del juego y a los complejos hoteleros, por lo que disponer de información útil para la toma de decisiones se convirtió en un reto urgente.

La base de las aproximaciones tradicionales que se venían utilizando consistía en considerar cada departamento operativo del hotel (p.ej. casino, habitaciones, alimentación y bebidas (Food and Beverage o F&B), etc.) como un centro de beneficios y en acumular diferentes datos bajo cada uno de estos centros. Esto suponía un inconveniente para el hotel Las Vegas Hilton puesto que los clientes proceden de distintos mercados que están bastante bien definidos. Un "ganador de premios" que vuela desde cualquier país básicamente para apostar en el juego, por ejemplo, generará más ingresos para el departamento casino que un matrimonio que esté de vacaciones en Las Vegas. Además, el primero incurrirá en unos costes para el

⁵² Nordling, C.W. y Wheeler, S.K. (1992): "Building a Market-Segment Accounting Model to Improve Profits." *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, June, pp. 29 a 36.

⁵³ Se trata de un complejo hotelero que tenía entonces 3.174 habitaciones, 13 restaurantes, 1000 máquinas tragaperras, 73 mesas de juego, salas de congresos con capacidad total de 1493 asientos y 229.000 metros cuadrados de espacio para convenciones.

hotel diferentes a los de la pareja de vacaciones. Para el primero los gastos de habitación y de restauración serán secundarios mientras que para la pareja de casados no.

Otra clase de cliente es aquél que se aloja en el hotel con motivo de la celebración de un congreso o una convención que puede pagar un precio más elevado por habitación y suele gastar más dinero que el anterior matrimonio.

Incluso dentro de un departamento concreto también varía el perfil de gasto de los clientes de un segmento de mercado a otro. En el departamento de juegos o en el casino, el primer cliente puede gastar más tiempo en los dados o en la ruleta mientras que la pareja que está de vacaciones suele gastar más tiempo en las máquinas tragaperras. De este modo podría continuarse con el análisis por tipos de clientes y por cada uno de los servicios que se prestan en los distintos departamentos del hotel teniendo en cuenta que cada situación comporta para la empresa unos beneficios y unos costes diferentes.

Evidentemente, cuanto mayor sea el hotel o el complejo hotelero más aumentan las posibilidades de producirse diferentes combinaciones de clientes, gastos, servicios, etc. El tamaño del hotel es, sin duda, un factor a tener en cuenta en este tipo de análisis. Hoteles con miles de habitaciones persiguen día tras día el objetivo de ocuparlas todas por lo que deben atraer diariamente la combinación óptima de los distintos segmentos de mercado que mejor contribuya al cumplimiento de este objetivo. Generalmente las convenciones o los congresos son los eventos que más clientes acercan al hotel, y aunque los clientes de este tipo sea menos rentables que los que vienen para apostar mucho dinero en el casino, realmente consiguen ocupar muchas habitaciones, que es en definitiva uno de los aspectos que más cuentan.

Normalmente los directivos han perseguido maximizar sus beneficios buscando siempre aquellos segmentos de clientes que pagaban el mayor precio por sus habitaciones, pero pocos han sido los que han valorado los servicios complementarios, así como el beneficio o la pérdida total, por cada segmento de clientes.

En el hotel Las Vegas Hilton se ideó la contabilidad por segmento de mercado. El proyecto que duró aproximadamente un año, fue encabezado por John Giovenco⁵⁴, presidente del Hilton Gaming. Se determinaron los ingresos, costes y beneficios por cada segmento de mercado así como por cada departamento del hotel. En 1992 ya se utilizaba la información generada por el modelo para la fijación de precios, el establecimiento de prioridades en la empresa, entre otras actuaciones, con un nivel de confianza en los datos como no habían tenido anteriormente.

Según Nordling y Wheeler *"el valor del modelo para la toma de decisiones no es la rentabilidad absoluta por cada segmento de mercado sino el valor relativo de cada segmento en comparación con el resto de ellos"*⁵⁵. No es tan interesante conocer qué beneficio ha sido generado por un cliente de un congreso como saber que es 1,3 veces el beneficio del cliente que se ha alojado con un paquete vacacional de un operador mayorista. Esta información sirve al hotel para poder tomar decisiones clave sobre las ocupaciones de habitaciones y los gastos promocionales.

El modelo de contabilidad por segmento de mercado es *"un instrumento flexible de gestión que identifica cada segmento de ingresos, coste y rentabilidad dentro del hotel y del casino por cada segmento de mercado que genera los ingresos"*⁵⁶. Puede ser muy detallado o muy general en función de la disponibilidad de datos derivados de una investigación de mercados y de equipos informáticos suficientemente potentes.

En un primer momento, se identificaron 10 segmentos de mercado diferentes que incluyen, por ejemplo, convención, ocio, tour y viaje, jugadores de premios, etc. Después se relacionó cada habitación que había sido ocupada con el correspondiente segmento de clientes. El siguiente paso consistió en identificar qué información y qué sistemas de recogida de datos estaban disponibles en el hotel. Se dieron cuenta de que tenían un sistema en recepción que permitía vincular cada noche de hotel vendida con su segmento correspondiente, un sistema en el casino que podía relacionar también los jugadores con su segmento de mercado, una base de datos de todos los clientes que habían estado en el hotel para identificar modelos o patrones de gasto por

⁵⁴ Había sido uno de los líderes de la industria que había desarrollado el sistema unificado de cuentas para hoteles (USAH), sistema de contabilidad de la industria hotelera ahora tradicional que prepara informes financieros basados en los ingresos, costes y beneficios de cada departamento del hotel.

⁵⁵ Nordling, C.W. y Wheeler, S.K. (1992), ob. cit., p. 31.

⁵⁶ Nordling, C.W. y Wheeler, S.K. (1992), ob. cit., p. 31.

segmento de mercado, datos procedentes de una investigación de mercados realizada generalmente por consultores externos, con detalle de las características demográficas de los clientes, la frecuencia de su visita, y los patrones de gasto de los clientes en todos los segmentos. Además se disponía de informes financieros que detallaban los ingresos obtenidos en el área de F&B por punto de venta, las estadísticas de salarios por departamento y el importe gastado en promoción por segmento.

Los datos generados por el modelo eran ingresos (clasificados en habitaciones, F&B, casino y otros), gastos departamentales (generales o no) y beneficios por segmento de clientes. La información más importante era el "porcentaje de contribución" que representa en qué medida contribuye cada segmento de mercado al total de ingreso operativo. Todos los datos necesarios para el mantenimiento del modelo se recalculan periódicamente y además el mismo modelo se ha ido refinando poco a poco.

Según los autores, este modelo es aplicable a cualquier tipo de hotel, ofrezca o no una línea de juegos. Cuanto más complejos sean los segmentos de mercado del hotel más valioso será el modelo puesto que permite maximizar la rentabilidad calculando la combinación óptima de clientes o de recursos. No obstante, como podemos observar, este modelo está orientado al cliente y no se centra en el análisis de las actividades que se requieren para prestar los servicios a estos clientes por lo que no es un sistema de costes basado en las actividades propiamente dicho aunque la orientación de este modelo sea bastante distinta de la de los modelos tradicionales.

3.4.1.1.3. *Análisis de la rentabilidad por cliente (CPA) mediante el sistema abc de Noone (1996)*⁵⁷

La investigación llevada a cabo por Breffni Noone perseguía, entre otros objetivos, investigar el potencial de la utilización del sistema de costes basado en las actividades en un modelo de análisis de rentabilidad por cliente (CPA), probar la aplicación del modelo CPA en el contexto hotelero e investigar el papel potencial del CPA en la toma de decisiones de los hoteles.

⁵⁷ Noone, B.M. (1996): *An investigation into the application of customer profitability analysis as a strategic decision-making tool in a hospitality environment*. Tesina M.B.S., Dublin Business School, Dublin City University, Dublin.

Como ya se ha comentado, el análisis de la rentabilidad de clientes o CPA implica la identificación de ingresos, costes y beneficios por grupos de clientes o por clientes individuales. La disponibilidad de información cuantitativa es esencial para el éxito de este análisis. Mientras que la aceptación del CPA está bastante generalizada entre directivos es paradójico que, en la mayoría de compañías, haya poca información disponible sobre la rentabilidad de los clientes y eso en el caso de que exista.

Seguramente ello es debido a que los sistemas de contabilidad de gestión se suelen diseñar básicamente para determinar los costes y analizar la rentabilidad por cada producto o línea de productos. Esto es importante para satisfacer las necesidades de información financiera de las empresas y para valorar la gestión a través de decisiones como eliminar una línea de producto, ajustar los precios de venta o establecer criterios para juzgar la introducción de nuevos productos. Sin embargo, según el autor, este énfasis sobre la rentabilidad del producto ha conducido a descuidar la rentabilidad del cliente como indicador clave de la gestión en muchas organizaciones. Cabe destacar que la rentabilidad difiere mucho entre cliente o grupo de clientes a causa de los niveles variables de servicio y apoyo que son necesarios para satisfacer las necesidades de cada uno de ellos, pero los métodos de contabilidad convencionales raramente revelan tales diferencias.

Noone estudia la factibilidad del CPA en el contexto hotelero a partir de la información que genera un análisis basado en las actividades mediante la aplicación del CPA en un hotel de Irlanda, cuya identificación prefiere no desvelar. Se trata de un hotel de tres estrellas localizado en el centro de la ciudad de Dublín, de buena reputación, que disfruta de una posición relativamente fuerte en el mercado. Forma parte de un grupo de inversiones hoteleras que pertenece a un *holding*. El hotel es de tamaño medio y cuenta con un total de 85 habitaciones.

Según Noone, el desarrollo del sistema pasó, entre otras, por la fase de identificación de micro y macroactividades, aunque únicamente especifica en su trabajo estas últimas y realmente se echa en falta el desarrollo y análisis de las primeras. Las macroactividades identificadas son: limpieza o mantenimiento de habitaciones, recepción de clientes (entrada y salida), reservas, administración, central de teléfonos, preparación/servicio de comida, preparación/servicio de bebida, publicidad y promoción, y administración general.

En opinión propia, lo que realmente podría considerarse actividades objeto de análisis de un sistema ABC es aquello que presumiblemente el autor ha tratado como microactividades pero que no las ha especificado ni detallado en su estudio. Por otra parte, lo que denomina macroactividades serían como puede observarse, en realidad, secciones o centros de coste: habitaciones, recepción, reservas, administración, teléfonos, restaurante, bar, comercial y dirección.

Los costes de los recursos consumidos por el hotel se distribuyeron entre estas macroactividades mediante la base de reparto correspondiente (*resource driver*⁵⁸). El siguiente paso consistió en el análisis de los ingresos utilizando una muestra de 1950 facturas seleccionada a partir del total aproximado de 20000 facturas de la empresa. Para completar todas las etapas clasifica los clientes en nueve agrupaciones: negocios UK, comercial, viajero individual, grupos de música, fin de semana, propio paquete turístico, grupo, convención y otros clientes, a los que se traspasan los costes de las macroactividades en función nuevos criterios (*activity drivers*⁵⁹). De esta forma se cuantifican los costes por grupo de clientes que se comparan con sus correspondientes ingresos para determinar el beneficio que era realmente el objetivo del análisis. A partir de aquí se analizan los resultados y se concluye el trabajo manifestando que el CPA es aplicable al contexto hotelero y que la información basada en las actividades resulta útil para los propósitos del CPA.

3.4.1.1.4. Aportación de Noone y Griffin (1997)⁶⁰

La investigación de estos autores sigue la línea de Nordling y Wheeler, en cuanto que persiguen el análisis de la rentabilidad por cliente (CPA). Argumentan que, con el fin de sostener la rentabilidad y el crecimiento de las organizaciones hoteleras a largo plazo, las decisiones sobre el "*yield management*", que suelen centrarse en el corto plazo, deben incorporar o tener en cuenta dos limitaciones críticas:

- las implicaciones de coste de la combinación de clientes para maximizar los beneficios y

⁵⁸ El autor denomina *resource driver* a la clave de distribución de los recursos entre las macroactividades, lo que vendrían a ser generadores de costes.

⁵⁹ En este caso también son criterios de reparto aunque de costes de actividades hacia objetos de coste. Nosotros igualmente los denominamos generadores de coste aunque el autor habla de *activity drivers*.

⁶⁰ Noone, B.M. y Griffin, P. (1997), ob. cit.

- el gasto auxiliar o complementario que efectúan los clientes, no sólo el gasto que han realizado en el servicio principal de alojamiento.

El "*yield management*" dentro de un entorno hotelero persigue como objetivo conseguir una combinación óptima de negocio entre grupos y clientes pasantes que maximice el nivel de ocupación y la tarifa media de habitaciones.

Noone y Griffin consideran que el análisis de la rentabilidad por cliente (CPA), que informa de los ingresos, costes y beneficios por grupo de clientes, aportará a la gestión la información sobre el gasto y coste auxiliar o complementario que mejorará las decisiones sobre el *mix* o combinación de clientes que resultará más interesante a largo plazo. Ponen de manifiesto que la clave de un correcto CPA debe sustentarse en la aplicación de un método apropiado de tratamiento e imputación de los costes a los clientes y asimismo consideran que el sistema de costes ABC es la solución óptima.

En la aproximación del análisis CPA se percibe el cliente como el producto u objeto de coste sobre el que deben calcularse los costes tanto directos como indirectos. Mediante la información ABC, los costes generales pueden trasladarse a los clientes que han recibido un servicio, además de todos sus costes directos. De la comparación de los ingresos de cada cliente con sus costes asignados se obtiene un resultado neto que representa el establecimiento de una cartera o resumen de rentabilidad por cliente en la que se muestra su contribución financiera al conjunto de rentabilidad de la compañía.

Teniendo en cuenta que probablemente el éxito del CPA depende del uso de un método de costes apropiado para la cuantificación del coste por segmento de clientes, los autores apuestan por el análisis ABC puesto que la información que genera suministra a la dirección una visión más clara sobre la rentabilidad real de sus grupos de clientes y aporta una base importante para la toma de decisiones acerca de la mejor combinación de clientes, tanto a corto como a largo plazo.

A pesar de los beneficios potenciales del sistema ABC y su aplicabilidad a un CPA, no hay suficiente evidencia en la literatura como para sugerir que se ha implantado el CPA en el sector hotelero usando la metodología del ABC. Recordemos que Nordling y Wheeler documentaban en 1992 una implementación del CPA en el Hilton las Vegas, pero no se realizaba el análisis de las actividades en la asignación de los costes generales.

Incluso el propio concepto del sistema ABC y su aplicación potencial al CPA en el entorno hotelero hoteles ha recibido poca atención en la literatura relacionada con la hostelería, a excepción del trabajo publicado en este contexto por Dunn y Brooks, como ya hemos comentado anteriormente. Continúa, por tanto, presente la cuestión relativa a si el CPA puede aplicarse a los establecimientos hoteleros usando el sistema ABC o no, y si este análisis realmente fortalece el proceso de la gestión del "yield".

3.4.1.2. *Propuestas orientadas al cálculo de costes*

Tras revisar de las aportaciones publicadas entorno al análisis de la rentabilidad de los clientes, la exposición se centra a continuación en aquellas que profundizan en la determinación de los costes.

3.4.1.2.1. *Aportación de Rubio (1995)⁶¹*

En este sentido, una de las aportaciones más detallada en la literatura española parece ser la realizada por M. Rubio Misas en la que se describe una aproximación teórica de la aplicación del sistema ABC a un hotel general. Además analiza las posibilidades que presenta la clasificación del ABC en estratégico, simple y de capacidad⁶² con respecto a su adecuación a la empresa hotelera. De esta forma:

Considera que el sistema ABC estratégico es el más adecuado para el sector hotelero por estar en línea con la característica de temporalidad que presentan los servicios que ofrece dicho sector, pues el sistema ABC estratégico se basa en el nivel de actividad que la empresa se marca como objetivo durante su horizonte de planificación.

La autora considera el sistema ABC simple como el más adecuado como medida de eficacia pero inadecuado para la fijación de precios porque no discrimina los costes

⁶¹ Rubio Misas, M. (1995): "Los sistemas de costes basados en la actividad. Una aplicación a la empresa hotelera", *Actualidad financiera*, nº 25, junio, pp. 863 a 874.

⁶² Puede consultarse un análisis más detallado de estos tres enfoques del sistema ABC en el trabajo de Yang, G. y Wu, R.C. (1993): "Strategic costing & ABC", *Management Accounting*, vol. 74, nº11, may, pp. 33 a 37.

correspondientes a la capacidad no utilizada y puede provocar fuertes distorsiones en los costes unitarios si existe un volumen considerable de costes fijos.

En cuanto al sistema ABC capacidad se determina suponiendo una utilización plena de la capacidad y se considera incorrecta para la fijación de precios por ser demasiado optimista porque raramente una instalación funciona al 100% en todo momento.

En el mismo artículo se estudian las principales tareas realizadas en las áreas funcionales de la empresa hotelera y proponen generadores de costes para cada una de ellas, o para un conjunto de las mismas. Se analiza y describe, brevemente, el sistema ABC para, posteriormente, proponer teóricamente la aplicación del mismo a una empresa hotelera, así como identificar las actividades principales y sus generadores de costes respectivamente.

3.4.1.2.2. Aportación de Berts y Kock (1995)

En 1995, Kjell Berts y Sören Kock⁶³ estudian diferentes consideraciones relativas a la implantación del sistema ABC en el sector servicios y, también dedican, aunque de forma teórica y general, una especial atención al sector del hospedaje y la restauración. Expone algunas particularidades del sistema ABC en este subsector como ejemplo de empresas complejas que ofrecen servicios y productos muy variados. Considera que para satisfacer las expectativas del cliente cuando solicita un servicio deben realizarse multitud de actividades que no son fáciles de imputar a dicho servicio.

Los autores prefieren una mezcla de análisis ABC y de cálculos tradicionales de costes. En un cálculo de costes tradicional el total de costes se distribuye entre la capacidad disponible. *"Un análisis ABC puede usarse para distribuir costes de mayor cuantía para imputarlos a ciertas actividades. Los cálculos de costes tradicionales pueden utilizarse para dividir los costes de menor cuantía y los costes derivados de actividades complejas. Para el tratamiento de estos costes de menor importe, un análisis ABC podría causar más costes y burocracia que con los sistemas*

⁶³ Berts, K. y Kock, S. (1995): "Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms: the unavoidable challenge", *Management Decision*, vol. 33, nº6, pp. 57 a 63.

*tradicionales, lo cual también ha sido subrayado en las discusiones con directivos de este sector*⁶⁴.

En este sector se conocen el total de costes incurridos (salarios, costes sociales, costes fijos, costes por empres, etc.). Este total de costes debe distribuirse entre las diferentes actividades que se realizan en la empresa. También pueden tenerse en cuenta estudios sobre el tiempo invertido en realizar cada actividad como base para las distribuciones y cálculos de los costes. Una cuestión crítica sería, sin embargo, que tuviera que utilizarse un promedio en lugar del tiempo realmente consumido para realizar estas actividades. No es posible cobrar al cliente un precio diferente por un plato en función del tiempo que haya llevado prepararlo. Si servir un plato ha conllevado 15 minutos en lugar de 10 que era el tiempo previsto como promedio para su preparación no podemos cargarle un 50% más al cliente en la factura. En el cálculo ABC, que es más dinámico, el cambio se mostraría más rápidamente. El estudio de tiempo dará una estimación del tiempo consumido en tomar pedidos, servir bebidas, vino, cerveza y comida a los clientes. Es posible implantar un cálculo de coste tradicional para la distribución de costes en función del conjunto de clientes diario o por noche que han sido servidos en el restaurante y del tipo de productos que la empresa ha vendido en esas ocasiones. El cálculo de costes tradicional es muy fácil de usar y útil para posteriores seguimientos cuando se trabaja con menores costes y actividades complejas.

Otro problema habitual en el cálculo de costes dentro del sector hotelero es el hecho de que el número de clientes puede oscilar ampliamente de una semana a otra, o de un día a otro. Con un sistema de costes tradicionales el objetivo es estimar el número normal de clientes de una semana y usarlo como base estadística en el cálculo de coste tradicional. Sin embargo, también sería posible usar otras unidades como bases, por ejemplo, diferentes clases de bebidas y platos, para el análisis en las empresas de servicios. La cuestión es si los resultados serían más fiables o más baratos. La base de distribución de costes más común ha sido el volumen puesto que otras bases son difíciles de comprender y recoger y a menudo causan más costes porque conllevan mucho más papeleo.

Como consecuencia, es más útil si inicialmente se implanta un ABC en una empresa de servicios y se utiliza como base para la distribución de costes el volumen como si

⁶⁴ Berts, K. y Kock, S. (1995), ob. cit., p. 62.

se estuvieran determinando de forma tradicional los costes a partir de estudios de tiempo sobre todo si las actividades ejecutadas son muchas y de corta dirección.

Si los resultados de la implantación del sistema ABC son buenos y el personal se acostumbra a trabajar con los cálculos del enfoque ABC, podrán cambiarse las bases y usar otras distintas a las basadas en el volumen. En una segunda etapa puede también ser útil para la empresa de servicios empezar usando cálculos ABC que son generados por el ordenador. La dirección de las empresas, sin embargo, debe ser consciente de que los beneficios de usar el sistema ABC están en función del tipo de servicios que produce la compañía. De otra forma, el sistema ABC costará más de lo que devuelve.

3.4.1.2.3. *Aportación de Sandra Ilic (2000)*⁶⁵

Sandra Ilic propone como ejemplo la aplicación de un sistema de costes basado en las actividades simple en un hotel hipotético cuyo objetivo de coste lo constituyen los segmentos de mercado para los que teóricamente trabaja el hotel.

Para ello agrupa los costes de los recursos del hotel en las dos categorías siguientes⁶⁶:

- Operativos: de habitaciones, de restaurante, de banquetes y de centros de teléfonos,
- Generales: de finanzas, de recursos humanos, de márketing, administración y general y ocupación.

Una vez determinados los costes de los recursos deben distribuirse entre las actividades en una primera etapa. Las actividades propuestas por Ilic para el hipotético hotel son nueve en total: administración, banquetes, entrada de clientes y salida de clientes, márketing, limpieza de habitaciones, restaurantes, reservas, habitaciones y teléfono. En mi opinión, se trata más de centros que de actividades. Es un caso parecido al tratamiento que Noone (1996) daba a las macroactividades que, a mi

⁶⁵ Ilic, S. (2000): "Activity-based costing in hotel industry". *Comunicación presentada al 15th Biennial International Congress of "Tourism and hospitality management: Trends and Challenges for the future"*. October, Opatija, Croatia.

⁶⁶ Clasificación que la autora ha adaptado del trabajo de la Hotel Association of New York (1996), ob. cit., p. 13.

entender, eran secciones. Por lo general, en hoteles más grandes podrían identificarse un número mayor de actividades que las que se definirían en hoteles más pequeños.

Para repartir los costes entre estas actividades debe escogerse un generador de costes o *cost driver*. Es importante identificar este generador lo más correctamente posible para realizar una distribución de costes fiable. Los costes de las actividades deberán repartirse en una segunda etapa entre los segmentos de mercado que son, según Ilic: Clientes pasantes, Grupos, Restaurante sin alojamiento y Banquete sin alojamiento.

Resumiendo, los centros de coste soportan o apoyan centros específicos de actividad y un determinado centro de actividad incurre en costes para segmentos particulares de mercado. El recurso de ocupación por ejemplo, soporta todos los centros de actividades en alguna medida. El coste del departamento de habitaciones apoya sólo tres actividades que son reservas, registro de entrada de clientes o *check-in* y registro de salida de clientes o *check-out* y limpieza de habitaciones. En cambio, los costes del centro de la actividad de reservas apoyan los servicios prestados a los segmentos de mercado de grupo y pasantes.

Según Ilic, *"una ventaja principal del sistema ABC sobre un sistema de cálculo de costes convencional es la incorporación de datos no financieros. Para dirigir y eliminar actividades que no generan valor añadido con el sistema de gestión de costes basados en las actividades, la dirección del hotel necesita desarrollar apropiadas medidas de gestión tanto financieras como no financieras"*.⁶⁷

Con una implantación apropiada del sistema ABC, los directivos del hotel podrán valorar mejor sus departamentos operativos y sus segmentos de mercado. Los costes ya no se considerarán más absolutamente fijos o no distribuibles. El sistema ABC puede ayudar a la dirección para mejorar la calidad de los servicios que se prestan en el hotel y la eficiencia en el consumo de los recursos.

⁶⁷ Ilic, S. (2000), ob. cit, p. 467.

3.4.1.2.4. Aportación de Burgess y Bryant (2001)⁶⁸

Según Burgess y Bryant la literatura publicada en el área de la gestión de los ingresos o *yield management* se concentra de forma importante en los aspectos operativos de la maximización de ingresos. Estos aspectos de rentabilidad han sido considerados recientemente pero los intentos prácticos de implantar una aproximación que reconozca la rentabilidad de los diferentes segmentos de mercado de un establecimiento hotelero han sido problemáticos. En este trabajo los autores revisan la literatura aportada en el área de la rentabilidad y la gestión de ingresos y abordan los aspectos relacionados con su implantación.

Disponer de información financiera fiable y relevante es crucial y ello comporta disponer también de sistemas sofisticados que sean capaces de analizar y predecir los datos apropiados en cada período. Dada la implicación que tiene la función financiera en el diseño y el uso de los sistemas de información, su contribución a este desarrollo se está convirtiendo en un aspecto básico para todo este proceso y para el incremento total de la rentabilidad del hotel. Por ello, se debe aportar aquella información necesaria sobre los costes de la empresa. En este sentido, Burgess y Bryant tratan el sistema ABC como una de las técnicas que algunos autores han propuesto para la determinación de estos costes. No obstante, argumentan que las propuestas de implantación prácticas han sido mínimas y que existe una gran diferencia entre la aplicación práctica y su desarrollo teórico.

3.4.1.2.5. Aportación de Baujín, Vega y Armenteros (2001)⁶⁹

Baujín, Vega y Armenteros proponen en el año 2001 un modelo, que se aplica en diversas instalaciones hoteleras de Varadero, con el fin de aportar un instrumento adecuado para procesar, interpretar y comunicar al equipo directivo información estratégica para el proceso de mejora continua.

⁶⁸ Burgess, C. y Bryant, K. (2001): "Revenue management - the contribution of the finance function to profitability". *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, vol. 13, nº 3, march, pp. 144 a 150.

⁶⁹ Baujín, P. Vega, V. Y Armenteros, M. (2001): "Diseño y aplicación de un sistema de costo basado en actividades en instalaciones hoteleras". Comunicación presentada al *VII Congreso del Instituto Internacional de Costos / II Congreso de ACODI*, julio, León, España, pp. 1 a 19.

Los autores consideran que debido a la irrupción de nuevas técnicas de gestión, existe la necesidad de desarrollar una metodología para realizar el proceso de presupuestación (ABB), de determinación de costes (ABC) y de administración y gestión (ABM) en establecimientos hoteleros en función de las actividades que se llevan a cabo en los mismos. No obstante, el desarrollo que llevan a cabo se centra exclusivamente en las etapas de la aplicación del sistema ABC y en la metodología ABM y en ningún momento relacionan estos enfoques con el cliente o con su rentabilidad.

En este trabajo se describen todas las fases que deben seguirse en la implantación del sistema ABC en un entorno hotelero. Aportan definiciones de nuevos conceptos en este ámbito como los servicios básicos, definidos como servicios que presta el hotel (alojamiento, comida, bebida, recreación y otros (tabaco y cigarro, excursiones, teléfono-fax, boutique)).

También se detienen en el concepto de centro de actividades como *“nivel de agrupación de los costos y gastos, de una o varias actividades, que están en función de uno o varios servicios”*⁷⁰. Estos autores inciden enormemente en la importancia de identificar los centros en los que se llevan a cabo un conjunto de actividades antes de definir éstas⁷¹, y localizar los costes del hotel en estos centros antes de trasladarlos a las actividades. Por ello, consideran importante reconocer una fase más a las de determinación del coste de las actividades y de productos o servicios, etapas ampliamente aceptadas.

En mi opinión, en la fase de identificación de actividades no se reconocen las más generales de un hotel como, por ejemplo, las relacionadas con recepción, habitaciones, restauración, administración, reservas, etc. Además, no se describe la etapa de distribución de los costes de los centros entre las diferentes actividades.

En este trabajo, como en la mayoría de los anteriores, se echa en falta la propuesta de cuadros diseñados para la presentación de los costes de los servicios o estados de

⁷⁰ Baujin et al (2001), ob. cit., p. 6.

⁷¹ Aunque ya estuvimos comentando que esta etapa era opcional y no siempre necesaria en el proceso de implantación de un sistema ABC.

resultados, con un desglose detallado por diferentes niveles. A mi parecer, esta aportación hubiera conseguido enriquecer esta comunicación por cuanto hubiera completado todo el proceso de determinación y presentación de información sobre los costes de los hoteles.

Por lo demás, este trabajo parece muy acertado puesto que ha avanzado en el ámbito de la investigación del sistema ABC y ABM en su aplicación al sector hotelero, en el que existía poca evidencia empírica. La propuesta de medidas de eficiencia referidas a los servicios básicos resulta un tema interesante que debe ser objeto de ampliación en un futuro.

Aunque no exista, por el momento, suficiente aplicación del modelo ABC al sector hotelero, seguramente su implantación a la contabilidad de costes y de gestión en la empresa hotelera reportaría múltiples ventajas. Habiendo puesto de manifiesto la escasa investigación sobre este tema debe tenerse en cuenta que existe una necesidad importante al respecto en el campo teórico y práctico del modelo ABC en cuanto a su diseño e implementación en el sector hotelero.

También debe considerarse que aunque la amplia mayoría de los establecimientos del sector hotelero mundial aplica el modelo USALI, éste resulta insuficiente en cuanto a la escasa profundización con la que se lleva a cabo la imputación de algunos costes, y casi obvia la existencia y necesidad de estudio de otros costes.

Por todo ello, los capítulos siguientes de esta tesis están dedicados al estudio empírico llevado a cabo mediante el método del caso acerca de la implantación real del sistema de costes basado en las actividades en un establecimiento hotelero.

CAPÍTULO 3 EL SECTOR HOTELERO

1.	El turismo: concepto y clasificación.....	155
1.1.	Concepto de turismo	156
1.2.	Evolución del turismo	159
2.	Establecimientos hoteleros.....	165
2.1.	Clasificación de los establecimientos hoteleros.....	166
2.2.	Características de la industria hotelera	169
3.	La contabilidad de costes en las empresas hoteleras.....	175
3.1.	El método del coste completo o “full costing”.....	176
3.1.1.	Base conceptual del método del coste completo por secciones	177
3.1.2.	Ventajas e inconvenientes.....	178
3.2.	El método del coste variable o “direct costing”. El “Uniform System Of Accounts For the Lodging Industry” (U.S.A.L.I.)	179
3.2.1.	Base conceptual del sistema U.S.A.L.I.....	180
3.2.2.	Ventajas e inconvenientes del U.S.A.L.I.....	184
3.3.	El sistema de grupos de diagnóstico relacionado (G.R.D.).....	186
3.3.1.	Base conceptual del sistema G.R.D.	187
3.3.2.	Aplicación al producto de restauración de los hoteles.....	188
3.3.3.	Ventajas e inconvenientes de la aplicación	190
3.4.	El sistema activity based costing (A.B.C.).....	191
3.4.1.	Investigación previa de ABC en hoteles.....	196
3.4.1.1.	Propuestas basadas en el análisis de beneficios por cliente	197
3.4.1.2.	Propuestas orientadas al cálculo de costes	206

CAPÍTULO 3 EL SECTOR HOTELERO

TABLA 1.	VISITANTES PROCEDENTES DEL EXTRANJERO E INGRESOS DE DIVISAS (1978-1999).....	162
TABLA 2.	NÚMERO DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS	168
TABLA 3.	EVOLUCIÓN DE PLAZAS POR CATEGORÍA DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS	168
TABLA 4.	VIAJEROS POR CATEGORÍA DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS 169	
TABLA 5.	PERNOCTACIONES POR CATEGORÍA DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS	169
TABLA 6.	TRABAJOS SOBRE EL ANÁLISIS DE RENTABILIDAD EN HOTELES CON REFERENCIA AL ABC.....	194

TABLA 7. TRABAJOS SOBRE EL ANÁLISIS DE RENTABILIDAD EN HOTELES CON REFERENCIA AL ABC.....	195
--	-----

CAPÍTULO 3 EL SECTOR HOTELERO

CUADRO 1. MÁRGENES Y RESULTADOS SEGÚN EL U.S.A.L.I.	183
--	-----

CAPÍTULO 4

APLICACIÓN DEL SISTEMA ABC A UNA EMPRESA HOTELERA. (1)

METODOLOGÍA DE IMPLANTACIÓN Y ACTIVIDADES.

El desarrollo de este capítulo y el siguiente tienen como objetivo demostrar la aplicabilidad del modelo ABC propuesto para el sector hotelero, al menos en cuanto a la aplicación llevada a cabo en un caso concreto. Debido a la inexistencia de hoteles que ya hubieran implantado este sistema, casos que hubieran podido constituir una muestra representativa a efectos estadísticos para una investigación como la que en este trabajo se pretende realizar, se optó, como se verá más adelante, por escoger un hotel a modo de caso experimental para comenzar desde cero la implantación del sistema ABC con el fin de comprobar si realmente podía aplicarse o no. A lo largo de dicha aplicación se han ido detectando una serie de problemas para los cuales se han ido adoptando también algunas soluciones. A continuación se exponen todas estas cuestiones.

1. Metodología utilizada

La investigación académica en el ámbito de la Contabilidad de Gestión llevada a cabo en los últimos años ha iniciado un cambio de enfoque disminuyendo la realización de estudios teóricos y aumentando la cantidad de trabajos empíricos publicados lo cual sintoniza con las recomendaciones de Kaplan (1984)¹ que animaba a los investigadores a estudiar las prácticas innovadoras de las organizaciones. Esta tendencia permite observar la práctica contable en las circunstancias particulares de cada organización estudiada, mostrándose así cómo el desarrollo de los sistemas de Contabilidad de Gestión está influenciado por todo un conjunto de factores organizacionales y nacionales.

¹ Kaplan, R.S. (1984), ob. cit., p. 415.

Los estudios de casos se están usando cada vez más como método de investigación para el estudio de la práctica de la contabilidad de gestión puesto que se adapta perfectamente a las necesidades de esta disciplina. Además, “una gran parte del debate sobre el sistema ABC se ha apoyado en estudios de casos”².

Scapens (1990) afirma que “los estudios de casos ofrecen la posibilidad de comprender la naturaleza de la contabilidad de gestión en la práctica, en cuanto a técnicas, procedimientos, sistemas, etc. que son usados, y la forma en que son usados”³. Según Yin (1993) “el estudio del caso es un método de investigación aplicable a proyectos en los que difícilmente se puede distinguir el fenómeno de su entorno”⁴. Además, también se argumenta que los estudios de casos están indicados en áreas en las cuales la teoría no está suficientemente desarrollada y, por lo tanto, supone un precursor para una investigación científica posterior.

Generalmente, el método del estudio de casos se lleva a cabo mediante el análisis y observación de una compañía individual, o de una unidad de análisis más agregada. Según los objetivos perseguidos en estos casos de estudio pueden clasificarse como sigue: casos descriptivos, ilustrativos, experimentales, exploratorios, y explicativos⁵. En concreto, Scapens expone que en los estudios de casos experimentales los investigadores contables suelen desarrollar nuevos procedimientos y técnicas que pretenden ser útiles a los profesionales contables. También podría aplicarse un estudio de caso experimental para examinar las dificultades de implantar nuevas propuestas y evaluar los beneficios que se derivan de las mismas. Es por ello, que nuestro propósito es precisamente desarrollar el estudio de un caso experimental mediante el intento de aplicación del sistema ABC en un establecimiento hotelero.

Por lo tanto, y puesto que uno de los objetivos principales de esta investigación consistía en el análisis de la implantación del sistema de costes basado en las actividades en el sector hotelero, y habiendo comprobado que existen escasas

² Scapens, R.W. (1992): “The role of case study methods in management accounting research: a personal reflection and reply”. *British Accounting Review*, nº 24, pp. 369 a 383. Esta cita corresponde a la p. 369.

³ Scapens, R.W. (1990): “Researching management accounting practice: the role of case study methods.” *British Accounting Review*. Nº22, pp. 259 a 281. p. 264.

⁴ Yin, R.K. (1993): *Applications of case Study Research*. Business library. University of western Ontario. California. p. 3.

⁵ Puede consultarse un desarrollo teórico de cada uno de estos tipos de casos de estudio en Scapens, R.W. (1990), ob. cit., p. 265.

aportaciones relacionadas con este tema, cabe considerar el método del caso experimental como una de las alternativas más apropiadas a esta situación.

Con objeto de aplicar correctamente el método del caso se han seguido las metodologías que han sido propuestas por Yin (1993) y por Scapens (1990). En concreto, Yin (1993, p. 32) establece los siguientes pasos generales que hemos adaptado a nuestra aplicación particular:

- En primer lugar, se ha realizado en los capítulos segundo y tercero de este trabajo el diseño de la investigación en la cual, tras identificar el objetivo de la investigación, y con el objeto de detectar o descubrir las posibles dificultades que pueden presentarse en la misma, se ha revisado un gran número de casos publicados sobre la implantación del ABC en empresas de servicios.
- Identificado el objeto principal de la investigación, el análisis de la implantación del ABC en un establecimiento hotelero como respuesta ante los cambios en su entorno, se optó por la realización de un caso experimental que permitiera desarrollar una propuesta conceptual y operativa básico para este caso particular que podrá ampliarse o contrastarse en posteriores investigaciones con este mismo caso o mediante el estudio de nuestros casos. En este trabajo se ha realizado un estudio en el cual la elección del establecimiento hotelero, tal y como se comentará más adelante, se ha producido en base a la accesibilidad de su equipo directivo, así como, a la posibilidad de disponer de la información necesaria mediante entrevistas, revisión de documentación y observación directa.
- Por último, se han desarrollado las conclusiones que se han derivado de dicha implantación real, las cuales se recogen como capítulo sexto en este trabajo de investigación.

Aunque un estudio de casos no siempre se corresponde con una secuencia lógica de etapas por cuanto se trata de un proceso interactivo complejo, podemos considerar que basándonos en Scapens⁶ se han seguido las siguientes etapas para el estudio concreto de un caso en esta investigación:

⁶ Las hemos adaptado de Scapens, R.W. (1990), ob. cit., pp. 272 a 277.

1. Seleccionar un caso: Los estudios de casos se apoyan en generalizaciones teóricas. De ahí que el primer paso u objetivo sea seleccionar un caso o más basados en criterios similares así como en estudios experimentales (no por su representatividad de población). Seleccionar el caso requiere definir la población objetivo (empresas, individuos, etc.) valorar el acceso a la población, seleccionar unos pocos casos para un estudio, valorar los costes de dirigir el estudio (monetarios y tiempo), encontrar las personas adecuadas, etc.

El establecimiento hotelero escogido para el caso de estudio se eligió debido a las siguientes razones:

- a) *Diversidad de productos y actividades.* La corporación era adecuada para este estudio debido a la cantidad de productos y servicios ofrecidos y el amplio abanico de actividades que se realizaba en la organización, condiciones que recomiendan la implantación de un sistema ABC. Además, presentaba grandes posibilidades para el análisis futuro de la rentabilidad y de los costes por grupos de clientes, estudio que no se llevó a cabo en este primer análisis aunque está previsto abordarlo en un futuro próximo.
- b) *Accesibilidad.* Esta investigación empírica requería un alto nivel de participación in-situ, por lo que era primordial que el hotel o conjunto de hoteles que fueran a estudiarse resultaran próximos.
- c) *Representabilidad.* Dado que la Costa Daurada es una zona de gran tradición turística se entiende que la mayoría de los hoteles pueden ser representativos del comportamiento del resto situados en la misma zona. El hotel objeto de estudio tiene tres estrellas que, como ya analizamos en el tercer capítulo, es el nivel de categoría que mayor número de hoteles tiene en España y que ofrece el mayor número de habitaciones. Además, nuestro ámbito de investigación no pretendía ser demasiado ambicioso para poderlo controlar, por lo que era necesario que la organización escogida tuviera un tamaño relativamente controlable para conseguir lo mejor posible nuestros objetivos.
- d) *Consentimiento de la dirección.* Con el objeto de implantar el sistema de costes por actividades, era esencial que la dirección de la compañía estuviera dispuesta a permitir el acceso a todos los datos financieros y no

financieros generados en su organización. Además, tanto la dirección como el personal debían estar predispuestos a cooperar con el estudio en cuanto a suministrarnos los datos suficientes para el análisis de las actividades así como facilitar la realización de todas las entrevistas que fueran necesarias al personal de la empresa.

- e) *Marco temporal* El desarrollo e implantación del sistema ABC en la organización comenzó en el mes de agosto de 2000 y se completó en junio de 2001, momento a partir del cual el sistema funciona con regularidad y sin cambios sustanciales. El periodo de la investigación estaba condicionado por los meses de actividad hotelera por lo que debía ser lo suficientemente extenso como para que abarcara al menos una parte de dicha temporada de actividad. No hubiera podido realizarse únicamente durante los meses de invierno puesto que los establecimientos hubieran estado cerrados al público.

- f) *Seminario de preimplantación.* Suele ser habitual la realización de seminarios de formación sobre el sistema de costes ABC dirigidos al personal directivo y los responsables de cada departamento antes de emprender la implantación de este sistema. No obstante, aunque en esta organización este paso fue bastante rápido debido a que parte del equipo directivo e incluso de alguna de las áreas del hotel ya habían estudiado el sistema tanto en seminarios como en la participación en algún máster de gestión de empresas turísticas, se entregó y se distribuyó material relacionado con el sistema ABC para una posible profundización. En realidad, el conocimiento previo que del sistema tenían algunos responsables del hotel fue también uno de los factores más atractivos para la elección de esta corporación hotelera como objeto de estudio. De todas formas, las diferentes entrevistas mantenidas con el equipo directivo y el director financiero fueron perfilando desde un primer momento los objetivos que iban a perseguirse con la implantación del sistema ABC en una primera etapa tales como la determinación más fiable de los costes, el reparto de costes indirectos, el cálculo de los costes de los diferentes servicios prestados en el hotel a partir de las actividades, el consumo de recursos de cada actividad realizada, etc.

2. Preparación: La investigación preliminar es el proceso de familiarizarse con el contexto en el cual se dirigirá la investigación. Esto incluye revisión de la literatura existente sobre las teorías disponibles, que pueden ser relevantes para el caso. Para llevar a cabo esta segunda etapa se ha realizado una exposición en el capítulo primero de las bases conceptuales y las aportaciones más recientes del sistema ABC y hemos revisado en los capítulos segundo y tercero distintos casos de implantación del ABC en empresas del sector servicios y se han estudiado también las aproximaciones que han sido publicadas de aplicaciones tanto teóricas como prácticas al sector hotelero.
3. Recogida de datos: Esta fase incluye decisiones tales como, dónde, cuando y cómo se recogen los datos. Las fuentes y los métodos más habituales para la recogida de material o datos en un estudio de casos incluyen entrevistas, búsqueda de archivos o análisis de documentación, cuestionarios, observación directa, observación de participantes, etc. La clave del estudio de un caso es la flexibilidad a nuevas ideas y cuestiones que pueden surgir durante el proceso de investigación en lugar de permanecer en las teorías y cuestiones ya conocidas, es decir, se trata de estar preparado para captar cualquier evidencia que pueda surgir.
4. Valoración de datos o hechos: En un estudio de casos la confianza y validez de los datos sólo pueden entenderse contextualizadas en el caso particular, se trata de una "validación contextual". Esta validación contextual de los hechos o de los datos puede ser valorada de tres formas: en primer lugar, comparándola con otro tipo de datos relacionados con la misma cuestión obtenidos de otras fuentes⁷; segundo, recogiendo otros datos de la misma fuente de información (validación de la fuente); y, por último, validando las propias interpretaciones del investigador sobre los datos, para cual es tan aconsejable el trabajo en equipo puesto que disminuye el posible sesgo derivado de la subjetividad del investigador como la retroalimentación de datos obtenidos de la misma fuente para confirmar la autenticidad de los mismos.
5. Identificar y explicar esquemas: A medida que el estudio del caso progresa deberían surgir diferentes temas o esquemas nuevos a tener en cuenta por lo que es aconsejable y útil preparar modelos (esquemas, diagramas, procesos,

⁷ Este proceso también es conocido como triangulación.

figuras, *flow charts*) para enlazar todos estos aspectos que vayan surgiendo. Estos esquemas aportan una forma de describir y explicar cada caso por lo que hacen incluso innecesario explicar teorías generales en determinados estudios de casos.

6. Desarrollo de teoría: Si existe conflicto entre la teoría y los esquemas observados en el caso de estudio, entonces deben recogerse los datos o hechos suficientes para explicar esos conflictos.
7. Redacción del informe: El último paso de un estudio de casos consiste en redactar la experiencia de forma que los demás puedan comprenderla aportando datos suficientes así como un razonamiento válido. Un mecanismo usado habitualmente en la redacción de estudios de caso suele aportar referencias directas de lo que los objetivos del caso han supuesto en las entrevistas y en las discusiones. La fase de redacción es difícil de llevar a cabo debido sobretudo a la cantidad de datos recogidos. La estructura cronológica suele ser la más recomendable en la mayoría de casos para la redacción final.

Basándonos por tanto en todo lo anterior y siguiendo en todo momento la base conceptual del sistema ABC, los planteamientos desarrollados por Brimson (1991) y Hicks (1997) para la implantación del sistema ABC, así como las aportaciones más recientes publicadas sobre el sistema a continuación se inicia el desarrollo de la experiencia real de la implantación del sistema de costes basado en las actividades en una organización hotelera.

2. Experiencia empírica

Para comenzar, la elección de un establecimiento hotelero para realizar la implantación práctica de un sistema de costes como el ABC es una tarea complicada. Como ya se expuso en el apartado anterior, en nuestro caso, se optó por una empresa que nos permitiera obtener la documentación necesaria, así como un acceso general a la información de su circulación interna y a los diferentes responsables de las distintas áreas en las que está estructurada la organización. A ello cabe añadir las características de la empresa, puesto que se trata de un establecimiento clasificado en la categoría de tres estrellas (empresa de tamaño mediano), cuya cifra de negocios

durante el ejercicio económico 2000 ascendió a 360 millones de pesetas y en el 2001 a 377 millones.

La empresa escogida finalmente es una corporación familiar dedicada al alojamiento de clientes. Está compuesta por tres edificios, dos de ellos están situados en la localidad de Salou y el tercero se encuentra en La Pineda. No están situados en primera línea de mar pero su ubicación es ciertamente muy céntrica. Puede accederse a ellos con facilidad, puesto que las localidades de Salou y La Pineda están bien comunicadas con Reus, Tarragona y Barcelona, mediante autovías, autopista y tren. Además, el aeropuerto de Reus se halla a escasos kilómetros de estas ciudades.

Uno de los edificios de Salou es un hotel de tres estrellas y los dos restantes son edificios de apartamentos con servicios similares a los de un hotel. En concreto, el hotel tiene un total 145 habitaciones, con una capacidad de entre 2 a 6 plazas en cada uno, equipados con aire acondicionado, calefacción, cocina, televisor y teléfono. Cuenta también con un bar, un restaurante, un parking, un salón recreativo, un supermercado, piscina, etc. Éste es, de los tres, el edificio que más ha centrado la atención de nuestra investigación sobre la implantación de los costes ABC.

Como ha se ha indicado, únicamente uno de los tres edificios, el Cye Holiday Centro dispone de restaurante y cafetería donde los clientes pueden disfrutar de diferentes regímenes de pensión (alojamiento y desayuno, media pensión o pensión completa). También hay un supermercado.

La empresa cuenta con una plantilla media de 65 personas, además de los responsables del equipo directivo de las cuales 46 trabajan regularmente en el edificio holiday.

La temporada de apertura al público de la empresa se extiende desde principios de marzo hasta finales de octubre. Por este motivo, sólo una pequeña parte de esta plantilla de personal está contratada durante todo el año mientras que el resto se contrata por temporadas y, por tanto, a través de contratos temporales.

La empresa es básicamente familiar. El director general, el gerente y el director ejecutivo son padre e hijos, respectivamente, aunque cada uno de ellos tiene perfectamente asumidas y definidas sus funciones y responsabilidades. Bajo la dirección se encuentran los responsables de cada área de trabajo a cuyas órdenes

también trabajan distintos empleados. Las áreas de trabajo en que se encuentra dividida la empresa son las siguientes: recepción, restauración o *food & beverage*, habitaciones o pisos, reservas y facturación, administración y finanzas, mantenimiento, dirección y supermercado.

Los clientes de esta empresa pueden clasificarse básicamente en tres tipos diferenciados:

- a) Tour operadores (TT.OO.), con los que el establecimiento mantiene un contrato denominado contrato de garantía, puesto que suelen garantizar un porcentaje de ocupación determinado a un precio acordado previamente.
- b) Agencias de viajes (AA.VV), con las que la empresa trabaja a través de contratos de cupo basados en la reserva de un determinado número de habitaciones para cada período, y
- c) Clientes directos, es decir, personas que de forma individualizada o en grupos reservan el alojamiento en la empresa sin intermediarios. Evidentemente, la empresa obtiene una rentabilidad mucho mayor con este último tipo de clientes que con los dos anteriores, aunque no siempre tiene la libertad o las habitaciones libres suficientes como para satisfacer toda la demanda recibida de esta clase de clientes.

A pesar de tratarse de una corporación formada por tres edificios, puesto que sólo uno de ellos es realmente un hotel y los otros dos son únicamente edificios de apartamentos, se ha considerado que para cumplir los objetivos de este trabajo de investigación debía referirse exclusivamente al establecimiento hotelero. Por ello, todos los datos que se incluirán en los cuadros de cálculo de costes de servicios y productos, y de determinación de márgenes y resultados se corresponden con este hotel. No obstante, cuando sea necesario se realizarán las observaciones que se consideren oportunas a fin de facilitar la comprensión de los datos expuestos y de las posibles interrelaciones que existen entre los tres edificios.

Igualmente cabe indicar que el período escogido para el suministro de la información relativa a la determinación de los costes y de los márgenes y resultados ha sido el mes de agosto del año 2001 por varios motivos. En primer lugar, porque aunque se llevó a cabo la implantación desde el principio de la temporada de 2001, la fiabilidad de la información de los primeros meses era menor que durante los meses de verano puesto que fueron mejorándose los errores detectados así como la forma y la

regularidad de obtener dicha información. Por otro lado, se se tenía que escoger un mes concreto se prefirió elegir aquél en el que el volumen de actividad fuera mayor y, en este sentido, el mes de agosto siempre ha sido uno de los meses más turísticos. Igualmente, en el momento de redactar la investigación llevada a cabo mediante la implantación del ABC en el hotel aún no se había completado la temporada. No obstante, se dispone en el momento del cierre de esta tesis doctoral de la información relativa a toda la temporada turística correspondiente al año 2001.

2.1. Organigrama de la empresa

En la implantación de un sistema de costes basado en las actividades "el organigrama de la organización y un resumen del recuento de personas proporciona un punto de partida para el proceso de definición de las unidades de actividad. El propósito del organigrama de la organización y del citado resumen es asegurar que la estructura de ésta es plenamente considerada y que la misma ha sido abarcada en su totalidad."⁸

El organigrama del hotel existente antes de la implantación del sistema ABC estaba muy influenciado por la naturaleza familiar de la empresa. Como puede observarse en el primer organigrama (gráfico 2), que se recoge en el anexo de este capítulo, la dirección general se situaba en el nivel más alto, por debajo de la cual estaban situados el gerente y el director ejecutivo (que recordemos son los hijos del director general).

No obstante, desde los primeros pasos que conducirían a la implantación del sistema de costes basado en las actividades en esta empresa se han ido produciendo diferentes cambios, siempre guiados por el interés de conseguir una mejora continua. En este sentido, el organigrama de la empresa fue analizado y estudiado detenidamente. El equipo directivo estuvo discutiendo los posibles cambios con los responsables de cada departamento. Finalmente, se reorientó la estructura organizativa de la empresa con una serie de cambios. El segundo organigrama que aparece en el anexo de este capítulo (gráfico 3) corresponde a la situación actual del hotel.

⁸ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p.110.

2.2. Sistema de costes previo

Antes de la implantación del sistema ABC se empleaba en el hotel un sistema de cálculo de costes doble, es decir, simultáneamente se estaba utilizando un sistema de costes variable y un sistema full costing.

Por un lado, el sistema de costes variables se aplicaba al área de restauración en el edificio Holiday, puesto que es el único que ofrece un servicio de restauración diario. El interés en este área de trabajo ante la implantación del sistema ABC se centraba en conocer el coste directo de cada plato puesto que ni tan sólo se disponía de escandallos por platos, ni por bandejas de buffet, ni por platos combinados, etc.

De todas formas, tampoco se conocía el rendimiento obtenido en este centro. El conocimiento acerca de la rentabilidad que genera el servicio de restauración ha sido también una de las constantes preocupaciones planteadas por el responsable de este departamento. Este responsable estaba muy interesado en conocer de una forma más detallada el desglose de los costes correspondientes a este centro de trabajo con independencia del hecho que los contratos con los tour-operadores pudieran o no incluir el servicio de restauración, generalmente a precios ajustados, junto con el alojamiento de los clientes, cosa que obliga a soportar pérdidas en esta área cuando es necesario.

También cabe destacar que tampoco se había elaborado un manual de procedimientos en este área que recogiera de forma sistemática el método o los pasos que debían seguirse en la realización de cada trabajo a la hora de preparar cualquiera de los platos ofrecidos en el restaurante. Disponer de este manual hubiera facilitado información muy útil acerca de los consumos y actividades que debían utilizarse para elaborar cada plato.

Por otro lado, el sistema de costes completos se aplicaba al resto de áreas de la empresa. Al menos, ésa era en principio la intención perseguida con la utilización de este sistema. De todas formas, a través de un análisis de su cuenta de explotación se detectaba una gran cantidad de costes de naturaleza indirecta no asignados, que quedaban agrupados en un conjunto (vigilancia, prevención de riesgos, etc.). En este sentido, el responsable de administración realmente se mostraba muy interesado por tratar estos costes no asignados mediante los criterios que fueran adecuadamente razonables a través del sistema ABC.

Cuando la dirección y el departamento de administración y finanzas se plantearon la implantación del sistema ABC no pretendieron en ningún momento, al menos durante la primera temporada, sustituir los sistemas antiguos por este sistema nuevo del cual no tenían la garantía de un correcto funcionamiento hasta que no pudieran comprobar que efectivamente era así.

Además, dadas las características que presentadas de este establecimiento y, teniendo en cuenta que se trataba de la primera temporada que se llevaba a cabo la implantación del sistema ABC, se optó también por mantener separada la contabilidad financiera de la contabilidad de costes. El primer objetivo que se pretendió con esta aplicación fue básicamente la determinación del coste de los servicios y productos que presta el hotel. Por todo ello puede afirmarse que finalmente el sistema ABC que ha conseguido implantarse en este hotel se corresponde con los sistemas de Fase III que Kaplan y Cooper (1998) y Kaplan (1990) contemplaban, y que fueron estudiados en el primer capítulo de esta tesis doctoral. En el mismo sentido, si se intenta enmarcar la implantación que se desarrolla en este capítulo y en el siguiente dentro de la propuesta de Rocafort (1997) y Mecimore y Bell (1995) deberíamos identificarla en la primera generación de ABC puesto que por un lado se pretende asignar a las actividades, que suponen el centro del análisis, los recursos que han consumido, con el fin de determinar posteriormente el coste y la rentabilidad de los productos y servicios que se han vendido en el hotel.

3. Aspectos detectados en la implantación del sistema ABC

Tal y como se estudió en el primer capítulo de esta tesis en cualquier implantación del sistema ABC existen una serie de factores que pueden influenciar el éxito de la misma. A parte de estos factores, es muy probable que puedan presentarse diferentes problemas de índole organizativa, de comportamiento, técnicos, etc. durante la aplicación. En el proceso de aplicación del sistema en nuestro caso también nos fuimos topando en mayor o menor grado con algunos problemas que pasamos a exponer a continuación. A parte de estos aspectos, a lo largo del presente capítulo y del siguiente se tratarán, en los apartados que correspondan, otros problemas surgidos también de la aplicación del sistema ABC en relación a los consumos de materiales, la identificación de los objetos de costes, la codificación de las actividades, el diseño de determinados cuestionarios, etc.

3.1. Aceptación de la dirección de la empresa

La aceptación de la dirección de la empresa es a menudo el primer problema con el que se encuentran los responsables de una implantación del sistema ABC. *"Igual que sucede en otras innovaciones administrativas, el apoyo de la alta dirección para el ABC es crucial porque pueden dedicar recursos (por ejemplo, dinero, tiempo, talento), objetivos, y estrategias sobre iniciativas que ellos consideran que merecen la pena, denegar recursos a innovaciones que no apoyan, y suministrar la ayuda política necesaria para motivar o apartar coaliciones o individuos que se resisten a la innovación"*⁹.

La dirección debe estar totalmente de acuerdo con esta operación, de lo contrario, muy probablemente, el intento fracasará porque es uno de los factores más importantes para el éxito del sistema. No obstante, debe aclararse que por "estar de acuerdo" no entendemos un simple visto bueno de la dirección, sino que para nosotros significa mucho más. Es necesaria su implicación real. Deben estar completamente convencidos de los beneficios que puede reportar su implantación. Conviene que desde el principio participen en las reuniones que se realicen y en las decisiones que se vayan tomando en relación a los objetivos que se persiguen con la aplicación, las personas que deben formar el equipo responsable de la misma, etc., al menos en las primeras fases de todo el proceso.

Los motivos de ello son bastantes lógicos. Por un lado, es normal que cualquier decisión de este tipo sea fruto de un consenso entre el equipo directivo y, en todo caso, el responsable del departamento de administración. Por otro lado, debe advertirse que el sistema de costes basado en las actividades requiere recursos humanos, informáticos y formativos importantes que deben ser sufragados por la empresa. Además, este sistema requiere realizar numerosas entrevistas con el personal de la empresa que, por lo general, están mejor entendidas o aceptadas si la dirección está de acuerdo. O, al menos, el personal se siente más obligado a contestar y atender en estas situaciones si tiene claro que la dirección está apoyando el proceso. El personal debe implicarse en mayor o menor grado con el sistema y para ello también es importante que la dirección marque estas obligaciones. El problema

⁹ Shields, M. D. (1995): "An empirical analysis of firms implementation experiences with activity-based costing" *Journal of Management Accounting Research*, Autumn, vol. 7, pp. 148 a 166. Esta cita corresponde a la p. 150.

del factor humano es muy amplio en todas las empresas, pero aún más en cuanto a su reacción y comportamiento ante un sistema ABC.

La dirección de una empresa habitualmente es reacia a cambios como el que representa el sistema ABC, por comodidad, costumbre, requerimientos económicos, necesidades de organización y planificación, etc. La mayoría de los responsables del departamento de administración tampoco suelen animarse con facilidad a emprender un proyecto de tal envergadura. Si en muchas de las ocasiones es así ¿cómo se puede convencer a la dirección de las ventajas de este sistema?, ¿cómo podría demostrarse que puede beneficiar la gestión diaria de su negocio?. En este punto puede hacerse una llamada de atención a todos los profesionales de la contabilidad de costes puesto que consideramos necesaria una mayor divulgación del sistema ABC entre los profesionales y directivos de empresas, a través de cursos especializados, seminarios, publicaciones, conferencias, etc. En mi opinión, es crucial que tanto la dirección como la administración conozcan el sistema con anterioridad puesto que mejora enormemente su predisposición.

En este caso, como ya se comentó, esto ya sucedía. El gerente de la empresa hotelera y el responsable del área de restauración conocían el sistema a partir de un Máster de gestión de empresas turísticas que habían realizado y el director financiero también había tenido ocasión de estudiar la filosofía del ABC en un seminario al que había asistido en Barcelona. Ambos estaban interesados en su implantación aunque ello no evitaba que no albergaran sus dudas en cuanto a las posibilidades que el mismo tendría en su empresa y a la capacidad que disponían para llevarlo a cabo con un grado aceptable de éxito. Este interés del equipo directivo se vio satisfecho desde el momento en el que comenzó a suministrarse información mensual derivada del sistema ABC. No obstante, es destacable la dificultad inicial que presentó el equipo directivo para asimilar el volumen de datos, en su opinión interesantes, que estaban recibiendo.

Cabe reconocer que la situación encontrada en este hotel no es la situación habitual. Generalmente, las empresas en funcionamiento ya tienen en mayor o menor medida un sistema de costes implantado cosa que aún dificulta más convencer a la dirección que suele mostrarse reacia a un cambio de sistema de costes por la complejidad que conlleva. Si ya les funciona el sistema con el que están trabajando, ¿por qué se supone que tienen que cambiarlo?. Además, si estos cambios requieren recursos de todo tipo, ¿el beneficio que puede reportar supera a los gastos?. Realmente el

panorama es poco alentador. No obstante, que el desarrollo de la experiencia de implantación que se aporta en esta tesis puede suponer un punto de referencia en este sentido. Repeto que convencer a la dirección en este caso no fue complicado pero debe constar la advertencia sobre este punto a cualquier persona que pretenda abordar este proceso o objetivo.

3.2. Estacionalidad de la empresa hotelera

Un segundo problema encontrado, que no suele aparecer en otros sectores, ni entre los problemas más generales de implantación del sistema ABC que recogen los diferentes autores que han estudiado este tema, fue la estacionalidad de estas empresas. El sector turístico como se estudió en el capítulo tercero de esta tesis presenta generalmente una clara estacionalidad. Son pocos los destinos turísticos o las empresas turísticas y, más particularmente, las empresas hoteleras, que han conseguido superar el problema de estacionalidad. Pocas son las ciudades o zonas que mantienen de una forma más o menos equilibrada su ocupación a lo largo del año. Si bien es cierto que un tipo de hoteles, los hoteles de ciudad, suelen mantener abierto su establecimiento durante todo el año, también podemos afirmar los hoteles de playa sufren la estacionalidad del sector como uno de los factores que condicionan en mayor medida su funcionamiento, incluso hasta llegar al punto de no abrir durante todo el año sino sólo durante unos meses determinados.

Este hotel también se movía dentro de esta tónica general. Es más, su temporada comienza a principios del mes de abril y termina a finales del mes de octubre cada año. En los meses comprendidos entre noviembre y marzo se cierran los establecimientos a la clientela. No obstante, la dirección y la administración continúan con su trabajo realizando tareas de planificación, presupuestación, organización, estudios, etc., pero el resto de trabajadores no trabajan durante este tiempo.

Esto realmente representaba un inconveniente añadido para esta investigación. La planificación de la misma y la implantación de este sistema ABC debía plantearse sólo para los meses de actividad. Es durante este tiempo cuando pueden realizarse todas las reuniones necesarias, todas las entrevistas con los trabajadores, todos los controles de unidades de trabajo, formularios, etc. Todo tenía que estar programado para que funcionara durante estos meses de la temporada siguiente. Los primeros contactos con esta empresa se realizaron durante el verano del año 2000 por lo que o

bien se aceleraban los pasos a realizar y hacían antes de finalizar el mes de octubre de ese año o bien debían retrasarse hasta el año siguiente.

Finalmente se consiguió realizar todo el planteamiento inicial, reuniones preliminares para la fijación de objetivos, formación de los responsables de las distintas áreas, entrevistas con el personal, cuestionarios, etc. antes de finalizar la temporada del año 2000. Con todos los datos recogidos se pudo trabajar, durante los meses en los que el establecimiento estaba cerrado al público, en el diseño del modelo que se debía poner en práctica durante la temporada siguiente, correspondiente al año 2001. Como puede observarse esta temporalidad del sector supuso un inconveniente para este trabajo de investigación.

3.3. Resistencia al cambio del factor humano

Tal y como expusimos en el primer capítulo de esta tesis, la resistencia al cambio manifestada por parte de los recursos humanos de la empresa es una variable que influye en el resultado de la implantación de un sistema ABC. Las personas suelen estar acostumbradas a unos procedimientos a menudo rutinarios, a una determinada forma de trabajar, conocen perfectamente las particularidades de lo que hacen y por ello se resisten a cualquier cambio que suponga un esfuerzo adicional o de adaptación. Este caso, evidentemente, no fue una excepción. Incluso ahora aún se oyen algunos comentarios en contra del trabajo que supone este nuevo sistema. De todas formas, se llegó a constatar que alguna de las muestras contrarias al sistema estaban más motivadas por el miedo a no hacer las cosas bien, es decir, a equivocarse por no rellenar los cuestionarios o las hojas de actividad correctamente que por el mero hecho de un cambio de rutina.

No obstante, otro un factor a favor amortiguó esta resistencia. Precisamente fue el hecho de que la temporada turística no abarcara el año por completo, cerrando en noviembre y reabriéndola el mes de abril. Los trabajadores que ya habían participado en las entrevistas y cuestionarios iniciales tuvieron unos meses para mentalizarse y al volver a su puesto de trabajo se encontraron con los cambios ya implantados. El resto de empleados, nuevos para la temporada que comenzaba, se encontraron directamente con este sistema que para ellos no resultaba por tanto ningún cambio. En nuestra opinión, a una empresa de actividad estacional le puede resultar más sencillo iniciar una implantación del sistema ABC.

3.4. Cambio mensual de datos

El programa informático con el que se decidió trabajar para la implantación del ABC fue el Excel de Microsoft. Todo el diseño de cuadros para la determinación de los costes de las actividades, de los objetos de costes, y de márgenes y resultados se llevó a cabo mediante hojas vinculadas de este programa. El hecho de utilizar el programa Excel para la implantación y soporte de datos del sistema no favorece en absoluto el traspaso y volcado de información de un periodo de cálculo a otro, por ejemplo, el cambio de un mes al siguiente

Para no borrar todos los datos generados en el mes anterior, éstos deben guardarse correctamente en un archivo específico. Además, deben cambiarse todos los vínculos y las referencias de filas y columnas en el nuevo archivo para que los cálculos del siguiente período se efectúen correctamente.

El sistema ABC implantado en el establecimiento hotelero funciona sin más problemas que los normales. No obstante es importante fijarnos en una cuestión. La periodicidad con la que se confeccionan y suministran los datos depende evidentemente de las posibilidades técnicas del modelo diseñado, de la recepción de la información y de la propia dirección. Sin embargo, el problema aparece cuando debe cambiarse de un periodo de cálculo a otro, puesto que debe volcarse todo el sistema a un nuevo mes. Si utilizamos el Excel sólo puede hacerse así, no se trata de una base de datos, por lo que deben abrirse nuevos archivos para el mes siguiente. Esto implica que las fórmulas deben revisarse y los vínculos también. Además, si en algún momento se decide incorporar una actividad nueva o una persona nueva como trabajador de la empresa deben retocarse y adaptarse las hojas en las que se introducen sus datos, con lo que pueden alterarse algunas filas o columnas y debe comprobarse después que todo funciona correctamente.

El responsable de administración se está planteado para un futuro próximo aprovechar las oportunidades que ofrece el programa ACCESS para su utilización como base de datos de la información generada por el sistema ABC. Con ello se pretende asegurar una acumulación importante de datos que puedan ser tratados conjuntamente al mismo tiempo que se conseguirá que los cambios de período de cálculo sean más llevaderos.

3.5. Ajustes de tiempos

En primer lugar, cada mes todo el personal rellena las hojas o fichas de las actividades que realiza indicando el tiempo diario, con totales semanales y mensuales, dedicado a cada una de ellas. Estos totales deberían coincidir salvo pequeños desajustes con las horas pagadas al personal durante el periodo de trabajo, aunque no siempre es así.

Hay trabajadores que alargan un pequeño tiempo su jornada diaria y no lo especifican en las hojas de trabajo. Otros no indican, con la exactitud de minutos, el tiempo empleado en cada actividad, con lo que estos redondeos se acumulan y comportan desviaciones finales. La información de otros trabajadores, quizás con la mentalidad de indicar que han dedicado poco tiempo a realizar una actividad para que no parezca que pierden el tiempo o que tardan mucho, acaba indicando menos horas de trabajo que las realmente dedicadas. Este conjunto de situaciones acumuladas para el conjunto de la plantilla del personal comporta, y más en las primeras pruebas de ABC, que la información tenga que irse puliendo y revisando lentamente.

En segundo lugar, es destacable otro problema que desajusta los datos relacionados con el tiempo de cada actividad cual es la confusión que puede darse entre minutos y horas. Si una persona ha trabajado una hora y media en un día para la realización de una actividad puede indicarlo de formas diferentes: 90 minutos, 1 hora y media, 1 hora y 30 minutos o bien 1,5 horas. Pero el problema es cuando anotan 1,3 horas. Esto sucede más a menudo de lo que sería deseable y comporta que quien recibe y procesa la información no sepa exactamente si ese dato es correcto o no.

Una solución pasaría por pedir que anoten la hora inicial y la hora final, algo más costoso que la opción de registrar el total de tiempo. Pero tampoco es una buena solución porque las actividades que, por ejemplo, se registran en el área de recepción no son actividades que se hagan seguidas. Por ejemplo, atender a clientes o cambiar moneda no son actividades que se hagan de forma continuada. Ello, evidentemente, convierte en casi imposible anotar horas de inicio y de final de cada vez que se ejecuta esa actividad.

3.6. Ausencia de un manual de procedimientos

Muchas empresas disponen de un manual de procedimientos, se trata de un documento en el que se recogen todos los procesos, al menos, la mayoría de ellos,

que se realizan en la empresa, el orden de ejecución de cada actividad u operación para llevarlas a cabo, etc. Igualmente suelen recogerse los centros que realizan cada una, así como el perfil de trabajadores o puestos de trabajos que están encargados de cada una.

El hecho de que la empresa disponga ya de este documento suele facilitar en gran medida los primeros pasos de la implantación de un sistema de costes basado en las actividades. Los responsables de la misma cuentan desde un primer momento con un dossier en el que aparecen la mayoría de las actividades, por lo que pueden valorar con bastante exactitud el volumen de trabajo con el que van a enfrentarse y, además, conocen también desde el principio el tipo de actividades que podrán aparecer en las diferentes entrevistas, por lo que podrán también documentarse sobre todas ellas y prevenir cualquier problema en las encuestas realizadas a los trabajadores.

En el establecimiento objeto de este estudio no se disponía de este manual de procedimiento por lo que todas las etapas tuvieron que llevarse a cabo sin este marco de referencia y de información que hubiera resultado realmente muy práctico.

3.7. Ausencia de sistema de prevención de riesgos laborales

Aunque este hotel tenga una persona destinada al plan de prevención de riesgos laborales no existe en la empresa ningún manual ni recogida de datos de todos los centros y todas las actividades que se realizan en la empresa en relación con los riesgos laborales que pueden producirse.

En las empresas en las que se ha implantado de forma completa un plan de estas características suele contarse con un dossier donde se recogen todas las operaciones y actividades que se llevan a cabo, normalmente, con cierto potencial en cuanto a componente peligroso se refiere, con el análisis de todos los riesgos posibles y todas las acciones que puntualmente deberían llevarse a cabo en caso de producirse tales riesgos.

Este tipo de manuales facilitan, al igual que los manuales de procedimiento normales, el conocimiento de las actividades con un detalle mayor, sobretudo al comienzo de la implantación de un sistema de costes basado en las actividades. Como ya hemos comentado, el hotel objeto de estudio no disponía tampoco de tal documento por lo

que no se dispuso de esta referencia a la hora de acometer la implantación del sistema ABC.

Éstos han sido los inconvenientes encontrados en las diferentes etapas de la implantación del sistema ABC en el hotel objeto de nuestro estudio, con algunas de las soluciones que fueron adoptadas para salvarlos. A continuación, se estudian las etapas seguidas en dicha implantación.

4. Proceso del estudio de las actividades del hotel

Después de convencer a la dirección para la implantación del sistema ABC, debieron decidirse una serie de cuestiones acerca de la periodicidad con la que se suministraría información, la necesidad de mantener el sistema de costes que se había aplicado hasta entonces, aplicar el sistema ABC a toda la empresa o escoger un área piloto, utilizar costes estándares o históricos, qué personas debían formar parte del equipo responsable de la implantación, etc.

Ya en las primeras reuniones mantenidas con la dirección se fijó que la periodicidad con la que se quería disponer de la información generada por el ABC debía ser mensual, puesto que la actividad hotelera es estacional y dicha información se necesita con frecuencia para una continua toma de decisiones. También se concretaron los fundamentos que apoyarían el sistema y se decidió que quienes debían implicarse en el proyecto inicial eran el director financiero y todos los responsables de cada una de las áreas de la organización.

También se decidió mantener de forma paralela el sistema de costes que venía siendo utilizado en el hotel y el sistema ABC, de manera que, si resultaba de interés, pudieran compararse los datos de ambos.

Ante la posibilidad de escoger entre la utilización de costes estándares o históricos se decidió desarrollar un sistema que informara, por el momento, de los costes históricos, debido a que era la primera aproximación al sistema ABC y no parecía recomendable arriesgarse a establecer estándares equivocados. Por ello, se prefirió obtener primero información real admitiendo las correspondientes distorsiones que ello pudiera ocasionar y entendiendo que en posteriores temporadas ya se dispondría de suficiente información para establecer costes estándares si se consideraba conveniente.

En cuanto al alcance o al ámbito de aplicación del sistema ABC, se barajó la posibilidad de escoger un área piloto como hemos observado en alguna de las implantaciones del ABC realizadas en empresas de servicios con el fin de realizar sucesivas pruebas y ajustes, y posteriormente ampliar el ámbito de aplicación al resto de la empresa. El problema surgía, como ya ha sido indicado, por la estacionalidad de la actividad turística. Si se realizaban estas pruebas piloto durante un tiempo determinado, probablemente debería esperarse hasta la temporada siguiente para la ampliación al resto de la empresa. Por este motivo, con el objeto de no retrasar en la medida de lo posible la aplicación del sistema, se apostó por la opción más ambiciosa, es decir, se decidió la implantación del sistema ABC en toda la empresa a la vez. De hecho *"la contabilidad por actividades puede ser aplicada a una organización entera, a sus operaciones de producción, a un departamento o a una célula de trabajo."*¹⁰

A partir de estas decisiones tomadas de común acuerdo se estuvo en condiciones de comenzar las etapas que podrían denominarse más técnicas de la implantación del sistema ABC, que se llevaron a cabo siguiendo las fases planteadas en el capítulo anterior de esta tesis. El proceso de identificación y posterior análisis de las actividades fue una de las etapas a la que más tiempo y atención tuvimos que dedicar. A continuación se expone el desarrollo de esta importante etapa de la implantación del sistema ABC.

4.1. Definición de las actividades

Dado que el hotel objeto de análisis no tenía registros históricos relevantes en la mayoría de áreas de trabajo, únicamente el departamento de mantenimiento y reparaciones disponía información sobre las operaciones que venía realizando, no pudo utilizarse la técnica del análisis de los registros históricos para la definición y el análisis de las actividades. Tampoco pudo utilizarse para la definición de actividades ni un estudio de ingeniería industrial ni un análisis de las funciones del negocio, en el sentido propuesto por Brimson (1991)¹¹.

Con el objeto de asegurarnos que el análisis de las actividades contemplaba la organización por completo nos resultó de gran utilidad el nuevo organigrama que incorporaba todos los cambios realizados. De esta forma, se estaban teniendo en

¹⁰ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 98.

cuenta todas las áreas funcionales de la empresa sin excepción. A partir de ahí, para el proceso de identificación de las actividades se utilizó la aproximación de abajo hacia arriba acudiendo por tanto a los departamentos para que especificaran todas las actividades realizadas por ellos.

Entre las distintas técnicas básicas de medida y recogida de datos sobre las actividades en esta etapa se utilizó el análisis de las unidades organizativas y el análisis de los procesos de negocio mediante la aplicación del método Delphi.

Siguiendo este método y analizando las unidades organizativas se comenzó reuniendo a todos los responsables de las principales áreas de la organización con el fin de exponer las líneas básicas conceptuales del sistema de costes basado en las actividades, los objetivos que pretendía la empresa con su implantación y sobretodo para delimitar los conceptos de actividad y tarea con los que deberían trabajar. Estas reuniones se repitieron para cada uno de los tres edificios del grupo.

Los objetivos que se transmitieron fueron, por ejemplo, conocer con una mayor fiabilidad los costes de las diferentes actividades que se llevan a cabo en cada uno de los departamentos de la empresa, a través de una asignación de los costes indirectos más coherente, basada en el verdadero consumo de recursos por parte de cada una de ellas.

Se les aclaró también que, en ningún momento, se pretendía una fiscalización del trabajo que cada empleado llevaba a cabo. La postura de la dirección estaba bien definida en cuanto a que la empresa no podía quedarse estancada, debía adaptarse a los nuevos escenarios competitivos existentes en el mercado y con la adopción de un sistema de costes novedoso como el ABC se estaría persiguiendo esta adaptación. La dirección y el equipo de implantación del ABC pedimos y animamos a cada responsable para que transmitiera toda la información que había recibido a sus subordinados con el fin de mantenerlos al corriente e implicarlos activamente en todo este proceso.

Después de esta reunión se mantuvieron diferentes entrevistas con los responsables de cada área de negocio con el fin de disponer de una plantilla inicial del listado aproximado de actividades. Para ello se les facilitó en formato papel un modelo a

¹¹ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., pp. 111 a 121.

rellenar recogido a continuación. Al decidir que rellenaran esta plantilla, perseguíamos como objetivo disponer de una primera aproximación del posible volumen de actividades con el que al final podríamos llegar a trabajar. Se les pidió un desglose poco pormenorizado de las líneas principales de su trabajo, con un doble fin, por un lado, no agobiar a los responsables en su primer acercamiento al sistema ABC y, por otro lado, poner a prueba la respuesta que se obtendría de dichos responsables para tomar, en el caso que hubiera sido necesario, las medidas oportunas para mejorar posteriores cuestionarios. Realmente la actitud de los responsables fue positiva y su respuesta rápida y muy completa.

CUESTIONARIO 1. PLANTILLA DE ACTIVIDADES

Edificio:

Centro de Coste:

Responsable:

¿Qué actividades realizas cada mes? Ejemplo: Limpiar un apartamento, cocinar buffet, limpiar piscina, etc.

	NOMBRE DE LA ACTIVIDAD	RUTINARIA: SI/NO	nº de actividad (no rellenar)
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13			
14			
15			
16			
17			
18			
19			
20			

Firma del responsable:

El responsable de cada área se quedó con una copia del listado de actividades que nos había remitido, para corregir, ampliar, o reducir en cualquier momento dicho listado si él mismo o alguno de sus trabajadores detectaba cualquier novedad o anomalía en su trabajo diario que debiera tenerse en cuenta. Evidentemente, se hacía

necesario un estudio crítico y exhaustivo de tales listados con el fin de identificar correctamente las actividades realizadas en cada área.

El resultado inicial obtenido fue un total de 216 actividades en total para toda la compañía, de las cuales 100 se realizaban en el hotel y 41 en el resto de edificios, además de 34 actividades comunes a todos ellos, que corresponden a administración, dirección y mantenimiento. La localización por áreas o centros de trabajo se recoge en el cuadro 1:

CUADRO 1. NÚMERO DE ACTIVIDADES POR CENTROS

CENTROS	TOTAL ACTIVIDADES	EDIFICIO		
		HOLIDAY	MARINA	SALOU
Restauración (Food and Beverage)	22	22	0	0
Recepción	48	16	16	16
Reservas y facturación	6	2	2	2
Servicio de Habitaciones	16	6	5	5
Supermercado	12	12		
Administración y finanzas	49	31	9	9
Gerencia	6	2	2	2
Dir. Ejecutiva	23	9	7	7
TOTAL	182	100	41	41
Dir. General	7		7	
Mantenimiento	27		27	
TOTAL	216			

Alguna de las actividades identificadas en esta primera etapa que están incluídas en el área de restauración no estaban directamente relacionadas con este centro, tales como plan de prevención de riesgos laborales de la empresa o política de precios de supermercado. De todas formas, provisionalmente se recogieron allí porque el responsable de este área era quien las realizaba.

El concepto de actividades fue entendido con rapidez por todo el personal. En realidad, se estaba hablando de todo aquello que los trabajadores realizan habitualmente en su puesto de trabajo. En este sentido, las actividades suponen un medio efectivo para la comunicación entre el personal de contabilidad y el personal de operaciones debido a que las actividades resultan familiares para ambos.

A partir de la información disponible se comienzan a identificar, definir y codificar las actividades. Para la identificación del listado de actividades que se efectúan en el hotel se realizaron dos acercamientos a los responsables de cada área. En el primero, se les pidió un listado de las actividades generales que se estaban realizando en su centro de trabajo mediante la plantilla anterior. En el segundo, se les solicitó información sobre cada una de las actividades que previamente habían incluído en la

lista, a través del cumplimiento de unos cuestionarios que comentaremos más adelante.

Aunque pueda parecer una nimiedad fue necesario decidir cómo debía realizarse la codificación de las actividades que iban a ser identificadas. En primer lugar, se quiso que en la codificación de cada actividad apareciera la inicial de cada establecimiento para facilitar su identificación en cualquier momento. Por ello, comienzan con H todas las actividades identificadas en el edificio Holiday, con M todas las del Marina, y con S todas las del edificio Salou. De la misma forma se introdujo a continuación también la inicial del centro en el que se realizaba dicha actividad. Por lo tanto, aparece como segunda letra, la P si son de Habitaciones o Pisos, R de recepción, F de bar restaurante (food and beverage), O de reservas y facturación, A de administración y finanzas, S de supermercado, etc. Después añadimos un número que sirviera para distinguir las distintas actividades ejecutadas en cada centro concreto. Así, por ejemplo, el código HPA1 corresponde a la actividad "limpieza de habitaciones" realizada por el departamento de habitaciones en el hotel Holiday.

Dado que en cada centro de trabajo se llevaban a cabo diferentes actividades, unas más importantes, al menos aparentemente, que otras, también nos planteamos si comenzar numerando las primeras para continuar después con éstas últimas. Por ejemplo, en el departamento de habitaciones se realizan actividades como "limpiar habitaciones", "limpiar zonas comunes", "gestionar almacén de habitaciones", entre otras. Puesto que se consideran de mayor importancia las dos primeras se comenzó a numerar las actividades de este centro de trabajo por éstas y después se continuó por la tercera.

Además, aparece de nuevo un problema en esta fase de codificación puesto que hay actividades que se realizan en los tres edificios y actividades que no se llevan a cabo en los tres, sino en uno o en dos de ellos. Por lo tanto, se detectan actividades que se realizan en un hotel pero no en el otro. Por ejemplo, en el edificio Holiday se realiza en el centro de habitaciones la actividad de limpieza de restaurante, mientras que no es así en el edificio Marina. La solución adoptada consistió en numerar primero las actividades coincidentes en los diferentes establecimientos, y numerar después las actividades que no se realizaban en los tres edificios, dejando de todas formas un margen por si aparecen nuevas actividades o por si se identifican algunas más posteriormente. Así, por ejemplo, "limpiar habitaciones" era HPA1 en el Holiday, MPA1 en el Marina y SPA1 en el hotel de Salou mientras que la actividad de "limpiar bar y

restaurante" era HPA20 en el Holiday, pero no aparecía en el resto de establecimientos. En el correspondiente apartado, se muestran todas las actividades identificadas en las distintas áreas, con sus respectivos códigos.

Se han resumido en el siguiente cuadro los problemas encontrados en el proceso de codificación de las actividades y sus correspondientes soluciones que fueron adoptadas finalmente.

CUADRO 2. PROBLEMAS Y SOLUCIONES DERIVADAS DE LA CODIFICACIÓN DE ACTIVIDADES

PROBLEMA	SOLUCIÓN ADOPTADA
Planteamiento de cómo codificar las actividades	<ul style="list-style-type: none"> • A base de iniciales, la primera corresponde al edificio, la segunda al concepto de actividad y la tercera al centro de trabajo en el que se realiza la actividad • Se añade un número después de las tres iniciales que completa la codificación
Actividades que no se llevan a cabo en los tres edificios	<ul style="list-style-type: none"> • Primero se numeran todas las actividades que se realizan en todos los edificios • Después se continúa con la numeración de actividades que no se realizan en todos los edificios cambiando de decena con el objeto de reservar algunos números para posibles actividades identificadas en un futuro

Fuente: elaboración propia

Siguiendo estos criterios, de la primera aproximación a los diferentes centros, las actividades del departamento de habitaciones del hotel Holiday quedaron codificadas en una primera aproximación de la siguiente forma (cuadro 3):

CUADRO 3. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE HABITACIONES

EDIFICIO: HOLIDAY	
DEPARTAMENTO: HABITACIONES	
ACTIVIDAD	CÓDIGO
Limpiar habitaciones	HPA1
Limpiar zonas comunes	HPA2
Controlar lavandería exterior	HPA3
Gestionar almacén habitaciones	HPA4
Limpiar habitaciones semana	HPA5
Limpiar restaurante	HPA20
Realizar lavandería interior	HPA15

En cuanto a las actividades del departamento de restauración o "food & beverage" del hotel Holiday fueron codificadas en una primera aproximación tal y como se recoge en el cuadro 4, aunque posteriormente se detectó la posibilidad de reducir su número.

Algunas de estas actividades estaban incluidas en un primer análisis dentro de este centro de restauración aunque en realidad no se correspondían con la verdadera actividad o función que en el mismo se lleva a cabo. Tal es el caso, por ejemplo, de la actividad HFA22 Plan de Prevención de Riesgos Laborales. Si, en un primer momento, se decidió su inclusión en este centro fue, como ya apuntamos, debido a que el jefe de este área de restauración era el responsable de la implantación y la supervisión de este Plan de Prevención. La misma situación se detectó con respecto a la actividad HFA12 Política de Precios del Supermercado o con la actividad HFA8 Gestionar compras cuando realmente es una actividad que afecta a toda la empresa.

CUADRO 4. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE RESTAURACIÓN (FOOD & BEVERAGE)

EDIFICIO: HOLIDAY	
DEPARTAMENTO: FOOD & BEVERAGE	
ACTIVIDAD	CÓDIGO
Vender alimentos Bar	HFA1
Preparar Alimentos Cocina	HFA2
Preparar y vender Bebidas Bar	HFA3
Limpiar Sala	HFA4
Limpiar Cocina	HFA5
Limpiar Bar	HFA6
Cierre Mensual	HFA7
Gestionar Compras	HFA8
Controlar Almacén F&B	HFA9
Política de Precios Bar	HFA10
Política de Precios Cocina	HFA11
Política de Precios Supermercado	HFA12
Gestionar Personal	HFA13
Coordinar Animación	HFA14
Atender Clientes	HFA15
Planificar Menús	HFA16
Controlar Caja Bar	HFA17
Control Costes Bar	HFA18
Control Costes Cocina	HFA19
Control Presupuestario Bar	HFA20
Control Presupuestario Cocina	HFA21
Plan Prevención Riesgos Laborales	HFA22

Se han identificado un total de 18 actividades en la recepción del hotel que son las siguientes:

CUADRO 5. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE RECEPCIÓN

EDIFICIO: HOLIDAY	
DEPARTAMENTO: RECEPCIÓN	
ACTIVIDAD	CÓDIGO
Realizar Receptiva Clientes	H.R.A.1
Atención clientes y personal	H.R.A.2
Filtrar Incidencias	H.R.A.10
Controlar Caja Recepción	H.R.A.11
Atender Proveedores	H.R.A.12
Realizar Documentación Interna	H.R.A.13
Controlar Vigilantes Seguridad	H.R.A.20
Realizar Recepción Nocturna	H.R.A.21

Compra Venta-Divisas	H.R.A.22
Venta de Entradas - Excursiones	H.R.A.30
Alquilar Safe	H.R.A.31
Alquilar Cunas	H.R.A.32
Cobrar Billares	H.R.A.33
Alquilar Parking	H.R.A.34
Recaudar Teléfono Público y de Habitaciones	H.R.A.35
Otras Ventas	H.R.A.36
Ventas Buffet	H.R.A.37
Alquilar Lavandería Clientes	H.R.A.38

En cuanto al centro de reservas y facturación, que todo establecimiento hotelero debe tener, se identificaron inicialmente un total de 11 actividades. La realización de estas actividades se centraliza en uno de los edificios aunque ello no impide la identificación del edificio para el cual se ejecutan.

Como puede observarse la codificación en esta ocasión comienza con H lo cual se identifica con el hotel Holiday aunque trabaje para los tres edificios. La letra "O", que aparece en segundo lugar, sirve para identificar este centro, o sea, reservas y facturación. No se utiliza la letra "R" porque, como hemos podido observar, está reservada para el área de recepción del hotel. La tercera letra indica que se trata del código de una actividad. El último dígito, que es únicamente el cambiante para las actividades de este área, corresponde a la numeración de las mismas.

CUADRO 6. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE RESERVAS Y FACTURACIÓN

EDIFICIO: HOLIDAY	
DEPARTAMENTO DE RESERVAS Y FACTURACIÓN	
ACTIVIDAD	CÓDIGO
Reservas agencias	H.O.A.1
Reservas directos	H.O.A.2
Reservas de garantías	H.O.A.3
Atender demandas directos por correspondencia	H.O.A.4
Control general de reservas	H.O.A.5
Facturación agencias "no garantía"	H.O.A.6
Control cobro y contabilización agencias "no garantía"	H.O.A.7
Facturación de pensiones a los tour operadores	H.O.A.8
Control y contabilización cobro pensiones a tour operadores	H.O.A.9
Facturación cunas y buffets de guías	H.O.A.10
Control y contabilización de cobro de cunas y buffets de guías	H.O.A.11

El centro de supermercado únicamente se encuentra en el hotel Holiday. En el cuadro siguiente (cuadro 7) se muestran las diferentes actividades identificadas inicialmente y el código que fue asignado a cada una de ellas.

CUADRO 7. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE SUPERMERCADO

EDIFICIO: HOLIDAY	
DEPARTAMENTO: SUPERMERCADO	
ACTIVIDAD	CÓDIGO
Cuadrar caja	H.S.A.1
Cierre diario de supermercado	H.S.A.2
Venta al cliente	H.S.A.3
Controlar precios y márgenes	H.S.A.4
Inventarios de Stocks	H.S.A.5
Reponer y Merchandising	H.S.A.6
Preparar Pedidos	H.S.A.7
Repasar albaranes	H.S.A.8
Gestión de proveedores	H.S.A.9
Atender proveedores	H.S.A.10
Dar pagarés a proveedores	H.S.A.11
Limpiar Supermercado	H.S.A.12

Las actividades correspondientes al departamento de administración y finanzas indicadas inicialmente fueron las que aparecen a continuación en el cuadro 8:

CUADRO 8. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS

EDIFICIO: HOLIDAY	
DEPARTAMENTO: ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS	
ACTIVIDAD	CÓDIGO
Cierre Mensual	H.A.A.1
Cierre Diario	H.A.A.2
Cierre Anual	H.A.A.3
Control de Gestión	H.A.A.4
Cash Management	H.A.A.5
Gestión Contable	H.A.A.6
Analizar Nuevas Inversiones	H.A.A.7
Control Interno	H.A.A.8
Mantenimiento Informática	H.A.A.9
Cierre Mensual Bar	H.A.A.10
Cierre Mensual Cocina	H.A.A.11
Cierre Mensual Supermercado	H.A.A.12
Cierre Diario Bar	H.A.A.13
Cierre Diario Cocina	H.A.A.14
Cierre Diario Supermercado	H.A.A.15
Cierre Anual Bar	H.A.A.16
Cierre Anual Cocina	H.A.A.17
Cierre Anual Supermercado	H.A.A.18
Control de Gestión Bar	H.A.A.19
Control de Gestión Cocina	H.A.A.20
Control de Gestión Supermercado	H.A.A.21
Cash Management Bar	H.A.A.22
Cash Management Supermercado	H.A.A.23
Gestión Contable Bar	H.A.A.24
Gestión Contable Cocina	H.A.A.25
Gestión Contable Supermercado	H.A.A.26
Control Interno Bar	H.A.A.27
Control Interno Cocina	H.A.A.28
Control Interno Supermercado	H.A.A.29
Mantenimiento Informático Bar	H.A.A.30
Mantenimiento Informático Supermercado	H.A.A.31

En el área de Dirección ejecutiva se identificaron las siguientes actividades que se recogen a continuación en el cuadro 9 con su correspondiente codificación inicial.

Todas estas actividades están centralizadas a nivel corporativo en el hotel y corresponden a la gestión de los tres edificios del grupo, con la excepción de las actividades HEA8 aprobar la gestión de F&B y HEA9 aprobar la gestión del supermercado puesto que sólo se realizan para el hotel.

CUADRO 9. ACTIVIDADES INICIALES DEL ÁREA DE DIRECCIÓN EJECUTIVA

EDIFICIO: HOLIDAY	
DEPARTAMENTO: DIRECCIÓN EJECUTIVA	
ACTIVIDAD	CÓDIGO
Gestionar Personal	H.E.A.1
Fijar Precios Venta Público	H.E.A.2
Contratar Agencias	H.E.A.3
Contratar Tour Operadores	H.E.A.4
Atender Reclamaciones	H.E.A.5
Aprobar la Gestión	H.E.A.6
Aprobar la Gestión F&B	H.E.A.8
Aprobar la Gestión Supermercado	H.E.A.9
Relaciones Institucionales	H.E.A.7

De hecho, este área junto con la Gerencia y la Dirección General no han sido objeto de un estudio profundo. Se acordó posponerlo para más adelante si se creía conveniente. Por este motivo no se profundizará en ellas en posteriores apartados.

De todas formas, se indican a continuación las actividades identificadas en cada una de estas áreas de la organización. En primer lugar, las dos actividades que se realizan en la Gerencia son:

CUADRO 10. ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE GERENCIA

EDIFICIO: HOLIDAY	
DEPARTAMENTO: GERENCIA	
ACTIVIDAD	CÓDIGO
Gestión Compras Generales	H.G.A.1
Controlar Horas Extras Personal Limpieza	H.G.A.2

En segundo lugar, las actividades llevadas a cabo por la Dirección General son:

CUADRO 11. ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE DIRECCIÓN GENERAL

EDIFICIO: HOLIDAY	
DEPARTAMENTO: DIRECCIÓN GENERAL	
ACTIVIDAD	CÓDIGO
Aprobar la Gestión de Gerencia y Dir. Ejecutiva	D.G.A.1
Aprobación Cuentas Anuales	D.G.A.2
Aprobación Cierres Mensuales	D.G.A.3
Control Global Centros de Beneficio	D.G.A.4

Relaciones Institucionales Corporativas	D.G.A.5
Prospección de Nuevos Proyectos	D.G.A.6
Captación de Nuevos Clientes (TTOO)	D.G.A.7

Tal y como puede observarse en el organigrama definitivo de la empresa, en el área de operaciones del hotel se desglosa en mantenimiento y conserjería. Se comentará más adelante el tratamiento otorgado a la función de mantenimiento para evitar una identificación de las actividades y facilitar los cálculos de costes y sus correspondientes traspasos. En cuanto a la función de conserjería, asignada básicamente a los serenos o conserjes nocturnos, los trabajadores tienen asignadas, además de otras ya contempladas en otras áreas de trabajo, las siguientes actividades (cuadro 12).

CUADRO 12. ACTIVIDADES INICIALES DE CONSERJERÍA

EDIFICIO: HOLIDAY	
DEPARTAMENTO: VIGILANCIA	
ACTIVIDAD	CÓDIGO
Sacar basuras	H.Z.A.1
Limpiar piscina	H.Z.A.2
Limpiar terraza	H.Z.A.3

Aunque la vigilancia se trata de un servicio externo contratado por la empresa únicamente para el hotel Holiday, la dirección propuso detectar las actividades que los vigilantes efectuaban en el hotel. Como podemos observar en el cuadro 13 tan solo se consideró una actividad denominada vigilancia general.

CUADRO 13. ACTIVIDADES INICIALES DE VIGILANCIA

EDIFICIO: HOLIDAY	
DEPARTAMENTO: VIGILANCIA	
ACTIVIDAD	CÓDIGO
Vigilancia general	H.Z.A.4

Una vez confeccionada una primera lista de actividades para toda la organización se propuso obtener una serie de datos más detallados relativos a cada posible actividad tales como:

- tareas que conforman cada actividad,
- orden en que éstas se realizan,
- inputs procedentes del exterior que se consumen en su realización,
- inputs internos también consumidos,
- outputs o producción que se obtiene de cada actividad o unidades de actividad,

- clientes o destinatarios tanto internos como externos que disfrutan o utilizan la producción de esta actividad,
- definición y objetivos de la misma,
- generador de coste, etc.

Para ello se planteó una nueva reunión y rueda de entrevistas con los responsables de cada área. En la planificación de dicho encuentro se confeccionaron nuevos cuestionarios que se adjuntan a continuación, esta vez, individualizados por cada actividad. Para ello se tuvo en cuenta la información anterior conseguida de cada actividad.

En el diseño de este segundo cuestionario, mucho más extenso, se encontraron pequeños problemas o aspectos a tener en cuenta:

- Evitar ambigüedades en el planteamiento de las preguntas, observando la redacción de cada una.
- Utilizar un vocabulario sencillo y comprensible.
- Qué clase información se necesitaba realmente acerca de cada actividad con el fin de plantear las preguntas suficientes para conseguirla.

Para cada una de estas cuestiones se plantearon diferentes soluciones que en la mayoría de los casos se llevaron a la práctica. El resumen de estos problemas y las correspondientes soluciones que fueron adoptadas se muestran en el siguiente cuadro.

CUADRO 14. PROBLEMAS Y SOLUCIONES DERIVADAS DEL DISEÑO DE CUESTIONARIOS

PROBLEMA	SOLUCIÓN ADOPTADA
Evitar ambigüedades	<ul style="list-style-type: none"> • Exponer ejemplos de posibles respuestas en cada pregunta • Explicar el sentido de la pregunta a cada responsable en una reunión previa • Repetir y retocar la redacción de la pregunta tantas veces como sea posible o necesario
Usar un vocabulario asequible	<ul style="list-style-type: none"> • Retocar cada pregunta de forma que las palabras utilizadas puedan entenderse sin dificultad
Número de preguntas a formular	<ul style="list-style-type: none"> • Delimitar la información que debe obtenerse para plantear las preguntas adecuadas para su obtención

Fuente: elaboración propia

A continuación se recoge este segundo cuestionario completo con todas las preguntas que fueron incluidas en el mismo.

CUESTIONARIO 2. CUESTIONARIO DE DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD

Edificio:
Responsable:

Centro de Coste:

Actividad:
Nº Actividad: (no rellenar)

1. Describe brevemente la actividad y sus objetivos
2. ¿Qué número de personas realizan esta misma actividad?
3. ¿Cuánto tiempo se tarda aproximadamente en realizar esta actividad?
4. ¿Qué materiales necesitas para realizar esta actividad? (a grandes rasgos)
Ejemplo: material de limpieza, materia prima (verduras, carne, etc.), tornillería, recambios, etc.
5. ¿Qué otros recursos utilizas que te los proporciona el hotel?
Ejemplo: agua, gas, luz, teléfono, gasolina, uniformes, maquinaria, herramientas, ordenadores, etc..
6. ¿Qué motiva que tengas que realizar esta actividad?
Ejemplo: entrada de un cliente, rotura de un cristal, ocupación de una mesa, reclamación de un cliente, etc.
7. ¿Con qué servicio de los que presta el hotel está relacionada esta actividad?
Ejemplo: habitaciones, cocina, supermercado, bar, parking, teléfono público, etc.
8. ¿Cuándo y por qué necesitas cambiar la forma de realizar esta actividad?
Ejemplo: los martes (en el Cye Holiday), happy hour, etc.
9. ¿Cuándo y por qué se necesitan más personas para realizar esta actividad?
10. ¿Cuándo y por qué se necesitan menos personas para realizar esta actividad?
11. ¿Cuándo y por qué se hacen horas extras en esta actividad?
12. ¿En qué situaciones tienes la actividad parada? ¿Cuándo y por qué?
Ejemplo: fallo informático, dependencia de otros servicios, fallos de suministros, roturas de stocks, falta de personal, etc.
13. ¿Qué tareas realizas para conseguir realizar esta actividad?
Ejemplo: Check in de cliente, cambio de toallas, servir una cocacola, etc.

1	
2	
3	
4	
5	
6	
7	
8	

A partir de la información obtenida a través de estos cuestionarios y a partir de las entrevistas mantenidas con los trabajadores después de haberlos recibido cumplimentados, se pudo acometer un análisis de las actividades con el fin de

racionalizarlas y de poder elaborar un mapa y un diccionario de las actividades identificadas definitivamente.

4.2. Racionalización de las actividades

Las actividades que en un inicio habían sido identificadas fueron progresivamente analizadas para detectar si podrían agruparse algunas de ellas o bien desglosar alguna actividad concreta. En realidad, descomponer una actividad en dos o más resulta más fácil que agrupar diferentes actividades en una sola, puesto que el personal tiende más a detallar todas las tareas que realiza que a resumirlas. Para realizar la agrupación de las actividades se tuvieron en cuenta una serie de aspectos como son:

- el bajo coste de algunas de las actividades (realizar documentación interna, control de costes de bar y control de costes de cocina, política de precios bar, política de precios restaurante y política de precios supermercado, etc.) lo cual no hacía interesante el estudio individualizado de sus costes.
- algunas actividades no eran rutinarias sino que se realizaban, en determinados casos, una vez al año, antes del comienzo de la nueva temporada como son política de precios bar, política de precios restaurante, política de precios supermercado, planificación de menús, negociación con proveedores, entre otras. Por este motivo, podía estudiarse la posibilidad de agruparlas entre ellas siempre que persiguieran un objetivo común y sus generadores de coste fueran los mismos.
- el escaso interés que la dirección mostraba por conocer el coste de algunas actividades como, por ejemplo, limpiar habitaciones semana, política de precios bar, política de precios restaurante y política de precios supermercado, control presupuestario de bar y control presupuestario de cocina, también planteaba la agrupación de algunas de ellas.
- que el generador de costes elegido fuera el mismo para las diferentes actividades a agrupar (razón evidentemente fundamental) o que la medida de dichas actividades también fuera también la misma (control presupuestario de bar y control presupuestario de cocina, por ejemplo).

En todo momento se procuró mantener separadas todas aquellas actividades que tenían generadores de coste relevantes y distintos, así como evitar la agrupación de actividades que cuyos objetivos fueran realmente diferentes. A continuación, se analizan, para cada área de trabajo en la que se han identificado actividades, las distintas posibilidades de efectuar agrupaciones, desgloses o incluso eliminaciones de actividades.

4.2.1. Área de habitaciones

En el área de habitaciones, el análisis de las actividades y de sus tareas que se efectuó únicamente condujo a agrupar dos actividades. Las actividades HPA1 Limpiar habitaciones y HPA5 Limpiar habitaciones semanal fueron agregadas bajo la denominación definitiva de HPA1 Limpiar habitaciones. El objetivo coincidía en cada una de ellas, los recursos consumidos son los mismos aunque en diferentes cantidades, la medida de la actividad sería número de habitaciones limpiados en ambas y, por todo ello, se acordó su agrupación. No obstante, no se descarta que más adelante pueda resultar interesante para la dirección del hotel su descomposición.

Sin embargo, otro análisis condujo a plantear un posible desglose de una de las actividades llevadas a cabo en este centro de trabajo. En la actividad HPA1 Limpiar habitaciones están incluidas, por un lado, las tareas relacionadas con el arreglo individual de cada habitación y, por otro, las que consisten en organizar y planificar el trabajo de las limpiadoras de habitaciones. Estas tareas distintas podrían dar lugar a la descomposición en dos actividades, no obstante, la planificación del trabajo de limpiar habitaciones persigue también como objetivo la limpieza correcta de las habitaciones y no se consideró lo suficiente importante como para identificarla como una actividad independiente.

Según Brimson *"la contabilidad por actividades (...) imputa los costes de las actividades relacionadas con la preparación a la orden de producción que genera la demanda de tales actividades."* Asimismo *"el coste de las actividades relacionadas con la preparación se distribuye a los productos que generan el lote."*¹² Si se tiene esto en cuenta puede señalarse que los costes de una posible actividad identificada como organización de habitaciones se imputaría finalmente al conjunto de habitaciones

¹² Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 93.

limpiadas. Por este motivo, se decidió incluir todas las tareas relacionadas con esta función en la actividad HPA1 Limpiar habitaciones tal y como se está indicando.

Finalmente las actividades identificadas inicialmente y su tratamiento en el proceso de racionalización quedaron tal y como se recoge en el siguiente cuadro:

CUADRO 15. RACIONALIZACIÓN EN EL ÁREA DE HABITACIONES

EDIFICIO: HOLIDAY			
DEPARTAMENTO: HABITACIONES			
ACTIVIDAD	CÓDIGO	RECLASIFICACIÓN	CÓDIGO
Limpiar habitaciones	HPA1	Limpiar habitaciones	HPA1
Limpiar habitaciones semanal	HPA5		
Limpiar zonas comunes	HPA2		
Controlar lavandería exterior	HPA3		
Gestionar almacén y organización de habitaciones	HPA4		
Realizar lavandería interior	HPA15		
Limpiar bar y restaurante	HPA20		

4.2.2. Área de restauración

En el área de restauración o *food & beverage* también se estudiaron las posibilidades de agrupación, desglose o eliminación de las actividades que realizan.

De este análisis se decidió realizar dos agrupaciones diferentes. Por un lado, las actividades HFA18 Control de costes bar y HFA20 Control presupuestario bar se agruparon bajo una sola denominada HFA18 Control de gestión bar puesto que la finalidad era conjunta, y las operaciones que realizaba la primera estaban muy relacionadas con la segunda. Por otro lado, las actividades HFA19 Control de costes cocina y HFA21 Control presupuestario cocina también se agruparon. Se optó pues por su agregación en una sola actividad denominada HFA19 Control de gestión cocina a efectos de simplificar los cálculos de costes y el trabajo de recogida de datos quedaba así algo reducido.

En cambio, también se decidió eliminar las actividades HFA10 Política de Precios Bar, HFA11 Política de Precios Cocina y HFA12 Política de Precios Supermercado puesto que en realidad la responsabilidad sobre el proceso de fijación de precios recae en el área de Dirección Ejecutiva que realiza la actividad HEA2 Fijación de precios de venta al público y que, por tanto, las engloba.

En el cuadro siguiente (cuadro 16) se muestra la reclasificación que se llevó a cabo en el área de restauración a partir de las actividades iniciales.

CUADRO 16. RACIONALIZACIÓN EN EL ÁREA DE RESTAURACIÓN

EDIFICIO: HOLIDAY			
DEPARTAMENTO: FOOD & BEVERAGE			
ACTIVIDAD	CÓDIGO	RECLASIFICACIÓN	CÓDIGO
Vender alimentos Bar	HFA1		
Preparar Alimentos Cocina	HFA2		
Preparar y vender Bebidas Bar	HFA3		
Limpiar Sala	HFA4		
Limpiar Cocina	HFA5		
Limpiar Bar	HFA6		
Cierre Mensual	HFA7		
Gestionar Compras	HFA8		
Controlar Almacén F&B	HFA9		
Política de Precios Bar	HFA10	Eliminada	
Política de Precios Cocina	HFA11	Eliminada	
Política de Precios Supermercado	HFA12	Eliminada	
Gestionar Personal	HFA13		
Coordinar Animación	HFA14		
Atender Clientes	HFA15		
Planificar Menús	HFA16		
Controlar Caja Bar	HFA17		
Control Costes Bar	HFA18	Control de Gestión bar	HFA18
Control Presupuestario Bar	HFA20		
Control Costes Cocina	HFA19	Control de Gestión cocina	HFA19
Control Presupuestario Cocina	HFA21		
Plan Prevención Riesgos Laborales	HFA22		

4.2.3. Área de recepción

Dado que en el área de recepción se han distinguido un buen número de actividades constituye un centro que permite efectuar un proceso importante de racionalización de actividades. En este caso, se pudieron indicar algunas propuestas para el desdoblamiento de alguna actividad, con eliminaciones de otras y con agrupaciones de algunas actividades identificadas inicialmente por separado.

En concreto, la actividad HRA1 Realizar receptiva de clientes es en un principio compleja puesto que está formada por un conjunto amplio de tareas. Analizando más a fondo las tareas que la componen, como se observará en el diccionario de actividades de este centro, puede apreciarse que la mayoría, diez operaciones en concreto, corresponden a la entrada de clientes o “*check in*”, dos se realizan únicamente a la salida de los clientes “*check out*” y tres de las operaciones son compartidas por ambos procesos.

En mi opinión, esta actividad podría llegar a desdoblarse en HRA1a “Registro de entrada de clientes” y HRA1b “Registro de salida de clientes”. En realidad, la medida de ambas actividades sería la misma, tanto si se opta por escoger el número de

apartamentos o habitaciones de cada tipo como si se prefiriera el número de clientes alojados. El evento de la actividad o el hecho que comporta que ésta deba realizarse también es el mismo aunque desde una óptica diferente puesto que se trata de la presencia de un cliente que requiere el *check in* o el *check out*, lo cual podría traducirse en entrada de un cliente y/o salida de un cliente. En todo caso, las diferencias aparecen en cuanto al tipo y cantidad de consumos que se realizan. No obstante, en este hotel se consideró más apropiado no desglosar esta actividad para evitar una mayor complejidad y recogida exhaustiva de datos en esta primera implantación del sistema ABC.

La actividad HRA12 Atender proveedores que fue identificada en un primer momento se decidió integrarla como una tarea más dentro de la actividad HRA2 Atender clientes y personal. Ambas pretendían atender personas, bien fuera personal ajeno a la empresa, como los proveedores o clientes, bien fueran personas internas, como los trabajadores de los diferentes departamentos. El evento de la actividad sería en ambas la presencia de alguien solicitando algo tanto si procedía de otro departamento como si se trataba de un cliente o de un proveedor. La medida de la actividad es el número de personas atendidas en ambas actividades. Por este motivo, se decidió su agrupación en una actividad que recibiría como denominación definitiva HRA2 Atender personal externo e interno.

En cuanto a la eliminación de actividades se encontraron dos casos diferentes. En primer lugar, la actividad HRA13 Realizar documentación interna se compone de una diversidad de operaciones de escasa importancia, tales como imprimir fichas de policía, llevar fichas semanalmente y libro mensualmente a la guardia civil, etc., hacer fotocopias para otros departamentos, etc. y que consumen pocos recursos. Todo lo relacionado con las fichas policiales, es obligatoria para establecimientos hoteleros y es consecuencia de la entrada de clientes, por lo que se decidió considerarla una operación más de la actividad de HRA1 receptiva de clientes, en concreto, del registro de entradas de clientes. En cuanto a la realización de fotocopias para otros departamentos se consideró que el objetivo era atender a personal trabajador de la empresa, por lo que podía recogerse dentro de la actividad HRA2 Atención a personal externo y interno.

Por otro lado, en cuanto fueron analizadas las tareas de la actividad HRA21 Realizar recepción nocturna también se procedió a anularla como tal. La mayoría de estas tareas pertenecían a la actividad HRA2 Atender clientes y personal, por ejemplo,

entregar y recoger llaves a clientes, llamar a taxis, atender a clientes, etc. Otras podían incluirse en la HRA1 Realizar receptiva de clientes, por ejemplo, las entradas nocturnas de clientes si sus vuelos no les han permitido llegar durante el turno de día y salidas de clientes por la noche si sus vuelos les obligan a efectuar el registro de salida a estas horas. La tarea de controlar monitor de las cámaras al efectuar el vigilante las rondas es, en realidad, parte de HRA20 controlar vigilantes seguridad.

La actividad HRA36 Otras ventas incluía las tareas necesarias realizadas por los recepcionistas para vender determinados objetos por su cuenta y riesgo (carretes de fotos, postales, etc.), pero que en ningún momento son propiedad del hotel. Puesto que se trata de algo tradicionalmente aceptado por la dirección de éste y de la mayoría de hoteles debería haberse decidido su anulación. No obstante, se decidió considerar el tiempo y los recursos consumidos en la realización de estas ventas para conocer el coste que le supone a la empresa.

Muchas de las actividades que se identificaron de forma definitiva como HRA31 Alquilar caja fuerte, HRA32 Alquilar cunas, HRA34 Alquilar párquing, etc. podrían haberse agrupado puesto que se persigue la venta de una serie de servicios que ofrece el hotel. Consumen pocos recursos y los ingresos en comparación con la actividad principal del hotel son bajos. No obstante, al ser actividades finales, es decir, que su realización aporta directamente unos ingresos para la empresa, y sus costes son realmente los costes comparables con tales ingresos se consideró que debían mantenerse por separado para disponer de la información de forma detallada e independiente.

CUADRO 17. RACIONALIZACIÓN EN EL ÁREA DE RECEPCIÓN

EDIFICIO: HOLIDAY			
DEPARTAMENTO: RECEPCIÓN			
ACTIVIDAD	CÓDIGO	RECLASIFICACIÓN	CÓDIGO
Realizar Receptiva Clientes	HRA1		
Atención clientes y personal	HRA2		
Filtrar Incidencias	HRA10		
Controlar Caja Recepción	HRA11		
Atender Proveedores	HRA12	Agrupación con	HRA2
Realizar Documentación Interna	HRA13	Eliminación	
Controlar Vigilantes Seguridad	HRA20		
Recepción Nocturna	HRA21	Eliminación	
Compra Venta-Divisas	HRA22		
Venta de Entradas - Excursiones	HRA30		
Alquilar Safe o Caja Fuerte	HRA31		
Alquilar Cunas	HRA32		
Cobrar Billares	HRA33		
Alquilar Parking	HRA34		
Recaudar Teléfono Público y de Habitaciones	HRA35		

Otras Ventas	HRA36	Posibilidad de eliminación	
Alquilar Lavandería Clientes	HRA38		
Ventas Buffet	HRA39		

El resultado final del proceso de racionalización de actividades de este centro se ha resumido para el hotel en el cuadro anterior.

4.2.4. Área de reservas y facturación

El proceso de racionalización de las actividades también se realizó en el área de reservas y facturación. Se estuvo analizando la posibilidad de descomponer la actividad HOA5 Control General de Reservas pudiendo distinguir las siguientes dos actividades a partir del estudio de las tareas que la conforman:

- Control de reservas de clientes directos y agencias "no garantías", puesto que el procedimiento es el mismo.
- Control de reservas de tour-operadores, en las que además pueden encontrarse medias pensiones, como observaremos más adelante en la actividad HOA8.

No obstante, debido a que la finalidad es la misma, el inductor de ambas actividades sería también el mismo, y la salida de estas actividades se mide de igual forma, se ha preferido identificar una única actividad.

Al final se mantuvieron las actividades que habían sido identificadas desde el principio, por lo que no hemos incluido ningún cuadro al respecto. También debemos indicar que este centro está ubicado en el hotel Holiday pero se encarga, de forma centralizada, de realizar todas las operaciones correspondientes a la función de reservas y facturación de los tres edificios del grupo. No obstante, se consiguió dividir cada actividad en tres de forma que cada edificio tuviera su correspondiente actividad. Así, por ejemplo, la actividad HOA1 Reservas directos quedaría repartida en HOA1-1, HOA1-2, HOA1-3 para los diferentes edificios del hotel Holiday, Salou y Marina, respectivamente. Esta operación pudo llevarse a cabo para todas las actividades de este centro con la excepción de la HOA8 Facturación y cobro pensiones, HOA10 Facturación y cobro de cunas (por la escasa importancia que representa) y HOA11 Facturación y cobro buffet guías.

4.2.5. Área de supermercado

Tal y como ha sido indicado, hay un supermercado en el hotel Holiday. El estudio detallado de las doce actividades que habían sido identificadas en una primera etapa permitió agruparlas reduciendo su número a cuatro. Ello no significa que las primeras actividades no fueran importantes sino más bien viene motivado por el hecho de que la dirección prefirió dedicar esfuerzos en las áreas más propias o típicas de la actividad hotelera, entendiendo que disponer de información básica del funcionamiento del supermercado ya sería suficiente. Los motivos que comportaron esta agrupación fueron:

- Por un lado, alguna de estas actividades no representaban un interés por parte de la dirección. La información detallada que se obtendría de ellas no resultaría crucial para la gestión del hotel, según la gerencia. Se prefirió conseguir información de otras actividades que pudieran repercutir en el negocio de forma más significativa.
- Por otro lado, algunas de ellas presentan un objetivo común. Por ejemplo, la actividad HSA3 Venta al cliente y la actividad HSA4 Controlar precios y márgenes están orientadas al mismo fin, las ventas de productos a clientes, medibles tanto por el ingreso obtenido de las mismas como por el número de transacciones efectuadas.

Las actividades que fueron agrupadas así como las nuevas actividades fueron varias. En primer lugar, puesto que para el cierre diario del supermercado debe cuadrarse primero la caja realizada durante el mismo día se consideró la agrupación de HSA1 Cuadrar caja y HSA2 Cierre diario de supermercado bajo una sola actividad denominada HSA1 Cierres diarios de supermercado.

De igual modo, se consideró que el control de precios y márgenes que realiza el personal encargado del supermercado está enfocado directamente hacia la venta de los productos al cliente por lo que era suficiente motivo para agrupar las actividades HSA3 Venta al cliente y HSA4 Controlar precios y márgenes bajo la actividad finalmente denominada HSA2 Ventas de Supermercado.

Las actividades HSA5 Inventarios de Stocks y la HSA6 Reponer y Merchandising se encargaban de gestionar las existencias de productos en el supermercado por lo que

podían agruparse también bajo una nueva actividad que pasaría a denominarse HSA3 Gestión de Stocks.

Igualmente las actividades HSA7 Preparar pedidos y HSA8 Repasar albaranes podían agruparse. Ambas persiguen la confección de pedidos y su correcta recepción en el supermercado. Las dos pueden tener como medida última los pedidos realizados o supervisados o los albaranes (correspondientes a los pedidos) comprobados. Además, la duración de la actividad HSA8 Repasar albaranes era muy corta y ocasionaba pocos costes. Realmente el interés sobre la información que podría generar esta actividad era bajo y su utilidad también.

Por último, las actividades HSA10 Atender proveedores y HSA11 Dar pagarés a proveedores también se agruparon con las actividades HSA7 Preparar pedidos y HSA8 Repasar albaranes. Juntas siguen persiguiendo la confección de pedidos y su correcta recepción en el supermercado. Ambas pueden tener como medida última el número de pedidos realizados o supervisados o albaranes (correspondientes a los pedidos) comprobados. Además, la duración de esta actividad al igual como sucedía con la HSA8 repasar albaranes, es muy corta y comporta pocos costes. De nuevo la utilidad de la información que podría generarse esta actividad es muy poca. Finalmente, se incluyeron todas ellas bajo la actividad HSA3 gestión de stocks.

En el siguiente cuadro están recogidas las actividades iniciales y definitivas del centro de supermercado.

CUADRO 18. RACIONALIZACIÓN EN EL ÁREA DE SUPERMERCADO

EDIFICIO: HOLIDAY			
DEPARTAMENTO: SUPERMERCADO			
ACTIVIDAD INICIAL	CÓDIGO	RECLASIFICACIÓN	CÓD
Cuadrar caja	HSA1	Agregación en Cierres diarios de supermercado	HSA1
Cierre diario de supermercado	HSA2		
Venta al cliente	HSA3	Agregación en Ventas de supermercado	HSA2
Controlar precios y márgenes	HSA4		
Inventarios de Stocks	HSA5	Agregación en Gestión de stocks de supermercado	HSA3
Reponer y Merchandising	HSA6		
Preparar Pedidos	HSA7		
Repasar albaranes	HSA8		
Gestión de proveedores	HSA9		
Atender proveedores	HSA10		
Dar pagarés a proveedores	HSA11		
Limpiar Supermercado	HSA12		

4.2.6. Área de administración y finanzas

El problema aparecido en el área de administración y finanzas era el alto número de actividades que se habían identificado. El proceso de racionalización se realizó con el objetivo de reducir, en la medida de lo posible, este alto número de actividades siempre que el objetivo, la medida y el generador de coste de cada una lo permitieran.

El resultado de este proceso sólo comportó la agrupación de diferentes actividades, en ningún caso fueron desglosadas o eliminadas las actividades existentes. En concreto, todas las actividades relacionadas con el cierre diario, bien fueran en general, bien fueran de áreas específicas como la cocina se englobaron bajo la actividad HAA2 Cierre diario.

CUADRO 19. RACIONALIZACIÓN EN EL ÁREA DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS

DEPARTAMENTO: ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS			
ACTIVIDAD	CÓDIGO	RECLASIFICACIÓN	CÓDIGO
Cierre Mensual	HAA1	Agregación en Cierre Mensual	HAA1
Cierre Mensual Cocina	HAA11		
Cierre Mensual Bar	HAA10	Cierre Mensual Bar	HAA10
Cierre Mensual Supermercado	HAA12	Cierre Mensual Supermercado	HAA12
Cierre Diario	HAA2	Agregación en Cierre Diario	HAA2
Cierre Diario Cocina	HAA14		
Cierre Diario Bar	HAA13	Cierre Diario Bar	HAA13
Cierre Diario Supermercado	HAA15	Cierre Diario Supermercado	HAA15
Cierre Anual	HAA3	Agregación en Cierre Anual	HAA3
Cierre Anual Cocina	HAA17		
Cierre Anual Bar	HAA16	Cierre Anual Bar	HAA16
Cierre Anual Supermercado	HAA18	Cierre Anual Supermercado	HAA18
Control de Gestión	HAA4	Agregación en Control de Gestión	HAA4
Control de Gestión Bar	HAA19		
Control de Gestión Cocina	HAA20		
Control de Gestión Supermercado	HAA21		
Cash Management	HAA5	Agregación en Cash Management	HAA5
Cash Management Bar	HAA22		
Cash Management Supermercado	HAA23		
Gestión Contable	HAA6	Agregación en Gestión Contable	HAA6
Gestión Contable Bar	HAA24		
Gestión Contable Cocina	HAA25		
Gestión Contable Supermercado	HAA26		
Analizar Nuevas Inversiones	HAA7	Analizar Nuevas Inversiones	HAA7
Control Interno	HAA8	Agregación en Control Interno	HAA8
Control Interno Bar	HAA27		
Control Interno Cocina	HAA28		
Control Interno Supermercado	HAA29		
Mantenimiento Informático	HAA9	Agregación en Mantenimiento Informático	HAA9
Mantenimiento Informático Bar	HAA30		
Mantenimiento Informático Supermercado	HAA31		

El interés que la descomposición en muchas actividades representaba para la dirección del hotel era mínimo en esta área por lo que resultaba mucho más

interesante su agrupación. No obstante, se conservaron por separado las actividades relacionadas con cierres diarios, mensuales o anuales de los centros de supermercado y de bar.

Esta misma operación fue repitiéndose con las actividades relacionadas con el cierre mensual, el cierre anual, el control de gestión, etc. de manera que el resultado global del proceso de racionalización de actividades en el centro de administración y finanzas quedó como se recoge en el cuadro anterior.

4.2.7. Dirección ejecutiva

Como ya ha sido indicado, la dirección ejecutiva abarca la gestión de los tres edificios que componen la corporación. Por este motivo, la mayoría de las actividades que se relacionan a continuación no se repiten para cada edificio sino que se realizan en conjunto sin estar individualizadas por edificio, con la excepción de la HEA1 Gestionar personal puesto que consiste en planificar la plantilla, fijar los perfiles de los puestos de trabajo, seleccionar el personal, etc. y aunque esté codificada como una actividad presta servicios por separado a cada categoría de personal de cada edificio. No obstante, esto no se tuvo en cuenta en esta primera aproximación a la implantación del sistema ABC en este hotel por diferentes razones. Por un lado, se trata de una función que se realiza antes de iniciar la temporada y resultaba difícil medir los recursos empleados para su utilización una vez estuviera iniciada la misma. Por otro lado, tal y como ya habíamos apuntado, se pospuso la aplicación del ABC a las áreas directivas para temporadas posteriores por lo que aunque se hubiera planteado de forma diferente esta actividad de dirección ejecutiva tampoco hubiera tenido una repercusión inmediata en la práctica.

Después de analizar las actividades realizadas por la Dirección ejecutiva se decidió mantenerlas sin descomponerlas ni agregarlas, así como sin eliminar ninguna de ellas. Por ello, no hemos incluido ningún cuadro como en los casos anteriores.

4.2.8. Gerencia

Aunque las actividades que habían sido identificadas para este centro de trabajo hubieran podido ser objeto de análisis, recordamos que se decidió no modificar ninguna que pudiera pertenecer a la dirección de la empresa al mismo tiempo que

también se optó por posponer una implantación completa del sistema ABC en estas áreas de trabajo.

4.2.9. Dirección general

En el caso del área de la dirección general del hotel sirven los mismos comentarios que los efectuados para la gerencia en el apartado anterior. Las actividades realizadas por sus responsables no despertaron suficiente interés como para ser analizadas en profundidad y proceder a un estudio posterior de sus costes.

4.2.10. Conserjes o serenos

Del análisis llevado a cabo sobre las actividades que efectúan los conserjes a parte de aquéllas que también están reconocidas en el área de recepción se decidió mantener todas las actividades que habían sido identificadas sin efectuar ningún cambio. Así, las actividades que quedaron como definitivas fueron HZA1 Sacar basuras, HZA2 Limpiar piscina, HZA3 Limpiar terraza, a parte de aquéllas que ya están contempladas en recepción.

4.2.11. Vigilancia

Debido a que en el área de vigilancia únicamente se había contemplado una actividad, HZA4 Vigilancia general, se quedó finalmente como actividad definitiva de este centro.

Una vez contempladas las modificaciones que algunas de las actividades de los diferentes centros habían experimentado se estudia la clasificación que de las mismas efectuamos para diferenciarlas en primarias y secundarias.

4.3. Clasificación de las actividades en primarias y secundarias

Se recoge a continuación la clasificación de las actividades en primarias y secundarias llevada a cabo en el hotel. En primer lugar se han relacionado, agrupadas por centro de actividad, las actividades primarias y, en segundo lugar, aparecen las actividades secundarias también por departamentos.

Las actividades pueden ser clasificadas, desde el punto de vista de la prelación, en primarias y secundarias. Según Brimson (1991) “*las actividades secundarias constituyen inputs de las actividades primarias*”¹³. Es decir, la realización de algunas actividades primarias puede requerir haber llevado a cabo anteriormente alguna actividad secundaria.

En este sentido, Castelló y Lizcano (1994)¹⁴ consideran que algunas actividades están relacionadas directamente con el objetivo de coste y son las que pueden denominarse actividades primarias o principales, mientras que otras actividades guardan una relación menos directa, puesto que se configuran como actividades de apoyo o de sostenimiento de las principales, por lo que nosotros las denominamos secundarias en el sentido propuesto por Brimson. No obstante, estas últimas actividades también deben repercutir sus costes al objetivo de costes correspondiente. Por este motivo, deberán ser objeto de un reparto secundario de costes entre el resto de actividades, proceso que efectuaremos en el capítulo siguiente.

4.3.1. Actividades primarias

Tal y como se ha señalado, las actividades primarias pueden relacionarse de forma directa con el objeto de coste de la empresa y, en determinadas ocasiones, requieren la realización de otras actividades de carácter secundario.

Para la implantación del sistema de determinación de costes ABC se diferenciaron qué actividades eran principales y cuáles eran de sostenimiento o apoyo, por lo tanto, secundarias. En este sentido, cabe destacar la aparente facilidad con la que se pudo llevar a cabo este proceso. Identificar qué actividades están relacionadas directamente con el servicio que presta el hotel es relativamente sencillo. Más compleja será la fase en la que deberemos identificar los generadores de coste de cada una de ellas.

Al igual que en los apartados anteriores, se estudia esta clasificación por centros de coste en el mismo orden que el seguido hasta ahora.

¹³ Brimson, J.A. (1991), ob. cit, p. 96.

¹⁴ Castelló, E. Y Lizcano, J. (1994), ob. cit, p. 284.

- **ÁREA DE HABITACIONES**

Las actividades que pudieron ser consideradas como primarias fueron HPA1 Limpiar habitaciones (relacionada con el servicio de alojamiento), HPA3 Controlar lavandería exterior (también relacionada con el servicio de alojamiento) y HPA20 Limpiar restaurante (relacionada con los productos vendidos en el área de restauración).

- **ÁREA DE RESTAURACIÓN**

En esta área de trabajo, las actividades que se consideraron primarias fueron HFA1 Preparar y vender alimentos bar (relacionada con snacks), HFA2 Preparar buffet cocina (relacionada únicamente con este producto), HFA3 Preparar y vender bebidas bar (relacionada con refrescos, espirituosos, etc.), HFA7 Cierre mensual (relacionada con todas las ventas generadas en este centro), HFA17 Controlar caja bar (relacionada con los productos vendidos en bar), HFA18 Control gestión bar (relacionada con ventas del bar), HFA19 control gestión cocina (relacionada con ventas del centro) y HFA22 Plan de prevención de riesgos laborales.

- **ÁREA DE RECEPCIÓN**

Las actividades primarias del área de recepción fueron HRA1 Realizar receptiva clientes (relacionada con el servicio de alojamiento), HRA10 Filtrar incidencias (relacionada con el servicio de alojamiento o con los productos de restauración), HRA11 Controlar caja recepción (relacionada con todas las ventas de servicios realizadas en recepción), HRA20 Controlar vigilantes seguridad (relacionada con todo el edificio), HRA22 Compra venta divisas (relacionada precisamente con este servicio), HRA30 Venta entradas-excursiones (relacionada con este servicio), HRA31 Alquilar caja fuerte (relacionada con este servicio), HRA32 Alquilar cunas (relacionada con este servicio), HRA33 Cobrar billares (relacionada con este servicio), HRA34 Alquilar parking (relacionada con este servicio), HRA35 Recaudar telefono público (relacionada con este servicio), HRA36 Otras Ventas (no es secundaria por su especial particularidad como ya se ha comentado anteriormente), HRA37 Ventas buffet (relacionada con este servicio) y HRA38 Alquilar lavandería clientes (relacionada también con este servicio).

- **ÁREA DE RESERVAS Y FACTURACIÓN**

En el área de reservas y facturación todas las actividades fueron consideradas primarias. En concreto, estas actividades son HOA1 Reservas directos (relacionadas con el servicio de alojamiento y con los clientes directos), HOA2 Reservas agencias (relacionada con el servicio de alojamiento y con las AA.VV. como clientes), HOA3 Reservas garantías (relacionada con el servicio de alojamiento y con los TT.OO.), HOA4 Demanda información directos (relacionada con el servicio de alojamiento y con los clientes directos), HOA5 Control de reservas (relacionada con el servicio de alojamiento), HOA6 Facturación y cobro agencias (relacionada con el servicio de alojamiento y con las AA.VV. como clientes), HOA8 Facturación y cobro pensiones (relacionada con productos de restauración y con las AA.VV. como clientes), HOA10 Facturación y cobro de cunas (relacionada con el servicio de alquiler de cunas) y HOA11 Facturación y cobro buffet guías (relacionada con el producto de buffet).

Recordemos que este centro de trabajo realiza estas actividades para los tres edificios de una forma centralizada.

- **ÁREA DE SUPERMERCADO**

Las actividades primarias del área del supermercado fueron HSA1 Cierres diarios (relacionada con todas las ventas de artículos), HSA2 Ventas (relacionadas con todos los artículos vendidos) y HSA4 Limpieza supermercado (relacionadas con el centro del supermercado). En los otros dos edificios no encontramos un supermercado.

- **ÁREA DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS**

Las actividades ejecutadas en esta área sirven para los tres edificios puesto que se realizan de forma centralizada y fueron consideradas primarias las actividades HAA1 Cierre mensual, HAA2 Cierre diario, HAA3 Cierre anual, HAA6 Gestión contable, HAA7 Análisis de nuevas inversiones, HAA8 Control Interno y HAA9 Mantenimiento Informático. No obstante, la identificación de este tipo de actividades con un objeto de coste específico, como puede ser un cliente o un servicio, es complicado. Sería mucho más correcto relacionarlas con toda la empresa o con una línea de prestación de servicios. Se trata de actividades que pueden considerarse a nivel de empresa o a nivel de producto, servicio o línea más que a nivel de unidad o de lote de servicios.

Por otro lado, se detectó el siguiente grupo de actividades secundarias que también se realizan en administración y finanzas: HAA10 Cierre mensual F&B, HAA12 Cierre mensual supermercado, HAA13 cierre diario F&B, HAA15 Cierre diario super, HAA16 cierre anual F&B y HAA18 cierre anual supermercado. En este caso sólo se llevan a cabo en el hotel. Se trata de actividades que no pueden ser consideradas a nivel de empresa sino de línea de producción o producto. Corresponden a áreas concretas de actividad e ingresos y sus costes se deducirán precisamente para calcular los márgenes de dichos departamentos.

- **ÁREA DE DIRECCIÓN EJECUTIVA**

Al igual que el caso anterior todas las actividades realizadas en esta área son centralizadas para toda la corporación y siguiendo el mismo razonamiento podemos afirmar que las actividades que se realizan en esta área son de nivel de empresa o de producto más que de niveles inferiores.

- **ÁREA DE GERENCIA**

La gerencia también trabaja simultáneamente para los tres edificios. Sin embargo, tal y como se identificaron sus actividades podrían llegar a considerarse incluso como actividades secundarias.

- **ÁREA DE DIRECCIÓN GENERAL**

Igualmente, la dirección general se encarga de estas funciones para los tres edificios que forman parte del grupo y sus actividades, que serían principales si se aplicara en la práctica el ABC en esta área de la empresa, también están relacionadas con toda la empresa.

- **CONSERJES O SERENOS**

Ninguna de las actividades que realizan los serenos de los tres edificios fueron consideradas actividades primarias puesto que resultaba muy difícil relacionarlas con algún objeto de coste fuera del nivel que fuera.

- **ÁREA DE VIGILANCIA**

La única actividad identificada para este centro, la denominada HZA4 Realizar vigilancia general, fue considerada una actividad principal para los tres edificios. Como se observará más adelante el tratamiento otorgado a esta actividad fue su traspaso como actividad a nivel de toda la empresa.

4.3.2. Actividades secundarias

Tal y como ha sido señalado, algunas actividades guardan una relación menos directa o no tiene ningún tipo de relación con el producto o servicio ofrecido por la empresa configurándose como actividades de apoyo o de sostenimiento de las principales. Estas actividades han sido denominadas secundarias en el sentido propuesto por Brimson. A continuación relacionamos las actividades que fueron consideradas como secundarias en el hotel agrupadas por centros de actividad. Todas ellas serán objeto de un reparto secundario de costes para la determinación del coste total de las actividades primarias en el capítulo siguiente de esta tesis.

- **ÁREA DE HABITACIONES**

En el centro de habitaciones se consideraron secundarias las siguientes actividades: HPA2 limpiar zonas comunes, HPA4 gestionar almacén de habitaciones y HPA15 lavandería interior.

- **ÁREA DE RESTAURACIÓN**

Las actividades que fueron consideradas secundarias en el área de restauración fueron HFA4 limpiar sala, HFA5 limpiar cocina, HFA6 limpiar bar, HFA8 gestionar compras, HFA9 controlar almacén F&B, HFA13 gestionar personal, HFA14 coordinar animación, HFA15, atender clientes y HFA16 planificar menús.

La actividad HFA8 gestionar compras se realiza para los tres edificios. Por este motivo, además de tratarse de una actividad secundaria, la distribución de sus costes se hará entre actividades que se llevan a cabo tanto en el hotel como en el resto de edificios. En concreto, reciben costes de HFA8 gestionar compras las actividades HPA1, MPA1 y SPA1 Limpiar habitaciones, HRA1 Receptiva de clientes, HFA1

Preparar y vender alimentos , HFA2 Preparar buffet cocina, HFA3 Preparar y vender bebidas bar.

- **ÁREA DE RECEPCIÓN**

En recepción la única actividad secundaria fue HRA2 Atender clientes externos e internos (que sirve para actividades de recepción, de restauración, de facturación y reservas, etc. si fuera el caso).

- **ÁREA DE RESERVAS Y FACTURACIÓN**

En el centro de actividad de reservas y facturación todas las actividades fueron consideradas primarias puesto que todas eran necesarias para la prestación del servicio principal entre otros del hotel: el alojamiento de clientes en las habitaciones. Recordemos que estas actividades se realizan en uno de los edificios pero se desglosaron para disponer en todo momento de toda la información acerca de los costes que había originado cada actividad para cada uno de los edificios.

- **ÁREA DE SUPERMERCADO**

En esta área se identificó sólo una actividad secundaria cual es HSA3 Gestión de stocks que sirve a la HSA2 ventas de supermercado. Cabe decir que al no tratarse del negocio principal del hotel no había un gran interés por detallar la información que podría aportarse mediante la aplicación exhaustiva del sistema ABC. Es por ello que tres de las cuatro actividades identificadas en esta área son primarias.

- **ÁREA DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS**

El área de administración y finanzas las actividades clasificadas como secundarias fueron HAA4 Control de gestión y HAA5 Cash management.

- **ÁREA DE DIRECCIÓN EJECUTIVA**

El área de dirección ejecutiva, como se ha señalado, realiza actividades que pueden considerarse primarias. No obstante, todas ellas corresponderían a los tres edificios pertenecientes al grupo por lo que si se determinaran los márgenes y resultados por separado deberían repartirse también los costes de estas actividades.

- **ÁREA DE GERENCIA**

A parte de otras actividades que pueda realizar el responsable de esta área que correspondan a facturación y reservas, las dos actividades que se identificaron de forma específica para la dirección ejecutiva podrían considerarse actividades secundarias. HGA1 Gestión de compras generales se distribuiría igual que HFA8 Gestión de compras y HGA2 Controlar horas extras personal limpieza estaría relacionado con actividades ejecutadas en el área de habitaciones exclusivamente. Estas actividades, en el caso de ser objeto de la implantación del ABC afectarían a los tres edificios y tendrían que distribuirse sus costes entre actividades de las áreas mencionadas tanto del hotel Holiday, como de los edificios Salou y Marina.

- **ÁREA DE DIRECCIÓN GENERAL**

El mismo razonamiento planteado para el área de la gerencia nos serviría para la función de la dirección general puesto que también realiza actividades generales para toda la empresa que eran de tipo primarias.

- **CONSERJERÍA O SERENOS**

Como ya se indicó en el apartado anterior, todas las actividades que realizan los serenos fueron consideradas actividades secundarias. Estas actividades eran HZA1 Sacar basuras, HZA2 Limpiar piscina, HZA3 Limpiar terraza. Las actividades que en el resto de edificios eran realizadas por los conserjes también fueron consideradas secundarias.

- **ÁREA DE VIGILANCIA**

Esta área únicamente realiza una actividad que, como ya comentamos, es primaria. Recordemos que aunque el personal está contratado a una empresa externa, existía un gran interés por reconocer esta actividad y hacer constar el coste a que ascendía.

4.4. Clasificación de actividades por niveles de actividad

Las actividades que se realizan en una empresa no sólo pueden clasificarse en actividades primarias y secundarias sino que existen más clasificaciones susceptibles

de aplicación. En concreto, bajo el sistema de costes basados en las actividades es muy habitual encontrarse con la distinción de actividades en función del nivel al cual se realizan, de este modo se distinguen: actividades a nivel unitario, a nivel de lote, a nivel de producto, a nivel de empresa.

- a) las actividades a nivel unitario: son aquéllas que se realizan para cada unidad de producto o servicios. Por ejemplo, limpiar habitaciones es una actividad unitaria porque se realiza para cada habitación individualmente, y cada vez que el cliente debe alojarse en la habitación.
- b) Actividades a nivel de lote: son aquéllas que se realizan para la obtención de un lote de productos o de servicios. La preparación del buffet corresponde a una actividad a nivel de lote puesto que se cocinan y preparan bandejas de un número de raciones determinadas.
- c) Actividades a nivel de producto: son aquéllas que se realizan de forma general para una determinada línea de producto o prestación de servicio independientemente del número de unidades servidas o del número de lotes servidos. La actividad de planificación de menús es una actividad que se realiza para este producto determinado.
- d) Actividades a nivel de empresa: son aquéllas que requiere la propia empresa a nivel general, sirven de soporte para toda la organización. Todas las actividades de dirección suelen ser de este nivel. Las actividades HZA4 vigilancia general de la empresa y HFA22 Plan de prevención de riesgos laborales también se han clasificado en este nivel.

Los costes de los distintos tipos de actividades deberán relacionarse con sus correspondientes objetos de coste (unidades, lotes, etc.) mediante las medidas de actividad más oportunas o los generadores de coste que mejor representen la relación causa-efecto existente entre ellos. Los generadores de coste o *activity drivers* que se identificarán para las actividades a nivel unitario deberán reflejar una relación entre dichas actividades y las unidades de producto o servicio que recibirán sus costes (por ejemplo, horas de trabajo, unidades monetarias de venta, etc.). Se trata de una serie de medidas que recuerdan la magnitud de las unidades de obra en los sistemas tradicionales de determinación de costes.

Para las actividades clasificadas dentro del nivel de lote de productos o servicios deberán escogerse también medidas de actividad relacionadas con grupos de productos o servicios que ya no se corresponden tan claramente con las unidades de obra tradicionales.

4.5. Mapa y diccionario de actividades

Llegados a este punto resultó interesante recopilar sistemáticamente toda la información relativa a las actividades. En primer lugar, se elaboraron mapas de actividades que reflejaban en cada centro de trabajo todas aquéllas que se llevaban a cabo, con su codificación correspondiente, así como con todos los enlaces o vínculos existentes entre ellas. En segundo lugar, y con el fin de unificar y clarificar conceptos y contenidos, se confeccionó un diccionario de actividades en el que se recopilaban todas las actividades con su correspondiente definición, sus objetivos y sus tareas principales.

4.5.1. Mapa de actividades

Tal y como ha sido comentado, se confeccionó un mapa de actividades para cada centro de trabajo del hotel (habitaciones, restauración, reservas y facturación, recepción, supermercado, administración y finanzas, etc).

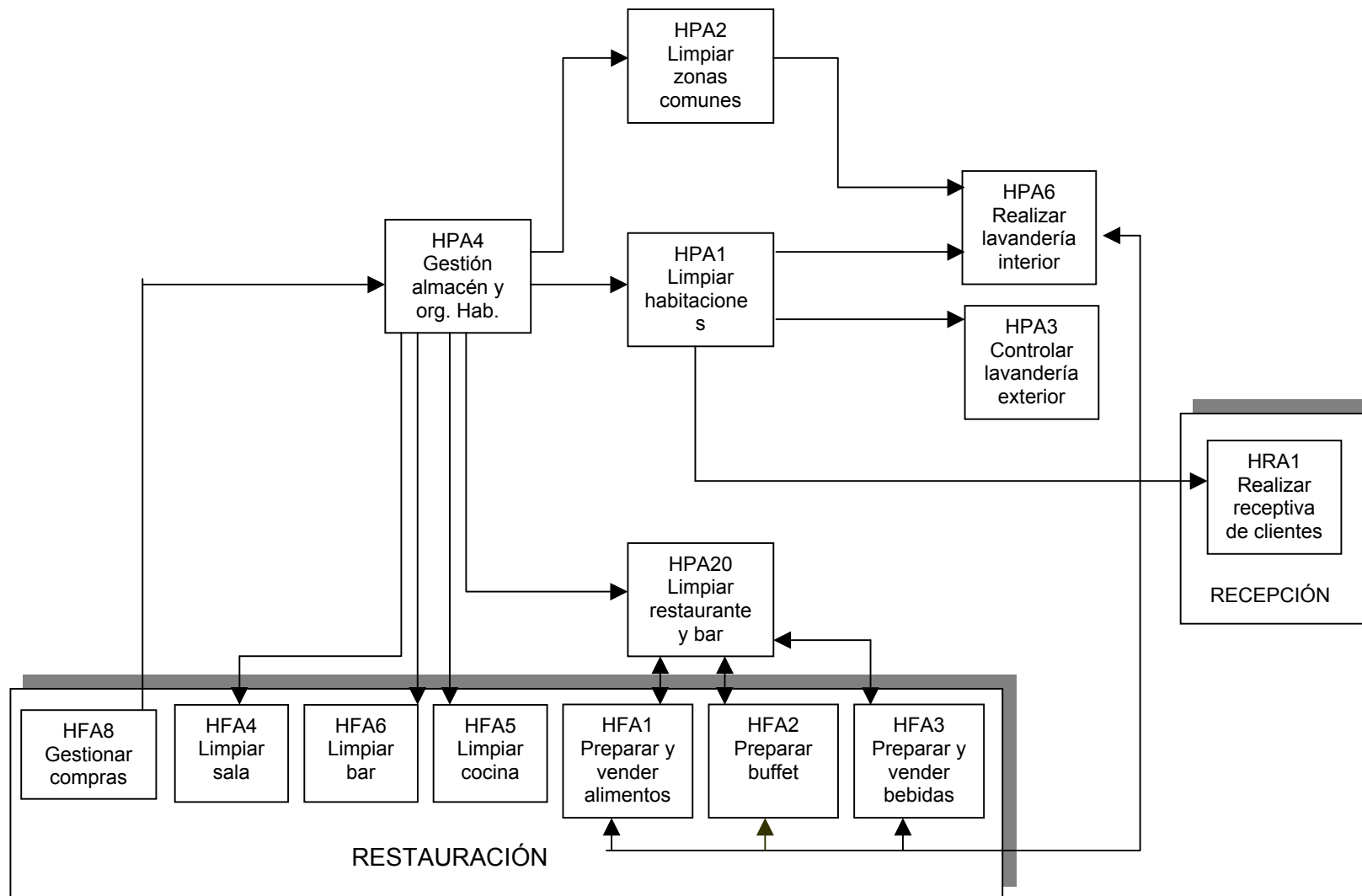
A continuación sólo se muestra en el gráfico 1 el mapa de actividades del centro de habitaciones. Con el ánimo de descargar el desarrollo teórico de varias páginas con diferentes mapas de todos los departamentos, se ha optado por recogerlos todos como anexos de este capítulo. Por ello, remitimos al lector al apartado de anexos (gráficos 4 a 15) para observar estos mapas. El orden en el que aparecen es el siguiente: centro de habitaciones, restauración, recepción, reservas y facturación, supermercado, administración y dirección ejecutiva. No se han elaborado mapas de actividades para vigilancia, dirección general y gerencia por ser una o dos las actividades identificadas en estos centros.

En cuanto al área de restauración, se han elaborado cinco mapas. El primero de ellos, (gráfico 5), es el derivado de las actividades identificadas en un primer momento sin haber procedido a su racionalización. El mapa de actividades definitivo (gráfico 9) para este centro de trabajo se recoge en quinto lugar. Entre ellos, se ha considerado oportuno incluir los mapas relativos a funciones específicas dentro de este centro de

restauración. Así, por ejemplo, se puede observar el esquema de todas las actividades que están relacionadas con la confección y venta de bebidas (gráfico 6), alimentos (gráfico 7) y buffet (gráfico 8).

En el área del supermercado, también se han elaborado dos mapas de actividades. Uno es el que corresponde a todas las actividades identificadas en un primer momento (gráfico 12), y el otro es el definitivo (gráfico 13). Todas las actividades que podían agruparse por su parecida finalidad y por su escasa importancia y consumo de recursos aparecen en el esquema general del proceso o mapa de actividades diseñado para el supermercado dentro de un rectángulo cuyos lados son discontinuos.

GRÁFICO 1. MAPA DE ACTIVIDADES DE HABITACIONES



4.5.2. Diccionario de actividades

El diccionario de actividades elaborado para el hotel recoge todas definiciones, objetivos, y tareas de cada una de las actividades identificadas. A continuación, agrupadas por áreas, se muestran todas estas actividades. La descripción de estas actividades se llevará a cabo siguiendo un orden concreto. En primer lugar, se definirá el contenido de cada actividad, concretando después el objetivo perseguido con su realización y finalizando con la relación de todas las tareas que se llevan a cabo en la ejecución de dicha actividad.

4.5.2.1. Área de habitaciones

En el área de habitaciones trabajan un total de once personas en el hotel Holiday incluida la gobernanta. Además, estos trabajadores pueden ser reforzados, en caso de mucho trabajo, por otros que suelen contratarse a través de empresas de trabajo temporal. Se han identificado de forma definitiva seis actividades en la sección de habitaciones del hotel.

La ejecución del conjunto de estas actividades tampoco sigue, en general, un orden concreto. Es decir, no forman parte de un proceso mayor determinado dentro de habitaciones. Algunas actividades pueden realizarse de forma independiente, otras pueden realizarse antes o después que las demás. Así, por ejemplo, la HPA1 Limpiar habitaciones no tiene ninguna relación con HPA2 Limpiar zonas comunes y tampoco guardan un orden concreto.

A continuación se analiza cada una de las actividades que han sido identificadas en el centro de habitaciones.

HPA1 Limpiar habitaciones

Quizás sea esta actividad una de las que el cliente valora mejor en un establecimiento hotelero. Esta actividad consiste en preparar y limpiar completamente la habitación para la entrada de clientes por lo que el objetivo de la misma se centra precisamente en arreglar las habitaciones y dejarlas correctamente para que el cliente las encuentre en perfecto estado.

Las tareas para realizar esta actividad son:

1. Chequear habitación
2. Recoger ropa sucia y sacar basura
3. Barrer apartamento
4. Limpiar cocina (utensilios, nevera, microondas, armario)
5. Limpiar dormitorio
6. Hacer camas
7. Limpiar terraza
8. Limpiar cristales
9. Sacar polvo
10. Limpiar baño
11. Fregar suelo
12. Limpiar pasillos
13. Repartir productos limpieza preparando carros a trabajadoras
14. Clasificar partes de trabajo, organizar, controlar horas y días de fiesta
15. Seleccionar habitaciones y otras tareas
16. Dar información en recepción

HPA2 Limpiar zonas comunes

Esta actividad consiste en limpiar todas las zonas comunes a las que los clientes tienen acceso en cualquier momento del día, tales como recepción, la sala de billar, escalera de emergencia, pasillos, así como oficinas, etc. Su objetivo es limpiar todas las zonas comunes del hotel.

Las tareas que componen esta actividad son las siguientes:

1. Barrer y fregar suelos
2. Limpiar cristales, aluminios y puertas
3. Limpiar maderas de recepción
4. Limpiar baños
5. Limpiar ascensores, escaleras, pasillos.

Los clientes tienen acceso a diferentes zonas del hotel a parte de las habitaciones y, por este motivo, acostumbran a ensuciarse más que otras y es necesario realizar una limpieza diaria. Estas zonas son básicamente las siguientes: recepción del hotel, ascensores, escaleras normales y de emergencia, así como barra de escaleras, salón de televisión, pasillos, almacén, despachos, habitación para maletas y baños. Además también debe limpiarse la oficina, la habitación de la lavadora y los cuartos de basura.

HPA3 Controlar Lavandería Exterior

Esta actividad consiste en avisar a la lavandería y realizar el control de los envíos y recepciones de las diferentes tandas de ropa enviadas a la misma. El objetivo de esta

actividad está encaminado a gestionar los envíos de ropa así como ordenar y comprobar la ropa recibida para que no falte ninguna.

Las tareas de esta actividad son las siguientes:

1. Bajar ropa sucia de los offices
2. Clasificar ropa
3. Contar ropa sucia
4. Enviar ropa a lavandería
5. Rellenar albarán de entrega
6. Recibir ropa limpia
7. Controlar albarán de entrada
8. Contar ropa recibida
9. Ordenar ropa
10. Subir ropa a los offices
11. Enviar albaranes a contabilidad

HPA4 Gestionar almacén

Esta actividad consiste en llevar a cabo todo tipo de preparativos para la organización y planificación del trabajo, y en mantener el orden y la organización de las habitaciones con el objeto de planificar adecuadamente el trabajo del personal de esta área y gestionar correctamente los productos de limpieza necesarios.

Las tareas que componen esta actividad son:

1. Control de productos de limpieza haciendo pedidos a recepción
2. Control e información de habitaciones preparadas y anomalías detectadas
3. Hacer inventario anual de vajilla y del resto de artículos.

HPA15 Lavandería interior

Esta actividad consiste en poner en funcionamiento y mantener la lavandería interna, así como lavar la ropa básicamente del área de habitaciones, de cocina y del bar. El objetivo principal es mantener en funcionamiento la lavandería interna y tener limpia la lencería propia del hotel como toallas, paños de cocina, trapos de limpieza, etc.

Para llevar a cabo esta actividad deben realizarse las siguientes tareas:

1. Distribución y recogida de ropa
2. Poner en marcha la máquina de lavar y secar
3. Lavar la ropa, las toallas, manteles, servilletas, paños, delantales, las cortinas, los sofás, colchas, fundas colchones, cortinas, etc.
4. Secar la ropa
5. Doblar y colocar la ropa
6. Mantener lavandería y almacén limpios

HPA20 Limpiar bar y restaurante

Esta actividad consiste en realizar la limpieza del espacio destinado a restaurante. El objetivo perseguido con la realización de la misma es mantener limpio del restaurante.

Las tareas de la actividad son:

1. Barrer el suelo del restaurante y del bar
2. Limpiar cristales del restaurante y del bar
3. Fregar el suelo del restaurante y del bar

4.5.2.2. Área de restauración o food & beverage (f&b)

A continuación se describen las actividades identificadas en este centro de restauración siguiendo el orden que hemos apuntado anteriormente.

HFA1 Preparar y vender alimentos Bar

Esta actividad consiste en recoger y satisfacer las peticiones de los clientes de platos combinados o *snacks* que ofrece el bar. Los *snacks* se sirven en la zona del bar y son los platos combinados que se elaboran a medida que el cliente los demanda (desde una hamburguesa con queso hasta un bocadillo de patatas fritas). El objetivo que se persigue mediante la realización de esta actividad consiste en satisfacer las necesidades del cliente relacionadas con la demanda de alimentos preparados durante todo el día en el bar.

Las tareas de esta actividad son las siguientes:

1. Preguntar al cliente
2. Pasar pedido a cocina
3. Elaboración del plato
4. Recoger alimento preparado de cocina
5. Servir al cliente
6. Cobrar al cliente
7. Preparación de la zona de trabajo

HFA2 Preparar buffet

La preparación del buffet consiste en la elaboración de platos evidentemente destinados al buffet, que se prepara y presenta dos veces al día, una para el desayuno y otra para el momento de la cena, con combinaciones de platos y bandejas diferentes para uno y otro. El objetivo perseguido se centra también en satisfacer las

necesidades del cliente relacionadas con la demanda de alimentos preparados durante todo el día, tanto en el restaurante como en el bar.

Esta actividad está compuesta por las tareas siguientes:

1. Selección de productos a utilizar
2. Preparación de la zona de trabajo y utensilios
3. Elaboración del plato o bandeja
4. Colocación de las bandejas
5. Retirar las bandejas al final

HFA3 Vender Bebidas Bar

La venta de bebidas realizada en el bar comprende elaborar, si es el caso, y servir las bebidas que el cliente solicita. Esta actividad tiene como objetivo atender las necesidades del cliente de la barra con la debida atención, rapidez y cordialidad

Componen esta actividad las siguientes tareas:

1. Preparar las dotaciones de material necesario previo al servicio
2. Reponer armarios y botelleros
3. Preguntar al cliente
4. Servir al cliente
5. Cobrar al cliente

HFA4 Limpiar Sala

Esta actividad consiste en limpiar diariamente la sala de restaurante y la zona de trabajo y materiales del bar (suelos, mesas, sillas, etc.) excepto cristales. Su objetivo es mantener la sala de restaurante y bar en un estado óptimo de limpieza para mantener o mejorar la imagen ofrecida en este área a los clientes y para trabajar en las mejores condiciones higiénicas posibles.

Tareas:

1. Limpiar las mesas
2. Limpiar las sillas
3. Limpiar los suelos
4. Limpiar el buffet

HFA5 Limpiar Cocina

Este establecimiento hotelero considera primordial mantener en todo momento limpia e higiénica la cocina para lo cual dedica numerosos esfuerzos. Por este motivo se

identificó una actividad específica para ello que consiste en limpiar los materiales, menaje, y zonas de trabajo de la cocina a medida que se cocinan o preparan los alimentos. El objetivo de esta actividad consiste por tanto en mantener las zonas de trabajo y los utensilios de la cocina en las mejores condiciones higiénicas posibles para realizar bien el trabajo.

Tareas:

1. Limpiar utensilios (a medida que se van utilizando)
2. Limpiar menaje (una vez finalizado el trabajo)
3. Limpiar suelos de cocina

HFA6 Limpiar Bar

Limpiar el bar comporta limpiar los materiales y las zonas de trabajo del bar a medida que se sirve a los clientes y limpiar la zona de la sala que corresponde al bar. El objetivo perseguido con la realización de esta actividad consiste en mantener las zonas de trabajo y los utensilios del bar en las mejores condiciones higiénicas posibles para realizar bien el trabajo.

Tareas de esta actividad:

1. Limpiar los utensilios (a medida que se van utilizando)
2. Limpiar las cámaras del bar
3. Limpiar la cafetería del bar
4. Limpiar los grifos y el surtidor del bar

HFA7 Cierre Mensual

El cierre mensual consiste en la realización del inventario y recuento del almacén junto con análisis de la TPV y del buffet. El objetivo perseguido con esta actividad es disponer de la información necesaria del centro de restauración para poder analizar los resultados de cada mes.

Esta actividad está compuesta de las siguientes tareas:

1. Realizar un inventario o recuento del almacén
2. Introducción del recuento en el ordenador
3. Generación de informes
4. Análisis de los datos proporcionados por la TPV
5. Contrastar los datos con el responsable de administración

HFA8 Gestionar Compras

Esta actividad abarca todo un proceso que se inicia cuando los empleados de bar y cocina (y el resto de departamentos también) rellenan la correspondiente "hoja de pedido". Dicho pedido es introducido en el ordenador que genera automáticamente una orden de compra, que se envía al proveedor vía fax. Como objetivo fundamental destacamos el hecho de abastecer de materia prima el bar y la cocina y de materiales al resto de departamentos.

Las tareas de esta actividad son:

1. Revisar los niveles de existencias
2. Rellenar la "hoja de pedido" en el bar y la cocina (y otros departamentos)
3. Contrastar y revisar los precios de proveedores
4. Introducir la hoja de pedido en el ordenador
5. Efectuar las órdenes de compra (todas menos pan e imprevistos)
6. Enviar fax a proveedores

HFA9 Controlar Almacén F&B

La actividad de controlar el almacén del área de restauración abarca todas las operaciones relacionadas con el control de los movimientos de los materiales en el almacén. En el momento de recibir la mercancía, el personal autorizado utiliza la orden de compra como comprobante para confirmar que todo el material recibido coincide, tanto en cantidad como en precio, con los pedidos realizados. Efectuada la comprobación se firma el albarán de compra del proveedor. La orden de compra y el albarán de compra se grapán y puede entonces registrarse en el ordenador la entrada de género en el almacén. El objetivo fundamental de esta actividad consiste en controlar las entradas y salidas de género en el almacén.

Las tareas son:

1. Depósito de la orden de compra en bar y cocina
2. Control de la mercancía según orden de compra
3. Se anota en la orden de compra cualquier anomalía
4. Se verifica en ordenador cantidades y precios
5. Se registra albarán de compra
6. Puntualmente se realizan verificaciones de género según los datos proporcionados por ordenador

HFA13 Gestionar Personal

La actividad denominada gestionar personal comprende todas las operaciones encaminadas a planificar y seleccionar el personal según las necesidades del departamento junto con la planificación del trabajo de este personal. Por lo tanto, el objetivo perseguido es conseguir un grupo humano capaz de alcanzar las metas fijadas por la empresa así como atender en lo posible las necesidades del personal.

Las tareas de esta actividad son:

1. Estudiar las previsiones de ocupación
2. Analizar el estado actual de la plantilla
3. Concretar necesidades de plantilla
4. Revisar curriculum vitae disponibles
5. Contactar con ETT si es necesario
6. Entrevista con el candidato
7. Seleccionar el candidato
8. Formar el personal seleccionado
9. Planificar el trabajo del personal contratado

HFA14 Coordinar Animación

La actividad de coordinar la animación que se lleva a cabo en el área de restauración consiste en programar y controlar la animación interna y externa del hotel cuyo objetivo se centra en ofrecer un servicio de entretenimiento para la clientela con independencia de cuál sea su edad para incentivar, en la medida de lo posible, la consumición de alimentos y bebidas por parte de los clientes.

Esta actividad se realiza mediante las siguientes tareas:

1. Dialogar con los animadores
2. Planificar los espectáculos
3. Coordinar el personal

HFA15 Atender Clientes

Atender cualquier comentario, sugerencia, queja, en definitiva, la opinión del cliente. El objetivo de esta actividad es básicamente mejorar el servicio diariamente teniendo en cuenta las opiniones de los clientes y solucionando las quejas o problemas que éstos puedan plantear.

Las tareas son las siguientes:

1. Escuchar los comentarios que nos realizan los clientes

2. Indagar si es necesario
3. Solucionar el problema si es posible
4. Informar a la dirección si el problema es importante

HFA16 Planificar Menús

A principio de cada temporada deben revisarse los diferentes platos que se han ofrecido en la temporada anterior, analizando cuáles de ellos han sido más populares y cuáles no. Por ello, al menos una vez al año se realiza esta actividad consistente en planificar los platos y la composición de los menús (de buffet y de platos combinados) que se ofrecerán a los clientes durante la siguiente temporada. El objetivo es por tanto planificar los menús de forma adecuada al tipo de clientela del hotel a partir de la experiencia de años anteriores acerca de los platos más vendidos por tipo de cliente.

Tareas:

1. Analizar las características del cliente
2. Preparar la lista de sugerencias
3. Seleccionar los platos
4. Observar las ventas de cada plato de temporadas anteriores y de temporada actual

HFA17 Controlar Caja Bar

La actividad de cuadrar la caja del día se realiza según los importes proporcionados por el informe "Arqueo de caja" debiéndose observar y solucionar las posibles desviaciones, que se vayan detectando y que pueden ser debidas a diversas causas. El objetivo de esta actividad es conseguir que diariamente la caja del bar esté cuadrada.

Las tareas son:

1. Imprimir el informe "arqueo de caja"
2. Contar la caja
3. Comparar los datos
4. Introducir la información sobre estadísticas de clientes (número de clientes de cena, de desayunos, etc.)

HFA18 Control de Gestión Bar

La realización de la actividad denominada control de gestión del bar comprende el análisis periódico de los costes y de los presupuestos sobre los que el bar tiene una

influencia directa. El objetivo perseguido con la misma consiste en obtener información sobre los costes incurridos en el bar para una posible toma de decisiones.

Las tareas de esta actividad son:

1. Comparar la recaudación diaria con el coste diario del personal
2. Análisis periódico del coste de venta de los productos de bar

HFA19 Control de Gestión Cocina

El control de la gestión de la cocina se lleva a cabo mediante un análisis periódico de los costes y de los presupuestos sobre los que la cocina tiene una influencia directa. Como objetivo se persigue obtener información sobre los costes incurridos en la cocina para una posible toma de decisiones relacionadas con este área de trabajo.

Tareas:

1. Comparar recaudación diaria con el coste diario del personal
2. Análisis periódico del coste de venta de los productos que se elaboran en la cocina

HFA22 Plan Prevención Riesgos Laborales

La actividad que se ha denominado plan de prevención de riesgos laborales comprende todas las operaciones destinadas a supervisar los diferentes métodos de trabajo del personal con el objetivo de prevenir, en la medida de lo posible, accidentes laborales y accidentes de los clientes, y todas las acciones derivadas de la implantación del plan de prevención de riesgos laborales en toda la empresa.

Tareas:

1. Recorrer las dependencias del hotel
2. Dialogar con los trabajadores
3. Proponer actuaciones en la reunión del comité
4. Comprar materiales para la prevención de riesgos (carteles, protecciones, guantes, etc.)

No se ha contemplado como actividad el servicio de habitaciones (*room service*) que los hoteles de categorías más altas suelen ofrecer a los clientes del establecimiento, puesto que al tratarse de un hotel de tres estrellas no tienen este servicio. La misión básica del *room service* es servir al cliente en la habitación, cualquier tipo de alimento o bebida, ya sea desayuno, almuerzo, cena, etc. que solicite. Este servicio genera unos ingresos para el hotel por lo que constituye un objetivo de coste en sí mismo.

Para su prestación suelen realizarse diferentes tareas como serían, en función del nivel de detalle requerido, tomar el pedido del cliente, preparar el pedido, llevar el pedido a la habitación, recoger la bandeja, etc.

Por lo tanto, este servicio podría ser una actividad de servicio de habitaciones a la cual se trasladarían todos aquellos costes que fueran imputables, o bien, ser descompuesto en función del tipo de pedido que hubiera realizado un cliente en actividades diferentes.

4.5.2.3. Área de recepción

En este área de trabajo los recepcionistas pueden tener que realizar muchas operaciones, incluso, actividades para toda la empresa. Por ejemplo, llamar a la grúa en caso que sea necesario, fotocopiar documentos para otros departamentos, realizar llamadas telefónicas para el personal de otros departamentos, pasar llamadas a estos mismos trabajadores, etc. Incluso se venden y cobran los tiquets del buffet de restauración. Esta variedad comporta una dificultad añadida sobre la implantación de un sistema de costes basado en las actividades en una empresa industrial.

El área de recepción se convierte entonces en un centro neurálgico de operaciones que complementan actividades realizadas en diferentes puntos de la empresa. Así, por ejemplo, se confeccionan en recepción los partes de reparaciones a partir de las quejas o incidencias recibidas de clientes, del personal de habitaciones, del personal de recepción, de restauración, etc. con el fin de facilitar y organizar el trabajo al personal de mantenimiento y archivar esos mismos partes una vez finalizados estos trabajos.

En el área de recepción trabajan 4 recepcionistas más un conserje de noche de forma permanente en el hotel. La mayoría de las actividades identificadas no siguen necesariamente un orden concreto en su ejecución. Es decir, no forman parte de un proceso general determinado dentro de recepción. Más bien pueden considerarse como actividades aisladas con objetivos diferentes cada una más que como actividades coordinadas y enlazadas en este centro de trabajo. Así, por ejemplo, la compra y la venta de divisas no tiene ninguna relación con alquilar cajas fuertes o *safe* o alquilar cunas, parking, la lavandería de clientes o cobrar billares.

Este centro, por tanto, realiza actividades de naturaleza muy dispar. Algunas de ellas son finales puesto que directamente se obtiene el cobro de los clientes mientras que otras simplemente pretenden recoger una serie de incidencias que puedan haberse producido en el hotel.

A continuación se relacionan todas las fichas del diccionario de actividades del área de recepción correspondientes a las actividades consideradas de forma definitivas.

HRA1 Realizar receptiva de clientes

Esta actividad consiste en preparar y efectuar el registro de la entrada y la salida de clientes. El objetivo principal de la misma pretende recibir y acomodar a los clientes a la entrada en el hotel así como despedirlos a su salida entregando y recogiendo las llaves de la habitación en ambos momentos. Se han identificado todas las operaciones que están relacionadas con el registro de la entrada de los clientes (*check in*) que se llevan a cabo en ese momento y con el momento de la salida (*check out*) de los mismos.

Las diferentes tareas que componen esta actividad son:

- | | |
|---|--------------|
| 1. Sacar listado salidas. Hacer rack | Check out |
| 2. Señalar permanencias y salidas antes de las 8 am | Check out |
| 3. Imprimir listado llegadas y asignar apartamentos | Check in |
| 4. Imprimir recibos de entradas | Check in |
| 5. Elaborar parte para la gobernanta – separar garantías | Check in-out |
| 6. Cerrar teléfono, poner recibos, facturas telefónicas y garantías en casilleros | Check out |
| 7. Cobrar (check in) y devolver (en el check out) depósitos de apartamentos y cobrar teléfonos | Check in-out |
| 8. Hacer llaves, ponerlas junto a los recibos nuevos en casilleros | Check in |
| 9. Abrir líneas telefónicas | Check in |
| 10. Recoger garantías y guardarlas | Check out |
| 11. Dar llave, explicar servicios ofrecidos por el hotel (despertador, maletero, etc.) y otro tipo de información | Check in |
| 12. Explicar funcionamiento de electricidad | Check in |
| 13. Pasar por caja la entrada y salida de garantías | Check in-out |
| 14. Avisar a cocina y bar de entradas con pensiones | Check in |
| 15. Hacer registros entrada y salida en el ordenador | Check in-out |

HRA2 Atención a clientes externos e internos

Esta actividad consiste en atender personal y telefónicamente a clientes internos y externos (alojados actualmente, futuros, personas externas o personal de la empresa). Como objetivos de esta actividad señalamos los dos siguientes. Por un lado, se

persigue atender todas las cuestiones que nos realicen los clientes respecto al hotel, a servicios públicos de la ciudad (hospital, policía, correos, etc.), iglesias, tiendas, visitas turísticas de la ciudad, visitas a parques, taxis, etc. excepto quejas o reclamaciones. Por otro lado, se pretende también atender todas las cuestiones que nos soliciten el resto de personal de la empresa (fotocopias, llamadas teléfono, etc.).

Las tareas de esta actividad son las siguientes:

1. Información a clientes (iglesias, tiendas, correos, supermercado, etc.)
2. Información telefónica (dar precios, etc.)
3. Recibir llamadas telefónicas para otros departamentos, y para apartamentos
4. Hacer llamadas telefónicas para otros departamentos
5. Recibir visitas
6. Dar llaves (a los clientes no a la entrada al hotel y al personal)
7. Sacar a clientes o al personal del ascensor
8. Traducciones para el personal
9. Guardar y devolver objetos perdidos
10. Guardar las llaves y la caja del supermercado
11. Hacer fotocopias para otros departamentos
12. Controlar información (folletos) para reposición
13. Realizar los primeros auxilios y llamar al médico
14. Atender alarmas (incendios, sala de juegos)
15. Llamar la grúa
16. Llamar a los taxis
17. Hacer imprimir menús diarios para el bar y colgar en el restaurante

En mi opinión, esta actividad se ha identificado como conjunto de tareas muy variadas que tienen un objetivo común atender clientes tanto internos como externos. Cada una por separado no tiene demasiada importancia. Se trata de acciones puntuales que se realizan en muy poco tiempo. Estas operaciones pueden ser realizadas por la misma persona, aunque normalmente las ejecuta cualquier trabajador de este centro.

Por ejemplo, la llamada a un taxi consume teléfono, personal y pocos más recursos. Se realiza irregularmente. No siempre se corresponde con la salida del hotel de un cliente por lo cual no puede relacionarse con la actividad R.A.1.b “despedida de clientes” (en caso que se hubiera desglosado la actividad H.R.A.1). En realidad es una de las posibles peticiones de los clientes durante su estancia en el hotel. Por este motivo se ha creído conveniente considerarlo en esta actividad.

En cuanto a la tarea referida a la impresión de menús diarios para restauración evidentemente corresponde a restauración. La recomendación sugerida fue que todo (diseño e impresión y colgarlos después) se hiciera en el centro de restauración.

La tarea que aquí se ha considerado de “Información telefónica” (dar precios, etc.) también se realiza en reservas y facturación. En este caso, la recomendación realizada fue centralizarla únicamente en esta última área de trabajo.

HRA10 Filtrar incidencias

Esta actividad consiste en atender las reclamaciones y quejas de los clientes y comunicarlas a la dirección cuando sea oportuno con el objetivo de atender todas las reclamaciones y quejas de los clientes y comunicar a la dirección los casos que se consideren importantes.

Son tareas de esta actividad:

1. Escuchar al cliente
2. Si no hay motivo para la reclamación: explicárselo al cliente
3. Si hay motivo: intentar solucionar el problema
4. Comunicar a la dirección (si es necesario)
5. Seguimiento de la reclamación, por si se repite la misma situación
6. Elaborar el parte de reparación si se trata de un arreglo
7. Archivar el parte de reparación cuando se ha reparado

HRA11 Controlar Caja Recepción

Esta actividad consiste en realizar el control diario de la caja de recepción con el principal objetivo de comprobar la coincidencia entre el dinero existente y el saldo de la caja así como de realizar el arqueo de caja en el cambio de turno de personal.

Las tareas que deben efectuarse al realizar esta actividad son:

1. Entrar los movimientos de caja, contados, terminal punto venta (TPV)
2. Cerrar la TPV de recepción
4. Facturar los contados
5. Contar el dinero
6. Comprobación del saldo real con papeles
8. Hacer dos copias de la caja

Esta actividad identificada en el área de recepción del hotel también puede identificarse, de forma parecida, en el centro de restauración. Este hecho puede conducir a la posibilidad de agrupación de estas actividades en una macroactividad que constituya actividad de control.

De todas formas, los escasos recursos que se consumen para ejecutar esta actividad comporta, en nuestra opinión, que la empresa deba decidir si es objeto de estudio, es

decir, si merece la pena identificarla como actividad o si puede agregarse dentro de un proceso mayor que pasaría a considerarse una actividad única.

HRA22 Compra-venta divisas

La actividad denominada compra-venta de divisas consiste básicamente en realizar el cambio de divisas a los clientes y la venta de divisas en la entidad bancaria, lo que constituye el objetivo de la actividad.

Las tareas son:

1. Cambio de divisa al cliente
2. Registro de la compra en el ordenador
3. Comprobación de los papeles y la divisa
4. Introducción del movimiento de caja en el ordenador
5. Recuento del total de divisas
6. Sellar la divisa
7. Enviar el fax al banco
8. Entregar la divisa al banco
9. Contar el dinero del banco y pasar por caja
10. Registrar la venta de divisas en el ordenador
11. Recuento mensual de las divisas (compras y ventas)

HRA30 Venta de entradas-excursiones

Esta actividad consiste en vender a los clientes que lo soliciten entradas de Port Aventura, Aquópolis, etc. Evidentemente el objetivo de esta actividad es realizar este tipo de ventas en la mayor cantidad posible.

Esta actividad está compuesta por las tareas:

1. Coger los tiquets nuevos
2. Apuntar la numeración
3. Dar información de horarios y precios a los clientes
4. Entregar tickets a clientes
5. Hacer recibo de caja
6. Cobrar
7. Pasar por caja
8. Facturar
9. Hacer control tickets que quedan (cuando se reciben tickets nuevos)
10. Hacer reservas si es necesario
11. Contabilizar el dinero
12. Hacer informe de las ventas (mensual)

HRA31 Alquilar safe o caja fuerte

Esta actividad consiste en alquilar safe o cajas fuertes a los clientes que lo soliciten teniendo como objetivo el alquiler del mayor número posible de ellas.

Las tareas son:

1. Hacer el recibo
2. Cobrar al cliente (alquiler más depósito)
3. Explicar el funcionamiento de la caja fuerte
4. Entregar la caja fuerte y la llave
5. Pasar por la caja
6. Facturar el alquiler
7. A la devolución de la caja: devolución del depósito
8. Si ha habido pérdida de llave: buscar copia llave
9. Se entrega la llave nueva y se cobra al cliente una indemnización

HRA32 Alquilar cunas

Esta actividad consiste en alquilar cunas a los clientes que lo soliciten. De nuevo el objetivo de la misma es alquilar el mayor número posible de cunas a los clientes.

Las tareas de esta actividad son:

1. Informar a la gobernanta
2. Hacer el recibo de cada alquiler
3. Dar recibos al departamento de facturación
4. Recibir la factura más la copia y dar las facturas a los guías
5. Cobrar de los guías
6. Informar al área de facturación del cobro
7. Dar el dinero a dirección
8. Pasar las cunas a *planning*
9. Si no hay personal para hacerlo: subir la cuna

HRA33 Cobrar billares

Esta actividad consiste en recibir y contabilizar la recaudación de las máquinas recreativas con el objeto de controlar dicha recaudación.

Las tareas de esta actividad son las siguientes:

1. Recibir el dinero de la recaudación
2. Contar el dinero recibido
3. Firmar más sellar el recibo
4. Pasar por caja
5. Contabilizar la entrada dinero
6. Facturar

HRA34 Alquilar párquing

Esta actividad consiste en alquilar plazas de párquing a los clientes con el objeto de realizar el máximo número de alquileres.

Las tareas son:

1. Alquilar el párquing, dar mando para puerta entrada
2. Tomar nombre cliente, matrícula coche, teléfono, etc.
3. Hacer el recibo
- 4 Cobrar el alquiler más la fianza
- 5 Facturar el alquiler
- 6 Pasar al planning o hoja de control
7. Al devolver el mando, devolución de la fianza
8. Pasar por caja la devolución de la fianza

HRA35 Recaudar teléfono público y de habitaciones

Esta actividad consiste en vaciar las cabinas telefónicas del hotel y cobrar a los clientes las facturas telefónicas de las habitaciones.

Esta actividad está compuesta por las siguientes tareas:

HABITACIONES

1. Abrir las líneas telefónicas.
2. Si llegan al límite permitido: sacar facturas parciales
3. Cerrar las líneas
4. Cobrar las facturas
5. Pasar por la caja
6. Facturar
7. Archivar las facturas

CABINAS

1. Abrir y vaciar las cabinas telefónicas
2. Contar el dinero recaudado
3. Pasar por caja haciendo el recibo
4. Facturar

Como puede observarse en esta actividad se han incluido dos conjuntos de tareas diferenciados, el primero, para el cobro del consumo de teléfono de las habitaciones y el segundo para el control y recaudación de dinero de las cabinas telefónicas. El objetivo de ambos conjuntos es el mismo recaudar ingresos por consumo de teléfono de los clientes, bien sea en la habitación, o en la cabina.

Esta actividad vuelve a ser final. Aunque consume pocos recursos también se consideró necesario identificarla como tal puesto que genera ingresos y la dirección del hotel debe conocer sus costes.

HRA38 Alquilar lavandería a clientes

La actividad de alquiler de lavandería a los clientes comprende las operaciones encaminadas a alquilar la lavadora, que está destinada a este fin, a los clientes del hotel para que puedan realizar los lavados de ropa que necesiten.

Las tareas son:

1. Dar la ficha de la lavadora y la dosis del jabón al cliente
2. Hacer el recibo.
3. Cobrar del cliente
4. Pasar por la caja
5. Facturar el alquiler
6. Archivar

HRA39 Ventas de buffet

Esta actividad consiste en vender los tiquets de los diferentes buffets ofrecidos en el restaurante para desayunos y cenas a los clientes del hotel. El objetivo de esta actividad está encaminado a vender el mayor número de tiquets de buffets.

Las tareas son:

1. Numerar los tiquets
2. Hacer el tiquet y cobrar
3. Pasar por la caja
4. Facturar las ventas
5. Archivar

En cuanto se vende un tiquet, comienza un proceso puesto que debe notificarse a restauración para la planificación de la producción de tales buffets, al mismo tiempo, deben controlar almacenes y planificar compras, en facturación también deben realizar actividades al respecto. Por lo tanto, consuma muchos o pocos recursos se ha considerado necesario identificarla como actividad en recepción.

HRA20 Controlar vigilantes seguridad

Esta actividad consiste en la realización de controles sobre los vigilantes de seguridad y sobre los partes que éstos confeccionan con el objeto de evitar o solucionar las

posibles incidencias que puedan surgir e indicar a los vigilantes los lugares que deben controlar del establecimiento.

Las tareas de esta actividad son:

1. Indicación de las rondas y los sitios a vigilar
2. Control de la puerta de entrada
3. Control de los partes de servicio de los vigilantes
4. Dar las llaves

4.5.2.4. Área de reservas y facturación

El hotel tiene reservado un número determinado de habitaciones disponibles para las agencias "no garantías" con las que hay establecidos contratos de cupo, otro número de ellas para los clientes que directamente se pongan en contacto con el establecimiento y quieran alquilarlas y otro número para los tour operadores, con los que se mantienen contratos de garantía.

A continuación se analiza cada una de las actividades identificadas en este centro de reservas exponiendo las fichas de cada una de la misma forma en que se ha llevado a cabo para las áreas anteriores.

HOA1 Reservas agencias

Esta actividad consiste en atender las demandas de alquiler de las agencias de "no garantía". Su objetivo es alquilar los apartamentos o las habitaciones destinados para las agencias "no garantía" y completar el *planning* o documento en el que se controla la planificación de la ocupación de habitaciones.

Las tareas son:

1. Recibir las llamadas de la agencia por fax o teléfono
2. Confirmar la reserva por fax
3. Crear la ficha manual de la reserva
4. Marcar el *planning*
5. Archivar el fax de la demanda

HOA2 Reservas directos

Esta actividad consiste específicamente en atender las demandas de alquiler de los clientes directos. El objetivo perseguido es alquilar los apartamentos o habitaciones de los clientes directos y vender el máximo para completar el *planning*.

Tareas:

1. Recibir la llamada de un cliente
2. Informar al cliente
3. Crear la ficha manual
4. Marcar en *planning*
5. Enviar bono de confirmación
6. Archivar el bono de confirmación

HOA3 Reservas de garantías

Esta actividad consiste en transmitir a las recepciones, a través del ordenador, las reservas enviadas por fax o correspondencia de las agencias de garantía (tour operadores) a las cuales no se les realiza en este momento una factura. El objetivo principal es mantener constantemente informados a las áreas de recepción de los distintos edificios.

Las tareas son:

1. Recibir las reservas por fax o correo de las agencias de garantía
2. Crear las reservas en el ordenador
3. Chequear y comprobar que el número de habitaciones reservadas no superan la cantidad prevista (si este caso se produjera, se envía un fax con esta incidencia para que le den solución)
4. Chequear antes de la llegada la lista de habitaciones o *rooming-list* que envían
5. Llamar a los tour operadores si surge cualquier problema o duda en el proceso
6. Archivar las reservas

HOA4 Atender demandas directos por correspondencia

Esta actividad consiste en informar a los clientes directos de las características, precio, etc. de los apartamentos a través de correos o por vía fax una vez se ha recibido de los mismos una petición información por correspondencia. Como objetivo de esta actividad destacamos el hecho de informar a los clientes directos satisfaciendo su demanda y, en última instancia, ocupar habitaciones.

Las tareas que componen esta actividad son:

1. Recibir por fax o por carta la petición de información de clientes directos
2. Tomar nota del nombre y la dirección
3. Confeccionar la carta de información
4. Fotocopiar la carta de información
5. Enviar el original
6. Archivar la copia

HOA5 Control general de Reservas

La actividad denominada control general de reservas consiste precisamente en controlar que todas las reservas, ya sean de clientes directos, tour operadores o agencias "no garantía", estén bien creadas o recogidas en el ordenador y correctamente marcadas en el *planning*. El objetivo de realizar esta actividad es evitar cualquier tipo de error que pudiera llegar a producirse en el momento de las llegadas de los clientes.

Son tareas de esta actividad:

1. Extraer el listado de llegadas de clientes directos y agencias "no garantía".
2. Chequear el listado con fichas manuales y *planning* de llegadas de directos y agencias "no garantía"
3. Comprobar si los clientes directos han pagado el anticipo
4. Chequear el listado con faxes enviados de agencias
5. Chequear el listado con el *rooming list* de tour operadores
6. Archivar tanto para clientes directos como para agencias "garantía" y "no garantía"

HOA6 Facturación agencias "no garantía"

Esta actividad consiste en facturar a las agencias "no garantía" las reservas que han sido previamente gestionadas. Evidentemente, el objetivo es cobrar las ventas realizadas a las agencias "no garantía".

Las tareas son:

1. Comprobar que se tienen todos los bonos
2. Fotocopiar los bonos
3. Hacer facturación prueba y después real
4. Imprimir tres copias de cada factura
5. Grapar los bonos, previamente cortados, con las facturas
6. Preparar los sobres
7. Preparar los certificados
8. Llevar a correos toda la correspondencia
9. Archivar las copias en sus carpetas (de contabilidad y de pendiente de pago)

HOA7 Control cobro y contabilización agencias "no garantías"

Esta actividad consiste en controlar y contabilizar la liquidación de las facturas emitidas a las agencias "no garantía" con el objetivo de asegurar el cobro de los servicios prestados a las agencias "no garantía".

Esta actividad se lleva a cabo realizando las siguientes tareas:

1. Comprobar si las agencias han pagado las facturas pendientes
2. Si no se ha cobrado: reclamar por teléfono o fax el pago
3. Archivar reclamaciones
4. Si se cobra: comprobar al cobro que el importe coincide con la factura
5. Contabilizar el cobro
6. Archivar comprobante del cobro grapado con las facturas

HOA8 Facturación de pensiones a los tour operadores

Esta actividad consiste en facturar las pensiones de los clientes de tour operadores o de las agencias "garantía" con el objeto de tener confeccionadas estas facturas para su cobro posterior.

Tareas:

1. Comprobar que tenemos el bono correspondiente para poder facturar
2. Comprobar que coincide lo facturado con el bono correspondiente
3. Facturar primero prueba y segundo la real
4. Imprimir la factura y dos copias más
5. Fotocopiar dos veces el bono correspondiente
6. Grapar factura, con copias y con copias del bono correspondiente
7. Archivar una copia en la carpeta de contabilidad
8. Entregar a recepción las dos copias restantes
9. Archivar la copia para que nos la devuelvan firmada conforme lo han recibido

HOA9 Control y contabilización cobro pensiones a tour operadores

Esta actividad consiste en controlar el cobro de las pensiones de los tour operadores, comprobar que coincide con el importe facturado y contabilizar después el cobro. El objetivo es por tanto conseguir el cobro de todas las facturas emitidas a los tour operadores y comprobar que el importe cobrado es correcto.

Tareas:

1. Comprobar los posibles impagos
2. Llamar a la responsable del tour operador

3. Reclamar vía teléfono o fax
4. Al cobro: comprobar la coincidencia entre el importe cobrado y el facturado
5. Contabilizar el cobro
6. Archivar comprobante de cobro y facturas cobradas

HOA10 Facturación cunas y buffets de guías

Esta actividad consiste en facturar al tour operador o a la agencia "garantía" las cunas alquiladas y los buffets servidos a los guías del tour operador con el objetivo de cobrar todos los servicios prestados por la empresa a los tour operadores en concepto de alquiler de cunas y buffets de restaurante para los guías.

Las tareas son:

1. Comprobar que se ha recibido los comprobantes de los alquileres de cunas de recepción
2. Comprobar que se ha recibido un resumen de buffets de restauración
3. Fotocopiar dos veces el resumen de buffets
4. Facturar cunas y buffets por separado, primero prueba y luego real
5. Grapar comprobantes con facturas
6. Entregar a recepción dos copias (una para el guía y otra para devolver firmada)
7. Archivar toda la documentación

HOA11 Control y contabilización de cobro de cunas y buffets de guías

Esta actividad consiste en controlar el cobro de las medias pensiones de tour operadores, comprobar que coincide con el importe facturado y contabilizar después el cobro. El objetivo coincide con el contenido de dicha actividad procurando comprobar siempre que el importe cobrado sea el correcto.

Son tareas de esta actividad:

1. Comprobar importes pendientes de cobro
2. Reclamar al TTOO (directamente a la guía)
3. Recibido el cobro: Comprobar coincidencia del importe cobrado con facturado
4. Contabilizar el cobro
5. Archivar el comprobante de cobro con las facturas cobradas

4.5.2.5. Área de supermercado

Las definiciones, los objetivos y las tareas que se identificaron para cada una de las actividades iniciales del supermercado, aunque después se redujo el número de ellas en el proceso de análisis y racionalización, fueron las siguientes:

HSA1 Cuadrar caja

Esta actividad consiste en comprobar que la caja del supermercado coincide con los ingresos de ventas realizados durante el día. El objetivo perseguido con la realización de esta actividad es realizar el arqueo de la caja del supermercado, comprobar que no falte ni sobre dinero y llevar un control diario de ventas.

Tareas:

1. Obtener el tiquet de la máquina registradora para conocer las ventas del turno finalizado
2. Hacer el cuadro de la caja
3. Contar el dinero de la caja
4. Cuadrar con el tiquet extraído

HSA2 Cierre diario

Esta actividad consiste en preparar el ordenador mediante la obtención de resultados económicos y la realización de rebajes de *stocks*. La finalidad perseguida es preparar el ordenador y la registradora para poder comenzar la venta diaria de artículos.

Tareas:

1. Poner en marcha el ordenador y la máquina registradora
2. Acceso directo al programa
3. Rebaje de *stocks*
4. Resultados económicos

HSA3 Venta al cliente

Esta actividad consiste en efectuar las ventas de artículos a los clientes que generalmente son del propio hotel, cobrando el precio marcado de los productos a los clientes.

Las tareas de esta actividad son:

1. Motivar al cliente para que entre en el establecimiento

2. Marcar los precios de los productos en la máquina registradora
3. Cobrar al cliente

HSA4 Controlar Precios y Márgenes

Esta actividad consiste en efectuar un control de los precios de los artículos expuestos en el supermercado (realizando aumentos o rebajas en los mismos) con el fin de obtener o incrementar un beneficio concreto mediante el control de los márgenes generados por la venta de los distintos productos.

Las tareas son:

1. Comparar los precios con facturas anteriores
2. Aumentar o disminuir el precio de venta según se observe que el producto tiene o no salida
3. Estudiar los márgenes obtenidos

HSA5 Inventarios de Stocks

Esta actividad consiste en controlar una vez cada dos semanas los artículos existentes en stock en el supermercado con la finalidad de asegurar la existencia de un stock mínimo para el buen funcionamiento del establecimiento y disponer de la información necesaria para efectuar los pedidos correspondientes.

Son tareas de esta actividad:

1. Valorar el *stock*
2. Imprimir el *stock*
3. Comprobar los artículos

HSA6 Reponer y merchandising

Esta actividad consiste en reponer los productos en las estanterías a medida que sea necesario y situar los productos de forma que resulten más atractivos para el cliente. Objetivo mantener las estanterías con stock suficiente de artículos para la venta y al mismo tiempo colocarlos estratégicamente para incentivar la compra del cliente.

Las tareas son:

1. Detectar los productos con necesidades de reposición
2. Traer los productos del almacén
3. Reponer los productos
4. Alinear los productos
5. Cambiar los productos de lugar o de niveles

6. Poner productos que están en oferta en lugares más atractivos

HSA7 Preparar pedidos

Esta actividad consiste en realizar los pedidos de los productos necesarios al proveedor con la finalidad que no falte ningún producto y que el surtido de artículos sea variado.

Esta actividad está compuesta por las siguientes tareas:

1. Comprobar los artículos de la tienda
2. Repasar existencias en almacén
3. Realizar el pedido

HSA8 Repasar albaranes

Esta actividad consiste en revisar los albaranes de los artículos recibidos con el objeto de comprobar que dichos artículos coinciden con las especificaciones de aquéllos que se habían solicitado previamente en los pedidos.

Las tareas son:

1. Comparar el albarán con los artículos recibidos
2. Revisar los precios de los productos
3. Firmar el albarán

HSA9 Gestión de proveedores

Esta actividad consiste en realizar un control diario de los albaranes y las facturas con el fin de mantener actualizada la información necesaria para operaciones como las de introducción de facturas, de mantenimiento de cuentas, de control de proveedores, etc.

Las tareas son las siguientes:

1. Comprobar albaranes
2. Introducirlos en el ordenador

HSA10 Atender a proveedores

Esta actividad consiste en atender a los proveedores para realizar los pedidos de los diferentes artículos con la finalidad de conseguir algunas disminuciones en el precio de compra de los mismos, obtener ofertas como, por ejemplo, 5+1, etc.

Las tareas de esta actividad son:

1. Hacer el pedido al proveedor
2. Hablar con el proveedor

HSA11 Dar pagarés a proveedores

Esta actividad consiste en entregar al proveedor mensualmente los pagarés que el departamento de administración ha preparado.

Son tareas de esta actividad:

1. Entregar los albaranes al contable
2. Recibir el pagaré
3. Entregarlo al proveedor

HSA12 Limpiar Supermercado

Esta actividad consiste en realizar la limpieza del establecimiento (cristales, estanterías, productos y suelo) con el fin de mantener la higiene y la imagen del supermercado de cara al cliente.

Las tareas son:

1. Limpiar el polvo de las estanterías y de los productos
2. Limpiar los cristales
3. Barrer y fregar el suelo

Aunque las actividades relacionadas fueron identificadas en una primera etapa, posteriormente, en la fase de racionalización de las actividades se pudo reducir su número.

4.5.2.6. Administración y finanzas

La función de finanzas y administración consiste generalmente en la recogida y procesado de los datos financieros y de rendimiento. El área de administración y finanzas es la encargada de suministrar información sobre la planificación financiera que resultará necesaria para una correcta gestión del flujo de caja con el objeto de cumplir con las diferentes obligaciones financieras que tiene la empresa. Además de todo ello suele confeccionar también el presupuesto. *“Una importante subfunción financiera es la contabilidad de costes. La contabilidad de costes compila los gastos de*

producción y conserva los datos del coste del producto".¹⁵

En cuanto a los recursos humanos, en este hotel las funciones relacionadas con la selección y formación del personal (en cada centro, restauración, habitaciones, recepción, etc.) recaen, como ya hemos podido constatar, en otras áreas de trabajo.

De la confección de nóminas del personal se encarga una asesoría externa que mensualmente remite la factura correspondiente, por lo que en el área de administración y finanzas no se realiza tampoco ninguna actividad al respecto. En concreto, las actividades identificadas en este centro de trabajo fueron las que relacionamos a continuación.

HAA1 Cierre Mensual

Esta actividad consiste en preparar información acerca de los estados contables (Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Balance de Situación, Cuadro de Financiación, etc.) con el objeto de suministrar información de la situación económica y financiera mensual a la dirección para la toma de decisiones.

Las tareas que componen esta actividad son:

1. Amortización mensual
2. Provisión entradas vendidas y coste de ventas
3. Provisión facturas de servicios
4. Gastos financieros, provisión
5. Ingresos financieros
6. Cierre de supermercado y del almacén
7. Cierre de restauración y del almacén
8. Preparar la cuenta de pérdidas y ganancias por centros de coste
9. Preparar la cuenta de pérdidas y ganancias corporativa
10. Preparar el balance de situación
11. Preparar el EOAF
12. Preparar el cuadro de financiación
13. Preparar el estado de *cash flow*

La mayoría de las operaciones que se efectúan para realizar esta actividad se repiten aplicadas específicamente a las áreas del bar, de la cocina y del supermercado en las actividades HAA10 Cierre mensual bar, HAA11 Cierre mensual de cocina y HAA12 Cierre mensual supermercado.

¹⁵ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 135.

HAA2 Cierre Diario

La actividad denominada cierre diario consiste en contabilizar la producción, facturación y arqueos de caja. El objetivo perseguido con esta actividad es mantener actualizada la gestión contable de la empresa y evitar problemas de fechas en la facturación.

Las tareas son:

1. Generar la producción
2. Contabilizar las facturas y los abonos
3. Contabilizar los cobros
4. Contabilizar las cajas
5. Arqueo de las cajas
6. Preparación de los ingresos bancarios
7. Ajustes de IVA

Estas operaciones que son necesarias para realizar esta actividad se repiten también aunque aplicadas específicamente a las áreas del bar, de la cocina y del supermercado en las actividades HAA13, Cierre diario bar, HAA14 Cierre diario de cocina y HAA15 Cierre diario supermercado.

HAA3 Cierre Anual

Esta actividad consiste en confeccionar las cuentas anuales de los diferentes edificios de la empresa con la finalidad de informar a la dirección de la compañía de los resultados acumulados, y preparar la documentación necesaria para el registro mercantil y para la hacienda pública.

Las tareas son las siguientes:

1. Provisionar los gastos
2. Preparar la liquidación de impuestos
3. Contabilizar las facturas
4. Ajustar las amortizaciones
5. Preparar las cuentas anuales
6. Preparación de ingresos bancarios
7. Provisionar el Impuesto de Sociedades
8. Preparar la aprobación de las Cuentas Anuales

El cierre anual también se realiza de una forma más específica para el área del bar, de la cocina y del supermercado mediante la ejecución de las actividades HAA16 Cierre anual del bar, HAA17 Cierre anual de cocina y HAA18 Cierre anual del supermercado.

HAA4 Control de Gestión

Esta actividad se lleva a cabo mediante la preparación de los presupuestos y del informe mensual o “reporting”, así como realizando un control presupuestario, análisis de balances y llevando la contabilidad de costes. De nuevo, el objetivo principal de esta actividad es confeccionar y suministrar información a la dirección para la toma de decisiones.

Son tareas de esta actividad:

1. Elaborar un presupuesto de inversiones
2. Elaborar un presupuesto de ventas
3. Presupuesto de coste de ventas
4. Presupuesto de compras
5. Presupuesto de tesorería
6. Cuentas anuales presupuestadas
8. Control presupuesto variable
9. Cuentas de resultados full costing - direct costing y ABC
10. Proyección financiera

Al igual que para las actividades anteriores también se identificaron las actividades HAA19 control de gestión de bar, HAA20 control de gestión de cocina y HAA21 control de gestión de supermercado.

HAA5 Cash Management

Esta actividad consiste en controlar y planificar la tesorería de la empresa con la finalidad de asegurar que esta tesorería sea suficiente para cubrir las necesidades y los pagos de cada momento y de gestionar adecuadamente las puntas de tesorería.

Las tareas que conforman esta actividad son:

1. Revisar la tesorería diariamente
2. Comprobar los vencimientos de las deudas
3. Verificar los saldos de tesorería
4. Estudiar las posibles inversiones para la tesorería

Las actividades que relacionadas con ésta también fueron identificadas para otras áreas de trabajo son la HAA22 Cash management de bar y HAA23 Cash management de supermercado.

HAA6 Gestión contable

Esta actividad consiste en la contabilización de los apuntes diarios para poder formular las cuentas a final de mes con la finalidad de mantener la contabilidad actualizada.

Las tareas son:

1. Contabilización de facturas
2. Contabilización de bancos
3. Contabilización de proveedores y clientes
4. Contabilización de cobros y pagos
5. Contabilización de provisiones
6. Contabilización de personal
7. Contabilización de cajas
8. Revisión de los balances de sumas y saldos
9. Contabilización de la moneda extranjera

Las actividades HAA24 Gestión contable del bar, HAA25 Gestión contable de cocina y HAA26 Gestión contable de supermercado están relacionadas con esta actividad general.

HAA7 Analizar nuevas inversiones

Esta actividad consiste en realizar análisis económicos y financieros de nuevos proyectos con el objetivo de analizar su rentabilidad y cuantificar los recursos necesarios para cada uno.

Esta actividad está compuesta por las siguientes tareas:

1. Presupuesto de inversión
2. Presupuesto de explotación
3. Proyección financiera
4. Cálculo del VAN
5. Cálculo de la TIR
6. Realización de varios escenarios

HAA8 Control Interno

Esta actividad consiste en verificar el correcto funcionamiento de los procesos y circuitos y controlar las actividades del personal con el objeto de asegurar que todo se desarrollan con normalidad.

Las tareas son:

1. Verificación de almacenes

2. Verificación de actividades de recepción
3. Verificación de posibles fraudes

Las actividades HAA27 Control interno del bar, HAA28 control interno de cocina y HAA29 control interno de supermercado se realizan de forma específica para estas áreas.

HAA9 Mantenimiento informático

Esta actividad consiste en controlar los sistemas de información para asegurar un correcto funcionamiento de los equipos informáticos de la empresa.

Las tareas son:

1. Verificar los programas
2. Recibir problemática de los programas
3. Consultar al proveedor del software
4. Verificar los sistemas operativos
5. Verificar las conexiones remotas
6. Consultar al proveedor de hardware
7. Solución de las incidencias

4.5.2.7. Dirección ejecutiva

Las diferentes funciones de la dirección de la compañía fueron derivando en la identificación de la serie de actividades que ya había sido expuesta en apartados anteriores tanto para dirección ejecutiva, como para la gerencia y para la dirección general. No obstante, como ya se había indicado, a pesar del trabajo efectuado para ello, la dirección de la compañía decidió no aplicar el sistema ABC en sus áreas de trabajo durante esta temporada, posponiendo tal implantación para temporadas posteriores. Por este motivo, se observará más adelante que estas actividades no son objeto de un estudio pormenorizado, ni tampoco suponen un objetivo para el cálculo de los costes. Igualmente, tampoco se confeccionó ninguna ficha de estas actividades parecida a las que hemos ido exponiendo para otros centros de trabajo.

4.5.2.8. Gerencia

Como se estudió en el apartado correspondiente a la identificación de las actividades, se pudo observar cómo de forma exclusiva para este centro únicamente se codificaron dos: la gestión de compras generales y el control de las horas extras del personal de limpieza. Al igual que nos sucedía para la dirección ejecutiva, por el momento no se

invertieron recursos para profundizar más en el conocimiento de las actividades llevadas a cabo por equipos directivos.

4.5.2.9. Dirección general

En la función de dirección general pudieron identificarse un total de siete actividades que se estudió en el apartado correspondiente. En este caso, sí que pudo obtenerse información suficiente, aunque no fuera muy abundante, como para elaborar la parte del diccionario de actividades correspondiente a la dirección general, por ello exponemos a continuación las fichas de estas actividades.

DGA1 Aprobar la Gestión de Gerencia y Dirección Ejecutiva

Esta actividad consiste en estudiar las cuentas de explotación y sus resultados para asegurar un buen funcionamiento de la sociedad.

Las tareas de esta actividad son:

1. Estudio de resultados
2. Aprobación o visto bueno de los resultados

DGA2 Aprobar Cuentas Anuales

Esta actividad consiste en estudiar y analizar las cuentas anuales elaboradas por administración y finanzas a finales de año. Una vez han sido repasadas estas cuentas se procede a dar el visto bueno o aprobación por parte de la dirección

Tareas:

1. Estudio y análisis de las cuentas anuales
2. Aprobación o visto bueno de las cuentas anuales

DGA3 Aprobar Cierres Mensuales

Esta actividad consiste en estudiar y analizar los cierres mensuales que elabora administración y finanzas a finales de cada mes. Una vez han sido repasadas estos cierres se procede a dar el visto bueno o aprobación por parte de la dirección

Las tareas que componen esta actividad son:

1. Estudio y análisis de los cierres mensuales

2. Aprobación o visto bueno de cierres mensuales

DGA4 Control Global Centros Beneficios

Esta actividad consiste en estudiar, analizar y controlar todos los documentos elaborados por administración y finanzas sobre todos los edificios acerca de la rentabilidad obtenida por cada uno de ellos.

Las tareas son:

1. Estudio de los documentos
2. Análisis de los documentos
3. Control de los documentos

DGA5 Relaciones Institucionales Corporativas

Esta actividad consiste en mantener las relaciones existentes entre la corporación y el ayuntamiento básicamente.

Las tareas de esta actividad son:

1. Visitar los centros oficiales de mayor contacto

Esta actividad es realizada por el director general. El tiempo dedicado a esta actividad es difícil de estandarizar. Todas las reuniones o contactos requieren tiempos diferentes. No obstante si realmente se aportara con ello información importante podría medirse ese tiempo.

DGA6 Prospección de Nuevos Proyectos

Esta actividad consiste en estudiar posibles nuevos proyectos de construcción para ampliar la sociedad.

Las tareas son:

1. Localizar un posible lugar para nueva inversión
2. Solicitar anteproyectos
3. Calcular presupuestos
4. Legalizar compra en caso de interesar el proyecto

Esta actividad es realizada por el director general. El tiempo dedicado a esta actividad es variable. Según las ofertas recibidas o analizadas de los terrenos en los que

podrían proyectarse nuevas construcciones la duración del estudio puede variar de 8 a 15 días.

DGA7 Captación de Nuevos Clientes

Esta actividad consiste en captar posibles nuevos clientes para la empresa para asegurar e incrementar las ventas y especialmente para intentar ampliar los meses de temporada.

Las tareas de esta actividad son:

1. Visitar ferias de turismo
2. Visitar agencias
3. Visitar tour operadores

4.5.2.10. Conserjería o serenos

El personal de conserjería está encargado de realizar las actividades denominadas HZA1 sacar basuras, HZA2 limpiar piscina y HZA3 limpiar terraza y exteriores. Estas actividades no tienen demasiada importancia en sí mismas. Se identificaron para poder diferenciar el trabajo dedicado a estas faenas del tiempo empleado en la vigilancia general.

No obstante, en cuanto a la primera de ellas, HZA1 sacar basuras, cabe señalar que es la última operación del proceso de limpieza de las habitaciones puesto que estas basuras son exclusivamente de las mismas. Aunque se podría añadir directamente el coste de sacar basuras a la actividad de limpiar habitaciones se optó por mantenerlas separadas para evitar confusiones al personal del departamento de habitaciones.

En cuanto a la segunda de ellas, HZA2 limpiar piscina, decidió identificarse como tal con el fin de conocer el coste total que comporta el funcionamiento de la piscina, incluyéndose desde el consumo del agua y los productos necesarios, hasta el mantenimiento técnico y la amortización. No obstante, se consideró, como veremos más adelante, una actividad secundaria cuyos costes se distribuyen entre las actividades primarias de los departamentos de habitaciones y restauración puesto que contribuye a la generación de ingresos en ambos centros.

La actividad HZA3 Limpiar terraza y exteriores, que incluye regar y podar las plantas, así como colocar las hamacas, está relacionada con el mantenimiento de la piscina, puesto que todo lo mencionado está situado en la misma zona.

Además de estas actividades también se encargan de la vigilancia de la empresa por lo que los costes correspondientes también se traspasan a la actividad HZA4 Vigilancia general.

Debido al escaso interés que estas actividades han suscitado a la dirección, no se llevó a cabo un análisis de las tareas que las conforman, entendiéndose también que se trata de actividades poco complejas.

Habiendo dedicado este apartado al diccionario de las actividades del hotel se estudian a continuación las medidas o outputs que han sido identificadas para cada una de ellas.

4.5.2.11. Área de vigilancia

Los encargados de realizar la vigilancia de la empresa están subcontractados. Hasta este año era necesario contratar vigilancia durante las 24 horas del día lo cual resultaba muy caro para la empresa. A partir de la temporada del año 2001 sólo se ha contratado la vigilancia en la franja horaria nocturna no habiéndose detectado un incremento del número de incidencias.

La actividad principal que realizan este personal contratado es evidentemente la codificada como HZA4 vigilancia general cuyo objetivo consiste en procurar por la seguridad del establecimiento, de los clientes y de los trabajadores. No obstante, esta actividad no se lleva a cabo en todas las instalaciones del edificio. Las áreas reservadas al paso de los vigilantes son las oficinas del departamento de administración y finanzas, del departamento de reservas y facturación, y las oficinas de la Dirección.

4.5.2.12. Mantenimiento y reparaciones

En esta empresa hotelera se realizan tareas de mantenimiento o reparaciones sobre los diferentes inmovilizados de forma constante durante toda la temporada. Con este

fin, tiene su propio personal contratado para realizar la función de mantenimiento interno y, además, un contrato por un mantenimiento externo.

Los trabajadores encargados del mantenimiento interno reciben las notificaciones de reparaciones pendientes de realizar del área de recepción a la cual devuelven tales notas confirmando la finalización del trabajo. Por otro lado y con el fin de facilitar el cálculo de costes del periodo, este personal registra diariamente en órdenes de trabajo todos los activos que han sido objeto de reparación, el tiempo y el coste del jefe y del técnico de mantenimiento dedicados a cada activo y los materiales o recambios utilizados, así como su coste, consumidos para cada uno. La gasolina, el mantenimiento y la amortización del elemento de transporte de este personal se imputa a los edificios en función de los kilómetros recorridos para cada reparación y el coste del teléfono relacionado con esta función también se reparte en función del número de órdenes acumuladas por cada edificio. Toda esta información se introduce en la base de datos que vincula el total de cada reparación con el activo inmovilizado afectado correspondiente.

En cuanto al mantenimiento contratado por el hotel a una empresa externa, se dispone de facturas identificadas para cada activo inmovilizado concreto. Al final de cada periodo se extrae un listado ordenado por activo en el cual se recogen todas las facturas de empresas externas. Al finalizar cada periodo también se acumulan estos costes en la base de datos como mayor coste de mantenimiento por activo.

Mediante el procedimiento señalado, se evitó la identificación de actividades en esta área y se consiguió identificar el coste de mantenimiento y reparaciones de las que habían sido objeto cada activo lo cual permitió poder añadirlo directamente a cada inmovilizado.

Tal y como afirma Brimson *"las actividades de reparaciones internas incluyen las instalaciones y las reparaciones realizadas por los ingenieros de mantenimiento. Estos costes deberían ser cargados al producto específico objeto de la reparación. El coste de los supervisores y el coste de mantenimiento de la oficina de reparación deberían ser incluidos en las tarifas de actividad utilizadas para cargar el coste de estas actividades a los productos. El trabajo de reparación representa un coste de calidad"*¹⁶.

¹⁶ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 233.

Con esta filosofía se procedió a determinar los costes por reparación y el activo concreto objeto de dicha reparación.

4.6. Outputs o medidas de actividad

Tal y como se indicó en el segundo capítulo de esta tesis, en la fase del análisis de las actividades es conveniente determinar lo que se denominan *outputs* o medidas de la actividad, es decir, las salidas que se obtienen de la misma o lo que la actividad completa o produce y que comporta el consumo de recursos por parte de la misma. También se señaló que estas medidas pueden ser utilizadas como generadores de coste, *cost driver* o *activity driver* en determinadas ocasiones, por ejemplo, si existe una cierta dificultad para obtener información sobre el que debería ser el verdadero generador de costes de la actividad o, sobretodo, en fases iniciales de la implantación o, primera vez en que se lleva a cabo la misma, con el fin de obtener información rápida sobre las actividades.

A través de las entrevistas y de los cuestionarios se consiguieron los datos necesarios para determinar o incluso deducir las medidas de las actividades identificadas en el hotel, con independencia de si éstas son primarias o secundarias. Estos *outputs* o salidas de las actividades identificadas en los hoteles del grupo son los que relacionamos a continuación agrupados por centros de trabajo o de actividad.

- ÁREA DE HABITACIONES

Para el área de habitaciones, los *outputs* o medidas de actividad elegidas para las actividades que se realizan fueron las que se recogen en el cuadro 20. En total se identificaron cinco medidas diferentes para seis actividades distintas. Dos de estas actividades, HPA2 Limpiar zonas comunes y HPA20 Limpiar restaurante, tienen la misma medida de actividad, número de limpiezas realizadas, aunque cada una se refiera a una zona diferente.

En la mayoría de estas actividades no se presentó ningún problema a la hora de elegir o determinar su medida u *output*. No obstante, para alguna de ellas se presentaron diferentes alternativas como, por ejemplo, para la actividad HPA3 Controlar lavandería exterior o HPA15 Lavandería interior. Las opciones barajadas fueron o bien el número de piezas lavadas o bien los kg de ropa lavados, optando por esta última debido a la mayor facilidad que presentaba su cálculo.

CUADRO 20. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE HABITACIONES

CÓD.	ACTIVIDAD	OUTPUT
HPA1	LIMPIAR HABITACIONES	Nº HABITACIONES LIMPIADAS
HPA2	LIMPIAR ZONAS COMUNES	Nº LIMPIEZAS REALIZADAS
HPA3	CONTROLAR LAVANDERÍA EXTERIOR	KG DE ROPA CONTROLADOS
HPA4	GESTIONAR ALMACÉN DE HABITACIONES	Nº ARTÍCULOS GESTIONADOS
HPA15	LAVANDERÍA INTERIOR	KG ROPA LAVADOS
HPA20	LIMPIAR RESTAURANTE	Nº LIMPIEZAS REALIZADAS

Igualmente, para la actividad HPA1 Limpiar habitaciones se estuvo discutiendo si elegir como medida de la misma el número de habitaciones limpiadas en general o de cada clase. Se prefirió trabajar con la primera de estas opciones para facilitar su determinación a las trabajadoras de este centro de actividad.

- ÁREA DE RESTAURACIÓN

Las medidas u *outputs* de las actividades que se realizan en el área de restauración o “F&B” se han recogido en el cuadro siguiente. Para un total de catorce actividades se han identificado once medidas diferentes. Las actividades HFA4 Limpiar sala, HFA5 Limpiar cocina y HFA6 Limpiar bar tienen la misma medida, número de limpiezas realizadas, medida que también se había detectado en el área de habitaciones. Igualmente las actividades HFA8 Gestionar compras y HFA9 Controlar almacén F&B tienen la misma medida, número de albaranes procesados.

CUADRO 21. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE RESTAURACIÓN

CÓD.	ACTIVIDAD	OUTPUT
HFA1	PREPARAR Y VENDER ALIMENTOS BAR	Nº ALIMENTOS SERVIDOS
HFA2	PREPARAR BUFFET COCINA	Nº TIQUETS BUFFET VENDIDOS
HFA3	PREPARAR Y VENDER BEBIDAS BAR	Nº BEBIDAS SERVIDAS
HFA4	LIMPIAR SALA	Nº LIMPIEZAS REALIZADAS
HFA5	LIMPIAR COCINA	Nº LIMPIEZAS REALIZADAS
HFA6	LIMPIAR BAR	Nº LIMPIEZAS REALIZADAS
HFA7	CIERRE MENSUAL	Nº CIERRES REALIZADOS
HFA8	GESTIONAR COMPRAS	Nº ALBARANES PROCESADOS
HFA9	CONTROLAR ALMACÉN F&B	Nº ALBARANES PROCESADOS
HFA13	GESTIONAR PERSONAL	Nº PERSONAS ATENDIDAS
HFA14	COORDINAR ANIMACIÓN	Nº ACTUACIONES REALIZADAS
HFA15	ATENDER CLIENTES	Nº CLIENTES ATENDIDOS
HFA16	PLANIFICAR MENÚS	Nº MENÚS PLANIFICADOS
HFA17	CONTROLAR CAJA BAR	Nº ARQUEOS REALIZADOS
HFA22	PLAN DE PREVENCIÓN RIESGOS LAB.	Nº TRABAJADORES

En este centro, también resultó relativamente fácil el proceso de elección de estas medidas de actividad. No obstante, para algunas de ellas se tuvo que escoger entre más de una alternativa posible. A continuación, se comentan algunos de los casos más destacables.

Para la actividad HFA1 Preparar y vender alimentos bar tuvimos que elegir entre diversas medidas de actividad como el número de alimentos vendidos o, el número de tickets de buffet vendidos o incluso las unidades monetarias generadas por las ventas de dichos alimentos. Finalmente se consideró el número de buffets vendidos como aquella que aportaría mayor información sobre la actividad puesto que el importe generado por las ventas es un dato conocido por la empresa de antemano.

La actividad HFA2 Preparar buffet admitía como medidas de actividad tanto el número de bandejas cocinadas como el número de raciones cocinadas. Sin embargo, resultaba más cómodo y comprensible para los empleados trabajar con la primera medida, aunque no se descarta poder afinarla utilizando el número de raciones cocinadas.

Tanto para la actividad HFA8 Gestionar compras como para la HFA9 Controlar almacén de F&B también se tuvo que optar entre el número de artículos comprados, las unidades monetarias a las que ascendían las compras gestionadas y el número de albaranes procesados. Tras discutir con el responsable de la actividad cuál de las anteriores medidas podría ser más adecuada se decidió que el trabajo de gestionar compras estaba muy relacionado con el número de albaranes procesados por lo que se decidió utilizar esta última.

Para la actividad HFA17 Controlar caja del bar resultaba tan útil la medida de unidades monetarias controladas como la de número de arqueos realizados. En realidad, ambas opciones son representativas de las tareas que se realizan para ejecutar esta actividad. De nuevo, se optó por la segunda de ellas, por ser aquella medida que pudiera resultar más cómoda y comprensible para los empleados de este centro de restauración.

- **ÁREA DE RECEPCIÓN**

En el área de recepción, como ya se observó, se realizan numerosas actividades por lo que la tarea de escoger una medida adecuada para cada una fue algo más

laboriosa. No obstante, tampoco resultó ser una operación complicada debido básicamente a la naturaleza de las actividades. A continuación se recogen las medidas u *outputs* finalmente escogidas para estas actividades. En este centro, para catorce actividades se identificaron también once medidas diferentes.

En concreto, dentro de este centro, las actividades HRA1 Realizar receptiva de clientes y HRA2 Atender clientes externos e internos tienen la misma medida, número de clientes atendidos. Cabe recordar que también en el centro de restauración la actividad HFA15 Atender clientes compartía esta misma medida.

Las actividades HRA22 Compra venta divisas, HRA30 Venta entradas-excursiones y HRA38 Alquilar lavandería clientes tienen como medida el número de transacciones realizadas. Evidentemente, no es lo mismo hablar de una transacción en la compra venta de divisas que en la venta de entradas, se refiere precisamente a operación más que a número de entradas vendidas, puesto que en una misma transacción puede venderse una o más entradas.

CUADRO 22. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE RECEPCIÓN

CÓD.	ACTIVIDAD	OUTPUT
HRA1	REALIZAR RECEPTIVA CLIENTES	Nº CLIENTES ATENDIDOS
HRA2	ATENDER CLIENTES EXTERNOS E INTERNOS	Nº CLIENTES ATENDIDOS
HRA10	FILTRAR INCIDENCIAS	Nº INCIDENCIAS FILTRADAS
HRA11	CONTROLAR CAJA RECEPCIÓN	Nº ARQUEOS REALIZADOS
HRA20	CONTROLAR VIGILANTES SEGURIDAD	Nº INCIDENCIAS DETECTADAS
HRA22	COMPRA VENTA DIVISAS	Nº TRANSACCIONES REALIZADAS
HRA30	VENTA ENTRADAS-EXCURSIONES	Nº TRANSACCIONES REALIZADAS
HRA31	ALQUILAR CAJA FUERTE	Nº CAJAS ALQUILADAS
HRA32	ALQUILAR CUNAS	Nº CUNAS ALQUILADAS
HRA33	COBRAR BILLARES	Nº RECAUDACIONES DE BILLARES
HRA34	ALQUILAR PARKING	Nº PLAZAS ALQUILADAS
HRA35	RECAUDAR TELEFONO PÚBLICO	Nº RECAUDACIONES DE TFNO
HRA37	VENTAS BUFFET	Nº TIQUETS BUFFET VENDIDOS
HRA38	ALQUILAR LAVANDERÍA CLIENTES	Nº TRANSACCIONES REALIZADAS

La actividad HRA36 Otras ventas no se ha incluido en la relación anterior debido a que no se trata de una actividad con una finalidad en sí misma, puesto que consistía en las tareas que realizan los recepcionistas para vender artículos por su cuenta y riesgo. La

dirección del hotel únicamente quiso reconocerla como actividad para determinar los recursos consumidos en su realización pero como es obvio tiene interés en medir la producción que se deriva de ella.

La actividad HRA11 Controlar caja recepción presenta una situación parecida a la analizada para la actividad HFA17 Controlar caja del bar. Se hubiera podido utilizar tanto una medida basada en las unidades monetarias controladas como en el número de arqueos realizados. En este caso también se optó por aquella medida que pudiera resultar más cómoda y comprensible para los empleados de este centro de restauración y fue por tanto, la última de ellas. La actividad HRA11 Controlar caja recepción tiene como medida de actividad el número de arqueos realizados que coincide con la medida de la HFA17 Controlar caja bar. Igualmente la actividad HRA38 Ventas buffet también tiene la misma medida que la HFA2 Preparar buffet, y es el número de tiquets vendidos de buffet.

- **ÁREA DE RESERVAS Y FACTURACIÓN**

Para un total de nueve actividades se identificaron siete medidas en total. Las actividades HOA1 Reservas directos, HOA2 Reservas agencias y HOA3 Reservas garantías tienen la misma medida cual es el número de reservas realizadas. Como es lógico, no se trata de la misma clase de reservas, unas proceden de clientes externos a las relaciones contractuales que mantiene el hotel con las agencias y con los tour operadores que son los que proporcionan los otros dos tipos de reservas.

CUADRO 23. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE RESERVAS Y FACTURACIÓN

CÓD.	ACTIVIDAD	OUTPUT
HOA1	RESERVAS DIRECTOS	Nº RESERVAS REALIZADAS
HOA2	RESERVAS AGENCIAS	Nº RESERVAS REALIZADAS
HOA3	RESERVAS GARANTÍAS	Nº RESERVAS REALIZADAS
HOA4	DEMANDA INFORMACIÓN DIRECTOS	Nº SOLICITUDES RECIBIDAS
HOA5	CONTROL DE RESERVAS	Nº CONTROLES REALIZADOS
HOA6	FACTURACIÓN Y COBRO AGENCIAS	Nº FACTURAS AGENCIAS REALIZADAS
HOA8	FACTURACIÓN Y COBRO PENSIONES	Nº FACTURAS PENSIONES REALIZADAS
HOA10	FACTURACIÓN Y COBRO DE CUNAS	Nº FACTURAS CUNAS REALIZADAS
HOA11	FACTURACIÓN Y COBRO BUFFET GUÍAS	Nº FACTURAS BUFFETS GUÍAS REALIZADAS

En este centro de actividad resultó bastante más fácil que en el resto escoger las medidas que se consideraron más adecuadas para cada actividad realizada. Además de ser actividades con medidas claras, aunque hubiera podido dudarse entre más de una, se hubieran escogido las más adecuadas igualmente porque el personal de este centro se comprometió desde un principio a recopilar cualquier tipo de datos que resultara necesario. Finalmente las medidas escogidas son las que hemos incluido en el cuadro anterior.

- **ÁREA DE SUPERMERCADO**

Cabe recordar que el supermercado no se trata de un centro de principal interés para el establecimiento hotelero por lo que el número de actividades reconocidas finalmente fue muy reducido. Las medidas escogidas para las actividades son las que se recogen en el cuadro 24 son diferentes para cada actividad.

No obstante, también se encuentran coincidencias entre estas medidas y algunas de las estudiadas en centros anteriores. Por ejemplo, HFA7 Cierre mensual en F& B y HSA1 Cierres diarios en supermercado tienen como medida el número de cierres realizados que, evidentemente, no corresponden al mismo período temporal, aunque igualmente sea una operación de cierre. Por otro lado, las actividades HPA4 Gestionar almacén de habitaciones y HSA3 Gestión de stocks en supermercado tienen ambas como medida de actividad el número de artículos gestionados.

Igualmente la actividad HSA4 Limpieza supermercado y las actividades HFA4 Limpiar sala, HFA5 Limpiar cocina, HFA6 Limpiar bar, HPA2 Limpiar zonas comunes y HPA20 Limpiar restaurante tienen la misma medida, el número de limpiezas realizadas.

CUADRO 24. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DEL SUPERMERCADO

CÓD.	ACTIVIDAD	OUTPUT
HSA1	CIERRES DIARIOS	Nº CIERRES REALIZADOS
HSA2	VENTAS	Nº ARTÍCULOS VENDIDOS
HSA3	GESTIÓN DE STOCKS	Nº ARTÍCULOS GESTIONADOS
HSA4	LIMPIEZA SUPERMERCADO	Nº LIMPIEZAS REALIZADAS

- **ÁREA DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS**

El área de administración y finanzas también realiza un buen número de actividades. Algunas de ellas son difíciles de medir si no es mediante unidades de tiempo tales

como las horas dedicadas a la ejecución de dichas actividades. Esto ocurre, por ejemplo, con HAA4 Control de gestión, HAA5 Cash management, HAA6 Gestión contable y HAA8 Control Interno. Por lo tanto, todas estas actividades tienen la misma medida.

De igual modo, las actividades HAA1 Cierre mensual, HAA10 Cierre mensual bar, HAA12, Cierre mensual supermercado, HAA2 Cierre diario, HAA13 Cierre diario bar, HAA14 Cierre diario supermercado, HAA3 Cierre anual, HAA16 Cierre anual bar y HAA18 Cierre anual supermercado, también tienen la misma medida, el número de cierres realizados. A su vez, cabe recordar que esta medida igualmente se había identificado para las actividades HFA7 Cierre mensual en F&B y HSA1 Cierres diarios en supermercado.

En el cuadro siguiente se muestran todas las medidas indicadas para cada actividad. En esta área, para un total de quince actividades sólo se han identificado cuatro medidas diferentes.

CUADRO 25. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS

CÓD.	ACTIVIDAD	OUTPUT
HAA1	CIERRE MENSUAL	Nº CIERRES REALIZADOS
HAA10	CIERRE MENSUAL BAR	Nº CIERRES REALIZADOS
HAA12	CIERRE MENSUAL SUPERMERCADO	Nº CIERRES REALIZADOS
HAA2	CIERRE DIARIO	Nº CIERRES REALIZADOS
HAA13	CIERRE DIARIO BAR	Nº CIERRES REALIZADOS
HAA15	CIERRE DIARIO SUPERMERCADO	Nº CIERRES REALIZADOS
HAA3	CIERRE ANUAL	Nº CIERRES REALIZADOS
HAA16	CIERRE ANUAL BAR	Nº CIERRES REALIZADOS
HAA18	CIERRE ANUAL SUPERMERCADO	Nº CIERRES REALIZADOS
HAA4	CONTROL DE GESTIÓN	HORAS DEDICADAS
HAA5	CASH MANAGEMENT	HORAS DEDICADAS
HAA6	GESTIÓN CONTABLE	HORAS DEDICADAS
HAA7	ANALIZAR NUEVAS INVERSIONES	Nº INVERSIONES ANALIZADAS
HAA8	CONTROL INTERNO	HORAS DEDICADAS
HAA9	MANTENIMIENTO INFORMÁTICO	Nº CONTROLES EFECTUADOS

- ÁREA DE DIRECCIÓN EJECUTIVA, ÁREA DE GERENCIA, ÁREA DE DIRECCIÓN GENERAL

Estas tres áreas de actividad, relacionadas con la función directiva de la empresa, no fueron objeto de este nuevo paso en la implantación del ABC por lo que no hemos recogido ningún cuadro como en los centros de trabajo anteriores.

- CONSERJERÍA O SERENOS

Aquellas actividades que no están incluidas en el área de recepción y que también son llevadas a cabo por los conserjes o por los serenos también fueron objeto de estudio para una elección de su medida u *output*. Cabe señalar que son actividades poco importantes que fueron identificadas para conseguir, por un lado, separar unos costes en los que incurren estos trabajadores de otras actividades que no los han consumido y, por otro lado, hacer más comprensible a estos empleados sus funciones así como la presentación de todos los datos necesarios para mantener en funcionamiento el sistema ABC.

Las medidas identificadas para las actividades de conserjería fueron dos para tres actividades. Juntamente con las actividades HSA4 Limpieza supermercado, HFA4 Limpiar sala, HFA5 Limpiar cocina, HFA6 Limpiar bar, HPA2 Limpiar zonas comunes y HPA20 Limpiar restaurante, las actividades de conserjería HZA2 Limpiar piscina y HZA3 Limpiar terraza tienen la misma medida, el número de limpiezas realizadas.

En el cuadro siguiente se recogen estas medidas.

CUADRO 26. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE CONSERJES O SERENOS

CÓD.	ACTIVIDAD	OUTPUT
HZA1	SACAR BASURAS	Nº DE DÍAS
HZA2	LIMPIAR PISCINA	Nº LIMPIEZAS REALIZADAS
HZA3	LIMPIAR TERRAZA	Nº LIMPIEZAS REALIZADAS

- ÁREA DE VIGILANCIA

Por último, con el ánimo de asignar una medida para la única actividad identificada en el área de vigilancia, se escogió la unidad de metros cuadrados vigilados, aunque también hubiera sido útil una medida basada en el tiempo de trabajo como, por ejemplo, horas dedicadas. En este sentido, se destaca que los vigilantes no tienen acceso a todas las áreas de la empresa, por ejemplo, a administración, reservas y facturación, las áreas de dirección, por lo que los costes de esta actividad no tienen porqué recibirlos las actividades que en estos centros se llevan a cabo.

CUADRO 27. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE VIGILANCIA

CÓD.	ACTIVIDAD	OUTPUT
HZA4	REALIZAR VIGILANCIA	M2 VIGILADOS

Como resumen puede consultarse en el anexo de este capítulo el cuadro 28 en el que se muestran todas las actividades con sus medidas correspondientes. En este cuadro se han agrupado aquellas actividades que tienen el mismo *output*. En total, sin tener en cuenta las actividades del equipo directivo, resultan un total de 66 actividades y 45 medidas o *outputs*.

ANEXOS DEL CAPÍTULO 4

GRÁFICO 2. ORGANIGRAMA INICIAL DEL HOTEL

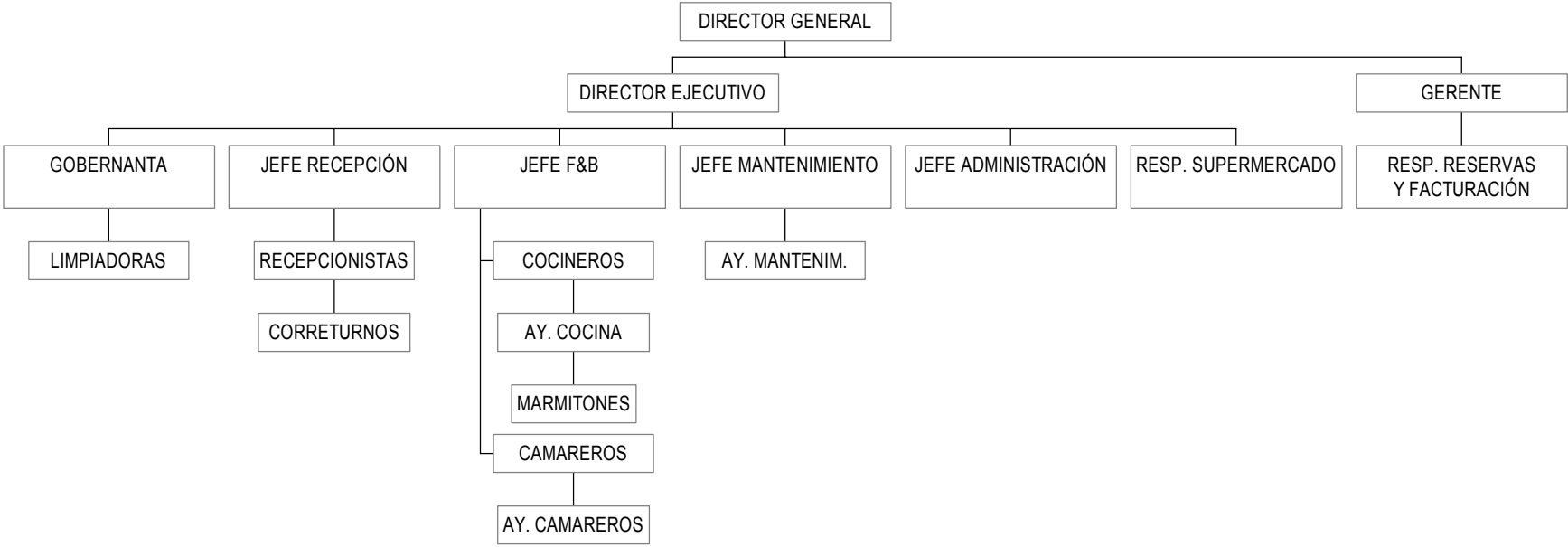
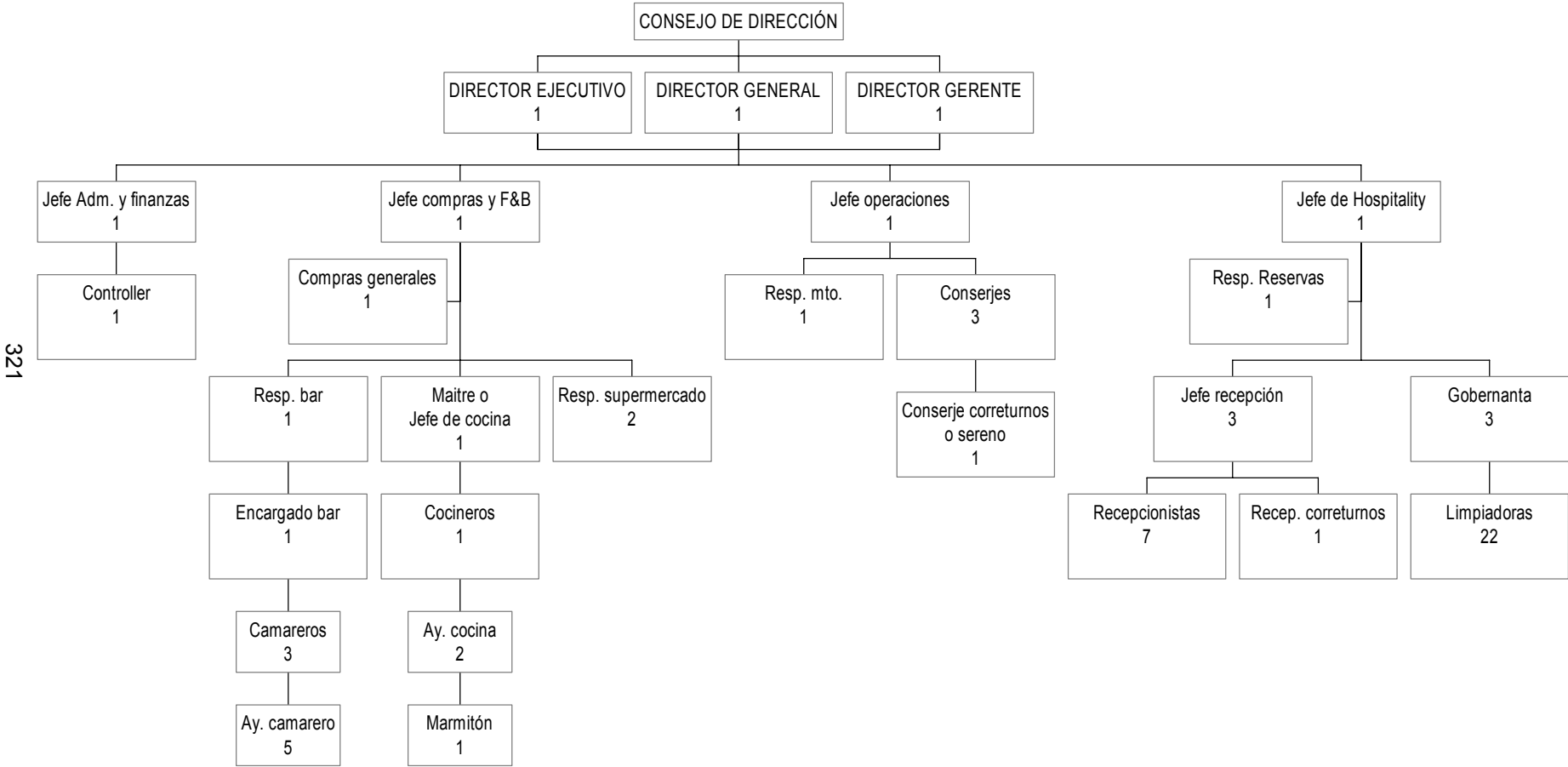


GRÁFICO 3. ORGANIGRAMA ACTUAL DEL HOTEL



321

GRÁFICO 4. MAPA DE ACTIVIDADES DE HABITACIONES

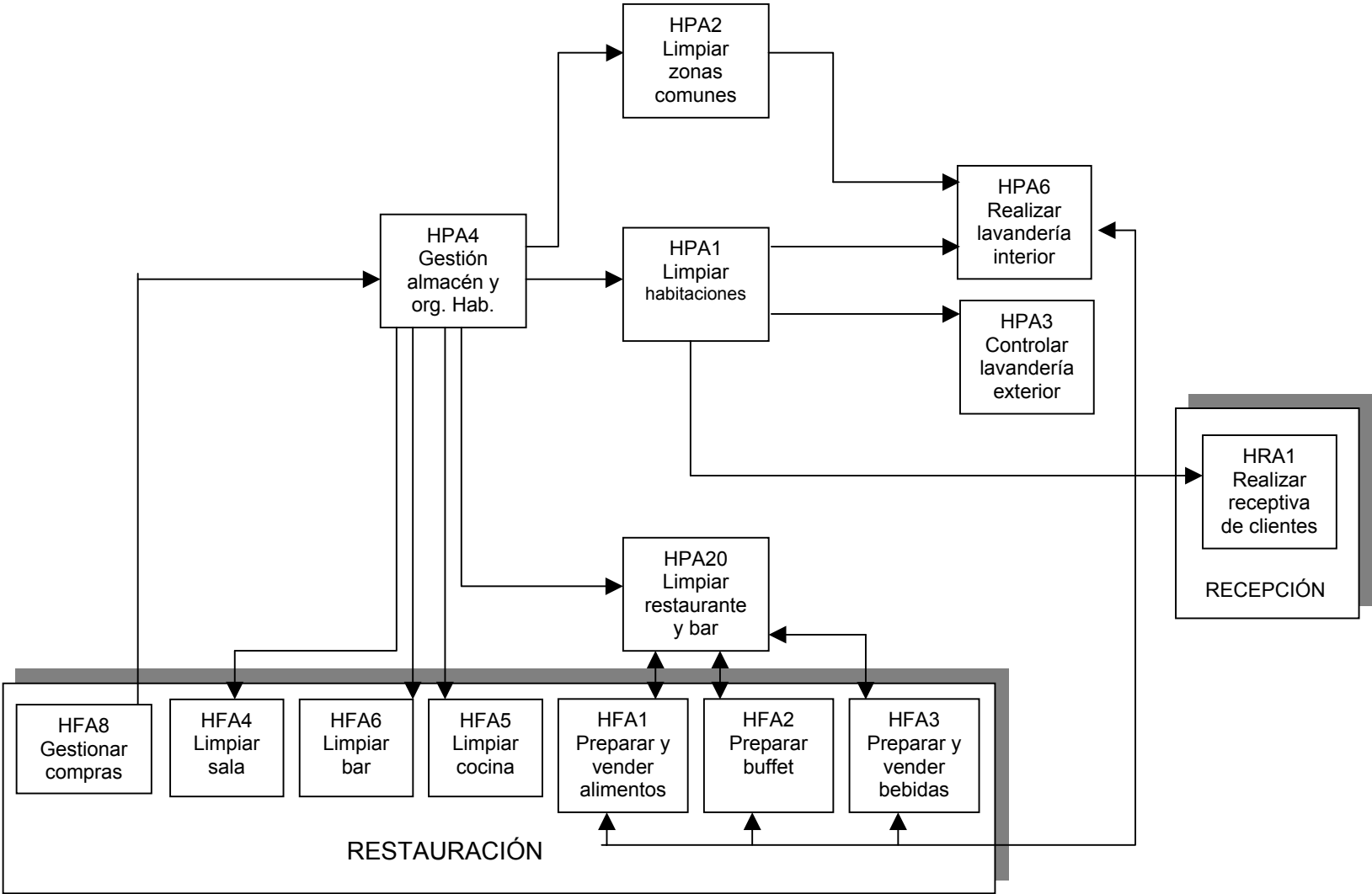


GRÁFICO 5. MAPA INICIAL DE ACTIVIDADES DE RESTAURACIÓN

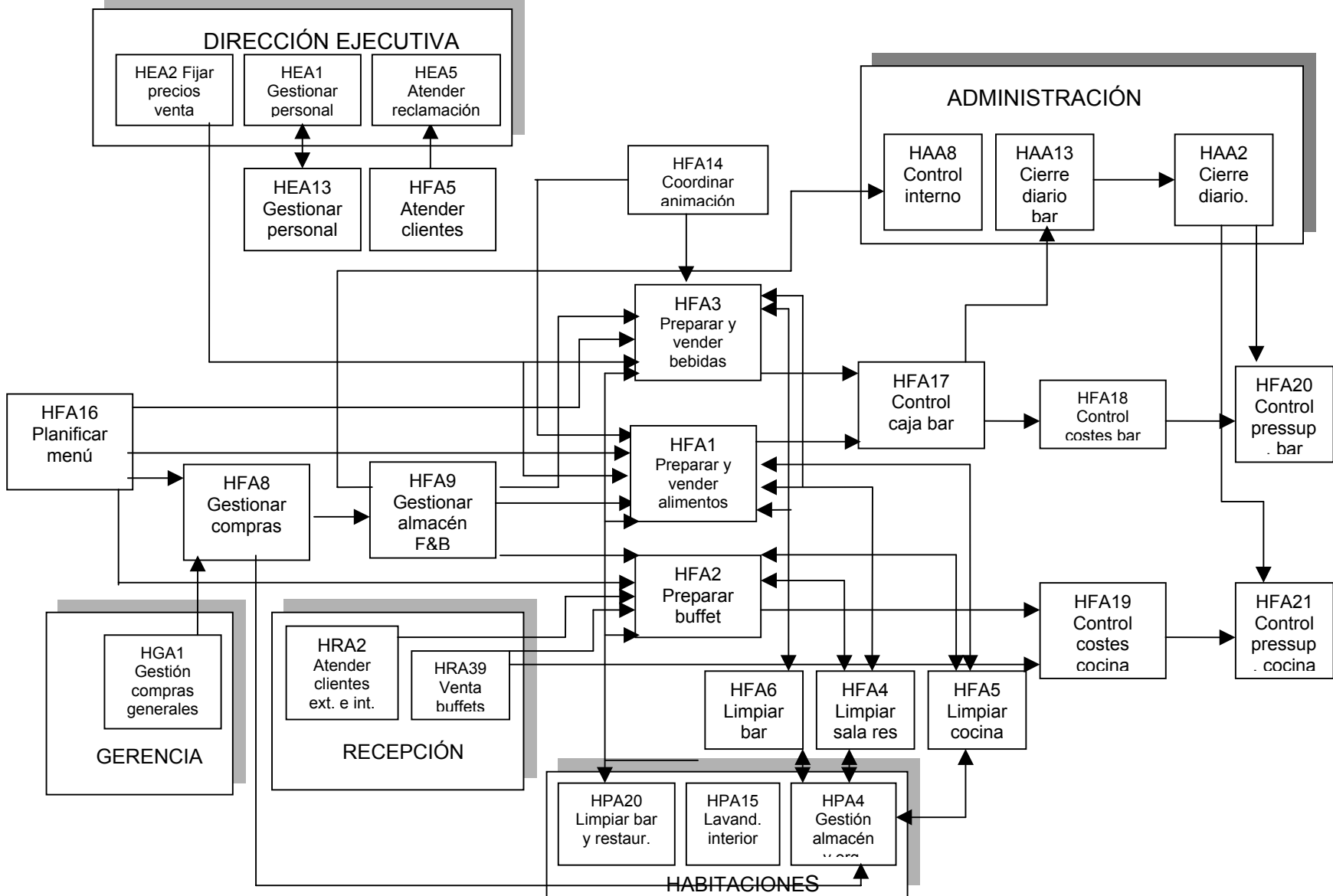


GRÁFICO 6. MAPA DE ACTIVIDADES DE BEBIDAS DE RESTAURACIÓN (BAR)

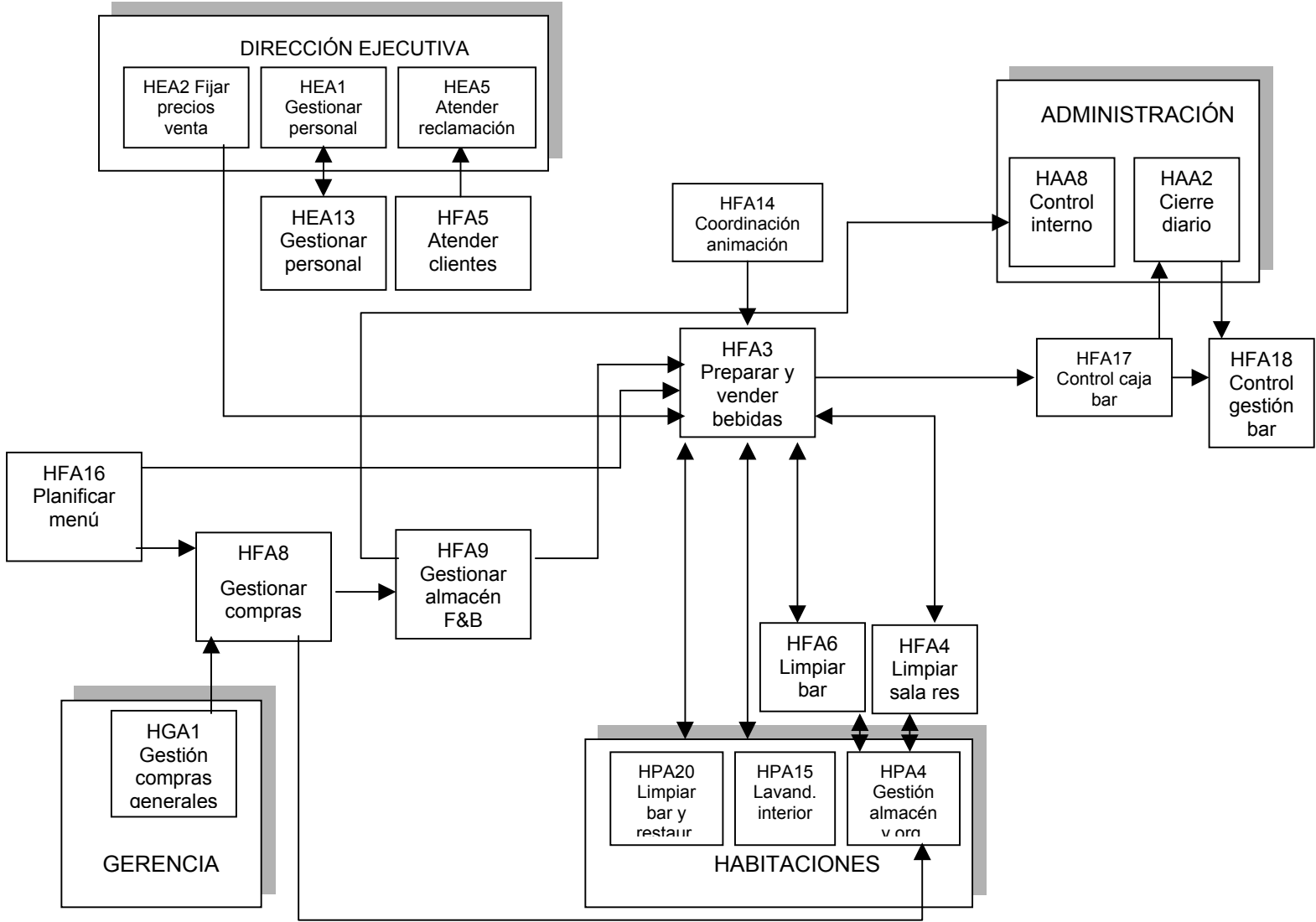


GRÁFICO 7. MAPA DE ACTIVIDADES DE ALIMENTOS DE RESTAURACIÓN (BAR)

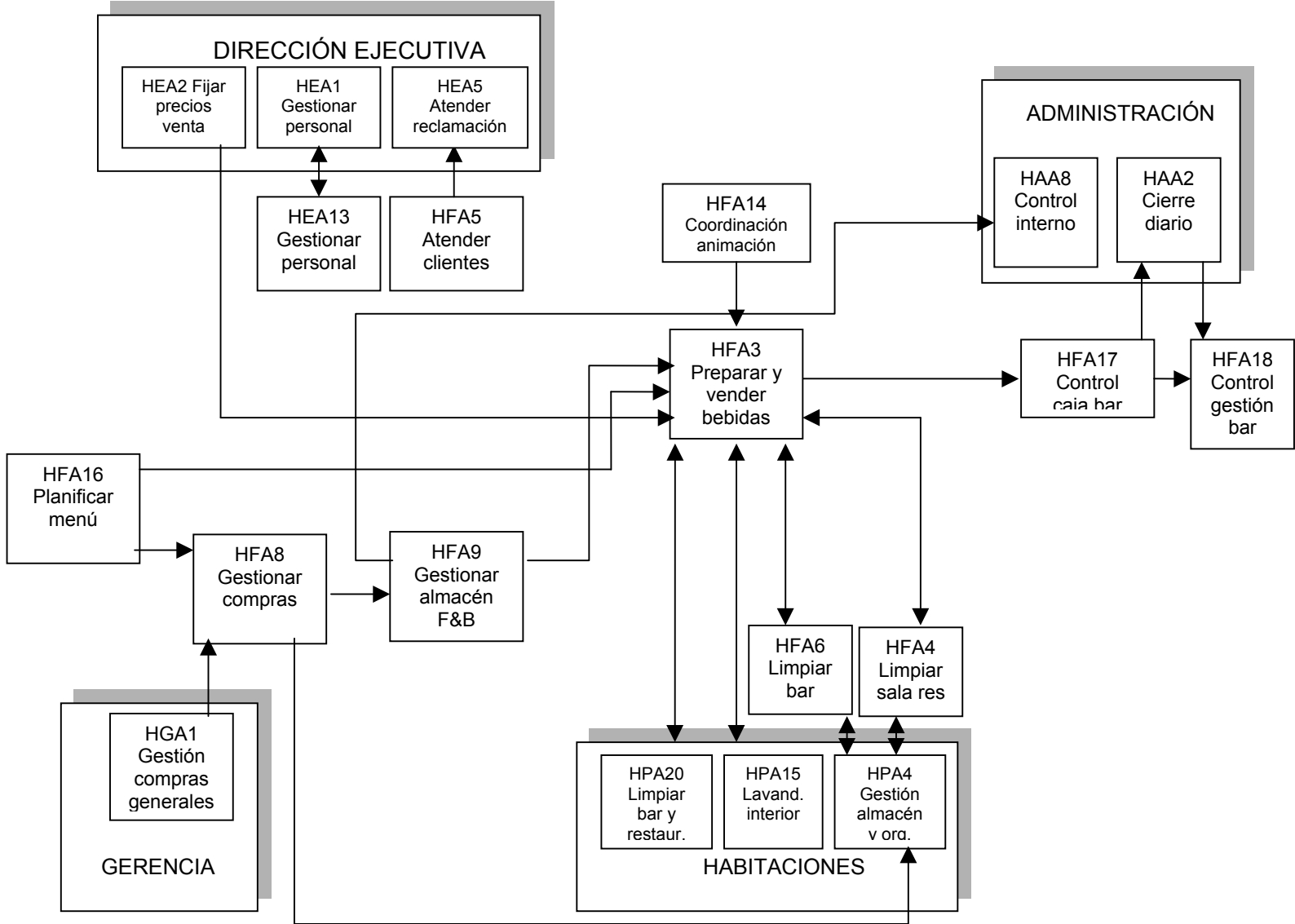


GRÁFICO 8. MAPA DE ACTIVIDADES DE BUFFET DE RESTAURACIÓN

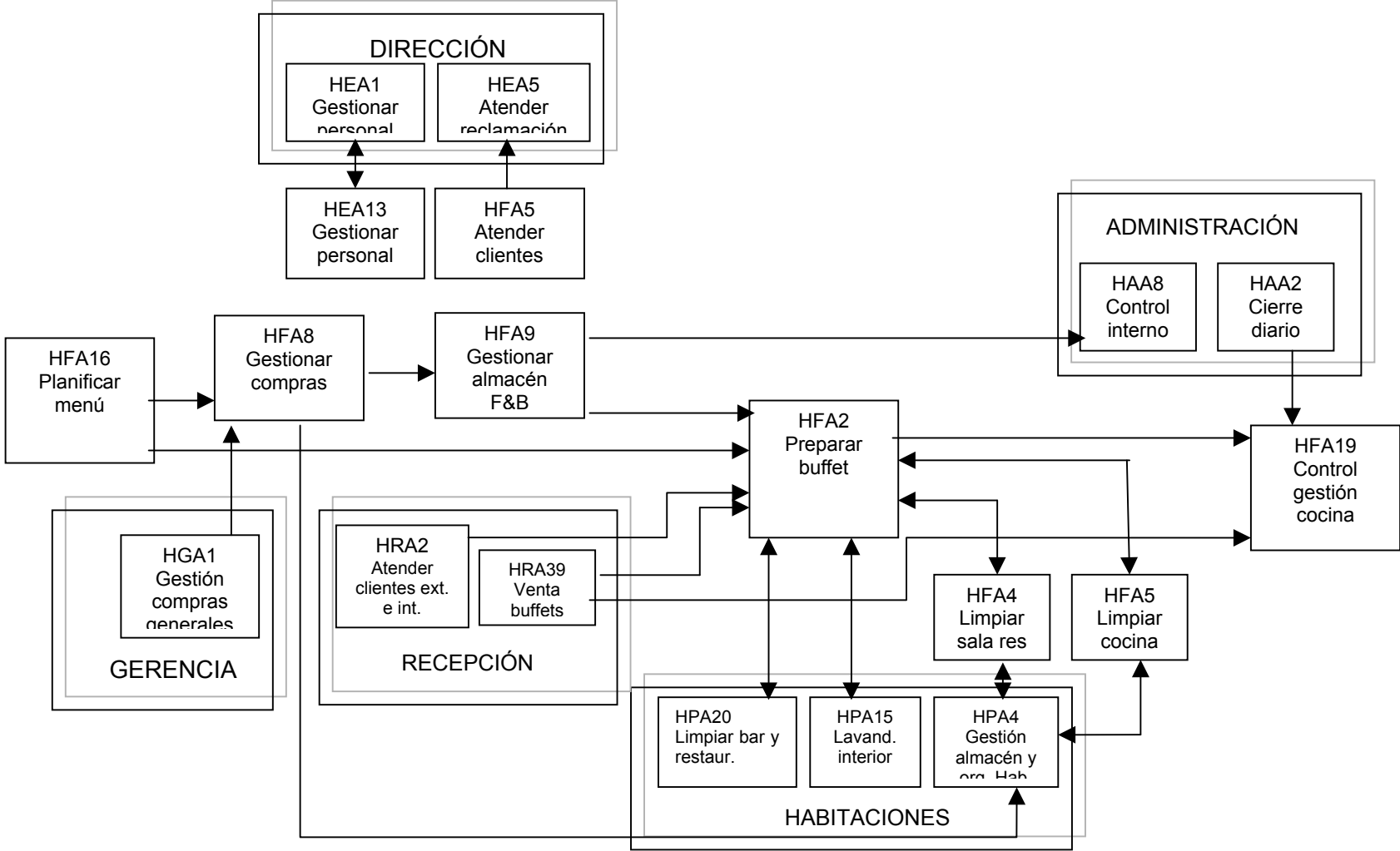


GRÁFICO 9. MAPA DE ACTIVIDADES DE RESTAURACIÓN DEFINITIVO

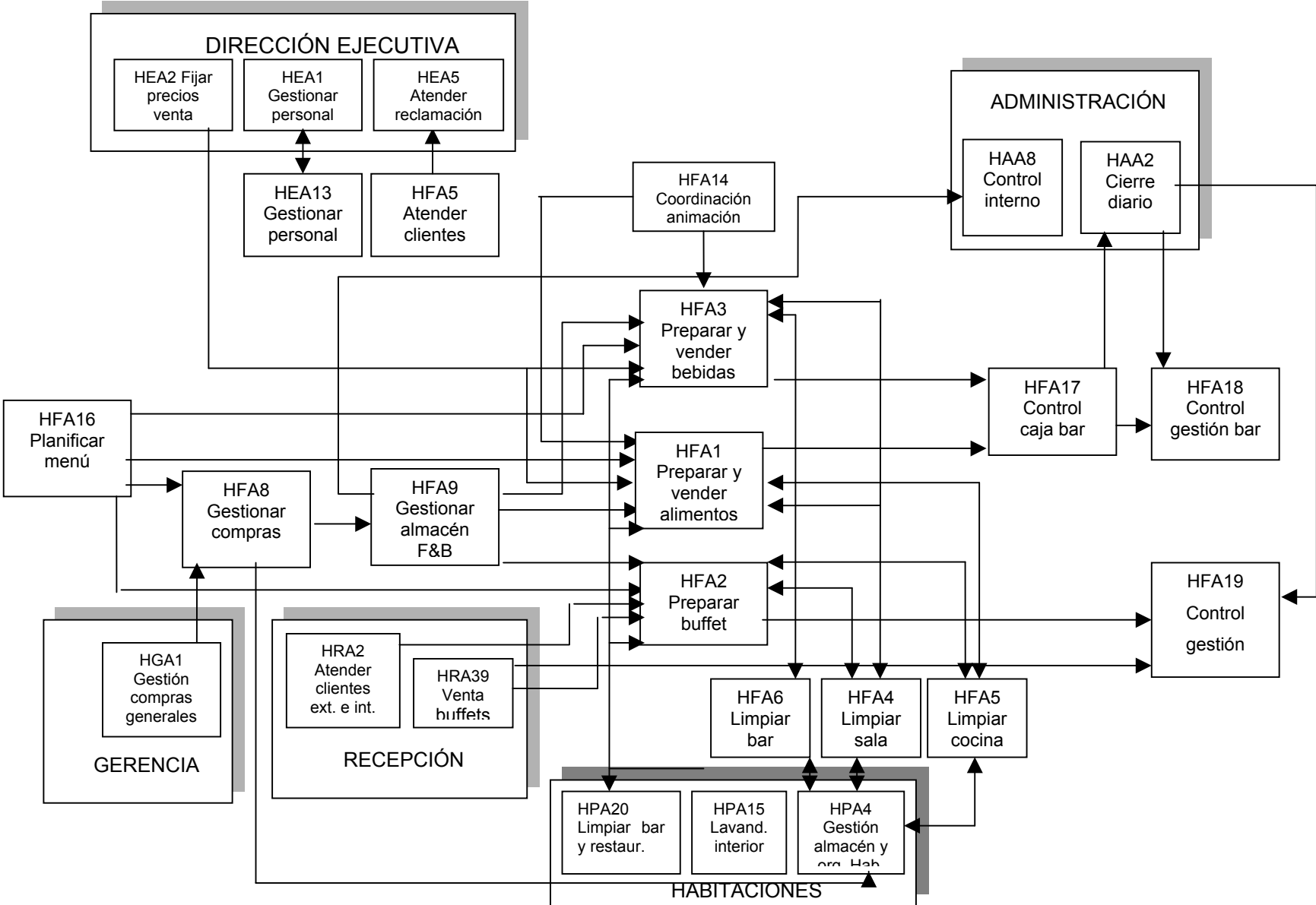


GRÁFICO 10. MAPA DE ACTIVIDADES DE RECEPCIÓN

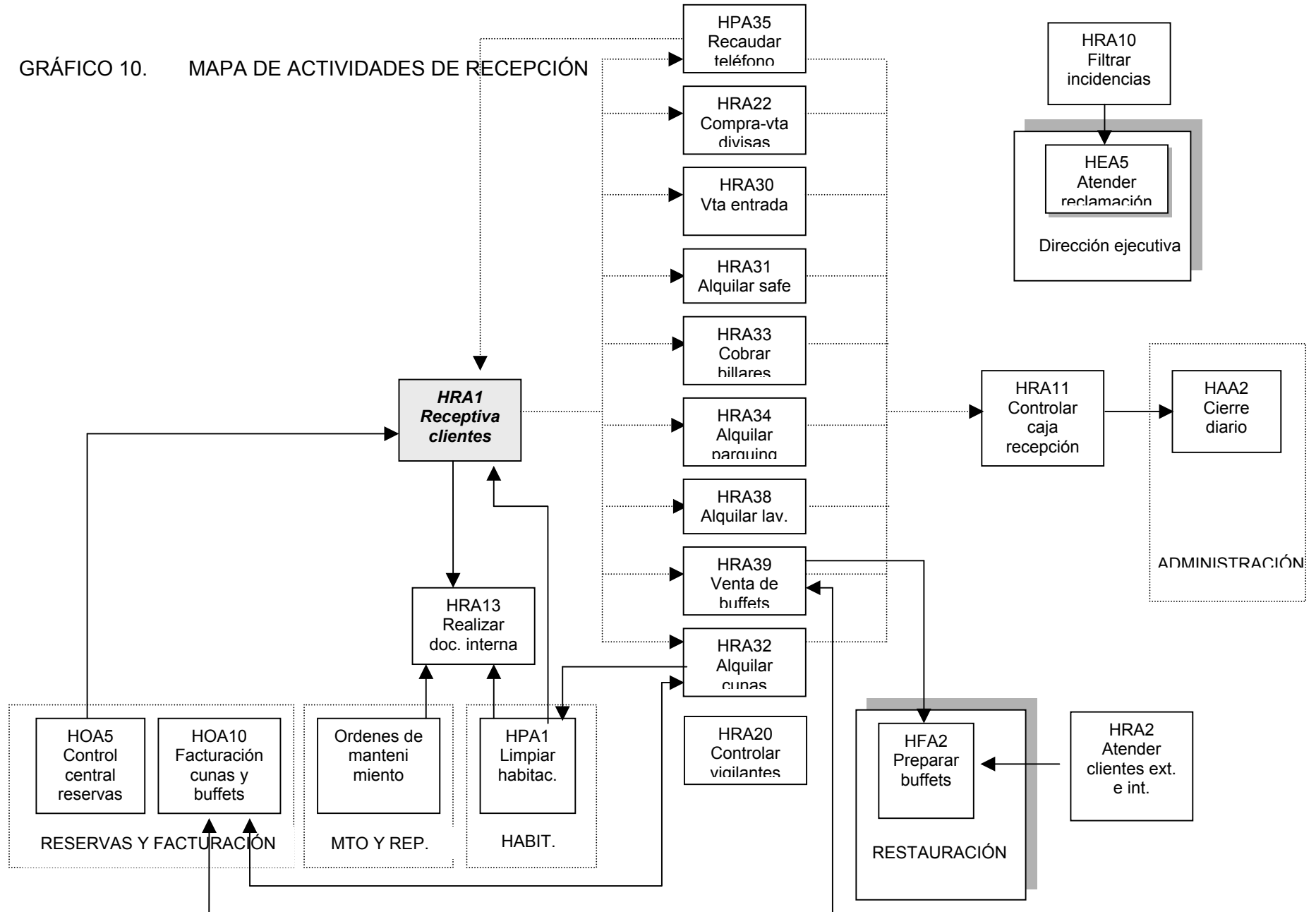


GRÁFICO 11. MAPA DE ACTIVIDADES DE RESERVAS Y FACTURACIÓN

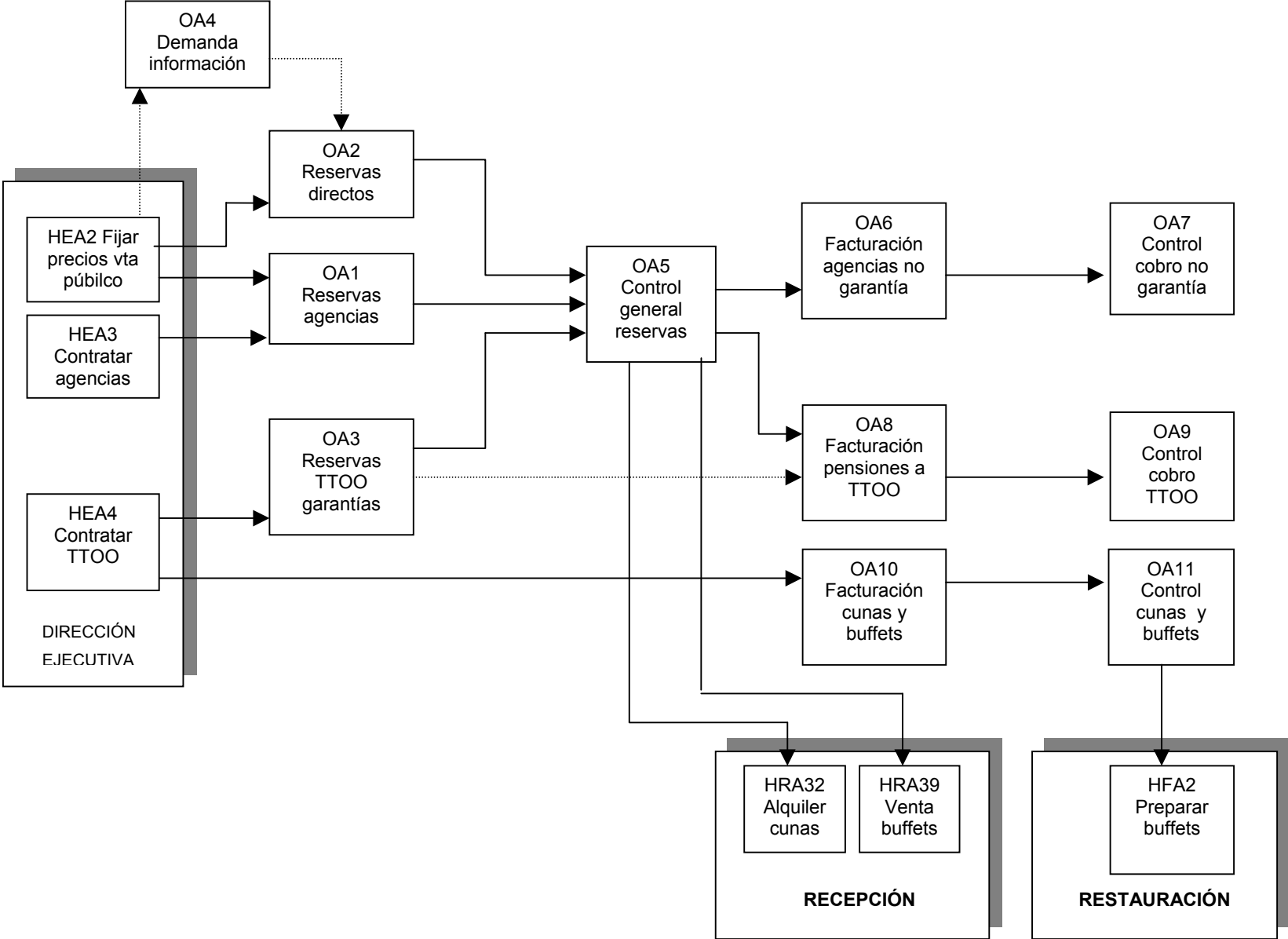


GRÁFICO 12. MAPA INICIAL DE ACTIVIDADES DE SUPERMERCADO

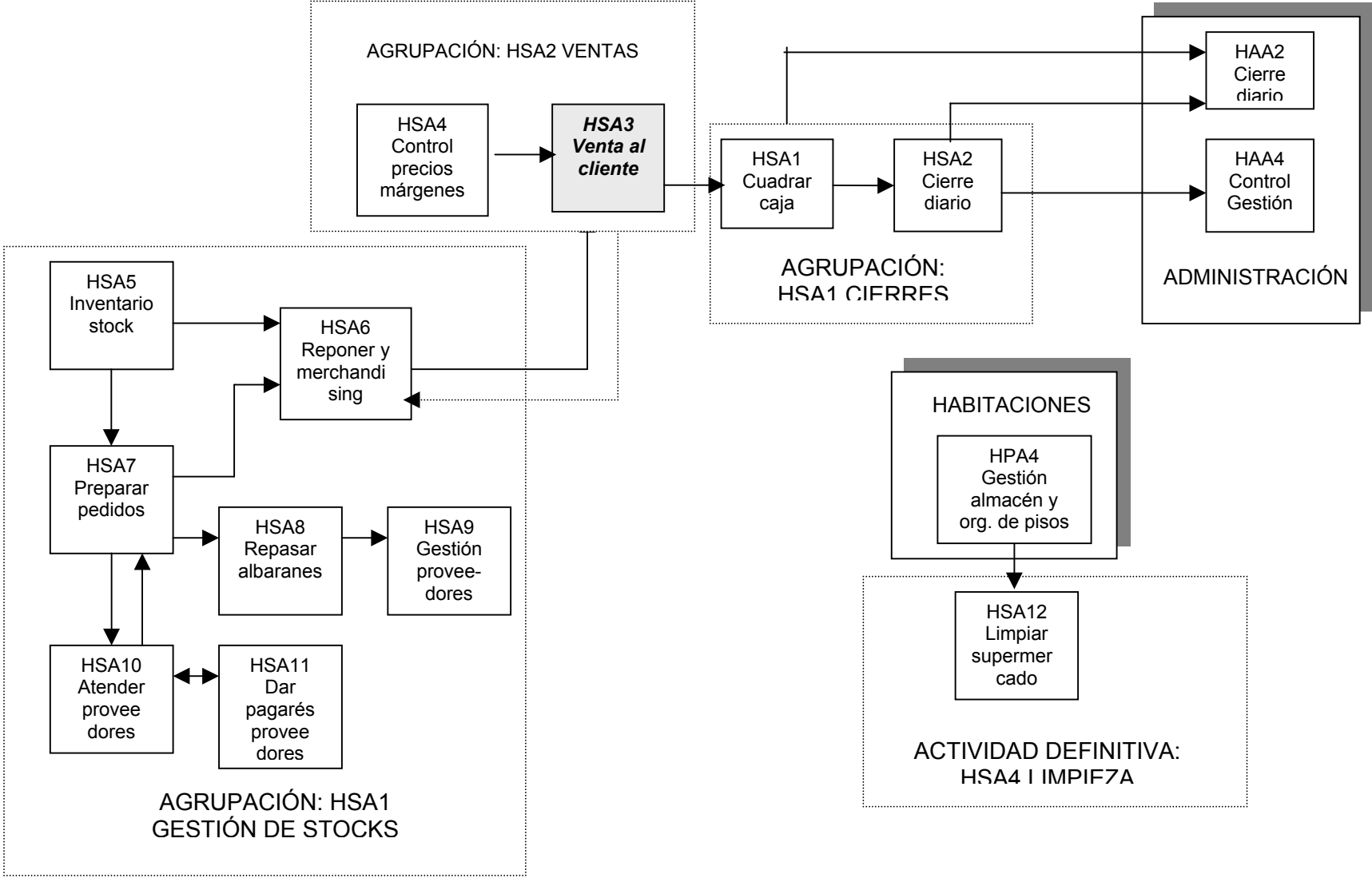


GRÁFICO 13. MAPA DE ACTIVIDADES DE SUPERMERCADO DEFINITIVO

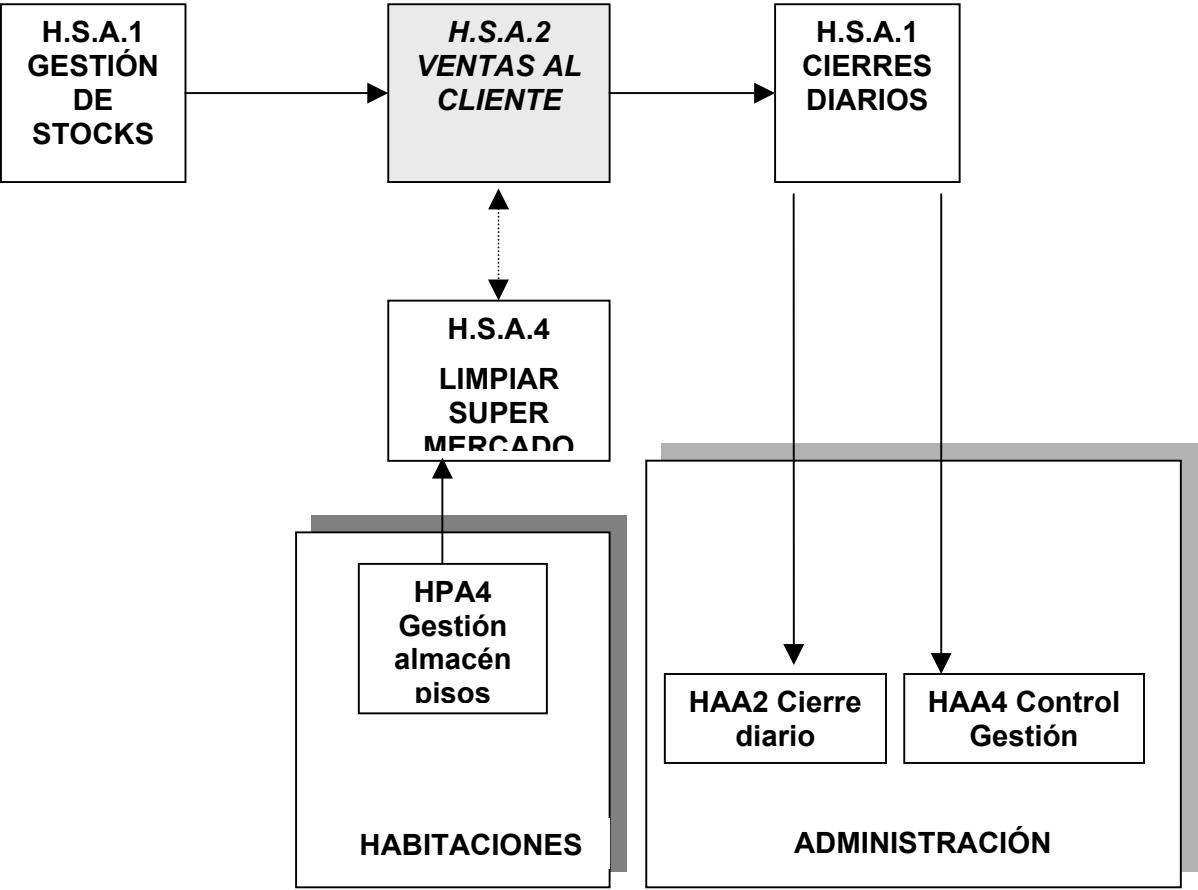


GRÁFICO 14. MAPA DE ACTIVIDADES DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS

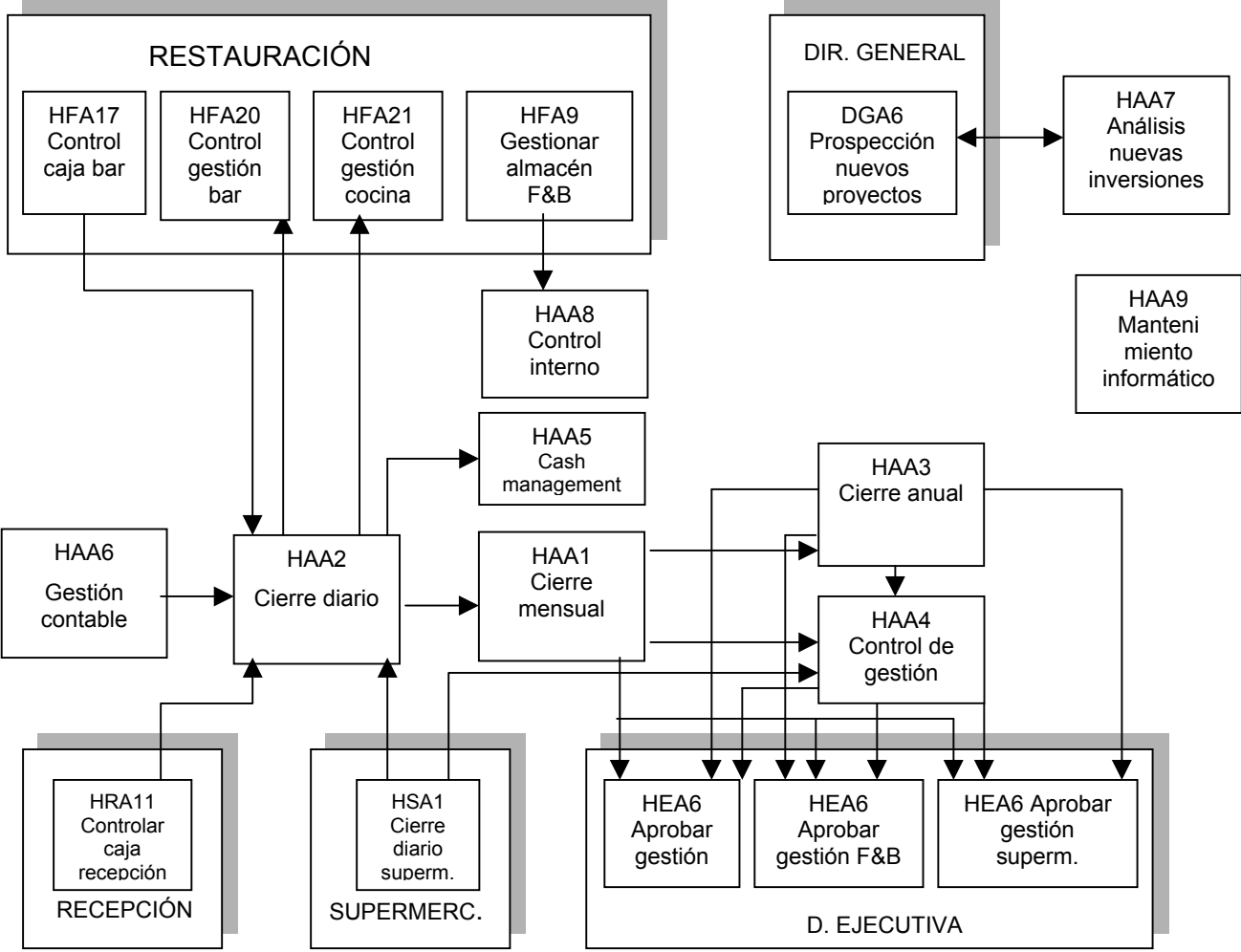
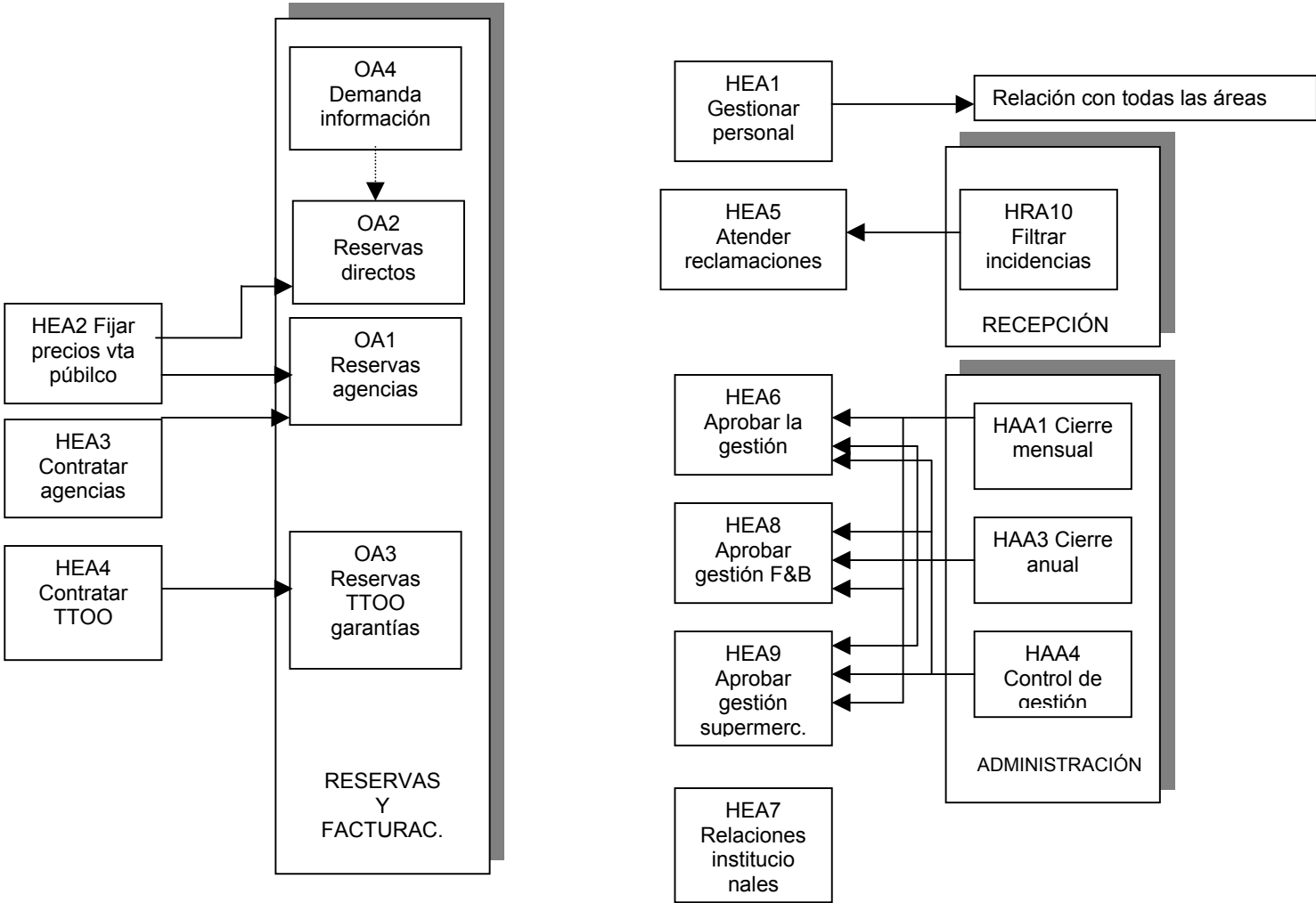


GRÁFICO 15. MAPA DE ACTIVIDADES DE DIRECCIÓN EJECUTIVA

333



CUADRO 28. RESUMEN DE ACTIVIDADES Y MEDIDAS DE ACTIVIDAD

CÓD.	ACTIVIDAD	MEDIDAS
HPA1	LIMPIAR HABITACIONES	Nº HABITACIONES LIMPIADAS
HPA3	CONTROLAR LAVANDERÍA EXTERIOR	KG DE ROPA CONTROLADOS
HPA15	LAVANDERÍA INTERIOR	KG ROPA LAVADOS
HFA1	PREPARAR Y VENDER ALIMENTOS BAR	Nº ALIMENTOS SERVIDOS
HFA3	PREPARAR Y VENDER BEBIDAS BAR	Nº BEBIDAS SERVIDAS
HPA2	LIMPIAR ZONAS COMUNES	Nº LIMPIEZAS REALIZADAS
HPA20	LIMPIAR RESTAURANTE	
HFA4	LIMPIAR SALA	
HFA5	LIMPIAR COCINA	
HFA6	LIMPIAR BAR	
HSA4	LIMPIEZA SUPERMERCADO	
HZA2	LIMPIAR PISCINA	
HZA3	LIMPIAR TERRAZA	
HFA8	GESTIONAR COMPRAS	Nº ALBARANES PROCESADOS
HFA9	CONTROLAR ALMACÉN F&B	
HFA13	GESTIONAR PERSONAL	Nº PERSONAS ATENDIDAS
HFA14	COORDINAR ANIMACIÓN	Nº ACTUACIONES REALIZADAS
HFA16	PLANIFICAR MENÚS	Nº MENÚS PLANIFICADOS
HFA15	ATENDER CLIENTES	Nº CLIENTES ATENDIDOS
HRA1	REALIZAR RECEPTIVA CLIENTES	
HRA2	ATENDER CLIENTES EXTERNOS E INTERNOS	
HRA10	FILTRAR INCIDENCIAS	Nº INCIDENCIAS FILTRADAS
HFA22	PLAN DE PREVENCIÓN RIESGOS LAB.	Nº TRABAJADORES
HFA17	CONTROLAR CAJA BAR	
HRA11	CONTROLAR CAJA RECEPCIÓN	Nº ARQUEOS REALIZADOS
HRA20	CONTROLAR VIGILANTES SEGURIDAD	
HRA22	COMPRA VENTA DIVISAS	Nº TRANSACCIONES REALIZADAS
HRA30	VENTA ENTRADAS-EXCURSIONES	
HRA31	ALQUILAR CAJA FUERTE	Nº CAJAS ALQUILADAS
HRA32	ALQUILAR CUNAS	Nº CUNAS ALQUILADAS
HRA33	COBRAR BILLARES	Nº RECAUDACIONES DE BILLARES
HRA34	ALQUILAR PARKING	Nº PLAZAS ALQUILADAS
HRA35	RECAUDAR TELEFONO PÚBLICO	Nº RECAUDACIONES DE TFNO
HFA2	PREPARAR BUFFET COCINA	Nº TIQUETS BUFFET VENDIDOS
HRA37	VENTAS BUFFET	
HRA38	ALQUILAR LAVANDERÍA CLIENTES	Nº TRANSACCIONES REALIZADAS
HOA1	RESERVAS DIRECTOS	Nº RESERVAS REALIZADAS
HOA2	RESERVAS AGENCIAS	
HOA3	RESERVAS GARANTÍAS	

HOA4	DEMANDA INFORMACIÓN DIRECTOS	Nº SOLICITUDES RECIBIDAS
HOA5	CONTROL DE RESERVAS	Nº CONTROLES REALIZADOS
HOA6	FACTURACIÓN Y COBRO AGENCIAS	Nº FACTURAS AGENCIAS REALIZADAS
HOA8	FACTURACIÓN Y COBRO PENSIONES	Nº FACTURAS PENSIONES REALIZADAS
HOA10	FACTURACIÓN Y COBRO DE CUNAS	Nº FACTURAS CUNAS REALIZADAS
HOA11	FACTURACIÓN Y COBRO BUFFET GUÍAS	Nº FACTURAS BUFFETS GUÍAS REALIZADAS
HSA2	VENTAS	Nº ARTÍCULOS VENDIDOS
HPA4	GESTIONAR ALMACÉN DE HABITACIONES	Nº ARTÍCULOS GESTIONADOS
HSA3	GESTIÓN DE STOCKS	
HZA1	SACAR BASURAS	Nº DE DÍAS
HFA7	CIERRE MENSUAL	Nº CIERRES REALIZADOS
HSA1	CIERRES DIARIOS	
HAA1	CIERRE MENSUAL	
HAA10	CIERRE MENSUAL BAR	
HAA12	CIERRE MENSUAL SUPERMERCADO	
HAA2	CIERRE DIARIO	
HAA13	CIERRE DIARIO BAR	
HAA15	CIERRE DIARIO SUPERMERCADO	
HAA3	CIERRE ANUAL	
HAA16	CIERRE ANUAL BAR	
HAA18	CIERRE ANUAL SUPERMERCADO	
HAA4	CONTROL DE GESTIÓN	Nº HORAS DEDICADAS
HAA5	CASH MANAGEMENT	
HAA6	GESTIÓN CONTABLE	
HAA8	CONTROL INTERNO	
HAA7	ANALIZAR NUEVAS INVERSIONES	Nº INVERSIONES ANALIZADAS
HAA9	MANTENIMIENTO INFORMÁTICO	Nº CONTROLES EFECTUADOS
HZA4	REALIZAR VIGILANCIA	M2 VIGILADOS

CAPÍTULO 4 APLICACIÓN DEL SISTEMA ABC A UNA EMPRESA HOTELERA

1. METODOLOGÍA UTILIZADA.....	217
2. EXPERIENCIA EMPÍRICA	223
2.1. ORGANIGRAMA DE LA EMPRESA.....	226
2.2. SISTEMA DE COSTES PREVIO	227
3. ASPECTOS DETECTADOS EN LA IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA ABC	228
3.1. ACEPTACIÓN DE LA DIRECCIÓN DE LA EMPRESA	229
3.2. ESTACIONALIDAD DE LA EMPRESA HOTELERA	231
3.3. RESISTENCIA AL CAMBIO DEL FACTOR HUMANO	232
3.4. CAMBIO MENSUAL DE DATOS	233
3.5. AJUSTES DE TIEMPOS.....	234
3.6. AUSENCIA DE UN MANUAL DE PROCEDIMIENTOS.....	234
3.7. AUSENCIA DE SISTEMA DE PREVENCIÓN DE RIESGOS LABORALES ...	235
4. PROCESO DEL ESTUDIO DE LAS ACTIVIDADES DEL HOTEL	236
4.1. DEFINICIÓN DE LAS ACTIVIDADES.....	237
4.2. RACIONALIZACIÓN DE LAS ACTIVIDADES	250
4.2.1. ÁREA DE HABITACIONES	251
4.2.2. ÁREA DE RESTAURACIÓN	252
4.2.3. ÁREA DE RECEPCIÓN	253
4.2.4. ÁREA DE RESERVAS Y FACTURACIÓN.....	256
4.2.5. ÁREA DE SUPERMERCADO	257
4.2.6. ÁREA DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS	259
4.2.7. DIRECCIÓN EJECUTIVA.....	260
4.2.8. GERENCIA.....	260
4.2.9. DIRECCIÓN GENERAL	261
4.2.10. CONSERJES O SERENOS	261
4.2.11. VIGILANCIA	261
4.3. CLASIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES EN PRIMARIAS Y SECUNDARIAS	261
4.3.1. ACTIVIDADES PRIMARIAS.....	262
4.3.2. ACTIVIDADES SECUNDARIAS.....	266
4.4. CLASIFICACIÓN DE ACTIVIDADES POR NIVELES DE ACTIVIDAD	268
4.5. MAPA Y DICCIONARIO DE ACTIVIDADES.....	270
4.5.1. MAPA DE ACTIVIDADES	270
4.5.2. DICCIONARIO DE ACTIVIDADES.....	273
4.6. OUTPUTS O MEDIDAS DE ACTIVIDAD.....	310

CAPÍTULO 4 APLICACIÓN DEL SISTEMA ABC A UNA EMPRESA HOTELERA

CUADRO 1. NÚMERO DE ACTIVIDADES POR CENTROS.....	240
CUADRO 2. PROBLEMAS Y SOLUCIONES DERIVADAS DE LA CODIFICACIÓN DE ACTIVIDADES.....	242
CUADRO 3. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE HABITACIONES	242
CUADRO 4. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE RESTAURACIÓN (FOOD & BEVERAGE).....	243
CUADRO 5. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE RECEPCIÓN	243
CUADRO 6. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE RESERVAS Y FACTURACIÓN.....	244
CUADRO 7. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE SUPERMERCADO.....	245
CUADRO 8. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS	245
CUADRO 9. ACTIVIDADES INICIALES DEL ÁREA DE DIRECCIÓN EJECUTIVA	246
CUADRO 10. ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE GERENCIA.....	246
CUADRO 11. ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE DIRECCIÓN GENERAL	246
CUADRO 12. ACTIVIDADES INICIALES DE CONSERJERÍA.....	247
CUADRO 13. ACTIVIDADES INICIALES DE VIGILANCIA	247
CUADRO 14. PROBLEMAS Y SOLUCIONES DERIVADAS DEL DISEÑO DE CUESTIONARIOS.....	248
CUADRO 15. RACIONALIZACIÓN EN EL ÁREA DE HABITACIONES.....	252
CUADRO 16. RACIONALIZACIÓN EN EL ÁREA DE RESTAURACIÓN.....	253
CUADRO 17. RACIONALIZACIÓN EN EL ÁREA DE RECEPCIÓN	255
CUADRO 18. RACIONALIZACIÓN EN EL ÁREA DE SUPERMERCADO.....	258
CUADRO 19. RACIONALIZACIÓN EN EL ÁREA DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS	259
CUADRO 20. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE HABITACIONES	311
CUADRO 21. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE RESTAURACIÓN.....	311
CUADRO 22. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE RECEPCIÓN.....	313
CUADRO 23. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE RESERVAS Y FACTURACIÓN ..	314
CUADRO 24. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DEL SUPERMERCADO	315
CUADRO 25. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS	316

CUADRO 26. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE CONSERJES O SERENOS	317
CUADRO 27. MEDIDAS DE ACTIVIDADES DE VIGILANCIA	318
CUADRO 28. RESUMEN DE ACTIVIDADES Y MEDIDAS DE ACTIVIDAD	334

CAPÍTULO 4 APLICACIÓN DEL SISTEMA ABC A UNA EMPRESA HOTELERA

GRÁFICO 1. MAPA DE ACTIVIDADES DE HABITACIONES	272
GRÁFICO 2. ORGANIGRAMA INICIAL DEL HOTEL	320
GRÁFICO 3. ORGANIGRAMA ACTUAL DEL HOTEL	321
GRÁFICO 4. MAPA DE ACTIVIDADES DE HABITACIONES	322
GRÁFICO 5. MAPA INICIAL DE ACTIVIDADES DE RESTAURACIÓN	323
GRÁFICO 6. MAPA DE ACTIVIDADES DE BEBIDAS DE RESTAURACIÓN (BAR)	324
GRÁFICO 7. MAPA DE ACTIVIDADES DE ALIMENTOS DE RESTAURACIÓN (BAR)	325
GRÁFICO 8. MAPA DE ACTIVIDADES DE BUFFET DE RESTAURACIÓN	326
GRÁFICO 9. MAPA DE ACTIVIDADES DE RESTAURACIÓN DEFINITIVO	327
GRÁFICO 10. MAPA DE ACTIVIDADES DE RECEPCIÓN	328
GRÁFICO 11. MAPA DE ACTIVIDADES DE RESERVAS Y FACTURACIÓN	329
GRÁFICO 12. MAPA INICIAL DE ACTIVIDADES DE SUPERMERCADO	330
GRÁFICO 13. MAPA DE ACTIVIDADES DE SUPERMERCADO DEFINITIVO	331
GRÁFICO 14. MAPA DE ACTIVIDADES DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS	332
GRÁFICO 15. MAPA DE ACTIVIDADES DE DIRECCIÓN EJECUTIVA	333

CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

1. Conclusiones

A modo de resumen de cuanto se ha expuesto en los capítulos anteriores, se ha desarrollado este último recogiendo en un primer apartado todas las conclusiones alcanzadas en esta tesis y dedicando un segundo apartado al planteamiento de diferentes líneas de investigación que en un futuro pueden desarrollarse y que se derivan del trabajo de investigación que se presenta.

El apartado dedicado a recoger las conclusiones obtenidas en este trabajo de investigación lo hemos dividido, a su vez, en dos subapartados. En primer término, se han incluido las conclusiones alcanzadas con respecto a la conceptualización y reciente evolución tanto desde un punto de vista teórico como desde la óptica de los desarrollos estudiados relativos a la implantación en el sector servicios. En segundo término, se han recogido todas aquellas conclusiones alcanzadas en relación a la implantación del sistema ABC en la empresa hotelera.

Se entiende que es este último grupo de conclusiones el que más interés debe suscitar dadas las características de esta tesis y los principales objetivos que se han perseguido con el desarrollo de la misma. No obstante, como señalaremos en las limitaciones de este trabajo de investigación, también se entiende que estas conclusiones pueden tratarse incluso como resultados derivados del proceso de implantación del sistema ABC en una empresa hotelera llevado a cabo. En realidad, estas conclusiones se convierten en hipótesis o nuevos puntos de partida para futuros trabajos de investigación en los que se pretenda contrastar su cumplimiento o no en otros casos.

1.1. Conclusiones respecto del sistema ABC

Del sistema de costes basado en las actividades se han realizado múltiples desarrollos en la literatura contable que, en muchos casos, han aportado interesantes

conclusiones, tanto desde una perspectiva teórica como práctico. Evidentemente, en este trabajo no se pretende reproducir todas las conclusiones relacionadas con el sistema ABC que ya han sido propuestas por otros autores sino únicamente considerar aquéllas que se han deducido de nuestra tesis.

Las conclusiones relacionadas a continuación se corresponden con el análisis llevado a cabo en los capítulos primero y segundo de este trabajo.

Conclusión 1ª. La evolución del sistema ABC y la preocupación existente en la literatura contable por este sistema es manifiesta.

Del estudio de la conceptualización del modelo de costes basado en las actividades y su reciente desarrollo, tanto desde un punto de vista teórico como empírico, llevado a cabo en el capítulo primero de esta tesis, se ha puesto de manifiesto la evolución que ha experimentado este sistema en los últimos años. El desarrollo del sistema ABC observado en la literatura contable, así como en las aplicaciones que han sido llevadas a la práctica empresarial, confirman el potencial que presentaba inicialmente y las posibilidades futuras que le deparan a este sistema.

Conclusión 2ª. El sistema de costes basado en las actividades presenta una conveniencia y una oportunidad mayor en relación con los sistemas de costes tradicionales.

La fiabilidad y el nivel de detalle de la información generada por el sistema de costes basado en las actividades es mayor que la suministrada por los sistemas convencionales de cálculo de costes debido, principalmente, a que utiliza un número mayor de actividades y más clases diferentes de medidas de actividad. Por lo tanto, en vista de esta mayor relevancia y de los beneficios que aporta a la gestión empresarial puede constatararse la oportunidad y la conveniencia del sistema ABC.

Conclusión 3ª. Preocupación por las variables de éxito y fracaso de la implantación del sistema ABC.

Existe una elevada preocupación en la literatura contable por poner de manifiesto cuáles son los factores que ejercen una mayor influencia en el éxito o el fracaso de

una implantación del sistema de costes ABC. En este sentido, se han podido revisar diferentes trabajos que han sido desarrollados en busca de planteamientos relacionados con las situaciones de éxito y fracaso, y las posibles variables que han influido en ellas, tanto a nivel teórico como a nivel de experiencias reales y prácticas en el entorno empresarial.

Conclusión 4ª. El sistema de costes ABC es también aplicable a las organizaciones del sector servicios aunque se detectan diferencias entre actividades económicas.

La revisión de los trabajos publicados en torno a la implantación del sistema de costes basado en las actividades en empresas del sector servicios llevada a cabo en el capítulo segundo de esta tesis doctoral junto con la aportación realizada en el ámbito de la industria hotelera recogida en los capítulos siguientes, ha permitido constatar la adaptabilidad de este sistema de costes a las características y particularidades de las organizaciones del sector servicios. Aunque este sistema de determinación de costes fue propuesto desde un principio para el entorno de fabricación y aplicado mayoritariamente en el mismo, se ha comprobado su idoneidad para el sector servicios mediante la revisión de numerosos casos reales o teóricos de implantación que, en la mayoría de las veces, se han culminado con éxito.

Precisamente el hecho de que el sistema ABC surgiera en entornos industriales planteaba distintas cuestiones acerca de su aplicabilidad a organizaciones del sector servicios. Aparentemente, se conocían pocas experiencias de implantaciones del sistema ABC en este sector, pero hemos puesto de manifiesto que ya se han llevado a cabo diferentes acercamientos tanto teóricos como prácticos en este sentido. No obstante, algunas actividades económicas, como las empresas sanitarias o las financieras, han sabido aprovechar mejor las posibilidades de este sistema mientras que en otras como consultorías (en cuanto a la aplicación del sistema sobre ellas mismas) no han podido encontrarse tantos casos.

1.2. Conclusiones sobre la implantación del sistema abc en el sector hotelero

La mayoría de estas conclusiones se ha obtenido a partir de los capítulos tercero, cuarto y quinto de esta tesis aunque en su mayor parte corresponden al caso

desarrollado de implantación del sistema ABC en la empresa hotelera. Seguramente, algunas de ellas puedan llegar a ser generalizables para el conjunto del sector hotelero, mientras que, probablemente, otras sean simplemente conclusiones o resultados del caso individual estudiado.

A pesar de ello, considero que las siguientes conclusiones, tratadas a modo de hipótesis en futuras investigaciones, pueden irse contrastando en diferentes casos en un intento de buscar una generalización, en la medida que sea posible, y de proponer, si cabe, un modelo general de ABC aplicable a todo el sector hotelero.

Conclusión 5ª. La primera implantación del ABC debe ser prudente en detalle y en ámbito de aplicación.

El proyecto de implantación de un sistema ABC en una empresa hotelera siempre comporta la toma de una serie de decisiones. Una de ellas se corresponde con los objetivos perseguidos con la misma. En este sentido, no se debe pretender alcanzar desde un primer momento un nivel de detalle demasiado elevado ni un ámbito de aplicación demasiado extenso puesto que puede convertir el sistema en una herramienta compleja y poco controlable. Es decir, debe plantearse una aplicación basada en una cierta prudencia, debe ser poco ambiciosa, hasta que el sistema funcione por sí solo y sin demasiados problemas.

Sólo entonces pueden realizarse nuevas propuestas para su ampliación, o para la complementación de la información generada por el sistema con otro tipo de datos o acciones encaminados a la toma de decisiones de carácter más estratégico. De esta forma, los resultados de la aplicación se obtienen con una mayor rapidez y el personal de la empresa implicado puede observar los avances y la utilidad generados, por lo que pueden sentir así una mayor motivación por colaborar en el proyecto.

No obstante, a partir de la experiencia de implantación del sistema en un hotel real se ha podido constatar las posibilidades que existen de emprender esta aplicación a toda la empresa de una vez. Suele recomendarse la realización de pruebas piloto en alguna de las áreas de las empresas antes de acometer dicha implantación a toda la organización, sin embargo, y dada la estacionalidad de la empresa turística, hemos podido comprobar que puede conseguirse esta implantación completa, evidentemente, no sin un esfuerzo importante.

Conclusión 6ª. La actividad de temporada de ciertos establecimientos hoteleros puede influir en la implantación del sistema ABC y en su continuidad.

En el primer capítulo de esta tesis doctoral se revisaron algunos trabajos relacionados con las variables influyentes en el éxito o el fracaso de las implantaciones del sistema ABC. Los autores planteaban un conjunto de factores que solían coincidir, salvo algunas excepciones, en todos ellos. No obstante, en ningún caso observamos como variable el hecho de que la actividad de la organización no se extendiera a lo largo de todo el año sino que se tratara de una actividad de un cierto número de meses.

Se ha constatado que la actividad económica cuya temporada no abarca el año completo sino sólo unos meses favorece la implantación del sistema ABC en la organización en relación a la actitud que muestra el factor humano de la empresa. En el hotel estudiado, se constató la rapidez con la que los trabajadores iban acostumbrándose a los requerimientos del sistema al incorporarse al trabajo al inicio de temporada, tanto aquéllos que habían vivido la primera etapa del sistema antes de finalizar la temporada anterior, como aquéllos que habían sido seleccionados para la temporada en curso.

Los primeros recordaban las entrevistas y cuestionarios que se habían realizado así como los cambios que se habían propuesto. Durante los meses de inactividad laboral habían tenido suficiente tiempo como para mentalizarse de los mismos, y además no tener tan presentes los procedimientos y rutinas con las que se realizaba el trabajo en la temporada anterior. A los segundos, puesto que acababan de incorporarse a la organización sin haber trabajado anteriormente en la misma, les resultaba relativamente fácil adaptarse a una determinada forma de trabajar marcada por una necesidad de informar acerca de las actividades llevadas a cabo.

Pero, por otra parte, esta temporalidad de la empresa hotelera, en el caso de hoteles de playa básicamente, puede perjudicar el mantenimiento en el tiempo de la implantación del sistema ABC. El hecho de que durante unos determinados meses del año, que acostumbran a coincidir con la estación de invierno, el establecimiento cierre sus puertas a los clientes obliga a planificar las etapas que deben seguirse para la recogida de los datos necesarios para la implantación del sistema ABC y hacerlas coincidir con los meses en los que está abierto el hotel para poder contar con todo el

personal necesario. Es decir, si debe planificarse una primera implantación del sistema ABC debe planificarse temporalmente de forma que todas las etapas en las que se necesite entrevistar a los trabajadores coincidan con meses de trabajo. En una empresa cuya temporada de actividad abarque todo el año no presenta ningún problema en este sentido.

Por otra parte, si el hotel cierra unos meses en invierno paraliza de alguna forma la regularidad del sistema ABC. Por ello, aunque aún no ha podido comprobarse, creo que puede tener una cierta influencia negativa sobre la continuidad del sistema y de los criterios aplicados para la recogida y el tratamiento de la información.

Conclusión 7ª. Se ha constatado una necesaria implicación de la dirección en el proyecto y una resistencia al cambio de sistema del conjunto de trabajadores.

Igualmente se ha puesto de manifiesto, a través del desarrollo de la aplicación del ABC en el hotel estudiado, que en el entorno de la industria hotelera también se produce uno de los inconvenientes que ha sido repetidamente apuntado por otros autores y en casos de implantación del sistema ABC en otros sectores, cual es la resistencia de los trabajadores al cambio que supone el sistema. Aún habiendo constatado como factor positivo para el factor humano la temporalidad de este tipo de empresas y los beneficios que puede representar para el sistema ABC, también puede afirmarse que los trabajadores manifiestan inicialmente un rechazo al cambio de sistema por la incertidumbre de poder enfrentarse correctamente con la resolución de todas las cuestiones relacionadas con el mismo y, de igual modo, presentan reiteradamente sus quejas por el volumen de trabajo que supone la implantación del sistema ABC.

En este sentido, y teniendo en cuenta las variables estudiadas en el capítulo primero que pueden influir positiva o negativamente en el éxito del proyecto ABC, en el hotel estudiado se confirma la necesaria implicación de la dirección en el proyecto motivando al personal, participando en la planificación de las diferentes etapas de la implantación, tomando las decisiones necesarias, etc. Este hecho ha contribuido positivamente en el cumplimiento de todas las etapas de la aplicación del sistema ABC. El compromiso y la capacidad de los responsables para la motivación y la concienciación del personal sobre la necesidad y la relevancia del sistema es crucial para el buen funcionamiento del mismo.

Conclusión 8ª. La formación de un equipo experto para la implantación del sistema ABC es crucial.

La formación de un equipo de coordinadores o profesionales capaces de dirigir el proyecto de implantación del sistema ABC es imprescindible. En función del tamaño de la empresa este equipo podrá variar también en cuanto al número de personas que lo integran. No obstante, en este caso, también se ha detectado lo interesante que resulta que estén implicados al máximo distintos responsables de diferentes centros de actividades. En el hotel estudiado no se recurrió a un consultor externo, a parte de mí misma. De todas formas, en mi opinión, la presencia de algún experto en el sistema ABC que sea externo a la empresa puede contribuir a una mejor aplicación del mismo por cuanto aporta una mayor sistematización al proceso de diseño, al proporcionar una metodología muy concretas, así como una serie de pautas específicas para llevar a cabo todas las etapas de la implantación hasta el final.

Conclusión 9ª. La etapa de identificación y codificación de las actividades es compleja en un establecimiento hotelero.

El proceso de identificación de las actividades derivado de una serie de entrevistas llevadas a cabo con el personal del establecimiento hotelero es delicado. No sólo resulta complejo el hecho de decidir cuáles de todas aquellas actividades que los empleados relacionan como sus funciones habituales son realmente significativas e interesantes de cara al correcto funcionamiento del sistema ABC, sino que también lo es el hecho de asignar una adecuada denominación a dichas actividades.

Me refiero a que si un trabajador está realizando una actividad, la mejor forma para que éste identifique lo que realmente hace con nuestra codificación y denominación de dicha actividad consiste en referirse a ella precisamente tal y como el empleado lo hace. Por ejemplo, aunque la actividad (HZA1) Sacar basuras sea una continuación de la denominada (HPA1) Limpiar habitaciones, a los trabajadores que se encargan de ello debe facilitarse su comprensión denominando a la actividad sobre la que pretendemos que nos aporten información precisamente como ellos la llaman, o sea, sacar basuras (HZA1). Todo ello aunque posteriormente se agrupen ambas actividades para la determinación final de los costes.

Igualmente, se ha puesto de manifiesto que el proceso de codificación de las actividades que son identificadas en una empresa hotelera es más sencillo si ésta no pertenece a ningún grupo hotelero que lleve la administración de una forma centralizada. Si se aplica el sistema de costes ABC a más de un edificio es probable que no todas las actividades identificadas en cada uno se realicen en todos ellos y que comporte establecer alguna forma de diferenciarlas por edificios.

Conclusión 10ª. La elaboración de un mapa y un diccionario de actividades resulta una herramienta muy útil en la implantación del sistema ABC.

Después de realizar la fase de identificación de las actividades con su respectiva codificación, suele recogerse como una etapa más dentro de la metodología de implantación del sistema ABC la elaboración de mapas y un diccionario de actividades. Aunque pueda no resultar imprescindible aparentemente, en el hotel objeto de estudio resultó ser muy útil.

Los mapas se confeccionaron para cada centro de actividad recogiendo todas las actividades que se llevaban a cabo así como las relaciones existentes entre ellas en cuanto al orden en que se ejecutan. Igualmente, se reflejaron en estos mapas las interrelaciones que se producían entre las actividades de un centro y aquéllas que, siendo realizadas en otras áreas, estaban vinculadas con las primeras. Esto permitió formarse una idea del conjunto de actividades de la organización por cada una de las áreas y facilitó la consideración de actividades principales y de apoyo.

Por otro lado, el diccionario de actividades comprende todas las actividades que habían sido identificadas en el hotel agrupadas también por áreas. En el mismo aparece el concepto, los objetivos de cada actividad así como las tareas que deben llevarse a cabo para completarla. Toda esta información contribuyó a mejorar la comprensión e implicación de los trabajadores en relación con el sistema ABC.

Conclusión 11ª. La información que genera el sistema ABC es fácilmente comprensible.

Después de completar la metodología de implantación del sistema ABC comienzan a generarse una serie de datos a modo de salida del sistema. La información generada

por el ABC ha resultado bastante comprensible para los usuarios de la misma. Es decir, la Dirección del establecimiento y los responsables de las diferentes áreas del hotel (restauración, administración y finanzas, supermercado, recepción, etc.) son capaces de comprender el significado de la información suministrada mensualmente sobre el coste de las diferentes actividades y de los productos o servicios que se venden en la organización. Asimismo, estos responsables están en disposición de analizar dicha información y aprovecharla para la toma de las decisiones que sean necesarias.

Conclusión 12ª. En las empresas hoteleras a veces resulta difícil distinguir el objeto de coste o servicio con la actividad realizada para su prestación.

En un establecimiento hotelero, es fácil confundir una actividad con el servicio que se está prestando. Suele tratarse de actividades o servicios que generan directamente unos ingresos que serán los que después son comparados con los costes respectivos para la determinación de los márgenes y resultados correspondientes. Por lo tanto, debemos señalar que, en ocasiones, la diferencia entre producto hotelero y actividad no es fácil de delimitar.

Todo ello conduce a diferenciar en el momento de la codificación de las actividades aquéllas que se ejecutan en todos los hoteles de aquéllas que sólo se llevan a cabo en alguno. El objetivo de realizar esta distinción consiste en facilitar el posterior control de las actividades entendiendo que el número de un código será el mismo para todos los establecimientos con la única diferencia que vendrá expresada por el nombre del hotel.

Conclusión 13ª. Algunos costes deben relacionarse a la vez con actividades y con servicios prestados en el hotel.

La particularidad principal que presenta el coste de las habitaciones en un establecimiento hotelero viene derivada por la amortización de la propia habitación. Un coste directo del producto o servicio de alojamiento de habitaciones es precisamente la amortización que supone dicho alojamiento. El coste de depreciación del edificio debe repartirse entre los diferentes centros de actividad traspasándose a cada una de las actividades que se ejecutan en ellos, con la excepción del valor de la amortización

de las habitaciones que no puede identificarse con ninguna actividad en concreto (no debe asignarse a la limpieza de habitaciones, por ejemplo) sino que se trata de un coste directo del servicio vendido.

Por ello, el tratamiento que recibe el coste de la depreciación en un hotel es variado, una parte debe relacionarse con una serie de actividades y otra parte con determinados servicios prestados en la organización. De forma parecida, el coste de los suministros de agua, energía eléctrica y gas presentan un tratamiento similar al de la amortización comentado anteriormente.

Conclusión 14ª. El sistema ABC permite descubrir ineficiencias encubiertas en la organización y ofrece la oportunidad de apostar por nuevas aplicaciones de gestión.

Por una parte, cabe destacar que, a partir de la información suministrada con el sistema ABC, han podido detectarse situaciones que hasta el momento habían quedado encubiertas y, por tanto, no habían salido a la luz en la empresa hotelera de nuestro estudio. Es el caso de determinadas ventas de productos que generan un escaso margen después de tener en cuenta todos los costes que, tanto de forma directa como a través de las actividades que han debido ejecutarse para llegar a dicha venta, se han relacionado con dichos productos. Aunque aparentemente el precio de venta del producto está por encima de su valor de compra, teniendo en cuenta todos los costes de las actividades que se necesita realizar para completar dicha venta, ésta no genera los beneficios esperados con lo cual la dirección del hotel debe plantearse cómo reconducir esta situación y cómo aprovechar la información que le ha suministrado el sistema ABC para negociar con los proveedores las mejores condiciones posibles.

Por otro lado, puede señalarse que mediante la implantación del sistema ABC para la determinación de los costes en el sector hotelero, al menos en cuanto al hotel estudiado, se abren nuevas oportunidades de estudio y análisis acerca de la forma en la que se ejecutan los procesos, o cómo se prestan los servicios, de la situación y el comportamiento de los trabajadores dentro de sus actividades y funciones, etc. Es decir, la aplicación de este sistema aporta información que permite emprender nuevas acciones enfocadas a la mejora continua del establecimiento, siguiendo en la línea de nuevas tendencias de gestión.

2. Reflexiones finales

Soy consciente de que toda nueva aportación teórica puede suscitar rechazos o ser objeto de críticas, constructivas o no, por parte de detractores de la misma. El sistema de costes basado en las actividades no ha estado absento de ellos. No obstante, y admitiendo que no se trata de la panacea, puesto que su implantación no tiene porqué resolver inmediatamente ni con una garantía total los problemas de las empresas, nos mantenemos en la opinión de que cualquier avance serio en la propuesta de aplicación de cualquier sistema puede resultar de interés para el ámbito de la materia a que se refiere, y debe verse más en este sentido que como un intento de solucionarlo todo. A continuación, relacionamos aquello que, a mi entender, han supuesto las principales aportaciones de este trabajo de investigación.

En primer lugar, con respecto de otros trabajos anteriores que habían sido desarrollados sobre el sistema de costes basado en las actividades aplicado al sector hotelero, una primera aportación que hemos realizado con esta tesis ha sido el análisis detallado de todo el proceso de implantación real de este sistema de determinación de costes a todo el ámbito de la organización.

En nuestra opinión, se ha realizado otra aportación en relación con otros trabajos habiendo expuesto todas las actividades identificadas inicialmente en el establecimiento hotelero, estudiando cada una de ellas, y sometiéndolas a un proceso de racionalización y análisis para trabajar finalmente con las actividades definitivas. En todos los trabajos anteriores en los que se relacionaban algunas actividades siempre eran aquéllas con las que finalmente habían decidido trabajar los autores o los responsables de la implantación.

Se han estudiado también todas aquellas particularidades que habían sido detectadas a lo largo del proceso de implantación real del sistema ABC y que habían supuesto algún tipo de inconveniente o problema para dicha aplicación. Igualmente se han propuesto las soluciones que consideramos más adecuadas para solventar dichos inconvenientes y aquélla que elegimos para cada caso particular.

Otra aportación que ha sido realizado en esta tesis ha consistido en la revisión de un buen número de publicaciones en las que se desarrollaban casos o referencias de

implantaciones del sistema de costes basado en las actividades en empresas del sector servicios. Entendía que las empresas de fabricación habían sido objeto de numerosos estudios en relación al sistema ABC y sus posibilidades de aplicación en dichos entornos, mientras que las empresas de servicios aparentemente no habían despertado el mismo interés. Por este motivo y por el hecho de que el sector que constituía el objeto de nuestro estudio era el hotelero, enmarcado en un sector turístico principalmente dedicado a la prestación de servicios a los clientes, considero oportuno abordar dicha revisión.

Además, también se ha dedicado un capítulo completo al estudio de la conceptualización teórica del sistema ABC así como a realizar una revisión de la evolución más reciente que ha experimentado dicho sistema. Esta revisión ha sido enfocada básicamente a aquellos aspectos que posteriormente resultaran de interés para el objetivo principal, cual era la aplicación del sistema en el entorno hotelero. Por ello, estudiamos con especial interés la evolución observada en cuanto a publicaciones acerca de los factores que influyen en todo proceso de implantación del ABC así como en el éxito o en el fracaso que pueda obtenerse de la misma.

En este sentido, también se ha realizado una revisión de todas aquellas publicaciones que habían estado relacionadas de alguna forma con la determinación de costes o de rentabilidades por actividades en el sector hotelero con el objeto de conocer los desarrollos llevados a cabo con anterioridad así como las limitaciones, objetivos y resultados de dichos trabajos.

No obstante, a pesar de las diferentes aportaciones que, en mi opinión, se han realizado mediante el desarrollo de esta tesis, también somos conscientes de las limitaciones de la misma. Una de las limitaciones que presenta este trabajo y que queremos apuntar en este apartado proviene de la empresa que ha supuesto el objeto de este estudio. Debido a que esta empresa es de naturaleza familiar, de tres estrellas de categoría, clasificable como hotel de playa, y está sujeta a una estacionalidad de la actividad que obliga a mantener abierto durante una temporada que abarca sólo unos meses determinados del año, es evidente que las conclusiones obtenidas en este trabajo a partir de este único caso deberán completarse con otras experiencias aplicadas tanto a empresas parecidas, como a otros hoteles que presenten particularidades distintas, por ejemplo, grupos de hoteles, hoteles de ciudad, hoteles de montaña, hoteles de mayor categoría que por lo tanto presten un número mayor de servicios, etc. Es por ello que, tal y como se había indicado al inicio de este capítulo,

estas conclusiones o resultados de la implantación se convierten en simples hipótesis a contrastar en futuras investigaciones.

Otra limitación a señalar ha sido la siguiente. La implantación del sistema de costes ABC llevada a cabo en esta tesis se ha aplicado a todo el hotel por completo sin haber realizado una prueba piloto en un área concreta de trabajo. No obstante, el grado de implantación del sistema no ha sido el mismo para todas las áreas. Mientras que la mayoría de ellas han soportado la implantación completamente, dentro de las posibilidades de recursos disponibles, tanto humanos como económicos, otros centros, en concreto, aquéllos relacionados con las áreas de dirección de la organización, simplemente han pasado por las etapas de identificación, análisis y racionalización de actividades.

Se ha indicado en diferentes ocasiones a lo largo de la tesis que la misma dirección decidió posponer el resto de etapas de la implantación del sistema ABC sobre sus áreas de trabajo, tanto por el escaso interés que les suponía, como precisamente por el interés que les despertaba dicha aplicación en el resto de las áreas. El caso es que aunque ha sido una implantación completa, el grado con el que se ha aplicado no ha sido el mismo para todas las áreas de la organización. Evidentemente, esto lleva a plantear para futuros trabajos el objetivo de completar dicha implantación a estas áreas directivas de la empresa hotelera.

3. Implicaciones y líneas de investigación futura

A pesar de las limitaciones de este trabajo apuntadas anteriormente, también se extraen cuestiones positivas puesto que la mayoría de ellas pueden suponer nuevos retos u objetivos para futuras investigaciones. No puede decirse que el trabajo que presentamos cierre una etapa de mi tarea investigadora sino que es una primera fase de la misma. Es más, este trabajo me ha permitido realizar una aproximación teórica y práctica al ámbito de la contabilidad de costes y de gestión que está dedicado a la determinación de los costes basados en las actividades y, en concreto, a su aplicación a un sector económico concreto, el sector turístico, dentro del cual se ha estudiado su implantación en los establecimientos hoteleros. Por ello, entiendo que a partir de este trabajo se abren posibles nuevas líneas de investigación por las que pretendo encaminar mi futura tarea investigadora, que comento a continuación.

Se plantea para futuras investigaciones abordar la implantación del sistema de determinación de costes ABC a otros establecimientos hoteleros de características similares con el fin de obtener una mayor información acerca de dicho proceso facilitando un análisis comparativo entre las diferentes experiencias observadas. El objetivo perseguido consistirá en comprobar cómo las conclusiones obtenidas en el presente trabajo pueden llegar o no a contrastarse cual hipótesis planteadas al inicio de cada una de estas futuras investigaciones.

Por otro lado, también me propongo ampliar estos estudios de casos a empresas hoteleras de mayor tamaño, incluso a cadenas hoteleras, en la medida que resulte posible o accesible para obtener nuevas conclusiones acerca de las posibilidades o de los inconvenientes que la implantación de este sistema representa a otros niveles de volúmenes de negocio y en empresas con estilos de dirección muy distintos del observado en nuestro hotel objeto del caso que presentamos en esta tesis.

Dentro aún del entorno hotelero resulta también interesante profundizar en las aplicaciones del sistema ABC orientadas a la determinación de la rentabilidad del cliente. En este caso, el objeto de coste principal a efectos de cálculo de costes y de rentabilidades no estaría tan centrado en el servicio que presta el establecimiento hotelero sino más bien en el cliente que demanda una combinación cada vez diferente de estos servicios y que lo hace exigiendo un nivel de calidad que consiga satisfacer sus expectativas.

A raíz de lo anterior, entendiendo que en nuevos trabajos no se debe producir un simple estancamiento en el sistema ABC sino que se debe ampliar este enfoque al análisis de indicadores e instrumentos que sean de utilidad para la gestión empresarial, derivando nuestros objetivos hacia un Activity Based Management (ABM) que comprenda tanto el cálculo como el análisis de los costes, así como el suministro de la información necesaria y lo más completa posible, con cuantos indicadores financieros y no financieros se consideren oportunos, para la toma de decisiones por parte de la dirección del hotel. Todo ello debe unirse también a las posibilidades que pueden detectarse en cuanto a la utilización del sistema ABC para el proceso de presupuestación de la empresa por lo que también se ha considerado de sumo interés derivar estas aplicaciones hacia un Activity Based Budgeting (ABB).

Igualmente, las oportunidades de nuevos trabajos en los que se analicen casos de implantación del sistema ABC se amplían a otros tipos de empresas, dentro del sector

servicios, que pertenezcan especialmente al sector turístico. Se ha podido observar la escasa literatura que aparece publicada sobre este tema, así como la casi inexistencia de casos en compañías aéreas, agencias de viajes, restaurantes, parques de atracciones, parques temáticos, etc. En mi opinión, éste es un campo poco estudiado que puede aportar una fuente de información muy rica en relación a las posibilidades de implantación del sistema de costes ABC en este tipo de empresas.

1. CONCLUSIONES	445
1.1. CONCLUSIONES RESPECTO DEL SISTEMA ABC	445
1.2. CONCLUSIONES SOBRE LA IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA ABC EN EL SECTOR HOTELERO	447
2. REFLEXIONES FINALES.....	455
3. IMPLICACIONES Y LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURA.....	457

ÍNDICE SINTÉTICO

Introducción	1
Capítulo 1 Fundamentos doctrinales y evolución del sistema ABC	
1. Fundamentos doctrinales del sistema de costes basado en las actividades	7
2. Base conceptual del ABC	17
3. Evolución del modelo ABC	39
4. Recientes desarrollos relacionados con el ABC	61
Capítulo 2 El sistema ABC en empresas de servicios	
1. Características del sector servicios	77
2. El sistema ABC en empresas de servicios	79
3. Evidencia empírica del sistema ABC en empresas de servicios	99
4. Consideraciones finales	151
Capítulo 3 El sector hotelero	
1. El turismo: concepto y clasificación	155
2. Establecimientos hoteleros	165
3. La contabilidad de costes en las empresas hoteleras	175
Capítulo 4 Aplicación del sistema ABC a una empresa hotelera (1). Metodología de implantación y actividades.	
1. Metodología utilizada	215
2. Experiencia empírica	221

2.1. Organigrama de la empresa	224
2.2. Sistema de costes previo	225
3. Aspectos detectados en la implantación del sistema ABC	226
4. Proceso del estudio de las actividades del hotel	234
Anexos del capítulo 4	318

Capítulo 5 Aplicación del sistema ABC a una empresa hotelera (2).

Determinación del coste de actividades y servicios y de rentabilidades

1. Análisis de los elementos de coste	339
2. Cálculo del coste de las actividades	375
3. Costes de los objetivos de coste	390
4. Márgenes y resultados	408
5. Aproximación al coste por cliente	411
6. Acciones a emprender con el sistema ABC	413
Anexos del capítulo 4	419

Conclusiones

1. Conclusiones	445
2. Reflexiones finales	455
3. Implicaciones y líneas de investigación futura	457

Bibliografía

ÍNDICE ANALÍTICO

Introducción	1
Capítulo 1 Fundamentos doctrinales y evolución del sistema ABC	
1. Fundamentos doctrinales del sistema de costes basado en las actividades	9
1.1. Modelo de la cadena de valor de M. Porter	9
1.2. Modelo basado en las transacciones de Miller y Vollmann	16
2. Base conceptual del ABC	19
2.1. Definición y características generales del sistema de costes basado en las actividades o ABC	20
2.2. Actividades en la empresa	24
2.2.1. Concepto de actividad	24
2.2.2. Elementos de las actividades	27
2.2.3. Clasificación de las actividades	27
2.3. Los generadores de coste o <i>cost drivers</i>	34
2.4. Implantación del sistema ABC	36
2.5. Ventajas e inconvenientes del modelo	38
3. Evolución del modelo ABC	41
3.1. Propuesta de sistemas ABC de cuatro generaciones de Mecimore y Bell (1995) y Rocafort (1997)	41
3.1.1. Sistema ABC de primera generación	42
3.1.2. Sistema ABC de segunda generación	44
3.1.3. Sistema ABC de tercera generación	48
3.1.4. Cuarta generación del sistema ABC	51
3.2. Modelo ABC de cuatro fases de Kaplan y Cooper (1998) y Kaplan (1990)	52
3.2.1. Sistemas de fase I	52

3.2.2. Sistemas de fase II	53
3.2.3. Sistemas de fase III	55
3.2.4. Sistemas de fase IV	57
4. Recientes desarrollos relacionados con el ABC	63
4.1. Conceptos de éxito y fracaso	63
4.2. Variables relacionadas con el éxito del ABC	65
4.3. Propósitos de la implantación del sistema	72

Capítulo 2 El sistema ABC en empresas de servicios

1. Características del sector servicios	77
2. El sistema ABC en empresas de servicios	79
2.1. Consideraciones básicas	80
2.2. Requisitos para la implantación del ABC en empresas de servicios	83
2.3. Particularidades y objetivos	86
2.3.1. La gestión de productos y clientes	87
2.3.2. Prestación de servicios al cliente	90
2.3.3. Decisiones presupuestarias	91
2.4. Etapas de la implantación del sistema	92
2.5. Temporalización y costes derivados de la implantación	98
3. Evidencia empírica del sistema ABC en empresas de servicios	99
3.1. Telecomunicaciones	101
3.2. Hospitales y empresas sanitarias	106
3.3. Servicios financieros	121
3.4. Compañías de seguros y empresas de seguridad	131
3.5. Empresas de consultoría	132
3.6. Compañías de transporte y distribución	134
3.6.1. Compañías aéreas	134
3.6.2. Empresas de ferrocarriles	138
3.6.3. Empresas de distribución	141
3.7. Educación	148
4. Consideraciones finales	151

Capítulo 3 El sector hotelero

1. El turismo: concepto y clasificación	155
---	-----

1.1.	Concepto de turismo	156
1.2.	Evolución del turismo	159
2.	Establecimientos hoteleros	165
2.1.	Clasificación de los establecimientos hoteleros	166
2.2.	Características de la industria hotelera	169
3.	La contabilidad de costes en las empresas hoteleras	175
3.1.	El método del coste completo o “full costing”	176
3.1.1.	Base conceptual del método del coste completo por secciones	177
3.1.2.	Ventajas e inconvenientes	178
3.2.	El método del coste variable o “direct costing”. El “uniform system of accounts for the lodging industry” (U.S.A.L.I.)	179
3.2.1.	Base conceptual del sistema U.S.A.L.I.	180
3.2.2.	Ventajas e inconvenientes del U.S.A.L.I.	184
3.3.	El sistema de grupos de diagnóstico relacionado (G.R.D.)	186
3.3.1.	Base conceptual del sistema G.R.D.	187
3.3.2.	Aplicación al producto de restauración de los hoteles	188
3.3.3.	Ventajas e inconvenientes de la aplicación	190
3.4.	El sistema Activity Based Costing (ABC)	191
3.4.1.	Investigación previa de ABC en hoteles	196
3.4.1.1.	Propuestas basadas en el análisis de beneficios por cliente	197
3.4.1.2.	Propuestas orientadas al cálculo de costes	206

Capítulo 4 Aplicación del sistema ABC a una empresa hotelera (1)

Metodología de implantación y actividades.

1.	Metodología utilizada	215
2.	Experiencia empírica	221
2.1.	Organigrama de la empresa	224
2.2.	Sistema de costes previo	225
3.	Aspectos detectados en la implantación del sistema ABC	226
3.1.	Aceptación de la dirección de la empresa	227
3.2.	Estacionalidad de la empresa hotelera	229
3.3.	Resistencia al cambio del factor humano	230
3.4.	Cambio mensual de datos	231

3.5. Ajustes de tiempos	232
3.6. Ausencia de un manual de procedimientos	233
3.7. Ausencia de sistema de prevención de riesgos laborales	233
4. Proceso del estudio de las actividades del hotel	234
4.1. Definición de las actividades	235
4.2. Racionalización de las actividades	249
4.2.1. Área de habitaciones	250
4.2.2. Área de restauración	251
4.2.3. Área de recepción	252
4.2.4. Área de reservas y facturación	255
4.2.5. Área de supermercado	256
4.2.6. Área de administración y finanzas	258
4.2.7. Dirección ejecutiva	259
4.2.8. Gerencia	259
4.2.9. Dirección general	260
4.2.10. Conserjes o serenos	260
4.2.11. Vigilancia	260
4.3. Clasificación de las actividades en primarias y secundarias	260
4.3.1. Actividades primarias	261
4.3.2. Actividades secundarias	265
4.4. Clasificación de actividades por niveles de actividad	267
4.5. Mapa y diccionario de actividades	269
4.5.1. Mapa de actividades	269
4.5.2. Diccionario de actividades	272
4.6. Outputs o medidas de actividad	309
Anexos del capítulo 4	318

Capítulo 5 Aplicación del sistema ABC a una empresa hotelera. (2)

Determinación del coste de actividades y servicios y de rentabilidades

1. Análisis de los elementos de coste	339
1.1. Coste de personal	342
1.2. Costes de inmovilizado	349
1.3. Servicios y suministros exteriores	354

1.4. Coste de materiales y productos	369
1.5. Costes de tributos	374
2. Cálculo del coste de las actividades	375
2.1. Coste primario de las actividades	375
2.2. Subreparto de los costes de las actividades secundarias	378
2.3. Coste total de las actividades	384
2.4. Generadores de coste de las actividades	387
3. Costes de los objetivos de coste	390
3.1. Identificación de los objetivos de coste	391
3.2. Determinación de los costes de productos y servicios	394
3.2.1. Costes de habitaciones	394
3.2.2. Costes de productos de restauración	398
3.2.3. Costes de productos de recepción	403
3.2.4. Costes de ventas supermercado	407
4. Márgenes y resultados	408
4.1. Resultados de habitaciones	408
4.2. Resultados de productos de restauración	409
4.3. Resultados de recepción	409
4.4. Resultados de ventas de supermercado	410
4.5. Resultados generales	410
5. Aproximación al coste por cliente	411
6. Acciones a emprender con el sistema ABC	413
Anexos del capítulo 5	419
Conclusiones	
1. Conclusiones	445
1.1. Conclusiones respecto del sistema ABC	445
1.2. Conclusiones sobre la implantación del sistema ABC en el sector hotelero	447
2. Reflexiones finales	455
3. Implicaciones y líneas de investigación futura	457
Bibliografía	461

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Capítulo 1

Gráfico 1. Metodología de la aportación porteriana al ABC	16
Gráfico 2. Clasificación de actividades primarias	30
Gráfico 3. Proceso sintético del ABC	37
Gráfico 4. Primera generación de ABC	42
Gráfico 5. Segunda generación de ABC	46
Gráfico 6. Tercera generación de ABC	50
Gráfico 7. Sistemas de fase II	54
Gráfico 8. Sistemas de fase III	57
Gráfico 9. Sistemas Fase IV	59

Capítulo 2

Gráfico 1. La evaluación de los costes basada en actividades	90
--	----

Capítulo 4

Gráfico 1. Mapa de actividades de habitaciones	272
Gráfico 2. Organigrama inicial del hotel	320
Gráfico 3. Organigrama actual del hotel	321
Gráfico 4. Mapa de actividades de habitaciones	322
Gráfico 5. Mapa inicial de actividades de restauración	323
Gráfico 6. Mapa de actividades de bebidas de restauración (bar)	324
Gráfico 7. Mapa de actividades de alimentos de restauración (bar)	325
Gráfico 8. Mapa de actividades de buffet de restauración	326
Gráfico 9. Mapa de actividades de restauración definitivo	327
Gráfico 10. Mapa de actividades de recepción	328
Gráfico 11. Mapa de actividades de reservas y facturación	329
Gráfico 12. Mapa inicial de actividades de supermercado	330
Gráfico 13. Mapa de actividades de supermercado definitivo	331
Gráfico 14. Mapa de actividades de administración y finanzas	332
Gráfico 15. Mapa de actividades de dirección ejecutiva	333

ÍNDICE DE CUADROS

Capítulo 1

Cuadro 1. Clasificación y grupos de actividades, según M. Porter (1985)	13
Cuadro 2. Actividades directas, indirectas y de garantía según M. Porter (1985)	14
Cuadro 3. Comparación de generaciones de ABC	51
Cuadro 4. Modelo de cuatro fases para el diseño de un sistema de costes	60

Capítulo 3

Cuadro 1. Márgenes y resultados según el U.S.A.L.I.	183
---	-----

Capítulo 4

Cuadro 1. Número de actividades por centros	240
Cuadro 2. Problemas y soluciones derivadas de la codificación de actividades	242
Cuadro 3. Actividades iniciales del departamento de habitaciones	242
Cuadro 4. Actividades iniciales del departamento de restauración	243
Cuadro 5. Actividades iniciales del departamento de recepción	243
Cuadro 6. Actividades iniciales del departamento de reservas y facturación	244
Cuadro 7. Actividades iniciales del departamento de supermercado	245
Cuadro 8. Actividades iniciales del departamento de administración y finanzas	245
Cuadro 9. Actividades iniciales del área de dirección ejecutiva	246
Cuadro 10. Actividades del departamento de gerencia	246
Cuadro 11. Actividades del departamento de dirección general	246
Cuadro 12. Actividades iniciales de conserjería	247
Cuadro 13. Actividades iniciales de vigilancia	247
Cuadro 14. Problemas y soluciones derivadas del diseño de cuestionarios	248
Cuadro 15. Racionalización en el área de habitaciones	252
Cuadro 16. Racionalización en el área de restauración	253
Cuadro 17. Racionalización en el área de recepción	255
Cuadro 18. Racionalización en el área de supermercado	258
Cuadro 19. Racionalización en el área de administración y finanzas	259
Cuadro 20. Medidas de actividades de habitaciones	311
Cuadro 21. Medidas de actividades de restauración	311
Cuadro 22. Medidas de actividades de recepción	313
Cuadro 23. Medidas de actividades de reservas y facturación	314

Cuadro 24. Medidas de actividades del supermercado	315
Cuadro 25. Medidas de actividades de administración y finanzas	316
Cuadro 26. Medidas de actividades de conserjes o serenos	317
Cuadro 27. Medidas de actividades de vigilancia	318
Cuadro 28. Resumen de actividades y medidas de actividad	334

Capítulo 5

Cuadro 1. Inmovilizados en el área de reservas y facturación	354
Cuadro 2. Relación teléfono y fax con actividades de reservas	362
Cuadro 3. Actividades secundarias y generadores de costes	383
Cuadro 4. Problemas y soluciones derivadas de la elección de generadores de coste	390
Cuadro 5. Objetos de coste	394
Cuadro 6. Coste alojamiento por tipos de habitaciones	397

ÍNDICE DE TABLAS

Capítulo 3

Tabla 1. Visitantes procedentes del extranjero e ingresos de divisas (1978-1999)	162
Tabla 2. Número de establecimientos hoteleros	168
Tabla 3. Evolución de plazas por categoría de establecimientos hoteleros	168
Tabla 4. Viajeros por categoría de establecimientos hoteleros	169
Tabla 5. Pernotaciones por categoría de establecimientos hoteleros	169
Tabla 6. Trabajos sobre el análisis de rentabilidad en hoteles con referencia al ABC	194
Tabla 7. Trabajos sobre el análisis de rentabilidad en hoteles con referencia al ABC	195

Capítulo 5

Tabla 1. Costes actividades departamento habitaciones	377
Tabla 2. Reparto secundario costes actividades de apoyo (1ª parte)	385
Tabla 3. Reparto secundario costes actividades de apoyo (2ª parte)	386
Tabla 4. Coste del servicio de alojamiento	395
Tabla 5. Coste de bebidas y snacks del bar	401

Tabla 6. Coste de los snacks y del buffet de restaurante	402
Tabla 7. Coste productos y servicios recepción (1ª parte)	405
Tabla 8. Coste productos y servicios recepción (2ª parte)	406
Tabla 9. Coste artículos vendidos en supermercado	407
Tabla 10. Resultados del servicio de alojamiento	408
Tabla 11. Resultados de ventas de supermercado	410
Tabla 12. Hoja de información por actividad hpa1 (1ª parte)	420
Tabla 13. Hoja de información por actividad hpa1 (2ª parte)	421
Tabla 14. Horas trabajadas en departamento de habitaciones	422
Tabla 15. Hoja de coste del recurso de inmovilizado	423
Tabla 16. Relación entre activos inmovilizados y actividades	424
Tabla 17. Imputación consumo eléctrico entre actividades	425
Tabla 18. Imputación consumo agua entre actividades	425
Tabla 19. Imputación consumo gas entre actividades	425
Tabla 20. Costes actividades departamento habitaciones	426
Tabla 21. Coste actividades del departamento de restauración (1a parte)	427
Tabla 22. Coste actividades del departamento de restauración (2a parte)	428
Tabla 23. Coste actividades del departamento de recepción (1a parte)	429
Tabla 24. Coste actividades del departamento de recepción (2a parte)	430
Tabla 25. Coste actividades departamento de reservas y facturación	431
Tabla 26. Coste actividades del supermercado	432
Tabla 27. Coste actividades departamento administración y finanzas (1a parte)	433
Tabla 28. Coste actividades departamento administración y finanzas (2a parte)	434
Tabla 29. Coste actividades de serenos y vigilancia	435
Tabla 30. Costes totales por centros de actividades	436
Tabla 31. Coste de medidas de actividades	437
Tabla 32. Resultados de bebidas y snacks de bar	438
Tabla 33. Resultados buffets y snacks restaurante	439
Tabla 34. Resultados de los productos y servicios de recepción (1ª parte)	440
Tabla 35. Resultados de los productos y servicios de recepción (2ª parte)	441
Tabla 36. Resultados generales del hotel	442

ABREVIATURAS UTILIZADAS

Activity based costing o sistema de costes basado en las actividades (ABC)
Activity based management o sistema de gestión basada en las actividades (ABM)
Activity based budgeting o presupuesto basado en las actividades (ABB)
Agencias de viajes (AA.VV.)
Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC)
Barclays de Zoete Wedd (BZW)
British Telecom (BT)
Centros de Análisis Interno (CAI)
Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)
Computer Aid Design (CAD)
Computer Aid Manufacturing (CAM)
Cost Management System (CMS)
Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias (CSFT)
Customer Profit Analysis o Análisis de la Rentabilidad por Cliente (CPA)
Empresa de Trabajo Temporal (ETT)
Estado de Origen y Aplicación de Fondos (EOAF)
Food and Beverage o Alojamiento y Bebidas (F&B)
Foundation for Applied Research, Inc. (FAR)
Grupos de diagnóstico relacionados (DRG)
Grupos Homogéneos de Elaboración (GHE)
Grupos Homogéneos de Servicio (GHS)
Impuesto de Actividades Económicas (IAE)
Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI)
Institute of Management Accountants (IMA)
Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)
Intercambio de datos electrónico (EDI)
Just in Time (JIT)
Market Segment Accounting Model o Modelo de Contabilidad por Segmento de Mercado (MSAM)
Market Segment Profit Analysis o Análisis de Rentabilidad por Segmento de Mercado (MSPA)
National Association of Accountants (NAA)
National Health Service (NHS)
Norwich Union Healthcare (NUH)
Organización Gary Siegel (OGS)

Organización Mundial del Turismo (OMT)
Recursos Humanos (RRHH)
Sistemas Computerizados de Reservas (CRS)
Tasa Interna de Rentabilidad (TIR)
Terminales de puntos de venta (TPV)
Total Quality Management (TQM)
Tour operadores (TT.OO.)
Valor Actualizado Neto (VAN)

INTRODUCCIÓN

En un entorno económico cada vez más competitivo, como el actual, las empresas necesitan disponer de sistemas de información que constituyan un instrumento útil para controlar su eficiencia y que proporcionen un alto grado de visibilidad de las distintas actividades que se realizan en sus procesos productivos o de prestación de servicios para servir de apoyo en la toma de decisiones.

Estas necesidades se detectan, en mayor o menor medida, en todos los sectores económicos. Precisamente en los últimos años, el sector servicios y, en especial, el subsector turístico, han reflejado una tendencia positiva de crecimiento en todo el estado español. Además, la especialización y la competitividad de las empresas turísticas se ha ido acentuado con el transcurso del tiempo debido a la alta competencia existente en dicho subsector. En este sentido, la gran trascendencia que alcanza este sector en la realidad económica del país y del entorno geográfico en el que se encuentra la Universidad Rovira i Virgili han motivado la elección del tema de esta tesis doctoral. En este sentido, el subsector turístico, al igual que el resto de los servicios, requiere de técnicas o herramientas apropiadas para su gestión y se trata de un subsector tradicionalmente olvidado en este sentido, en comparación con otros, sobretodo con el sector industrial. Por todo ello, se planteó como uno de los objetivos principales de este trabajo la aplicación de un modelo de cálculo de costes en las empresas hoteleras.

El subsector turístico, a su vez, es un sector muy amplio ya que dentro de él pueden diferenciarse empresas de características muy variadas, tales como hoteles, agencias de viaje, clubes de golf, restaurantes, cámpings, apartamentos, palacios de congresos y ferias, parques temáticos, etc. No obstante, como ya se ha indicado, el objetivo de este trabajo se centra concretamente en el estudio de la empresa hotelera.

Los hoteles, como la mayoría de las organizaciones turísticas, se enfrentan a un entorno continuamente cambiante y altamente competitivo, caracterizado por una serie de particularidades como una fuerte estacionalidad, una importante rigidez derivada de una elevada inversión en infraestructuras poco flexibles, una dependencia de los

operadores mayoristas así como una creciente exigencia del cliente. Todos estos factores motivan un creciente interés por la calidad de la prestación del servicio y de la atención al cliente. Éstas son, entre otras, las variables o situaciones que fuerzan a estas organizaciones a examinar la forma en que ofrecen y prestan el servicio a sus clientes así como el coste del mismo.

La empresa hotelera está caracterizada por la prestación de un conjunto de servicios claramente diferenciados principalmente dedicados a las actividades de alojamiento y restauración. En realidad, estas empresas ofrecen una extensa variedad de servicios, combinables entre sí, completamente heterogéneos e intangibles en su mayoría. Esta característica principal de los hoteles comporta la necesidad de un cálculo exhaustivo de los costes en los que incurren para el conocimiento profundo de su gestión en aras a una mejora del proceso de toma de decisiones. Es evidente que una de las funciones de la Contabilidad de Gestión consiste en determinar, mediante la aplicación de distintas técnicas y métodos (sistema de costes completos, sistema de costes variables, etc.), los costes de los productos, así como de los departamentos o secciones en que se hallen divididos estos establecimientos y la composición y el detalle analíticos del resultado a niveles y grados de agregación, o detalle, distintos.

Igualmente resulta destacable el escaso número de estudios, manuales, etc. existente sobre el análisis de la operativa interna de las empresas hoteleras, así como sobre propuestas metodológicas de sistemas para su gestión interna. Especialmente, en español, existen pocos textos especializados dedicados a la economía de la empresa hotelera, a pesar de la importancia económica que representa en el contexto turístico y en el conjunto general de la economía a nivel estatal.

Todo ello contribuye, junto con el resto de motivaciones, a resaltar la importancia de la realización de una tesis de estas características como una fuente adicional tanto para la literatura relacionada con la contabilidad, en general, y con la contabilidad de gestión, en particular, así como para la dirección de este tipo de empresas.

Por otra parte, en los últimos años se ha detectado un interés creciente por el sistema ABC por cuanto aporta numerosas ventajas a las empresas que lo utilizan. En este sentido, debe destacarse el escaso desarrollo de este sistema en el entorno hotelero. Por ello, está más que justificado que el interés de este estudio se centre en la aplicación del sistema ABC en organizaciones hoteleras, puesto que no ha sido desarrollado en profundidad en la literatura sobre este tipo de empresas.

Por último, a parte de las justificaciones anteriormente expuestas, más o menos objetivas, querría añadir que mi interés personal por el tema de esta tesis también está motivado, por las distintas ocasiones que he tenido de acercarme al sector turístico de la Costa Daurada como consecuencia de mi actividad profesional e investigadora. En este sentido he tenido la oportunidad de coordinar el máster de turismo que organiza la Universidad Rovira i Virgili y de ser miembro de la comisión permanente de la fundación de estudios turísticos de la Costa Daurada.

Estos condicionantes, junto con el conocimiento del director de tesis sobre el sistema de costes basado en las actividades y su experiencia en su aplicación práctica a otros sectores, condujeron desde un principio las conversaciones mantenidas sobre este trabajo hacia la elección del tema que hoy constituye el título de esta tesis doctoral.

A partir de lo expuesto, en la realización de esta tesis he perseguido distintos objetivos que detallo a continuación:

- Razonar y analizar la necesidad de una revisión de los sistemas de costes aplicados al sector hotelero. Para ello tratamos de poner de manifiesto los inconvenientes y las ventajas que aquéllos presentan en su utilización planteando así el estado de la cuestión.
- Superar los inconvenientes que presentan otros sistemas de costes aplicados al sector hotelero mediante el desarrollo de una aplicación del sistema de costes basado en las actividades propuesto para las empresas de este sector.
- Identificar las características más relevantes que, en la actualidad, presenta el sector hotelero y que evidencian la necesidad de utilización o aplicación del sistema de costes basado en las actividades y que pueden favorecer su implantación con éxito.
- Identificar igualmente aquellos factores que podrían hacer fracasar dicha implantación.
- Mejorar la comprensión del sistema de costes basado en las actividades orientado a las empresas de servicios.
- Exponer una revisión de las últimas tendencias en cuanto a la investigación sobre el sistema ABC y,
- Como objetivo principal, desarrollar una propuesta de implantación del modelo de costes basado en las actividades al sector hotelero.

Los métodos y técnicas a utilizar en una investigación generalmente dependen del problema específico de la misma así como de sus objetivos. Con esta investigación pretendemos, entre otros objetivos, describir el desarrollo de la implantación del sistema de costes basado en las actividades en el sector hotelero. Para ello, hemos considerado apropiado utilizar el método del caso. El estudio de casos ofrece la posibilidad de describir la naturaleza de la práctica de la contabilidad de gestión con mayor detalle. Los investigadores que utilizan los estudios de casos pueden describir la práctica de la contabilidad de gestión tanto en términos de las técnicas que se usan como en relación a la forma en que se usan esas técnicas.

Los estudios de casos suelen perseguir más una explicación y generalización teórica que la predicción de algún suceso o comportamiento. El método del caso se usa especialmente en la investigación de la práctica general de la contabilidad de gestión puesto que ofrece una posibilidad de entender la naturaleza del fenómeno bajo investigación en la realidad práctica explicando el comportamiento observado.

Para cubrir los objetivos propuestos a través de la metodología expuesta, se ha estructurado esta tesis en los siguientes capítulos.

Tras desarrollar esta introducción, se estudiará en el primer capítulo la evolución y las fuentes doctrinales del sistema de costes basado en las actividades. Con el fin de conseguir enmarcar el campo teórico en el que se desarrollará esta investigación se expone la base conceptual del sistema ABC, analizando conceptos básicos del modelo como las actividades, los generadores de coste, el mapa de actividades, etc. así como las diferentes fases que deben seguirse para la implantación del sistema.

También se realizará un repaso de la literatura más destacable publicada en los últimos años sobre el sistema ABC. Para ello, se incide específicamente en el estudio de los factores que pueden influir en el éxito o en el fracaso de la aplicación práctica del ABC, tales como la diversidad de servicios, diversidad de actividades, disponibilidad de datos, tipo de empresa, apoyo de la dirección al proyecto, equipos de sistemas de información necesarios, diversidad de productos o servicios, cultura organizativa, etc., puesto que interesa confirmar que las empresas hoteleras presentan características que las convierten en aptas para una posible implantación.

El segundo capítulo se dedicará al análisis de la viabilidad del sistema ABC en empresas de servicios. Cabe señalar que el enfoque ABC puede ser tan aplicable a

organizaciones de servicios como a entornos de fabricación. No obstante, las primeras presentan algunas dificultades añadidas como el hecho de que el *output* sea a menudo mucho más difícil de definir debido normalmente a su carácter intangible. A pesar de las dificultades, los negocios de servicios están comenzando a desarrollar sistemas de costes relacionados con las actividades que realizan. Por ello, se revisarán distintas referencias publicadas sobre empresas de servicios que han implantado el sistema ABC, estudiando casos tan diversos como los referidos a ferrocarriles, hospitales, gestión de datos, bancos, energía, empresas financieras, comunicaciones, compañías de seguros, empresas de seguridad, de contabilidad, administración pública, etc.

En el tercer capítulo se llevará a cabo el estudio del sector turístico tanto con la finalidad de resaltar su importancia como de detectar la conveniencia de investigar algunos aspectos económicos. Sin embargo, es necesario y conveniente delimitar el campo que dentro del amplio sector turístico constituye el centro de la investigación, la empresa hotelera. Por este motivo, se estudiarán también en este capítulo las particularidades que presenta esta última y se revisará la literatura publicada acerca de los estudios de costes más destacados relacionados con la empresa hotelera.

Puesto que el interés principal se centra en el sistema ABC y sus posibilidades de aplicación a las organizaciones hoteleras, se completará este capítulo con la revisión de las publicaciones aparecidas sobre esta materia.

Los capítulos cuarto y quinto estarán dedicados al desarrollo de la aplicación práctica del sistema ABC en una empresa hotelera. Para la realización de esta fase se ha utilizado el método del caso puesto que resulta bastante apropiado para este tipo de investigaciones.

A lo largo del capítulo cuarto se expondrán las fases de la implantación llevadas a cabo en relación con la identificación, codificación y análisis de las actividades realizadas en los distintos procesos de la empresa. A partir de esta información se elaboran los mapas y el diccionario de las actividades ejecutadas y se realiza la fase de racionalización de las mismas con el fin de agregarlas o desglosarlas según convenga.

El capítulo quinto se dedicará a la determinación de los costes del período para lo cual se analizan, en primer lugar, todos los elementos de coste consumidos en la empresa,

determinando después el coste de las actividades, el coste de los servicios y productos. También se calculan los resultados obtenidos en la organización. Para finalizar este capítulo se exponen las propuestas de futuras acciones realizadas en el hotel a partir de la información generada por el sistema ABC.

Por último, se expondrán las diferentes conclusiones alcanzadas en este trabajo, así como las distintas aportaciones realizadas mediante el desarrollo de esta tesis y, a su vez, se plantean posibles líneas de investigación que podrían abrirse o continuarse en un futuro.

Una vez desarrollados los capítulos anteriores se recogen las referencias bibliográficas que han servido para la realización de esta tesis doctoral.

El sistema ABC no es un modelo que haya estado exento de críticas, aunque también cuenta con numerosos autores que se han manifestado a su favor. Lo cierto es que la importancia de este modelo es el enfoque de futuro que lo impulsa. Por ello nos sentimos suficientemente apoyados para efectuar un intento de avance sustancial en el estudio del sistema ABC orientado a su aplicación en un sector determinado de empresas: dentro del sector turístico, las empresas hoteleras.

CAPÍTULO 5

APLICACIÓN DEL SISTEMA ABC A UNA EMPRESA HOTELERA. (2)

DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES Y SERVICIOS Y DE RENTABILIDADES

El objetivo perseguido en este capítulo consiste en completar el resto de etapas de la implantación del sistema de costes ABC en el establecimiento hotelero objeto de nuestro estudio. Después de llevar a cabo la fase de identificación y análisis de las actividades se procede a continuación al estudio de los elementos de coste que consumen las actividades planteando la forma en la que se llevará a cabo su distribución entre las mismas, para determinar a continuación el coste de las actividades. Posteriormente, se calculará el coste de los productos o servicios vendidos en el hotel y, por último, se determinarán los diferentes niveles de márgenes y rentabilidades obtenidas por tales ventas.

Para finalizar este capítulo, también se comentarán las acciones que en el establecimiento hotelero se han planteado para emprender en un futuro a partir de la información que ha sido generada por el sistema ABC.

1. Análisis de los elementos de coste

Toda empresa y las actividades que en ella se realizan requieren de una serie de recursos para lograr los objetivos propuestos. La determinación del coste de estos recursos consumidos no se lleva a cabo en la etapa anterior de análisis e identificación de las actividades que hemos estudiado en el capítulo anterior. La relación entre estos elementos de coste y las actividades que los han utilizado se realiza en una fase posterior dentro del proceso de implantación del sistema ABC.

Los recursos suelen corresponder a elementos de coste como, por ejemplo, personal, suministros, servicios exteriores, entre otros, y se adquieren generalmente del exterior. No obstante, en determinadas ocasiones también pueden identificarse actividades

cuyos recursos proceden de otras actividades que actúan de complemento o de apoyo a las primeras. Éstas últimas serían las que también en el anterior capítulo hemos denominado actividades secundarias o auxiliares. A continuación se analiza cada uno de los factores que se consumen en el establecimiento hotelero.

Cabe considerar que la determinación del coste incurrido en la empresa para la realización de las actividades aporta una base para un posterior análisis de estas actividades. Los responsables de las mismas pueden conocerlas en mayor profundidad y los responsables de la contabilidad de costes serán capaces de identificar cada actividad con la unidad de producto, con el lote de producción, con la misma línea de producción, o incluso con los clientes de la empresa que las han requerido puesto que también conocerá mejor los atributos de cada actividad y el comportamiento de los costes que ha supuesto su ejecución.

Una vez completado el estudio de los recursos o elementos de coste estaremos en disposición de calcular el coste de las actividades que no es sino "*la suma de todos los recursos incluyendo las entradas de otras actividades internas*"¹.

Los elementos de coste determinados en el hotel que estudiaremos seguidamente fueron los siguientes:

- Costes de personal
- Costes de inmovilizado
- Trabajos suministros y servicios exteriores
 - Suministro eléctrico
 - Consumo de agua
 - Consumo de gas
 - Teléfono y fax
 - Asesoría fiscal y laboral
 - Primas de seguro
 - Servicios bancarios
 - Intereses bancarios
 - Publicidad y relaciones públicas
 - Mantenimiento externo
 - Seguridad externa
 - Animación
 - Lavandería exterior
 - Correos y mensajería
 - Prevención de riesgos
 - Cuotas asociados
- Coste de materiales y productos
 - Alimentos
 - Bebidas
 - Material de oficina
 - Material de limpieza
 - Coste ventas entradas y excursiones
 - Artículos en supermercado

¹ Brimson, J.A. (1991) , ob. cit., p. 73.

- Repuestos
- Tributos

Generalmente un coste podrá relacionarse con las actividades cuando pueda establecerse una relación causa-efecto entre ambos. *“Las bases causales típicas incluyen:*

Factor de producción	Medida
Personas	Tiempo
Tecnología	Horas máquina/tecnología
Instalaciones	Metros cuadrados
Servicios generales	Kilovatios hora

2

En este sentido, debe señalarse para cada factor de coste aquel criterio o generador de costes que lo relaciona con las actividades que lo consumen y que serán, por lo tanto, deberán recibir los costes de dichos consumos. De todas formas, *“Cuando los costes no son imputables a las actividades, son asignados en función de factores tales como el porcentaje de tiempo, las unidades de producción o los datos históricos. Los supuestos sobre los que se basa la asignación deben documentarse y verificarse convenientemente”*³.

Puesto que no siempre resulta sencillo definir estos supuestos en los que se basa la asignación. Siguiendo a Brimson, se indica que a menudo resulta clave para establecer una relación causal el hecho de definir una medida de actividad que sea común tanto al factor de producción como a la actividad. En este sentido, en el capítulo anterior, se dedica un apartado específico al estudio de las medidas u “outputs” de las actividades llevadas a cabo en la empresa que, en algunos casos, podrán resultar útiles para este fin.

Otra cuestión a considerar es el coste que supone buscar la clave de distribución más correcta para repartir un coste entre las actividades en comparación con el beneficio que pueda reportarnos la exactitud de la información que se podrá conseguir. Por este motivo, a veces puede ser recomendable usar bases alternativas que aporten información aceptable pero que sean más asequibles, sobretodo si se trata de la primera implantación del sistema ABC en la empresa. Se tuvo en cuenta este aspecto al escoger aquellas medidas de las actividades que entre las diferentes opciones

² Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 149.

planteadas resultaran más comprensibles para los empleados o más accesible para la administración con el objeto de facilitar los cálculos posteriores.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto anteriormente a continuación se analizan todos aquellos recursos o factores de coste que son consumidos en el establecimiento hotelero objeto de nuestro estudio.

1.1. Coste de personal

El factor de personal representa uno de los elementos de costes más cuantiosos de un establecimiento hotelero. Por lo general, la movilidad de los empleados en este sector es muy alta debido básicamente a su marcada estacionalidad. Las tareas periódicas que deben llevarse a cabo en el proceso de selección y contratación de personal se suelen repetir temporada tras temporada.

En el proceso de implantación del sistema ABC entendimos que este coste debía analizarse detenidamente y determinarse en su totalidad. Para ello se consideran primero todos aquellos conceptos susceptibles de agrupación bajo el total de recursos de personal, estudiaremos después los criterios de imputación o *resource drivers* para estos costes hacia las actividades así como la forma en que se recoge la información necesaria para llevar a cabo dicha imputación.

- DETERMINACIÓN DEL RECURSO DE PERSONAL

Se consideró que existía una serie de partidas además de los sueldos de los trabajadores y cuota patronal de la seguridad social, tales como los uniformes de los empleados, anuncios para captación de personal, importes pagados a empresas de trabajo temporal, asesoría laboral, etc., que debían agruparse bajo la denominación de personal o recurso de personal.

- Coste de personal procedente de ETT's (empresas de trabajo temporal). La estacionalidad del sector turístico comporta que los establecimientos hoteleros a menudo se vean obligados a contratar trabajadores con carácter temporal. Un banquete, una cena o una comida de grupos requieren generalmente una plantilla mayor de personal (camareros por lo general) de lo habitual. Una de

³ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 150.

las fórmulas utilizadas por los hoteles para cubrir esta necesidad suele ser la contratación a través de empresas de trabajo temporal. Los pagos que se realizan a estas empresas deben considerarse un mayor coste de personal y deben ser considerados como si se tratara de sueldos brutos de cualquier trabajador.

- Coste de anuncios publicitarios para la selección de personal. Por otro lado, ante la dificultad de relacionar correctamente con determinadas actividades el gasto de anuncios publicados en la prensa para la captación de personal, también se creyó más adecuado añadirlo al coste del trabajador cuyo puesto hubiera comportado dichos anuncios y repartirlo durante los meses en los que estuviera vinculado a la empresa.
- Coste de uniformes. Como es evidente, el coste de los uniformes de los trabajadores del hotel también fue incluido como mayor coste de personal de los mismos.
- Cuota de asesoría laboral. Asimismo, la cuota pagada por cada trabajador a la asesoría laboral también debía añadirse al coste de personal de cada uno de ellos.
- Prima de seguro de personal. Esta prima también se paga por cada trabajador y por este motivo se añadió al resto de costes relacionados hasta ahora para determinar el total del coste de recursos de personal.

Para que todos estos elementos de coste quedaran agrupados se confeccionó una tabla como el que planteamos a continuación (sin importes) de forma sintética. Por filas se identificó el centro de trabajo en el que el personal desarrolla sus tareas y la relación de todos los trabajadores de la empresa. En las columnas se anotaron todos los importes correspondientes a sueldos y salarios, seguridad social, uniformes, anuncios publicitarios, etc. De esta forma, la última columna de la tabla recoge los costes totales relativos al personal de cada centro o área de trabajo del hotel con los que se trabajará más adelante.

TABLA 1. HOJA DE DETERMINACIÓN DEL COSTE DEL RECURSO DE PERSONAL

CENTRO	PERSONA	SUELDOS Y SALARIOS	SEGURIDAD SOCIAL	ETT	ANUNCIOS	UNIFORMES	ASESORÍA LABORAL	SEGURO PERSONAL	TOTAL
RECEPCIÓN	1								
	2								
	3								
	...								
F&B	1								
	2								
	...								
RESERVAS Y FACTURACIÓN	1								
	2								
	3								
	...								
SUPERMERC.									
...									
TOTAL									

- CLAVES DE REPARTO

Calculado el total de costes de personal por trabajador debía entonces imputarse la mayor cuantía posible a las distintas actividades. El resto de costes que no haya podido ser relacionado con las actividades deberá repartirse mediante la mejor base posible disponible entre ellas, porque en definitiva el coste de la mano de obra es un componente del coste de la actividad.

En realidad, el coste de la mano de obra será un componente más del coste del servicio o producto final, en función de la cantidad de actividad consumida por el servicio o producto por lo que podrá conocerse su importe. Por ejemplo, el coste de la actividad de limpieza de habitaciones se carga al servicio de venta de habitación de acuerdo con las horas dedicadas o el número de limpiezas efectuadas. Puesto que el coste de personal que forma parte de la actividad de limpieza de habitaciones se identifica a través de las hojas por actividad, conocer el número total de habitaciones limpiadas permite al hotel calcular un coste de personal por limpieza de habitación.

Para imputar los costes de personal a las actividades debía comenzarse relacionando todos los trabajadores de la empresa con las actividades que se ejecutan. Con este objetivo se confeccionó una nueva tabla (tabla 3, sin importes y resumida) en la que debía aparecer en las filas todo el personal de la empresa y en las columnas todas las actividades identificadas, agrupando tanto los trabajadores como las actividades por centros o áreas de trabajo.

Con esta segunda tabla se pretendía básicamente determinar la participación de cada persona en las diferentes actividades, señalando las casillas que reflejaban dicha participación y dejando en blanco las celdas de intersección entre el personal y las actividades no realizadas por ellos. No obstante, con la implantación del sistema de costes basado en las actividades estas señales o estos signos se irán convirtiendo periódicamente, como se verá más adelante, en valores basados mayoritariamente en tiempo que permitirán calcular los consumos del factor de personal que han efectuado las actividades.

Debe comprobarse que todas las celdas de la última fila estén marcadas, con una única posible excepción que podría producirse en el caso de existir subactividad. De esta forma, nos aseguramos de que todas las actividades están realizadas por alguna persona o bien que tenemos identificados a los trabajadores, como mínimo uno, que realizan cada actividad. Igualmente, todas las casillas de la última columna deben aparecer marcadas, para asegurar que para todos los trabajadores se han identificado con las actividades que ejecutan, salvo que un trabajador haya estado durante toda la jornada laboral sin hacer nada.

TABLA 2. HOJA DE PARTICIPACIÓN DEL PERSONAL EN LAS ACTIVIDADES

		ACTIVIDADES RECEPCIÓN				ACTIVIDADES F&B				RESERVAS Y FACTURACIÓN				...			SUBACTIVIDAD	TOTAL	
CENTRO	PERSONA	HRA1	HRA2	HRA3	...	HFA1	HFA2	HFA3	...	HOA1	HOA2	HOA3	...						
RECEPCIÓN	1	X			X														X
	2		X																X
	3		X	X															X
	...	X																	X
F&B	1							X	X										X
	2					X		X											X
	3							X	X										X
	...					X	X												X
RESERVAS Y FACTURACIÓN	1										X	X							X
	2									X	X	X	X						X
	3												X						X
	...											X							X
SUPERMERC.	1																		
	2																		
	...																		
...														X	X	X			X
																			X
TOTAL		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X

También puede observarse que se ha incluido una columna destinada a recoger una posible subactividad que, lógicamente, no se corresponde con ninguna actividad ni con ningún trabajador en esta tabla. No obstante, se reserva así la posibilidad de recoger tiempos muertos de personal. Con el sistema ABC en funcionamiento pueda recogerse en esta columna el tiempo no dedicado por los trabajadores a ninguna de las actividades, es decir, el tiempo infrautilizado o desaprovechado, con el fin de evitar distorsiones en el coste de las actividades.

Precisamente este factor tiempo acostumbra a resultar una base excelente para el tratamiento y la distribución de los costes relacionados con el personal dado que a los trabajadores se les paga generalmente en función del tiempo de presencia en la empresa.

No obstante, también puede resultar útil una base relacionada con la salida física u *output* de cada actividad:

- *“El uso de las salidas físicas como base para imputar el coste del personal sólo es válido si el esfuerzo para consumir cada salida individual es homogéneo.*
- *Cuando los empleados trabajan en varias actividades o salidas que requieren diferentes niveles de esfuerzo, la base preferida es el tiempo empleado por los mismos en dichas actividades”.*⁴

En este sentido, analizando los distintos departamentos del hotel, se observó que los tiempos dedicados a la realización de las actividades no eran exactamente iguales siempre. En el área de recepción, por ejemplo, no siempre se tarda el mismo tiempo en atender la entrada o la salida de un cliente, o en realizar un cambio de moneda. En el departamento de habitaciones tampoco se tarda exactamente el mismo tiempo en limpiar una habitación u otra. Por lo general, suele dedicarse un tiempo parecido aunque a veces depende de los clientes, del tiempo atmosférico (lluvia, viento, etc.), del día (entrada de un nuevo cliente, de un grupo de clientes a la vez), etc. Puesto que un hotel no es una empresa de producción mecanizada o automatizada la ejecución de la mayoría de las actividades no suele comportar el mismo consumo de tiempo. Por tanto, debido a que los trabajadores de la mayoría de áreas de la empresa hotelera realizan diferentes actividades que requieren a menudo tiempos y esfuerzos distintos se decidió que la base más apropiada era el tiempo dedicado por ellos a cada una de las actividades.

⁴ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 168.

Considerando que la base temporal era la más idónea, se debía garantizar la recogida de la información suficiente acerca del coste del personal de cada centro de trabajo, de las actividades realizadas en el mismo por los diferentes empleados, del tiempo dedicado a cada una de ellas y de los consumos que eran utilizados en la ejecución de las mismas. Con el fin de que la asignación de estos costes entre las actividades pueda llevarse a cabo periódicamente es imprescindible que se reciba, por tanto, la información sobre el tiempo utilizado por el personal para la ejecución de cada una de las actividades que se han realizado en cada centro de trabajo.

Ya se estudiaron los cuestionarios y entrevistas realizados con el personal con el objeto de obtener la información necesaria acerca de las actividades. De todas formas, esto es más útil en una primera etapa del proceso de implantación del sistema ABC. Cuando el sistema ABC se encuentra en funcionamiento estas entrevistas no pueden realizarse muy a menudo por lo que resulta más interesante articular otro sistema de recogida de la información. En este caso se ha diseñado lo que se ha denominado "hojas de actividades" que, bien cumplimentadas, supondrán la fuente de dicha información. No obstante, debe tenerse presente que en el sistema ABC no es tan importante si el empleado ha trabajado directamente en el producto o ha apoyado la producción indirectamente; lo que importa es la imputación del tiempo de los trabajadores a sus actividades.

Para decidir el método a utilizar en el traspaso de costes de personal a las actividades se estudió la variabilidad de los sueldos de los trabajadores en cada área de trabajo así como los requerimientos que supondrían diferentes métodos para la recogida de datos. Por un lado, los sueldos varían en función de diferentes categorías profesionales dentro de cada área del hotel. Por ejemplo, en el área de restauración, no cobran lo mismo el jefe de cocina, los camareros, los marmitones, etc. Por otro lado, el uso del métodos muy específicos comportaría instalar un sistema de recogida de información sobre los tiempos empleados y la posibilidad de que los datos de cada empleado estuvieran sujetos a diferentes fluctuaciones a corto plazo por lo que podrían obtenerse distorsiones en los costes de las actividades.

A partir de esta información, en el hotel objeto de estudio se optó por el método de recoger información por cada empleado específico a través de la cumplimentación de las hojas de actividad. Se diseñaron unas hojas por actividad (como las recogidas en el anexo, tablas 12 y 13) para cada centro de trabajo. Estas hojas debían rellenarlas

semanalmente los empleados de cada departamento especificando diariamente el tiempo total dedicado para la ejecución de cada una.

El coste de personal asignado a una actividad se obtendrá, por tanto, por la suma de los importes resultantes de multiplicar el total de horas dedicadas a dicha actividad por cada trabajador por el coste horario de su categoría (la tabla 14 es un resumen de tiempos en el departamento de habitaciones). Para ello, tuvo que calcularse al principio de la temporada el coste hora de todos los trabajadores incluyendo, en ese coste, como hemos apuntado, tanto los sueldos y salarios, como uniformes, seguros, etc. y teniendo en cuenta todas las horas contempladas en el contrato. Pero no será hasta el apartado correspondiente que no se tratará la determinación de los costes de las actividades.

La habilidad de los diferentes trabajadores que realizan cada actividad es un factor a tener en cuenta en el análisis y determinación de los costes de las actividades puesto que podría llegar a condicionarlos. Por ejemplo, la actividad de limpiar habitaciones se lleva a cabo por varias personas y cada una de ellas necesita un tiempo distinto para completarla. Es evidente, que un trabajador nuevo, sin experiencia, tardará más que otro con más antigüedad en limpiar una habitación. Visto de otro modo, si ambos trabajadores dedican su jornada diaria a limpiar habitaciones uno conseguirá limpiar más habitaciones que el otro. De todas formas, aunque esta información pueda ser objeto de un análisis profundo, el coste de limpiar una habitación una vez determinado el coste total de la actividad corresponde a un valor promedio que normaliza estas posibles desviaciones entre trabajadores.

1.2. Costes de inmovilizado

Al igual que el coste de personal, el importe correspondiente a la amortización del inmovilizado representa un alto porcentaje sobre los costes totales de una empresa de servicios tal como un establecimiento hotelero. Los activos fijos de un hotel suponen una estructura importante y una gran proporción respecto al total del activo. La mayor parte de la inversión realizada por los propietarios en el momento inicial se corresponde precisamente con el inmovilizado. Su estructura rígida y poco flexible caracteriza y condiciona este tipo de empresas de una forma especialmente particular.

La estacionalidad del negocio de la mayoría de establecimientos hoteleros afecta también tanto al período del cálculo de costes como al tratamiento con el que deben

abordarse determinadas partidas, tal es el caso del coste de depreciación del inmovilizado puesto que su utilización se realiza en la mayoría de casos⁵ durante unos determinados meses de actividad, es decir, durante el tiempo de apertura al público.

Por este motivo, en este caso de estudio se decidió distribuir todos los costes de depreciación anual entre los siete meses de actividad real de la empresa entendiendo que los ingresos generados únicamente durante este período debían ser suficientes para cubrir los costes incurridos para la prestación del servicio.

Las inversiones de inmovilizados necesarias para el funcionamiento de un hotel son muy cuantiosas y de naturaleza muy variada, puesto que puede encontrarse activos tan distintos como el toldo del bar, una balanza de cocina, la moqueta de una sala, numerosos ordenadores, frigoríficos, hornos, camas, cajas fuertes, etc.

Sólo para hacernos una idea del volumen de inmovilizados con el que trabajamos, el hotel 1 (holiday), tenía 23 categorías de activos en administración y reservas y facturación, 34 en bar, 50 en cocina, 43 en habitaciones, 34 del edificio general, 7 en recepción, etc. que arrojan casi 200 códigos de activos inmovilizados diferentes, dentro de los cuales existe, a su vez, un amplio desglose codificado de elementos diferentes. Como es lógico, cada uno de tales activos tiene una vida útil diferente, un valor de adquisición distinto y un momento de adquisición que tampoco tiene porqué coincidir en todos los casos.

Al igual como sucedía con el recurso de personal, se da la circunstancia que la amortización no es el único coste que está relacionado con el inmovilizado. Por ello, comentamos a continuación qué partidas se incluyeron bajo el total de recurso de inmovilizado.

- DETERMINACIÓN DEL RECURSO DE INMOVILIZADO

Al igual que con el personal, tuvo que confeccionarse una tabla en la que se determinara el total del coste de los recursos de inmovilizado. Es decir, la amortización no era el único coste que la empresa tenía que soportar por los activos fijos. También se incorporaron a cada activo los costes de mantenimiento tanto externo como interno,

⁵ En los hoteles de ciudad evidentemente no es así puesto que el período de apertura del establecimiento al público suele abarcar el año por completo con lo que el tratamiento que debe otorgarse a los costes por depreciación de los activos debe estar relacionado en esos casos con los doce meses de actividad.

costes de intereses bancarios, etc. tal y como aparece en el anexo de este capítulo (tabla 15).

- Costes de amortización. De acuerdo con lo indicado anteriormente se consideró la amortización de cada activo, a partir de su precio de adquisición sin tener en consideración ningún valor residual, periodificada entre los meses de actividad puesto que sólo en ellos se generan los ingresos que deben cubrir todos los costes que ocasionan los activos.
- Costes de mantenimiento interno. Al estudiar las posibles actividades del área de mantenimiento se indica que se había preferido trabajar mediante órdenes de trabajo que se rellenarían señalando el activo reparado, las horas consumidas por cada trabajador, así como los consumos y el valor de los materiales o recambios utilizados en dicha reparación. Tratándose de unos costes identificados por cada elemento de forma individual se decidió añadirlos como un coste más de la utilización de cada activo.
- Costes de mantenimiento externo. El hotel tiene contratados unos servicios externos de mantenimiento básicamente para los ascensores, los aparatos de aire acondicionado, los equipos informáticos y el software. El importe de los costes derivados de tales servicios también se aplicarán al activo concreto objeto de mantenimiento como un coste más, en la medida que haya podido identificarse.
- Intereses bancarios. Determinados activos están financiados mediante préstamos bancarios que comportan sus correspondientes intereses. Estos valores están identificados de forma individualizada por cada inmovilizado que ya está en funcionamiento en el establecimiento. Aunque se advirtió a los responsables de lo poco recomendable de su inclusión como mayor coste del inmovilizado⁶ optaron finalmente por añadirlo al coste ya determinado por activo.

⁶ En el apartado noveno de la resolución del ICAC de 9 de mayo en la que se establecen los criterios para la determinación del coste de producción sólo se consideran incluibles los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado si éste es en curso. En un sentido parecido, la norma segunda de valoración contenida en el PGC admite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción de inmovilizados en curso o en el precio de adquisición de activos cuando se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del mismo. Evidentemente, los activos del hotel no están en curso puesto que están adquiridos a un proveedor y los costes financieros se están devengando después de su puesta en funcionamiento.

- Pólizas de seguros por daños materiales. Algunos elementos como, por ejemplo, el vehículo del personal de mantenimiento tienen asociado un contrato de seguros. Se trata de un coste susceptible de ser incorporado al total de recurso de este inmovilizado en concreto. Otros elementos como el propio edificio también tienen una póliza de seguros que también añadimos como un coste más.
- Impuesto de bienes inmuebles. Este impuesto que grava los edificios propiedad de la empresa, de fácil cuantificación, también debe añadirse como un coste más de dichos inmuebles.
- El consumo de gas-oil. Este combustible sólo es consumido por el vehículo que utiliza el personal de mantenimiento. Puesto que estos trabajadores anotan todos los trabajos realizados diariamente, así como los edificios en los que los realizan y el tiempo dedicado, es relativamente fácil seguir la pista a este coste, sobretodo si anotan qué operaciones han hecho.
- CLAVES DE REPARTO

Aunque en un principio pueda parecer que la relación entre los distintos centros de trabajo (recepción, administración, supermercado, habitaciones, etc.) y el inmovilizado que en ellos se utiliza resulte fácil de identificar, no siempre es así. El valor del terreno y el del edificio, por ejemplo, corresponden a toda la empresa y únicamente pueden relacionarse con las áreas de trabajo mediante un criterio de reparto más o menos aceptable (por ejemplo, metros cuadrados que ocupa cada centro respecto al total de todas las áreas, evitando las asignaciones a zonas comunes como pasillos, *hall*, etc.).

A su vez, los programas informáticos o software, cuya cuota de amortización es importante, es utilizado por diferentes centros como restauración, recepción, administración, dirección, reservas, etc. a través de conexiones internas. Con el objeto de calcular realmente el consumo o uso que de este software se realiza en cada área se consideró que el tiempo de funcionamiento del mismo y el número de personas que lo utilizaba podía resultar bastante adecuado.

Para éste y otros casos, resultó necesario determinar el coste por hora de la mayoría de los activos de la empresa, puesto que conociendo posteriormente las horas

utilizadas de los mismos por cada actividad resulta relativamente sencilla su distribución.

De todas formas, no es lo mismo el reparto de costes de inmovilizado entre centros de coste que entre actividades. Un análisis parecido al llevado a cabo para determinar la relación existente entre el coste de personal y las actividades se realizó para el inmovilizado mediante otra tabla cuyo formato también está recogido en el anexo. En la primera columna se indica el centro al que pertenece el activo o la parte asignada de aquéllos que hubieran sido identificados para la empresa en general, en la segunda columna se relacionan todos los activos y en las columnas restantes se recogen todas las actividades agrupadas por centros de trabajo. La señal recogida en las casillas proporciona una indicación sobre la existencia o no de relación de causa y efecto o consumo entre el inmovilizado y la actividad. Por ejemplo el software instalado en los ordenadores, es utilizado en el área de restauración por determinadas actividades pero no por todas. En concreto, son las actividades HFA1 Vender alimentos bar, HFA3 Preparar y vender bebidas bar, HFA8 Gestionar compras, HFA9 Controlar almacén F&B, HFA13 Gestionar personal, HFA17 Controlar caja bar, HFA18 Control de gestión bar y HFA19 Control de gestión cocina.

En esta ocasión, a diferencia de la tabla correspondiente al coste de personal, no es necesario que la última fila tenga todas las casillas marcadas. Ello indicaría que todas las actividades necesitan algún inmovilizado. De alguna forma, esto es cierto en la mayoría de ocasiones. Pero, en la realidad, nos encontramos con actividades, por ejemplo, del área de mantenimiento u operaciones en la que, si finalmente no se hubiera adoptado el sistema de recogida de información acerca del trabajo realizado en esta área mediante órdenes de mantenimiento, no siempre se hubiera podido relacionar con algún inmovilizado.

Desde que el sistema ABC está en pleno funcionamiento periódicamente se recibe la suficiente información de todas las áreas de trabajo como para sustituir estos signos por los tiempos de utilización de cada activo en la ejecución de las actividades y para la asignación de los costes de amortización a las mismas.

En el área de reservas y facturación, por ejemplo, se habían identificado un total de once actividades diferentes que no necesitan siempre los mismos activos de inmovilizado. En el siguiente cuadro se muestran con signos aquéllas con los activos que se consumen para su ejecución. Más adelante deberá establecerse la

cuantificación de dichas relaciones para el reparto o identificación de los costes de amortización con cada una de las actividades.

CUADRO 1. INMOVILIZADOS EN EL ÁREA DE RESERVAS Y FACTURACIÓN

	ACTIVIDADES										
	OA1	OA2	OA3	OA4	OA5	OA6	OA7	OA8	OA9	OA10	OA11
Fax	X	X	X	X			X		X		X
Impresora	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X
Fotocopiadora	X	X		X		X		X		X	
Ordenadores	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Sotware ordenadores	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Mesas	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Sillas	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Estanterías archivos	X	X	X	X		X	X	X	X	X	
Edificio	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Por último, cabe indicar que algunos activos, en especial aquéllos que físicamente corresponden a las habitaciones del hotel no han sido objeto de distribución entre las diferentes actividades puesto que se trata de costes directos en relación al producto o servicio de alojamiento o habitación. Por ello, se tendrán en cuenta en los correspondientes cuadros confeccionados para la determinación del coste de tal servicio. Lo mismo ocurre en relación a la amortización de las cajas fuertes o las cunas que son objeto de alquiler por parte de la empresa a los clientes del hotel que lo solicitan. Dentro del cálculo del coste de este servicio se incluye como uno de los componentes directos el coste relativo a su amortización.

1.3. Servicios y suministros exteriores

Después de haber estudiado los elementos de coste relacionados con el personal del hotel y con la depreciación de los activos, a continuación se analiza el resto de costes que soporta este hotel englobados dentro de un apartado dedicado a los servicios exteriores.

- SUMINISTRO ELÉCTRICO

El consumo de energía en un hotel también supone una partida importante. El aire acondicionado debe funcionar correctamente en la época más calurosa, que suele coincidir con los meses en los que se alojan más clientes en el hotel, y consume mucha energía eléctrica, tanto en las habitaciones como en el resto del edificio. Las zonas comunes del hotel (*hall*, pasillos, piscina, etc.) deben estar perfectamente

iluminadas y suelen ser amplias por lo que también se necesitan diversos puntos de luz con su correspondiente consumo. Las habitaciones en las que se alojan los clientes también deben estar suficientemente preparadas en cuanto a todos los equipos eléctricos necesarios (secador, televisión, luces de techo y de mesita de noche, etc.) y los puntos de luz adecuados (enchufes e interruptores).

Aunque el consumo innecesario de energía en las habitaciones cuando el cliente está ausente se ha solucionado con un dispositivo general que únicamente se pone en funcionamiento si la llave de la habitación está insertada correctamente en el mismo, este factor de coste sigue siendo cuantioso en la mayoría de los hoteles.

DETERMINACIÓN DEL COSTE DE ENERGÍA

La factura de la compañía eléctrica se recibe en un establecimiento hotelero mensualmente, lo cual facilita la periodificación de este coste.

Si el hotel únicamente recibe una factura de luz sin ninguna clase de desglose se hace difícil cualquier tipo de reparto de este factor entre los centros o entre las actividades. Se necesitaría conocer el tiempo y kw que consumen todos los equipos y los puntos de luz requeridos en la ejecución de cada actividad o bien en el funcionamiento de cada centro, lo cual se hace casi imposible si el establecimiento es de una cierta dimensión. No obstante es una cuestión que puede plantearse puesto que sólo tiene que revisarse una sola vez la potencia de cada inmovilizado. Otra solución suele consistir en colocar contadores en el mayor número de centros posible, sobre todo en aquéllos en los que más energía se consume, el problema de nuevo viene por su imputación a las actividades que en cada centro se llevan a cabo.

Aunque no se descartaba la instalación de otros contadores en el futuro, en el hotel objeto de estudio se decidió instalar por el momento dos contadores, uno situado en el bar y otro en la cocina a parte del contador general. De esta forma podría conocerse exactamente tanto el consumo de energía de cada uno de estos centros como su valoración. Tampoco resultaba complicado medir en la piscina el consumo de luz. Exceptuando cantidades relativamente pequeñas que deberían localizarse en recepción, supermercado, reservas y facturación, administración y gerencia, el resto podía imputarse a todo el área de habitaciones o habitaciones, zona que ocupa en relación con el resto el mayor espacio del hotel.

CLAVES DE REPARTO

Como puede observarse, la localización de este coste en centros de actividad no es difícil. En todo caso, lo complicado es relacionarlo con las actividades. Las alternativas para esta operación eran varias:

- Una opción recurrente que fue planteada al hotel objeto de estudio consistía en el tratamiento de costes de alumbrado, agua, amortización de inmuebles y calefacción como costes de sostenimiento o de infraestructura ya que la inversión en instalaciones suele estar muy inducida por necesidades de tipo institucional, que afectan a toda la cadena de valor. Para reducir el coste de las instalaciones a largo plazo habría que incidir sobre decisiones de inversión en instalaciones y no tanto sobre el espacio ocupado por cada área. De esta forma los costes de energía, así como los de amortización de inmuebles no formarían parte de los costes de las actividades a nivel de unitario, de lote o de producto, únicamente aparecerían recogidos a nivel de empresa.
- Otra opción consistía en añadir el consumo de energía de cada activo a su coste acumulado correspondiente recogido en la hoja de costes de inmovilizado. De esta forma, el coste de energía pasaría a repartirse entre las actividades tal y como fue descrito en el apartado de coste de inmovilizado.
- Una tercera opción consistiría en localizar primero el coste de energía entre los diferentes centros de actividad (restauración, habitaciones o habitaciones, supermercado, recepción, administración, etc.) en función de la potencia instalada y de las horas de funcionamiento y de éstos se trasladaría entonces este coste a las actividades en función del tiempo necesitado para su ejecución, como la medida disponible más exacta.

Esta última opción fue la elegida en un principio para el tratamiento de los costes de energía del hotel, aunque no para todas las áreas. Después de realizar una serie de cálculos teniendo en cuenta los equipos instalados, la potencia de los mismos, las horas de funcionamiento habitual, los puntos de luz, etc., se determinaron las proporciones con las que serían distribuidos entre los distintos centros de actividad. Estos porcentajes redondeados son para el hotel 1: 95% centro de habitaciones, 1% reservas y facturación, 1% administración y finanzas, 1% dirección general, dirección ejecutiva y gerencia, 1% supermercado.

Una vez conseguido que los costes de energía eléctrica quedaran localizados por centros de actividad el siguiente paso consistía en relacionar estos costes con las actividades ejecutadas en tales centros. Aunque tal y como se ha apuntado finalmente se distribuyeron en función del tiempo consumido para cada actividad, puesto que a mayor tiempo de ejecución, mayor consumo de energía, teniendo en cuenta lógicamente los aparatos que se necesitan para su ejecución así como los puntos de luz, finalmente para esta primera implantación del ABC se decidió no repartir este coste entre las actividades dejándolo únicamente a nivel de departamento. Este tipo de distribuciones de costes de suministros entre centros y actividades debería haberse recogido en una hoja auxiliar de suministros cuyo resumen se trasladaría después a la hoja de determinación del coste de las actividades.

Como ejemplo, describimos el razonamiento que debería seguirse para esta distribución dentro de restauración, y en concreto para la cocina. Recordemos que se ha instalado un contador en este centro por lo que se conocen los kw consumidos y puede determinarse su correspondiente valor. En la cocina se realizan dos actividades consistentes en la preparación tanto del buffet (restauración) como de los snacks o alimentos que se venden y sirven en el bar. Cualquier posible proporción para el reparto de energía eléctrica realizada a priori sería subjetiva. La solución a adoptar debería consistir en repartir los consumos de luz correspondientes a la cocina entre las actividades de preparación de buffet y de snacks en función de las horas trabajadas en la elaboración de cada uno de los dos combinadas con la potencia instalada de los inmovilizados que consumieran dicha energía, dado que realmente se podría disponer de la información y que podía considerarse que a mayor tiempo trabajado para cada actividad mayor consumo eléctrico se estaba realizando.

En los anexos de este capítulo se muestra el formato (tabla 17) para la distribución de los costes de energía entre los centros de actividades.

- SUMINISTRO DE AGUA

El importe al que asciende el consumo de agua en un hotel varía considerablemente en función de si tiene o no piscina. En este caso, los tres edificios tienen piscina puesto que supone un atractivo más para clientes potenciales de la empresa.

DETERMINACIÓN DEL COSTE DEL CONSUMO DE AGUA

Aunque en el establecimiento se reciben periódicamente las facturas del agua, en la empresa se tienen también en cuenta los consumos derivados de los contadores. En este sentido, el hotel tiene instalados dos contadores de agua siendo el primero general para todo el hotel y el segundo específico para la piscina. Este segundo contador facilita la valoración del consumo de agua que deberán imputarse a la actividad HZA2 que estaba destinada a recoger todos aquellos recursos y operaciones relacionados con la piscina.

En el contador general se contabiliza el consumo de agua de la cocina, del bar, de la lavadora que utilizan los clientes y de las habitaciones y servicios, por lo que, como mucho estos valores podrán repartirse por centros de trabajo. El consumo de agua de la lavadora puede calcularse multiplicando el número de lavados vendidos por el consumo valorado por lavado. El valor resultante corresponde a la actividad HRA38 Alquilar lavandería clientes y se deduciría del total del contador general.

La localización entre los centros consumidores de agua es algo más complicada que el caso anterior. Resultaría más sencillo si se dispusiera de más contadores en el edificio⁷. El centro de habitaciones es el que causa un mayor consumo debido a las duchas, lavabos, etc. que usan los clientes básicamente por lo que podría considerarse incluso un coste directo de la habitación.

Aún resulta más complejo relacionar estos consumos con las actividades que los utilizan. Como en el caso anterior, resulta interesante la opción de incluirlos como coste de instalaciones o infraestructura general que conllevaría no realizar ningún reparto. Esta recomendación, propuesta también para el consumo eléctrico, no fue aceptada por la empresa puesto que persigue el mayor reparto posible de costes. Finalmente se consideró que es un coste del centro que lo consume y de difícil reparto entre actividades.

CLAVES DE REPARTO

Si la empresa insiste en repartir estos consumos entre las actividades resultará práctico identificar de nuevo aquéllas que en cada centro necesitan agua para su

ejecución y tratar de cuantificar este uso de una forma más o menos estandarizada. Aún así, quedará una parte no relacionable con ninguna actividad concreta cual es el consumo de agua en los servicios de las habitaciones y del hotel que son utilizados en su mayoría por los clientes y que, al igual que en el caso de energía, podría incluso considerarse como indicábamos anteriormente un consumo directo de las habitaciones ocupadas y reservarse por tanto para las últimas etapas del sistema ABC.

Periódicamente será necesario disponer de información sobre los valores recogidos en los dos contadores, por un lado, y los datos sobre número de lavados vendidos (hoja actividad HRA38 Alquilar lavandería clientes), número de habitaciones ocupadas en el periodo y lo necesario para repartir entre cocina, bar y el resto de centros, por otro. Pero en la mayoría de estos casos la información del coste de agua quedará por centros y no distribuida por actividades. La tabla para la distribución del consumo de agua se recoge en el anexo de este capítulo (tabla 18).

- CONSUMO DE GAS

Este elemento de coste se debe sobretodo al consumo que los clientes para la calefacción y el agua caliente. También se especifica cómo se determina el coste imputable a los centros de actividad y se identifican las claves de reparto que permitirán su traspaso a las actividades en función del consumo que de este factor de costes hayan realizado.

DETERMINACIÓN DEL COSTE DE GAS

La factura que el hotel recibe de la compañía del gas corresponde al consumo efectuado por todo el establecimiento. No obstante, el hotel dispone también de un contador de gas que está ubicado en el área de restauración y permite controlar el consumo realizado en este centro de actividad para poder deducirlo por tanto del consumo general del hotel. El resto básicamente debe asignarse a las habitaciones debido a que es donde más lo utilizan para la calefacción y el agua caliente.

CLAVES DE REPARTO

⁷ En el hotel objeto de estudio de este trabajo está previsto instalar más contadores en posteriores temporadas para controlar mejor el consumo de agua realizado por cada centro de trabajo.

En realidad, son pocas las actividades que consumen este elemento de coste. A parte del consumo realizado en las habitaciones por los clientes, básicamente se necesita en el centro de actividades de restauración, específicamente en la cocina.

En cuanto a la cocina, el coste deberá repartirse de nuevo entre las dos actividades que lo consumen, preparación de snacks y preparación de buffet. Dependiendo del plato de buffet o del snack que se prepare puede ser necesario consumir gas o no. Puesto que se supone que a mayor tiempo destinado a la preparación del buffet o de los alimentos de bar o snacks mayor consumo de gas se producirá, debería considerarse que la clave más adecuado sería el tiempo dedicado a la ejecución de cada una de estas dos actividades.

Al igual como sucedía con la energía o el agua destinado a las habitaciones, una parte del consumo de gas de la empresa es un coste que podría incluso considerarse directo en relación con las habitaciones por cuanto también podría reservarse para la etapa de determinación de coste de productos o habitaciones en el sistema ABC.

La información que de forma periódica deberá recogerse consistirá, por un lado, en las lecturas de los contadores y, por otro, el tiempo empleado para las actividades de cocina y el número de habitaciones ocupadas del periodo.

De todas formas, se recuerda que tanto la luz, como el agua o el gas también pueden considerarse costes de infraestructura de las instalaciones y, por tanto, no repartirlos ni entre actividades ni productos.

- TELÉFONO Y FAX

El importe al que ascienden las facturas de teléfono y fax en este establecimiento hotelero correspondiente al consumo interno no son importantes en comparación con otros costes, por lo que no constituye el foco principal de atención por parte de la dirección. A parte de este consumo interno también encontramos el consumo de teléfono efectuado por los clientes desde las habitaciones que posteriormente tienen que abonar en recepción.

No obstante, este factor de costes debe relacionarse con las actividades que lo consumen por lo que a continuación consideramos primero la determinación del coste

y después las claves de reparto o *resource drivers* que pueden resultar más apropiados.

DETERMINACIÓN DEL COSTE DE TELÉFONO Y FAX

Este hotel dispone de información sobre las llamadas telefónicas efectuadas desde cualquier aparato. Por este motivo, el consumo de teléfono reflejado en la factura puede localizarse automáticamente en cada centro de actividad, sin embargo, desde estos centros, debe entonces identificarse con las actividades que han necesitado realizar dichas llamadas. A continuación se estudian los criterios de identificación de este recurso con las actividades.

CLAVES DE REPARTO

En primer lugar, debe tratarse el concepto de consumo interno de teléfono. El problema surge cuando el valor asignado, por ejemplo, al centro de actividad de reservas y facturación debe relacionarse con las actividades que lo hayan utilizado.

Aprovechando este ejemplo, si se analizan las actividades ejecutadas en este centro podremos observar que únicamente tres de las once identificadas en total necesitan el uso de teléfono y siete (que incluyen las tres anteriores) necesitan el fax. Debe tenerse esto en cuenta en el reparto del coste de teléfono y de fax entre estas actividades para lo que se dispone de dos opciones:

- La primera, más laboriosa, consistiría en que la persona que ejecuta la actividad anotara en la hoja correspondiente a la misma el número de llamadas de teléfono o de fax realizados para esa actividad determinada. En principio, el trabajador está comprometido a hacerlo si la dirección se lo solicita. No obstante, con ello no se consigue un reparto perfecto de este coste puesto que la duración de las llamadas no tiene porqué ser la misma.
- La segunda opción mucho más práctica e igualmente aproximada consistiría en asignar un dígito (1, 2 o 0) a cada actividad en función del número de recursos telefónicos que necesita. Como puede observarse en la tabla siguiente, estos dígitos están recogidos en la última fila. Por ejemplo, la actividad OA1 "Reservas de agencias" únicamente usa el fax por lo que le corresponde un 1 por el número de veces que se ha ejecutado dicha

actividad, mientras que la OA2 "Reservas directos" utiliza fax y teléfono y le asignamos un 2, y la actividad OA6 "Facturación agencias no garantía" no necesita ninguno y, por tanto, le corresponde un 0. Mediante esta segunda alternativa se consigue no imputar los costes de teléfono o fax a aquellas actividades que no lo necesitan.

CUADRO 2. RELACIÓN TELÉFONO Y FAX CON ACTIVIDADES DE RESERVAS

	ACTIVIDADES										
	OA1	OA2	OA3	OA4	OA5	OA6	OA7	OA8	OA9	OA10	OA11
FAX	1	1	1	1			1		1		1
TELÉFONO			1	1				1			
TOTAL	1	2	2	1	0	0	2	0	1	0	1

En realidad lo que interesa es no traspasar costes en este caso de teléfono a actividades que no lo necesitan. En cuanto se han identificado las actividades de cada centro que consumen teléfono el reparto es algo más sencillo. Aparece el mismo problema en el resto de centros que realizan llamadas telefónicas, como son recepción, restauración, administración, etc. a los que se les propuso la misma solución.

Para que el sistema basado en las actividades funcione correctamente la información que debe obtenerse de forma periódica será diferente para cada una de ambas opciones. En la segunda únicamente se necesita conocer si en la realización de cada actividad se utiliza el teléfono o el fax mientras que en la primera debe recibirse el número de llamadas telefónicas o de fax realizadas para cada actividad. No obstante también puede optarse por repartirse el coste de teléfono de cada centro entre las actividades que lo han consumido en función del tiempo dedicado a cada actividad por cuanto puede llegar a deducirse que cuanto más dure la realización de la actividad más posibilidades existen de utilizar el teléfono.

En cuanto al consumo de teléfono realizado por los clientes, puesto que tiene su correspondiente ingreso, se entiende que debe tratarse de una forma distinta del anterior. Únicamente se traslada a la actividad HPA35 Recaudar teléfono.

- **ASESORÍA LABORAL Y FISCAL**

El primer servicio, la asesoría laboral, corresponde al importe consignado en la correspondiente factura recibida y está relacionado exclusivamente con el personal de

la empresa puesto que se paga en función del número de trabajadores. Por este motivo se consideró, como ya se ha estudiado en el apartado del recurso de personal, un mayor importe de este factor de coste.

El segundo, corresponde a la asesoría fiscal a la que se recurre para determinadas cuestiones o temas concretos tales como la regla de prorrata para la moneda extranjera, las liquidaciones de impuestos, actuaciones específicas que se han tenido que solicitar en caso de inspecciones, etc.. El importe es el recogido en la factura recibida. Principalmente es una sola persona quien utiliza este servicio para la ejecución de determinadas actividades y es el responsable de administración. Por lo tanto, únicamente podrá repartirse entre las actividades que éste lleve a cabo. El coste de la asesoría fiscal, cuando lo hay, se imputa a las actividades de administración y finanzas que requieren de estos servicios directamente.

- PRIMAS DE SEGUROS

Actualmente en esta empresa se pagan los tres tipos siguientes de primas de seguros:

1. La primera corresponde al seguro de responsabilidad civil. Es una póliza fija, aunque normalmente suele ser flotante y regularizable en función de la facturación (0'36% de la cifra de negocios). Se trata de un coste directo por venta, producto, línea, porque recae en un porcentaje sobre los ingresos generados en el periodo.

Puesto que la cuota está directamente relacionada con el nivel de ingresos se decidió que debía repartirse en función de los ingresos obtenidos por los diferentes servicios vendidos.

2. La segunda corresponde a daños materiales. Es una póliza que está relacionada con los activos de la empresa. Por todo ello, como ya se comentó, se añaden a los activos pertinentes la parte que les corresponda como un coste más de los mismos en la hoja en la que se determina el coste del recurso de inmovilizado.
3. La tercera póliza viene originada por el personal de la empresa. Se pagan cuotas del mismo importe por cada trabajador. Estos seguros se añadieron como un coste más en la tabla donde se determinaba el coste total del recurso de personal. De esta forma, su tratamiento será el mismo que el recibido por el resto de costes de personal.

- SERVICIOS BANCARIOS

Los servicios bancarios que paga el hotel en cuestión son de dos tipos:

Por un lado, las comisiones de ventas realizadas mediante la tarjeta de crédito. Ventas de servicios como los buffets, las entradas de parques temáticos o el alquiler de cunas pueden cobrarse con tarjeta de crédito en recepción. De igual modo, los clientes directos también pueden pagar su estancia mediante tarjeta. Todos estos cobros comportan comisiones de VISA. En cambio, los cobros de tour operadores, de agencias, de ventas realizadas en el supermercado, de ventas en el bar, de alquiler de p arking, etc. no generan estos costes.

Por lo tanto, son costes asignables como costes directos a los productos o servicios vendidos. Es repartible entre todos éstos en función del volumen de ingresos cobrados mediante tarjeta que han sido generados por las ventas de tales productos y servicios. Según Brimson *"las comisiones sobre ventas dependen frecuentemente de los productos y, por tanto, son imputables a los productos específicos"*.⁸

La información necesaria para realizar correctamente las asignaciones de las comisiones de visa con el sistema ABC en marcha es el volumen de ingresos cobrados a través de tarjeta de crédito y el tipo de servicios o productos a que corresponde. El valor del importe de las comisiones de la visa se conoce diariamente por cada servicio que ha sido cobrado con tarjeta y se acumulan estos valores mensualmente.

Por otro lado, también encontramos los costes derivados de operaciones bancarias o gastos de mantenimiento de cuentas. Este tipo de costes no son asignables a ningún producto ni actividad que no sea a nivel general de toda la empresa. Por este motivo, se consideró imputable al área de administración y finanzas de forma provisional pendiente de un análisis posterior que aporte más información acerca de su contribución específica a cada categoría individual de producto o actividad.

⁸ Brimson, J.A.. (1991), ob. cit., p. 221.

- INTERESES BANCARIOS

Los intereses que el establecimiento hotelero paga a la entidad bancaria proceden de los créditos solicitados para la adquisición de determinados activos. La mayoría de autores suelen considerar que los intereses no se deben recoger en el coste del producto o servicio, y en el mismo sentido se manifiesta el PGC en las normas de valoración del inmovilizado material y el ICAC en la resolución sobre el coste de producción. Aunque así fue sugerido a la compañía, esta empresa decidió tratarlos como un coste más del activo inmovilizado que los generara. De acuerdo con ello, se añadieron junto con las cuotas de amortización de los inmovilizados afectados en la hoja de costes del recurso de inmovilizado tal y como comentamos en el apartado correspondiente.

En consecuencia, la distribución de estos costes entre centros de actividad así como la identificación con las actividades específicas se realiza con los mismos criterios para todos los costes relacionados con el inmovilizado, lo cual nos evita tener que escoger un generador de costes que relacione este recurso con las actividades.

- PUBLICIDAD Y RELACIONES PÚBLICAS

La empresa incurre en costes de publicidad generalmente con fines corporativos y normalmente se deben a la edición de folletos y trípticos informativos de los diferentes edificios. Es decir, no realiza publicidad de un servicio o producto concreto, sino que aplica estos costes a toda la organización por completo. De igual forma, los costes derivados de las relaciones que los directivos mantienen con determinadas agencias y tour operadores con el fin de garantizar los ingresos y la ocupación de una temporada concreta, así como de los desplazamientos y las visitas efectuados a determinadas ferias o reuniones turísticas son todos ellos a nivel corporativo.

El importe de estas partidas se obtiene de la contabilidad financiera y su identificación temporal es fácilmente periodificable dada la estacionalidad de este establecimiento y dado que los esfuerzos realizados para este epígrafe de costes suelen estar enfocados para cada temporada turística.

Puesto que esta empresa no tiene un departamento de márketing, es la dirección quien se encarga de las funciones propias de este campo. Por ello nos encontramos con el hecho de que las actividades que deben recibir estos costes son HEA3

Contratar Agencias ejecutadas por la Dirección Ejecutiva y las actividades HEA4 Contratar Tour operadores, DGA7 Captación de Nuevos Clientes que realiza la Dirección General aunque al pertenecer al equipo directivo recordemos que no fueron objeto de estudio por el momento.

En función de quien haya incurrido en los gastos de desplazamientos y el motivo de los mismos deberían imputarse directamente a cada actividad. Los costes de la publicidad realizada a través de folletos informativos puede cuantificarse fácilmente en función del número de ellos que se han entregado en las diferentes reuniones con tour operadores o con agencias de viaje, cantidades que pueden servirnos para fijar incluso unos porcentajes predeterminados.

A parte de estos costes más propios de la publicidad que realiza una empresa para mejorar o mantener su imagen, queremos recordar que este hotel también invierte un cierto importe en anuncios de puestos de trabajo para la captación de nuevos empleados en cada temporada. Este aspecto ya fue tratado en el apartado de coste de personal por lo que se remite al lector a dicho apartado.

- **MANTENIMIENTO EXTERNO**

Tal y como se ha indicado en el apartado correspondiente a la amortización como uno de los recursos de inmovilizado, se ha considerado que los costes de mantenimiento, tanto externo como interno, debían añadirse a las cuotas de depreciación de los activos que hubieran sido reparados o que hubieran requerido servicios de mantenimiento. Como componentes de estos recursos los costes de mantenimiento podrán localizarse entre los centros de actividad y trasladarse después a las actividades que hayan utilizado esos activos. De esta forma, y al igual que en casos anteriores, no es necesario identificar un generador de costes para relacionar éste con las actividades.

- **SEGURIDAD EXTERNA**

El establecimiento tiene contratado un servicio de vigilancia externo cuyo coste se conoce mensualmente. Para el tratamiento de este coste se estuvieron bajando las siguientes alternativas.

Por un lado, podría repartirse entre los centros de actividad en función de metros cuadrados vigilados y sumarse como más coste del edificio en las áreas vigiladas que no son todas (a las áreas de dirección, reservas, facturación no tiene acceso el vigilante). En nuestra opinión, esta primera opción sería la más adecuada de las dos.

La propuesta anterior contribuiría a perder parte del conocimiento sobre este coste, y éste era un aspecto importante en este hotel porque se considera que es un coste poco necesario y debe tratar de reducirse al máximo. Si no se produjeran altercados o incidentes entre los clientes, es decir, con otro tipo de clientes, quizás este coste no tendría que soportarse. Ahora se asume debido al interés en vender el servicio que presta la empresa y el tipo de cliente es el que es. Por este motivo, es un coste a tener identificado en todo momento por su posible eliminación.

Debido a todo ello, la segunda alternativa consistía en imputar estos costes a la actividad que finalmente fue identificada para esta finalidad HZA4 Vigilancia general. Finalmente, esta actividad sería considerada a nivel de empresa para facilitar los cálculos y mantenerla como información separada del resto de costes.

- SERVICIO DE ANIMACIÓN

En el área de restauración se realizan periódicamente algunas actuaciones con el fin de distraer y atraer a los clientes para que consuman. Para ello se contratan servicios de animación cuyo importe representa un coste más.

Una de las actividades identificadas en el área de restauración fue precisamente HFA4 Coordinar Animación que consume directamente este coste. Por este motivo no es necesario encontrar un generador de costes que relacione el coste con las actividades.

- LAVANDERÍA EXTERNA

Otro servicio que el hotel también tiene contratado a una empresa exterior es parte de la lavandería. Estos costes son imputados de forma directa a la actividad HPA3 Controlar Lavandería Exterior por lo que no requieren ningún criterio de reparto entre actividades. Será precisamente de esta actividad que tendrán que relacionarse sus costes con otras actividades efectuadas en la empresa o con los productos y servicios que se ofrecen.

- COSTES DE CORREOS Y MENSAJERÍA

Con los gastos de correo y de mensajería sucede exactamente igual que con el material de oficina, tal y como podrá observarse más adelante, aunque su valor es más insignificante. Básicamente son los centros de dirección ejecutiva, dirección general y reservas y facturación los que incurren en gastos de este tipo para determinados envíos de información sobre el hotel o correspondencia de cualquier clase.

La identificación de estos costes con las actividades que los requieren es fácil de llevar a cabo por lo que casi los convierte en costes directos respecto de las actividades y hace innecesario definir ningún criterio de reparto para los mismos.

- CUOTA PLAN DE PREVENCIÓN DE RIESGOS

La empresa paga una cuota mensual a la mutua correspondiente al plan de prevención de riesgos laborales en función del número de trabajadores. Al principio de temporada puede conocerse también el correspondiente importe por trabajador. Este coste puede tratarse de dos formas diferentes.

Por una parte, puede considerarse como un coste más de personal. La categoría y funciones del trabajador no influyen en el valor de las cuotas de modo que el tratamiento considerado consiste en repartir dicha cuota entre el número de trabajadores empleados en la empresa. La distribución de estos costes entre las actividades vendría dada por la relación entre las personas y dichas actividades tal y como señalamos en el apartado de coste de personal.

Por otra parte, este coste puede trasladarse a la actividad HFA22 Plan Prevención Riesgos Laborales que está identificada en el área de restauración simplemente porque la realiza uno de sus empleados. Puesto que esta actividad se realiza a nivel de empresa, no debería distribuirse su coste entre ningún producto. Como mucho, podría repartirse entre los diferentes centros de actividad, a nivel de departamento, en función precisamente del número de trabajadores que hay en cada uno. Esta segunda alternativa fue la adoptada por el hotel para el tratamiento de estos costes.

- CUOTAS DE ASOCIADOS

La empresa debe pagar periódicamente una serie de cuotas relativas a las asociaciones hoteleras y de apartamentos a las que pertenecen. Son costes que deben soportarse para ejercer esta actividad económica. Se tratan de partidas a nivel de empresa por lo que no se trató de repartirlas entre actividades.

- VADOS

Se consideró que el coste del vado solicitado por la empresa debía añadirse al coste del edificio para la determinación del valor del recurso de inmovilizado tal y como indicamos en el correspondiente apartado. De esta forma, como componente del coste de este recurso será tratado conjuntamente en la distribución entre centros y entre actividades.

- CONSUMO DE GAS-OIL

El gas-oil sólo es consumido por el vehículo que utiliza el personal de mantenimiento. El consumo de este elemento está directamente relacionado con el número de kilómetros y de viajes que realizan. Dado que estos trabajadores anotan todos los trabajos que diariamente llevan a cabo, así como los edificios en los que los realizan, y el tiempo que dedican a ellos, es relativamente fácil seguir la pista a este coste, sobretodo si además también anotan los kilómetros que han recorrido en cada viaje y con motivo de qué operaciones, partiendo siempre del edificio central, el hotel Holiday.

1.4. Coste de materiales y productos

Bajo este epígrafe, estudiaremos el tratamiento de las existencias de diferentes materiales (oficina, limpieza, etc.) y productos (alimentos, bebidas, artículos de supermercado, etc.) que se utilizan en el hotel.

- DETERMINACIÓN DE LOS CONSUMOS DE MATERIALES

El tema de los consumos de materiales así como el control periódico de los movimientos de inventarios o almacenes preocupó desde un principio a los responsables del proyecto. Para empezar, el control de estos almacenes no estaba

centralizado ni se había realizado ningún esfuerzo por asegurar su correcto funcionamiento. A medida que la implantación del sistema basado en las actividades avanzaba pudieron introducirse ciertas mejoras al respecto. De todas formas, debido a que el programa informático con el cual se trabajaba no podía suministrar información sobre datos diarios de los consumos de materiales, se tomó la decisión acerca de que la información suministrada de los costes de la empresa no podría hacerse diariamente.

Otro problema que se deriva de la determinación de los consumos de almacenes consiste en la homogeneización o el acuerdo de las medidas de los mismos. En seguida se detectaron discrepancias entre los consumos recogidos entre las anotaciones de las hojas por actividades que rellenaban los trabajadores (en especial el personal de habitaciones) y las existencias y consumos que se deducían de los controles de almacenes. Entre estas discordancias citamos, a modo de ejemplos, las siguientes:

- a) Con cierta frecuencia un trabajador podía anotar el consumo de una unidad de un material (por ejemplo, una bayeta), cuando en realidad se trataba sólo de una parte, puesto que la recortaban de una pieza mayor que era la verdadera unidad, considerada como tal en administración.
- b) De igual modo, los trabajadores no siempre marcaban o indicaban el producto correcto que habían comenzado a consumir. Entre dos productos de características o nombres parecidos marcaban a menudo el que era incorrecto, con el consiguiente problema para el control real de consumos.

De todas formas, actualmente, a través de las terminales de punto de venta (TPV), se descuentan automáticamente las proporciones correspondientes a los materiales consumidos en cada consumición vendida puesto que ya se han determinado e introducido en dichos terminales los escandallos estándares por productos. Por ejemplo, si se vende un combinado de coca-cola y whisky el programa rebaja automáticamente los stocks de las medidas estándares de consumo por unidad en función de la ficha técnica elaborada por producto.

Los almacenes son centros que requieren un control riguroso de los movimientos de cada artículo. Especialmente es así en el economato y la bodega puesto que un buen

control de existencias permite planificar correctamente las compras que diaria o semanalmente deben efectuarse.

No obstante, en este establecimiento no existe un control diario de los consumos, como ya hemos comentado. Mediante las hojas de consumos por actividades del sistema ABC se calculan teóricamente las bajas de inventarios de las existencias así como los *stocks* finales que deben quedar en el almacén. Hasta aquí no hay ningún problema. Pero sí aparece alguno cuando se quiere comparar esta información con un inventario real de existencias. No se ha conseguido aún que el responsable del almacén compruebe a final de mes estos *stocks*. Suele hacerlo días más tarde, pero no ajusta las entradas nuevas producidas a inicios de mes ni las salidas que ya se han ido produciendo en el transcurso de esos días. Por este motivo, puede ser que según datos contables tengan que quedar 10 unidades de un artículo y en el almacén nos digan que tienen 15. No se puede comparar porque son días diferentes y no han ajustado las últimas entradas y salidas.

No se conocían los niveles de existencias de un material en un momento determinado si no se hacía un recuento físico de dicho material en almacén. Uno de los cambios más claros se ha producido en este área. A partir del ejercicio económico 2001 se centralizan todas las operaciones de la gestión de compras y se distribuyen posteriormente todos los pedidos recibidos a los almacenes que hayan realizado las solicitudes de compra correspondientes. Hay almacenes físicos de F&B, de mantenimiento, de supermercado, de material de oficina (común a los tres edificios), otro de habitaciones (uno por hotel), etc. Cada uno de estos almacenes recibirá y traspasará las solicitudes de sus departamentos correspondientes a la gestión centralizada de compras que realizará los albaranes de los pedidos a los proveedores necesarios para cubrirlos todas.

Por otro lado, se ha creado un nuevo puesto de trabajo. Una de sus funciones está relacionada con el control de consumos y de inventarios. Se pretende llevar un inventario permanente de los almacenes con excepción del almacén del supermercado. El programa y el registro de ventas del mismo no permite el rebaje automático de los artículos vendidos (aunque se conoce la existencia de programas en el mercado capaces de realizarlo), por lo que se ven obligados a llevar a cabo recuentos físicos mensuales. Estos recuentos son verdaderamente entretenidos puesto que este establecimiento vende un número importante de artículos.

- MATERIAL DE OFICINA

Por el momento, del material de oficina y debido a que se trata de una cantidad poco significativa se controla su consumo y se conoce qué trabajador lo consume.

Mediante las hojas de actividades que son rellenas semanalmente en cada centro de actividad se conoce qué materiales han sido consumidos en la realización de cada actividad. Se trata por tanto de un coste bastante directo de las actividades siempre que se lleve un buen control.

- PRODUCTOS DE LIMPIEZA

El material de limpieza que necesitan las trabajadoras encargadas de esta función se consume para la ejecución de las diferentes actividades de limpieza. Puesto que todos los empleados rellenan las hojas de actividad y en ellas anotan los consumos que han realizado de cada tipo de producto se conocen semanalmente, y acumulados mensualmente, las unidades de material de limpieza que han sido utilizadas (bayetas, limpiacristales, etc.). Se trata, por tanto, de un factor de coste fácilmente identificable con las actividades que lo consumen⁹.

- REPUESTOS

El tratamiento del consumo de repuestos es bastante parecido al del material de oficina puesto que se sabe quién los utiliza y para qué activo han sido utilizados. Generalmente, es el personal de mantenimiento quien los necesita por lo que a través de las órdenes de trabajo de esta área pueden trasladarse estos costes al activo que ha sido objeto de la reparación.

- COSTE DE BEBIDAS

El importe del coste de ventas de las bebidas que se sirven en el bar también se determina mediante la aplicación del criterio del precio medio ponderado. El control de los inventarios y existencias en almacén es exhaustivo. Debe detectarse cualquier

⁹ Siempre que se asegure que la medida de consumo de materiales es comprendida por los trabajadores que rellenan las hojas y que coincide con la medida que administrativamente hemos definido de consumo. Este era uno de los problemas apuntados al inicio del proceso de la implantación del sistema ABC.

necesidad de realizar un nuevo pedido antes que se agoten las existencias y no pueda servirse al cliente la bebida solicitada.

Al igual como sucederá en el supermercado, el coste de ventas de las bebidas es un coste que puede incluirse en la actividad de preparación y venta de bebidas bar como un coste directo. Sin embargo, es más lógico que sea tratado como un coste directo de las bebidas. Dado que el ingreso obtenido de los clientes puede agruparse por familias de artículos, el coste de venta de las bebidas puede identificarse directamente con cada uno de estos ingresos.

- **COSTE DE ALIMENTOS**

Los alimentos en el hotel se utilizan para la elaboración, por un lado, de buffets que se sirven en el comedor, y cuyos tiquets se venden en recepción, y por otro lado, de snacks (patatas fritas, perritos calientes, hamburguesa, bocadillos, etc.) que se sirven en el bar.

En el área de restauración se dispone de escandallos de cada plato en el que se reflejan los consumos de los ingredientes que deben formar parte de cada uno. La información sobre el número de platos que son vendidos de cada tipo está disponible por lo que es factible conocer el consumo realizado de alimentos.

De nuevo se plantea la posibilidad de incluir el coste de estos alimentos en la actividad identificada para la elaboración y venta de estos platos o bien considerarla un coste directo en la formación de cada uno. Finalmente se consideró que esta última opción era la más acertada por cuanto se trata realmente de un proceso de producción y la materia prima es siempre uno de los componentes del coste del producto. Por este motivo no se trasladan estos costes a ninguna de las actividades identificadas en el hotel y se reservan para la etapa de la determinación del coste de los productos.

- **COSTE ENTRADAS**

Igual que en los casos anteriores, debe hablarse de otro coste directo para un producto vendido por la empresa que es la venta de entradas de parques de atracciones como Acuópolis y Port Aventura. El hotel compra estas entradas a los respectivos parques y después las vende obteniendo un margen del precio de venta. Evidentemente el coste de compra de estas entradas es un coste directo de su venta

que no debe repartirse entre actividades. Como mucho se podría plantear trasladar este coste a la actividad HRA30 Ventas de entradas con el fin de determinar su coste total.

- **COSTE DE PRODUCTOS DE SUPERMERCADO**

Los artículos que se venden en el supermercado del hotel se registran en los correspondientes inventarios. El criterio de valoración aplicado para la determinación del coste de ventas es el precio medio ponderado. Diariamente se gestionan los niveles de existencias con el fin de asegurar un nivel mínimo y detectar las necesidades de elaborar nuevos pedidos de compras.

Se trata de un coste que corresponde a la propia actividad de venta de productos en el supermercado. Es inherente a la misma, por lo que no es necesario escoger ningún generador de costes para su distribución.

1.5. Costes de tributos

Por último, se dedica otro apartado al estudio de los diferentes tributos que soporta el hotel. La empresa paga principalmente dos tributos, el impuesto de bienes inmuebles y el impuesto de actividades económicas además del impuesto de sociedades.

El impuesto de bienes inmuebles (IBI) grava la propiedad de inmuebles. Tal y como ha sido señalado en el apartado de amortizaciones dedicado a determinar el coste total de recurso de inmovilizado, la cuota del IBI se añade a los demás costes relacionados con el activo afectado en la hoja correspondiente. Por ello, se tratará como un componente más del coste de este recurso en la distribución entre centros y entre actividades por lo que no es necesario determinar un generador de costes.

El impuesto de actividades económicas (IAE) total de la empresa se paga anualmente, puede conocerse desde el inicio de la temporada y repartirse entre los meses de actividad del hotel, es decir, entre 7 meses de temporada. Este coste se traslada a los servicios que originan la necesidad de darse de alta de este impuesto, tales como restauración, habitación, supermercado, aunque se considera un coste a nivel de empresa al igual que el impuesto de sociedades. De momento, se ha preferido reservarlo para el área de dirección por lo que no ha sido objeto de distribución entre las actividades identificadas en este centro de trabajo.

CAPÍTULO 5 APLICACIÓN DEL SISTEMA ABC A UNA EMPRESA HOTELERA. UN CASO EMPÍRICO. CÁLCULO DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES Y SERVICIOS Y DETERMINACIÓN DE RENTABILIDADES

1. Análisis de los elementos de coste.....	339
1.1. Coste de personal	342
1.2. Costes de inmovilizado	349
1.3. Servicios y suministros exteriores.....	354
1.4. Coste de materiales y productos.....	369
1.5. Costes de tributos	374

CAPÍTULO 5 APLICACIÓN DEL SISTEMA ABC A UNA EMPRESA HOTELERA. UN CASO EMPÍRICO. CÁLCULO DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES Y SERVICIOS Y DETERMINACIÓN DE RENTABILIDADES

CUADRO 1. INMOVILIZADOS EN EL ÁREA DE RESERVAS Y FACTURACIÓN ...	354
CUADRO 2. RELACIÓN TELÉFONO Y FAX CON ACTIVIDADES DE RESERVAS	362

2. Cálculo del coste de las actividades

Una de las etapas más importantes del sistema de costes basado en las actividades además de la identificación de las actividades es la determinación de su coste, fase que se aborda en este apartado. Para ello, se estudia primero el proceso de cálculo del coste primario de las actividades teniendo en cuenta todos los criterios, descritos en el apartado anterior, para la distribución de los recursos o elementos de coste consumidos entre las actividades. Después se describe el reparto secundario de los costes de aquellas actividades que fueron consideradas secundarias y, por último, se determinará el coste total de las actividades.

2.1. Coste primario de las actividades

Definidos todas las claves de reparto o *resource drivers* para la distribución de los costes entre las actividades y recogida toda la información necesaria semanalmente, se acumulan todos los datos y al finalizar cada periodo mensual se determina el coste de las actividades ejecutadas por todos los centros de actividad.

Aunque podría informarse primero de la localización de algunos costes en centros de actividad y, una vez completada esta información, proceder a la determinación de los costes de las actividades, se optó por informar directamente de estos costes de actividades. No obstante, el hotel puede disponer en cualquier momento de aquella información si le resulta interesante.

Siguiendo la misma tónica que en capítulo anterior de descargar el desarrollo teórico de multitud de tablas insertadas, se han incluido como anexos de este capítulo los cuadros o tablas que recogen la determinación del coste primario de las actividades de diferentes departamentos a partir del traspaso de los costes en función de las claves de reparto que hemos ido indicando en los apartados anteriores. No obstante, a continuación se muestra, como ejemplo, la tabla correspondiente al departamento de habitaciones (tabla 1). Las tablas del resto de centros están en los anexos de este capítulo siguiendo el mismo orden en el que se han expuesto los mapas y el diccionario de actividades en el capítulo anterior de esta tesis: centros de habitaciones, restauración, recepción, reservas y facturación, etc. (tablas 20 a 29).

La columna en la que se recogen los totales de la tabla ya refleja el coste por centros de actividad que es distribuido, en la mayoría de los casos, entre las diferentes columnas correspondientes a las actividades ejecutadas. Los totales reflejados en la última fila suponen los costes definitivos de las actividades calculados después de sumar a la fila de coste primario, las filas relativas al reparto secundario resumido de los costes de las actividades auxiliares.

Cabe indicar que las actividades de las áreas de gerencia, dirección ejecutiva y dirección general no han sido objeto de determinación de sus costes. No obstante, estas actividades son primarias y han sido clasificadas dentro del nivel de empresa por lo que únicamente sería necesario deducir sus importes en el último nivel de beneficios obtenido por la empresa después de tener en cuenta todos los ingresos generados y todos los costes directos o derivados de las actividades. Esto significa que a efectos de presentación de las cuentas la implicación de no disponer de los costes de estas actividades es poco importante y más teniendo en cuenta que es la misma dirección quien tiene que comprender y analizar los resultados obtenidos.

TABLA 1. COSTES ACTIVIDADES DEPARTAMENTO HABITACIONES

Descripción	TOTAL	%	HPA1	HPA2	HPA3	HPA4	HPA15	HPA20	Departamento
Personal Directo	2,473,306	67,02%	1,616,762	470,578	164,482	17,223	43,093	161,168	
ETT	443,163	12,01%	443,163	0	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	227,126	6,15%	183,295	24,028	0	0	18,871	931	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%							
Rappels por compras	0	0,00%							
Alojamiento Guías	0	0,00%							0
Animación	0	0,00%							
Agua	66,970	1,81%							66,970
Gas	0	0,00%							0
Luz	0	0,00%							0
Teléfono Oficinas	6,960	0,19%	0	0	6,960	0	0	0	
Lavandería Exterior	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	
Seguridad	0	0,00%							
Correos y Telégrafos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	
Mensajería	0	0,00%							
Libros de Consulta	0	0,00%							
Cuotas Asociados	9,671	0,26%							9,671
Amortización Inmovilizado	463,069	12,55%	0	0	97,105	98,909	267,055	0	
Diferencias Facturación	0	0,00%							
Prevención de Riesgos	0	0,00%							4,684
Personal Indirecto	0	0,00%							
Servicios Exteriores	0	0,00%							
Recuperación siniestros	0	0,00%							
Servicios Bancarios	0	0,00%							
Publicidad y propaganda	0	0,00%							
Material de Oficina	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	
Tributos	0	0,00%							
Gastos de Viaje	0	0,00%							
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%							
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	3.690.264	(100.00%)	2,243,220	494,606	268,547	116,133	329,020	162,099	76.641
Reparto Secundario	752714		741423		0		10,760	531	
	(950,519)			(494,606)		(116,133)	(339,780)	0	
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	3.492.459		2,984,643	(0)	268,547	(0)	(0)	162,630	76.641

2.2. Subreparto de los costes de las actividades secundarias

Las actividades consideradas de apoyo o secundarias en el hotel puesto que no se ejecutan para un producto o servicio directamente no pudiéndose identificarse con el mismo, al nivel que sea (de producto, de lote, de línea, etc.) o bien son actividades a nivel de toda la empresa, deben distribuir sus costes entre aquellas otras actividades que las utilizan. Para proceder a esta distribución deben elegirse los generadores de coste más apropiados. Estos *cost drivers* deben reflejar, de la forma más adecuada, la relación causa efecto existente entre las actividades implicadas. A continuación se exponen los generadores de coste escogidos para cada actividad secundaria.

- En el departamento de habitaciones se llevan a cabo las tres actividades secundarias siguientes:
 - H.P.A.2 Limpiar zonas comunes. Se entiende que de las zonas comunes se aprovechan básicamente el centro de habitaciones y la recepción por lo que se consideró estas áreas eran las que debían recibir estos costes. Puesto que las zonas pueden identificarse con espacios y metros cuadrados, se decidió que éste fuera el primer generador de costes de esta actividad para separar los costes de habitaciones de los costes de recepción.

Los correspondientes al centro de habitaciones, debido a que quienes utilizan las zonas comunes (pasillos y escaleras) y valoran que estén limpias son los clientes y son quienes ocupan las habitaciones, se consideró oportuno traspasarlos directamente a HPA1 Limpiar habitaciones.

La parte que de estos costes correspondiera al centro de recepción debía a su vez traspasarse a las actividades realizadas en este centro. Ya que cuanto más tiempo se dedique a una actividad (por ejemplo, receptiva de clientes, o cambio de moneda, etc.) más tiempo se están aprovechando de estas zonas comunes, se eligieron las horas de trabajo de la actividad como nuevo generador de costes. Por ello, puede concluirse que la combinación de m² y horas es el generador de costes resultante.

- H.P.A.4 Gestionar almacén habitaciones. Se trata de una actividad cuyo objetivo consiste en gestionar los materiales necesarios para la ejecución de las actividades del departamento de habitaciones únicamente. No se consideró apropiado utilizar como generador de costes el número de artículos almacenados puesto que es más laborioso almacenar y gestionar unos que otros. Finalmente se optó el valor del consumo de materiales entendiendo que cuanto mayor fuera éste más coste podía representar para la gestión del almacén de habitaciones.
- H.P.A.15 Lavandería interior. Esta actividad se encarga de la limpieza de toda la lencería de restauración (trapos, delantales, manteles, servilletas, etc.) que se utiliza en diferentes actividades de este centro de trabajo y de restauración. Se descartó rápidamente la posibilidad de utilizar como generador de costes el número de piezas limpiadas, debido a que no es lo mismo limpiar un trapo que un mantel y además es casi imposible cuantificar el número de prendas lavadas y utilizadas después por cada actividad. Debido a que la medida más generalizada de la lavandería suele ser quilos de ropa limpiada y ésta sí que podía conocerse, se eligió como generador de costes precisamente los quilos de ropa limpiados.
- El centro de restauración es donde se realizan más actividades secundarias.
 - H.F.A.4 Limpiar sala. Esta actividad corresponde a la limpieza de la sala del restaurante por lo que el producto que más se beneficia de esta actividad es la venta del buffet puesto que se sirve en esta misma sala. Por lo tanto, se creyó oportuno asignar los costes de esta actividad a la HRA37 Venta buffet, así el generador de costes sería unidades monetarias de venta de buffet.
 - H.F.A.5 Limpiar cocina. Esta actividad consistía en la limpieza de la zona destinada a cocinar alimentos que o bien se venden en el bar o bien se trata del buffet. Por lo tanto, lo lógico es que las actividades HFA1 Preparar y vender alimentos bar y HFA2 Preparar buffet sean las que se beneficien de la limpieza de la cocina y es por ello que sus costes se han distribuido entre ambas en función de las unidades monetarias de venta.
 - H.F.A.6 Limpiar bar. Esta actividad tiene un tratamiento parecido a la anterior aunque su distribución deba hacerse entre las actividades HFA1 Preparar y

vender alimentos bar y HFA3 Preparar y vender bebidas bar. Ambas se benefician de la limpieza del bar para efectuar una correcta venta tanto de alimentos como de bebidas.

- H.F.A.8 Gestionar compras generales. Esta actividad está encuadrada en este departamento porque la realiza el jefe de restauración. No incluye el coste de los materiales comprados sino únicamente todos los recursos consumidos para la gestión de las compras del hotel. El generador de costes elegido fue el número de albaranes por almacén para distribuirlo así entre las actividades correspondientes a la gestión de almacenes.
- H.F.A.9 Controlar Almacén F&B. Igual que con la actividad de controlar almacén de habitaciones y después de analizar qué tipo de información podía estar disponible más fácilmente también se optó por escoger como generador de costes el valor de los consumos de materiales, alimentos y bebidas. Generalmente, en este almacén se requieren más cuidados o mayor tiempo de manipulación para los artículos de mayor coste que para los de coste menor (por ejemplo, licores en comparación con latas de refrescos, pescados frescos en comparación con latas de conservas de atún, etc.).
- H.F.A.13 Gestionar personal. Esta actividad está relacionada únicamente con las actividades de restauración por cuanto se realiza sobre los trabajadores de esta área. En función del número de trabajadores que intervienen en cada actividad principal se traslada el coste de esta actividad secundaria.
- H.F.A.14 Coordinar animación. Esta actividad está enfocada a incrementar las ventas de bebidas en el bar básicamente por lo que podría haberse reservado para el cálculo de costes de bebidas a nivel de línea de producto. De todas formas, el generador de costes, aunque no fuera necesario, sería el importe de ventas de bebidas en el bar.
- H.F.A.15 Atender clientes. Esta actividad se realiza en el área de restauración por lo que los comentarios que deben atenderse de los clientes siempre serán originados por algún producto vendido en este centro. Por este motivo se decidió que las tres actividades que se beneficiaban en un sentido u otro (quejas,

sugerencias, comentarios) debían ser la HFA1 Preparar y vender alimentos bar, HFA2 preparar buffet cocina y HFA3 Preparar y vender bebidas bar. De todas formas, el coste de esta actividad es muy bajo por lo que no ha sido objeto de mucho interés por parte de los responsables.

- H.F.A.16 Planificar menús. La planificación de menús sólo afecta al buffet. Aunque en el hotel quisieran considerarla como una actividad secundaria asignable directamente a la preparación del Buffet, en nuestra opinión podrían haberse agrupado ambas en una sola actividad puesto que el objetivo perseguido es el mismo. El generador de costes o, en este caso, medida de la actividad sería el número de menús planificados.
- En el área de recepción se ha identificado una actividad secundaria que es la siguiente:
 - H.R.A.2 Atención a clientes externos e internos. Esta actividad está contemplada en el área de recepción para recoger todas aquellas acciones encaminadas básicamente a informar a los clientes de todo aquello que soliciten. A menudo se interesan por determinados servicios que presta el hotel de los cuales les informan los recepcionistas. También se incluyen tareas relacionadas con el área de restauración como la impresión de menús o la realización de alguna fotocopia. Puesto que todas ellas van encaminadas hacia la prestación o venta de algún servicio o producto, se decidió que el generador de costes más apropiado para esta actividad tan heterogénea podría ser el volumen de ventas generado. No obstante, las ventas de habitaciones se relacionan con la actividad de receptiva de clientes.
- Las actividades del centro de supermercado repartidas:
 - La única actividad secundaria del supermercado es HSA3 Gestión de stocks. Esta actividad sirve únicamente a la actividad HSA2 ventas de supermercado por lo que sus costes se traspasan íntegramente a dicha actividad en el reparto secundario de costes. El generador de costes debe ser unidades monetarias de ventas de artículos en el supermercado.

- Las actividades secundarias de administración y finanzas eran:
 - HAA4 Control de gestión. Esta actividad sirve básicamente para los centros generadores de ingresos, es decir, el supermercado, recepción y restauración. El generador de costes considerado como el más apropiado para el reparto de esta actividad entre las demás fueron las unidades monetarias de las ventas.
 - HAA5 Cash management. Esta actividad puede razonarse de la misma forma que la anterior. Por este motivo, también el importe de las ventas fue elegido como el generador de costes más adecuado.
- Actividades de apoyo realizadas por los serenos:
 - H.Z.A.1 Sacar Basuras. En realidad esta actividad se definió así con el fin de no confundir a estos trabajadores con una denominación de la actividad que no se correspondiera con lo que realmente hacen. Sin embargo, estas basuras corresponden únicamente a las habitaciones por lo que no deja de ser la última operación de la limpieza de habitaciones. Esto conllevaría a agruparla junto con HPA1 Limpiar habitaciones, y el coste del tiempo dedicado por estos empleados sería un coste más de esta última actividad. Todo ello conduce a trasladar directamente el coste de esta actividad a la de limpiar habitaciones. El generador de coste que define la relación de causa y efecto entre ambas viene dado, si cabe, por el número de habitaciones.
 - H.Z.A.2 Limpiar Piscina. Los costes de esta actividad deben repartirse entre el restaurante y el alojamiento de los clientes puesto que si el hotel no tuviera piscina tendrían que bajarse los precios por habitación, o no vendrían tantos clientes al hotel. Igualmente si no hubiera piscina seguramente el bar no realizaría las ventas que consigue. Además esta actividad se quiso definir como tal para identificar claramente qué costes generaba el mantenimiento de la piscina. Por todo ello, se consideró oportuno distribuir entre las actividades de preparación y venta de los productos del bar y buffet, y las habitaciones en función del ingreso de ventas.

- H.Z.A.3 Limpiar terraza. Esta actividad y la anterior están bastante ligadas. Aunque dado el interés en mantener por separado todo lo relacionado con la piscina resultó imposible convencer al hotel para agrupar ambas. Del mismo modo, el criterio de reparto de nuevo sería entre restauración y habitaciones en función del ingreso de ventas.

En cuanto a los centros de facturación y reservas y vigilancia no se ha incluido ningún comentario, puesto que todas sus actividades fueron consideradas primarias. Igualmente tampoco se ha comentado el tratamiento de las actividades de los centros de dirección debido a que se prefirió no considerarlos por el momento.

El resumen de los generadores de costes elegidos para la distribución del coste de las actividades secundarias entre aquéllas que las hubieran utilizado o de las que se hubieran beneficiado muestra en el cuadro siguiente:

CUADRO 3. ACTIVIDADES SECUNDARIAS Y GENERADORES DE COSTES

CENTRO	CÓDIGO	ACTIVIDAD	GENERADOR DE COSTES
HABITACIONES	H.P.A.2	Limpiar Zonas Comunes	m2 v horas
HABITACIONES	H.P.A.4	Gestionar Almacén Habitaciones	u.m. consumo materiales
HABITACIONES	H.P.A.15	Lavandería Interior	Kg limpiados de ropa
F&B	H.F.A.4	Limpiar sala	Directo a buffet
F&B	H.F.A.5	Limpiar cocina	u.m. ventas buffet v alimentos
F&B	H.F.A.6	Limpiar bar	u.m. ventas bar
F&B	H.F.A.8	Gestionar Compras Generales	nº albaranes
F&B	H.F.A.9	Controlar Almacén F&B	u.m. consumo materiales
F&B	H.F.A.13	Gestionar Personal	Personal asignado a Dpto
F&B	H.F.A.14	Coordinar Animación	u.m. ventas bebidas bar
F&B	H.F.A.16	Planificar Menús	Nº menús
RECEPCIÓN	H.R.A.2	Atención a Clientes Externos e Internos	u.m. ventas
ADMINISTRACIÓN	H.A.A.4	Control de gestión	u.m. ventas
ADMINISTRACIÓN	H.A.A.5	Cash management	u.m. ventas
CONSERJE	H.Z.A.1	Sacar Basuras	Nº de habitaciones
CONSERJE	H.Z.A.2	Limpiar Piscina	Por ventas Habitaciones. F&B
CONSERJE	H.Z.A.3	Limpiar Terraza	Por ventas Habitaciones. F&B

En las tablas siguientes (tablas 2 y 3) puede observarse el proceso de reparto de los costes de las actividades secundarias o auxiliares. Éstas se han recogido en las filas de la tabla. En las columnas únicamente se han incluido aquellas actividades que realmente reciben costes

de las secundarias, por lo que se han eliminado de la tabla las actividades que no recibían ninguno de estos costes para que pudiera observarse completamente.

El resumen de este reparto secundario de los costes de las actividades de apoyo entre el resto ya aparece recogido en las tablas de determinación del coste de las actividades de los centros. Si se observa la tabla 1 del área de habitaciones puede comprobarse como en las penúltimas filas aparece este subreparto. Las cantidades negativas corresponden a importes de actividades de apoyo que han sido redistribuidos y las cantidades positivas son aquéllas que recibe cada actividad. No tienen porqué coincidir ambos importes en cada tabla. Debemos tener en cuenta que el hotel está dividido en numerosas áreas que a su vez realizan muchas actividades. Algunas actividades pueden estar cediendo costes a otras de áreas distintas. Por lo que sólo el conjunto de todas las tablas puede aportarnos un cuadro global. Incluso así, se comprobaría que tampoco coinciden las cantidades positivas con las negativas. Cabe recordar que en este hotel se realizan actividades para el resto de edificios del grupo y esto debe tenerse en cuenta a efectos de esta distribución de costes.

2.3. Coste total de las actividades

Realizados los repartos primarios y secundarios de costes entre las actividades, la suma de los costes primarios de cada actividad, especialmente las principales, más los derivados del reparto de las actividades secundarias comportará el total del coste de las actividades primarias.

Las actividades secundarias, una vez han distribuido todos sus costes, tendrán un valor final de cero en las casillas correspondientes a sus costes totales.

Toda la información relativa al coste de las actividades se resume en las mismas tablas en las que se detallaba el reparto primario por lo que remitimos al lector a su consulta.

Puesto que todas las actividades están identificadas en algún centro concreto, una vez determinados los costes de éstas pueden también agruparse y calcular el total de costes consumidos por centro de actividad. Esta información se recoge en la tabla 30 que aparece en los anexos de este capítulo.

TABLA 2. REPARTO SECUNDARIO COSTES ACTIVIDADES DE APOYO (1ª parte)

Actividad Secundaria														
CÓD.	ACTIVIDADES	Generador de costes	HPA1	HPA3	HPA2	HPA15	HPA20	HSA2	HRA1	HRA20	HRA22	HRA30	HRA31	HRA32
			Limpiar Pisos	Controlar Lavand. Exterior	Limpiar Zonas Comunes	Lavand. Interior	Limpiar Restaurante	Ventas Super	Realizar Receptiva Clientes	Controlar Vigilantes Seguridad	Compra Venta-Divisas	Venta de Entradas Excurs.	Alquilar Safe	Alquilar Cunas
HPA2	Limpiar Zonas Comunes	M2 y tiempo actividad recep	246.224						22.752		37.690	1.682	7.419	495
HPA4	Gestionar Almacén Pisos	u.m. consumo materiales	104.515	0	13.701	10.760	531							
HPA15	Lavandería Interior	Kg ropa por actividad	204.942											
HFA4	Limpiar Sala	u.m. ventas Buffet												
HFA5	Limpiar Cocina	u.m. vtas buffet y alimentos bar												
HFA6	Limpiar Bar	u.m. vtas alimentos y bebidas bar												
HFA8	Gestionar Compras Generales	nº albaranes	17.747						1.930					
HFA9	Controlar Almacén F&B	u.m. consumo materiales												
HFA13	Gestionar Personal	Nº personal asignado												
HFA14	Coordinar Animación	u.m. ventas bebidas												
HFA15	Atender Clientes	Clientes Bar , cocina,super												
HFA16	Planificar Menús	Nº menús												
HRA2	Atención a Clientes Externos e Internos	u.m. ventas						65.073	510.673		35.829	6.953	21.154	1.588
HSA3	Gestión de Stocks Super	u.m. supermercado						233.329						
HAA4	Control de Gestión	u.m. ventas						35.310	79.260		10.823	2.100	6.390	480
HAA5	Cash Management	u.m. ventas						20.209	31.574		3.969	770	2.343	176
HZA1	Sacar Basuras	Nº habitaciones	49.351											
HZA2	Limpiar Piscina	u.m. ventas Pisos,Bar ,cocina	66.405											
HZA3	Limpiar Terraza	u.m. ventas Pisos,Bar ,cocina	152.239											
TOTAL COSTES SUBREPARTO			741.423	0	13.701	10.760	531	353.921	646.189	0	88.311	11.506	37.306	2.739

TABLA 3. REPARTO SECUNDARIO COSTES ACTIVIDADES DE APOYO (2ª parte)

Actividad Secundaria												
CÓD.	ACTIVIDADES	Generador de costes	HRA33	HRA34	HRA35	HRA36	HRA37	HRA38	HFA1	HFA2	HFA3	TOTALES
			Cobrar Billares	Alquilar Parking	Recaudar Tfno Púb. y Habitac.	Otras Ventas	Ventas Buffet	Alquilar Lavandería Clientes	Preparar y Vender Alimentos	Preparar Buffet Cocina	Preparar y Vender Bebidas	
HPA2	Limpiar Zonas Comunes	M2 y tiempo actividad recep	49.461	1.632	3.611	1.731	17.954	3.957				494.608
HPA4	Gestionar Almacén Pisos	u.m. consumo materiales										129.507
HPA15	Lavandería Interior	Kg ropa por actividad							8.655	7.465	18.718	339.780
HFA4	Limpiar Sala	u.m. ventas Buffet					163.510					163.510
HFA5	Limpiar Cocina	u.m. vtas buffet y alimentos bar							24.002	33.860		57.862
HFA6	Limpiar Bar	u.m. vtas alimentos y bebidas bar							32.026		133.645	165.672
HFA8	Gestionar Compras Generales	nº albaranes							47.207	18.668	136.055	221.607
HFA9	Controlar Almacén F&B	u.m. consumo materiales							16.819	12.839	26.711	56.370
HFA13	Gestionar Personal	Nº personal asignado							0	0	16.098	16.098
HFA14	Coordinar Animación	u.m. ventas bebidas									110.206	110.206
HFA15	Atender Clientes	Clientes Bar , cocina,super							1.506	1.149	2.391	5.046
HFA16	Planificar Menús	Nº menús								28.365		28.365
HRA2	Atención a Clientes Externos e Internos	u.m. ventas	10.608	7.260	8.791	0	66.835	2.697	47.376		197.698	982.535
HSA3	Gestión de Stocks Super	u.m. supermercado										233.329
HAA4	Control de Gestión	u.m. ventas	3.204	2.193	2.656	0	20.189	815	49.559		59.719	272.698
HAA5	Cash Management	u.m. ventas	1.175	804	974	0	7.404	299	29.248		21.902	120.848
HZA1	Sacar Basuras	Nº habitaciones										49.351
HZA2	Limpiar Piscina	u.m. ventas Pisos,Bar ,cocina							6.212	8.676	25.812	107.105
HZA3	Limpiar Terraza	u.m. ventas Pisos,Bar ,cocina							14.123	19.924	58.937	245.224
TOTAL COSTES SUBREPARTO			68.448	11.890	16.032	1.731	275.892	7.768	276.733	130.947	807.893	3.499.720

2.4. Generadores de coste de las actividades

Una vez se han determinado los costes de las actividades por la acumulación en los repartos primario y secundario de los importes correspondientes a los consumos que éstas han efectuado de los diferentes recursos de la empresa, dichos costes deben relacionarse con los objetivos finales de coste. Para llevar a cabo este proceso deben seleccionarse los *cost drivers* o generadores de coste más adecuados, y como señalan Innes y Mitchell (1991)¹ “*deben proporcionar una base aceptable para conocer los efectos de modificaciones en los componentes de coste debidos a variaciones en el nivel de servicio prestado*”.

Los generadores de coste, *cost drivers* o *activity drivers*, según como se los denomine, son necesarios, por tanto, para llevar a cabo el proceso de traspaso del coste de las actividades primarias que están relacionadas con los objetos de coste a éstos mismos.

Este proceso puede realizarse de distintas formas:

- *"Asignando el output de una actividad individual a su producto/servicio u otro objeto de coste.*
- *Combinando actividades similares y seleccionando un output representativo para el grupo combinado y asignar este output representativo a su producto/servicio u objeto de coste.*
- *Además, los costes de la actividad pueden asignarse a los productos sin referencia a los outputs de la actividad.*
- *Usando un activity driver sustituto, definido como un activity driver que no es descriptivo de una actividad pero que está estrechamente relacionado con la realización de la actividad*².

Entre las conclusiones obtenidas en el estudio empírico realizado por Cobb et al. (1992)³ se destacan como principales dificultades de las empresas durante el proceso de implantación del sistema de costes ABC:

¹ Innes, J. Y Michell, F. (1991): *Activity Based Cost Management. A case study of development and implementation*, CIMA, Londres. P. 22

² Miller, J.A.. (1996), ob. cit., p. 61.

³ Cobb, I.; Innes, J. Y Mitchell, F. (1992): *Activity based costing: problems in practice*. Ed. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). London, p. 27.

- a nivel técnico, la elección de los generadores de coste o *cost drivers*, y
- en general, las modificaciones producidas en la estructura organizativa.

Como ya se comentó al inicio de la implantación del sistema ABC en el establecimiento objeto de nuestro estudio, ésta comportó efectivamente modificaciones en la estructura organizativa, puesto que incluso se cambió el organigrama de la empresa. En cuanto al primer aspecto, la elección de los generadores de coste, también se detectaron dificultades a nivel técnico.

En el proceso de selección de los *"activity drivers es bastante común disponer de varias alternativas. Suelen ser necesarios algunos juicios o análisis para elegir el mejor activity driver, dada la situación"*⁴. Es evidente que este proceso depende del tipo de empresa y del nivel de detalle que se haya perseguido en la implantación del ABC. En realidad, esta selección es específica de la situación y de cada organización individual.

La mayoría de los *cost drivers* escogidos en este caso de estudio coincidieron con lo que se conoce como outputs o medidas de la actividad ya estudiados en el capítulo anterior.⁵ Por lo general, *"las medidas de las actividades suelen estar relacionadas con el volumen, el valor, la calidad, el tiempo o el nivel de servicio prestado"*⁶ por lo que pueden representar un buen sustituto de los generadores de coste de las actividades.

En algunas ocasiones, cuando el sistema de costes basado en las actividades ya lleva tiempo en funcionamiento y los gestores han adquirido suficiente experiencia suelen distinguirse más claramente entre ambos conceptos (medidas de la actividad y generadores de coste) por lo que se eligen para cada actividad las dos magnitudes. Sin embargo, en los primeros pasos de la implantación de un sistema ABC y con el objeto de no elevar el grado de complejidad que de por sí presenta el sistema ABC suele hacerse coincidir ambas magnitudes para cada actividad.

Con el objeto de conseguir toda la información que se consideró necesaria para acometer esta elección de generadores de costes se incluyeron en el diseño de

⁴ Miller, J.A.. (1996), ob. cit. p. 62.

⁵ En el trabajo de Cokins, G. et al. (1993), pp. 29 a 30 se realiza una comparación entre lo que se denominan medidas de las actividades, los inductores y las medidas de los outputs. Cokins, G., Stratton, A. y Helbling, J. (1993): *An ABC Manager's Primer*, Dow Jones-Irwin, Nueva York.

⁶ Fernández, L.. (1999), ob. cit., p.137.

cuestionarios determinadas preguntas como, por ejemplo, la número 6 ¿qué motiva que tengas que realizar esta actividad?, la 7 ¿con qué servicio prestado por el hotel está relacionada esta actividad?, la 8 ¿cuándo y por qué necesitas cambiar la forma de realizar esta actividad? entre otras.

Además, en cualquier implantación del sistema ABC suele plantearse la cuestión acerca del número de generadores de coste que deben ser elegidos. Según indica Cooper (1989) *“el número de cost drivers elegidos dependerá de la posibilidad de agrupar actividades de acuerdo con la diversidad de servicios ofrecidos, el coste relativo de las actividades y la diversidad en el tamaño de los lotes de los servicios prestados”*⁷.

En el caso que se estudia, antes de escoger los generadores de coste para cada actividad identificada se ha realizado, como hemos podido estudiar, un proceso de racionalización de las mismas agrupando todas aquéllas que lo permitieran, eliminando otras, etc. Una vez se dispuso de la lista definitiva de actividades identificadas con las que íbamos a trabajar para la completa implantación del sistema pudimos plantearnos cuántos y qué generadores de coste queríamos o podíamos manejar. En este sentido, no se limitó el número de generadores que iban a elegirse en función de ningún criterio, por lo que si hubiera sido conveniente escoger un generador de coste diferente por actividad se hubiera hecho, aunque algunas actividades finalmente comparten el mismo generador de coste. Se consideró que el programa informático, una vez estuviera completamente diseñado y se hubiera puesto en funcionamiento, sería capaz de asumir todos los cálculos necesarios derivados de cualquier volumen de generadores de coste. No obstante, se tuvo que escoger en algunos casos concretos entre varios generadores de coste posibles, optando en la mayoría de los casos por aquél que fuera más accesible, sin perjuicio de una reconsideración futura del mismo.

El único problema que aparecía se centraba en definir toda la información que debería obtenerse mensualmente para trabajar correctamente. Para ello, los trabajadores deberían rellenarse con todos estos datos las correspondientes hojas de actividad.

⁷ Cooper, R. (1989): “The rise of Activity Based Costing. Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need and How Do You Select Them?”. *Journal of Cost Management*, winter, pp. 34 a 46. Esta cita corresponde a la p. 35.

En el cuadro siguiente se muestran los problemas derivados de la elección de los generadores de costes y la solución o soluciones que fueron adoptadas para solucionarlos.

CUADRO 4. PROBLEMAS Y SOLUCIONES DERIVADAS DE LA ELECCIÓN DE GENERADORES DE COSTE

PROBLEMA	SOLUCIÓN ADOPTADA
Elección de generadores de coste	<ul style="list-style-type: none"> • Identificación y posterior racionalización de las actividades • Redacción de las preguntas adecuadas para obtener suficiente información al respecto en los cuestionarios que debieron responder todas las áreas • Elección en determinadas ocasiones del generadores de coste que pudiera obtenerse más fácilmente
Número de generadores de coste a escoger	<ul style="list-style-type: none"> • No se limitó el número de generadores de coste que debían escogerse • El programa informático era capaz de procesar todos los datos
Obtener información mensual	<ul style="list-style-type: none"> • Diseñar hojas para cada actividad en las que se rellenen todos los datos necesarios

Fuente: elaboración propia

En la tabla 31 de los anexos de este capítulo se recoge la determinación de los costes de las medidas de actividades que fueron consideradas más importantes, para el periodo de cálculo considerado.

3. Costes de los objetivos de coste

El entorno cada vez más competitivo en el que se mueven todas las empresas, y en concreto, las empresas turísticas, está expuesto continuamente a variaciones directas de los propios gustos de la demanda que comportan la necesidad de vigilar los precios. Para ello, los responsables de la gestión de los negocios turísticos requieren de una información lo más fiable posible respecto al valor de los productos o servicios que prestan. La empresa no puede permitirse trasladar siempre sus ineficacias a un aumento de sus precios. *"Una información precisa y detallada del coste de producción real es vital en la fijación de precios, en la selección del proveedor, en las decisiones de hacer o comprar, en el diseño para el coste y en decisiones similares"*⁸.

⁸ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 206.

En el sistema ABC el coste de los productos y servicios mejora con respecto de métodos tradicionales a través de la imputación más específica de costes de apoyo que hasta ahora se venían agrupando en gastos generales repartiéndose entre los productos y servicios como tales. *"El coste del producto por actividades se obtiene por medio de la identificación de los materiales y de las actividades necesarios para fabricar el producto y por medio de la determinación de la cantidad de actividad para cada producto"*⁹.

En un sistema de costes basado en las actividades se considera que los productos consumen actividades y materiales y otros costes directos. Por ello deben identificarse con suma atención todas aquellas materias que se necesitan para la formación de cada producto o para la prestación de cada servicio. Además, han de asignarse a los productos o servicios todos los costes de las actividades en función del consumo que hayan hecho de éstas.

A diferencia de los modelos convencionales de contabilidad de costes, el sistema de costes basado en las actividades relaciona, por tanto, las actividades con los productos o servicios que las consumen, mientras que los modelos de coste tradicionales distribuyen los costes generales entre los productos o servicios según bases que no siempre reflejan su consumo real.

Para la determinación del coste de los objetivos de coste es necesario identificar primero cuáles van a ser considerados como tales para continuar después con el cálculo de su coste.

3.1. Identificación de los objetivos de coste

Suele considerarse un objeto de coste *"cualquier cliente, producto, servicio, contrato, proyecto, o cualquier otra unidad de trabajo para la cual se desee una medida de coste separada. El término de objeto de coste se usa porque los principios y métodos del ABC tienen una aplicación en el coste del servicio y del producto. Estos métodos son igualmente útiles para determinar el coste exacto de proyectos, contratos, programas, canales de distribución o segmento de clientes"*¹⁰.

⁹ Brimson, J.A. (1991) ob. cit., p. 223.

¹⁰ Miller, J.A. (1996): Implementing Activity-Based Management in Daily Operations. M/Wiley Series in Manufacturing. John Wiley & Sons, Inc. New York., p. 9.

*"El número de objetivos de información posibles es inmenso. Las diferentes decisiones de la dirección requieren distintos niveles de detalle de coste y, por tanto, diferentes presentaciones de coste"*¹¹. Son objetivos de coste por ejemplo, un producto, un servicio, un pedido, un departamento, un cliente, etc.

Precisamente, la identificación de los objetos de coste en el hotel no fue un proceso muy fácil. Aunque resulte extraño, el hecho de que la empresa estudiada sea un establecimiento hotelero, perteneciente al sector servicios, comporta que algunos de los servicios prestados a los clientes puedan ser considerados al mismo tiempo actividades realizadas en la empresa.

Si la empresa es industrial no suele presentarse ninguna dificultad a la hora de identificar los objetos de los que se pretende determinar su coste, puesto que básicamente son los productos y lotes que fabrica y vende. En última instancia, si la empresa quiere profundizar más en el conocimiento de la gestión de sus costes puede identificar también a los clientes como objetos de coste con el fin de determinar cuánto le cuesta prestar sus servicios a ciertos clientes o a todos ellos y, en consecuencia, qué rentabilidad se ha obtenido de cada uno de ellos.

En el caso de una empresa de servicios, y particularmente en un establecimiento hotelero, se presentan una serie de dificultades al identificar cuáles son los objetos de coste. Por el mero hecho de ser una empresa de servicios, los objetos de coste, entendiéndolos por éstos los servicios que ofrece, son intangibles y resulta a veces más complejo identificarlos como objetos porque físicamente no existen. Además, a menudo, nos encontramos con el hecho de que determinados productos o servicios hoteleros podrían definirse incluso como si se tratara de una única actividad como, por ejemplo, Preparar y vender bebidas en el bar, Vender entradas o excursiones, Alquilar parking, Alquilar cunas, etc. La propia actividad se confunde con el servicio que se está prestando. Además, esta actividad o este servicio genera directamente unos ingresos que serán los que se compararán con los costes respectivos para calcular los márgenes y resultados correspondientes. Por ello, debe señalarse que, en ocasiones, no está clara la diferencia entre producto hotelero y actividad, de forma que pueda verse truncado el proceso de distribución de los costes de los recursos a las actividades y de éstas a los productos o servicios.

¹¹ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 188.

Una solución a este problema hubiera consistido en tratar lo que realmente son tareas como si fueran actividades. Es decir, desglosar, por ejemplo, la actividad de preparar y vender bebidas en tareas como tomar el pedido del cliente, preparar la bebida, servir la bebida, cobrar del cliente, recoger la mesa, etc. Este modo de operar hubiera supuesto dos problemas, por un lado, un grado de detalle muy elevado que hubiera aportado una mayor complejidad al modelo y mayor pérdida de tiempo para los camareros y, por otro lado, heterogeneidad en cuanto al nivel de identificación de todas las actividades del establecimiento, puesto que mientras que unas realmente se corresponderían con la definición de actividad generalmente aceptada otras serían en realidad simples operaciones.

Por ello, la solución que finalmente se consideró mejor consistió en aceptar como actividades lo que también serían para el hotel servicios prestados al cliente por los que la misma empresa recibiría su correspondiente ingreso.

Por ello, como se observará en los siguientes apartados, en las tablas confeccionadas para recoger la determinación de los costes de los productos o servicios encontraremos determinados casos en los que el coste se corresponde con la actividad que efectúa para prestar dicho servicio únicamente.

En el siguiente cuadro se han recogido todos los productos o servicios identificados en el hotel y agrupados por centros de actividades, sobre los cuales se determinarán los costes que han supuesto. En algunos casos, podría haberse desglosado aún más el producto o servicio. De todas formas, para ser la primera vez que se llevaba a cabo la implantación del ABC se prefirió dejarlo de esta manera.

CUADRO 5. OBJETOS DE COSTE

CENTRO DE ACTIVIDAD INICIAL	OBJETO DE COSTE	
HABITACIONES	ALOJAMIENTO	
RESTAURACIÓN	BUFFET	BUFFET DESAYUNO
		BUFFET CENA
		BUFFET MEDIA PENSION
		BUFFET PENSIÓN COMPLETA
		PICNIC
	ALIMENTOS RESTAURANTE	
	ALIMENTOS BAR O SNACKS	
	CAFÉS	
	HELADOS	
	BEBIDAS	REFRESCOS
		CERVEZAS
		COMBINADOS
		ESPIRITUOSOS
VINOS		
RECEPCIÓN	ALQUILER DE PÁRQUING	
	ALQUILER DE CUNAS	
	VENTA DE ENTRADAS	
	VENTA DE BUFFETS	
	ALQUILER CAJA FUERTE	
	CAMBIO DIVISAS	
	BILLARES	
	TELÉFONO PÚBLICO	
	LAVANDERÍA CLIENTES	
SUPERMERCADO	ARTÍCULOS	

Fuente: elaboración propia

3.2. Determinación de los costes de productos y servicios

El proceso de determinación de costes de los productos y servicios de una empresa en el sistema ABC se realiza mediante dos operaciones. Por un lado, todos aquellos costes que han sido considerados directos en relación con estos productos o servicios deberán asignarse a los mismo y, por otro lado, los costes de las actividades deben relacionarse también con ellos.

A continuación, se determinarán los costes de los objetos anteriormente identificados por centros de actividad en el orden mantenido a lo largo de los dos capítulos de la implantación del ABC, es decir, habitaciones, productos de restauración, servicios de recepción y supermercado.

3.2.1. Costes de habitaciones

La particularidad principal que presenta el coste de las habitaciones en un establecimiento hotelero se deriva de por la amortización de la propia habitación. Un coste directo del producto o servicio de alojamiento de habitaciones es precisamente

esta amortización que supone dicho servicio. Por ello aparece como uno de los primeros componentes de la formación del coste del servicio de alojamiento, al que se añaden después el coste de todas las actividades que han debido efectuarse para la prestación del servicio.

Si se desglosan y acumulan por niveles de unidad, lote, producto y línea, los costes correspondientes al servicio de alojamiento obtendremos la información que se recoge en la siguiente tabla.

TABLA 4. COSTE DEL SERVICIO DE ALOJAMIENTO

	DESCRIPCIÓN ACTIVIDAD	ALOJAMIENTO	%
Costes directos	Amortizaciones	11056252	63,90%
	Consumo de agua	759778	4,39%
	Consumo de luz	552443	3,19%
	Consumo de gas	268426	1,55%
COSTES DIRECTOS		12.636.899	9,13%
HPA1	Limpiar Habitaciones	2984643	17,25%
HPA3	Controlar Lavandería Exterior	268547	1,55%
HRA1	Realizar Receptiva Clientes	836188	4,83%
HOA1	Reservas Directos	0	
HOA3	Reservas Garantías	38483	0,22%
HOA2	Reservas Agencias	0	
COSTE TOTAL A NIVEL UNITARIO		16.764.760	96,89%
Nº habitaciones		3.625	
Coste unitario		4.625	
HOA5	Control de Reservas	45691	0,26%
HOA6	Facturación y cobro Agencias	0	
COSTE TOTAL A NIVEL DE LOTE		16.810.451	97,16%
Nº habitaciones		3.625	
Coste unitario		4.637	
HOA4	Demandas Información Directos	644	0,00%
HRA10	Filtrar Incidencias	0	
HRA11	Controlar caja recepción	120602	0,70%
COSTE TOTAL A NIVEL DE PRODUCTO O LÍNEA		16.931.697	97,86%
Nº habitaciones		3.625	
Coste unitario		4.671	
HRA20	Controlar Vigilantes Seguridad	0	
HAA1	Cierre Mensual	124224	0,72%
HAA2	Cierre Diario	74676	0,43%
HAA3	Cierre Anual	0	
HZA4	Vigilancia general	77518	0,45%
DEPTO	General Reservas	9190	0,05%
DEPTO	General Habitaciones	76641	0,44%
COSTE TOTAL SERVICIO ALOJAMIENTO		17.302.242	100,00%
	Habitaciones Vendidas	3.625	
	Coste unitario	4.625	
	Coste unitario a nivel de lote	4.637	
	Coste unitario a nivel de producto	4.671	
	Coste unitario definitivo	4.773	

Tal y como se había señalado, en el coste del servicio de alojamiento aparece como primer componente el coste directo que supone la amortización de las habitaciones alojadas que asciende a una cantidad muy elevada en comparación con el resto de importes. Esta amortización también podría haberse incluido en la actividad HPA1 Limpiar habitaciones aunque lo único que se consigue con ello es distorsionar el coste

de la misma. Al coste de amortización que figura en primer lugar se acumulan por niveles los costes de las diferentes actividades que han sido requeridas para la prestación de este servicio al cliente.

En primer lugar, las actividades HPA1 Limpiar habitaciones, HPA3 Controlar lavandería exterior, HRA1 Realizar receptiva de clientes, HOA1 Reservas directos, HOA2 Reservas Agencias y HOA3 Reservas garantías han sido consideradas a nivel unitario. Se trata de actividades que deben realizarse para cada habitación. Si una habitación no ha sido vendida o ocupada estas actividades no tienen que realizarse para aquella habitación. Al no haberse distinguido el objeto de coste por tipos de habitaciones, los costes de estas actividades se traspasan directa e íntegramente al producto de alojamiento y no son necesarios generadores de coste a efectos de bases de distribución que relacionen el producto con el consumo que ha hecho de tales actividades. En este caso, la relación causa y efecto entre servicio de alojamiento y actividades requeridas es clara y directa por lo que sus costes se asignan sin repartos. Los costes financieros de las comisiones de las tarjetas de crédito con las que algunos clientes pagan el alojamiento no han sido incluidos en estos cálculos, sin embargo, aparecerán como costes directos en la tabla 10 que se mostrará más adelante en torno a márgenes y resultados de este servicio, como un coste que se deducirá de los correspondientes ingresos generados por las ventas del mismo.

Las actividades HOA5 Control de Reservas y HOA6 Facturación y cobro Agencias fueron consideradas actividades a nivel de lote o grupo de habitaciones. Se trata de actividades que no se realizan por habitación, su ejecución viene motivada por determinadas agrupaciones de habitaciones ocupadas, diarias, por facturas, etc. Es por este motivo por lo que no se han incluido en la primera determinación de costes. Al igual que sucedía con las actividades a nivel unitario o producto, por el hecho de no haber distinguido el alojamiento por clases de habitaciones observamos que resulta innecesario cualquier reparto de los costes de estas actividades definidas a nivel de lote puesto que se trata de costes directamente relacionables con este servicio.

Otras actividades cuyos costes han sido acumulados a los anteriores fueron la HOA4 Demandas Información Directos y la HRA10 Filtrar Incidencias identificadas a nivel de producto o línea de producto. No son actividades relacionadas directamente con la unidad de alojamiento, ni con un grupo de habitaciones. Se trata de actividades que se efectúan porque el hotel ofrece esta línea de servicios con independencia del número

de habitaciones que finalmente se vendan o del número de grupos de habitaciones ocupadas.

Por último se acumulan los costes de las actividades realizadas a un nivel más general dentro de este departamento como es la HRA20 Controlar vigilantes seguridad y otros costes que no han sido asignados más que a nivel de departamento en espera de mejorar o instalar sistemas de recepción de los datos suficientes para la identificación con las actividades que los consumen.

Acumulados todos los costes de las diferentes actividades, pueden determinarse los costes correspondientes al servicio de alojamiento de las habitaciones vendidas en el hotel. Estos cálculos pueden realizarse a nivel unitario, de lote, etc. Los valores resultantes se han incluido al final de la tabla 4.

En realidad, hubiera resultado interesante desglosar el coste del servicio de alojamiento en función del tipo de habitación para calcular así el coste de la habitación doble, individual, y de minusválido. Esta propuesta requería una implicación del personal del departamento de habitaciones que la dirección prefirió posponer. No obstante, el formato de presentación de la información relativa al coste de los diferentes tipos de habitaciones sería tal y como presentamos en los cuadros siguientes:

CUADRO 6. COSTE ALOJAMIENTO POR TIPOS DE HABITACIONES

ACTIVIDADES	HABITACIONES			TOTAL
	DOBLES	INDIVIDUALES	MINUSVÁLIDOS	
COSTE DIRECTO				
AMORTIZACIÓN				
ACTIVIDADES UNITARIAS				
HPA1 Limpiar habitaciones				
HRA1 Receptiva de clientes				
Etc.				
TOTAL COSTE				
Nº HABITACIONES				
COSTE UNITARIO				
Nº CLIENTES				
COSTE POR CLIENTE				

ACTIVIDADES	HABITACIONES			TOTAL
	DOBLES	INDIVIDUALES	MINUSVÁLIDOS	
COSTE HABITACIONES UNITARIO				
ACTIVIDADES LOTE				
HPA3 Controlar lavandería exterior				
Etc.				
TOTAL COSTE				
Nº GRUPOS O Nº HABITACIONES				
COSTE UNITARIO				
Nº CLIENTES				
COSTE POR CLIENTE				

ACTIVIDADES	HABITACIONES			TOTAL
	DOBLES	INDIVIDUALES	MINUSVÁLIDOS	
COSTE LOTE HABITACIONES				
ACTIVIDADES LINEA PRODUCTO				
Etc.				
TOTAL COSTE				
Nº HABITACIONES				
COSTE UNITARIO				
Nº CLIENTES				
COSTE POR CLIENTE				

3.2.2. Costes de productos de restauración

En el área de restauración de un establecimiento hotelero se elaboran y sirven los diferentes platos incluidos dentro de su oferta culinaria. El cálculo de costes de los platos elaborados en este área productiva suele determinarse a menudo mediante el sistema de *direct costing* y es precisamente éste, como ya señalamos, el sistema de cálculo de costes que aplicaban en el hotel objeto de estudio antes de la introducción del ABC.

En la aplicación del método ABC para la determinación del coste de cada plato o bebida servido en este centro de costes se han seguido los pasos más comunes.

Primero se traspasa a cada bebida, *snack* o *buffet* preparado y servido su coste directo o coste de ventas, formado tanto por el coste de la materia prima incorporada (alimentos, botellas, etc.), que configura en los tradicionales escandallos de costes, como por el coste de mano de obra del cocinero y del ayudante de cocina derivado de la propia elaboración del plato si se trata del servicio de buffet o de los alimentos servidos en el bar (denominados comúnmente *snacks*).

En segundo lugar, deben traspasarse también los costes de aquellas actividades que se han ejecutado con motivo de la elaboración de los platos o del servicio de las

bebidas. Por lo tanto, el tratamiento del resto de costes de esta sección, que no sean costes directos, pasa por un análisis de las actividades que en ésta se realiza mediante el estudio de los recursos que se han consumido. A través de este estudio se logró determinar los costes totales de las actividades que se ejecutan en el área de restauración a partir de los cuales hemos calculado los costes de los platos y bebidas allí servidos.

A continuación se muestran las tablas 5 y 6 que han sido confeccionadas en relación a los costes de estos productos. En ellas aparece todo el conjunto de actividades o *bill* de actividades, acumuladas en función de su nivel de actuación en relación con el producto, que han participado en cada uno de los objetos de coste, bebidas y snacks o alimentos servidos en el bar, en primer lugar, y buffet, en segundo lugar.

El coste de la actividad HFA1 preparar y vender alimentos bar había ascendido a 1.961.394 y como puede observarse aparece desglosado en dos importes, para las bebidas y alimentos del bar y para los buffets, el primero recogido en la tabla 5 y el segundo en la tabla 6.

Lo mismo sucede con la actividad HPA20 Limpiar restaurante puesto que su coste también aparece dividido entre los dos cuadros, en el primero, el coste de esta actividad que se reparte entre los alimentos del bar y las bebidas asciende a 162.630 y se reparte entre los alimentos del restaurante y los buffets. Este coste se reparte entre todos los productos que se venden en restaurante en función del importe generado por sus ventas. Por este motivo, éste fue también el generador de costes elegido para esta actividad. Se entiende que la limpieza del restaurante está en función de esta magnitud, cuanto más se vende más se ensucia en restaurante y es necesario limpiar más o durante más tiempo.

La actividad HFA7 cierre mensual del bar se distribuye también entre los productos que son vendidos en el bar en función de unidades monetarias derivadas de las ventas.

Las actividades HFA18 Control de gestión del bar y HFA19 Control de gestión de la cocina que aparecen en las tablas siguientes deberían distribuirse respectivamente entre los productos servidos y preparados en el bar y en la cocina en función también del mismo criterio que en los casos anteriores, es decir, según el importe de las ventas generadas. Durante el período de cálculo considerado no se han realizado estas

actividades, sin embargo, se han recogido en el nivel que les corresponde en las tablas siguientes con importe 0.

A su vez, el coste general del departamento procedente de partidas no repartidas entre las actividades por su difícil identificación también se ha recogido en las dos tablas, pero la cantidad es la misma puesto que se consideró oportuno distribuirlo a partes iguales entre el restaurante y el bar o cafetería ya que se benefician ambos espacios o áreas de los costes generales del departamento de restauración de igual forma.

Los costes financieros por las comisiones de las tarjetas de crédito con las que algunos clientes pagan los productos no se han incluido en los cálculos anteriores, no obstante, en el cuadro de márgenes y resultados de estos productos aparecerá, tal y como se verá más adelante, como un coste de ventas que se deducirá de los correspondientes ingresos generados por los mismos.

TABLA 5. COSTE DE BEBIDAS Y SNACKS DEL BAR

CÓD.	DESCRIPCIÓN	Refrescos	%	Cervezas	%	Combinado	%	Espirituosos	%	Helados	%	Snack Bar	%	Vinos Cavas	%	Cafes e Infusion	%	Totales	%
	Coste Ventas Prod.	1334409	71,94	711580	28,74	524522	35,78	21826	24,49	491573	46,30	152863	35,56	23708	22,66	26601	19,79	3287083	37,02
	Mermas de Prod.																		
	Dif Inv.Productos	2	0,00																
	Dtos sobre Prod.																	49396	0,56
	Dif. Facturación																		
	Costes Financieros																		
	Costes Dir. Prod.	1334411	71,94	711580	28,74	524522	35,78	21826	24,49	491573	46,30	152863	35,56	23708	22,66	26601	19,79	3336479	37,57
HFA1	Preparar y Vender Alimentos Bar									556211	52,39	270320	62,88					826531	9,31
HFA3	Preparar y Vender Bebidas Bar	479463	25,85	1721280	69,53	918444	62,66	65419	73,39					78236	74,79	104403	77,68	3367245	37,92
	Costes unidad prod.	1813874	97,78	2432860	98,27	1442966	98,44	87245	97,88	1047784	98,69	423183	98,43	101944	97,45	131004	97,47	7530255	84,80
	Costes a nivel de lote	1813874	97,78	2432860	98,27	1442966	98,44	87245	97,88	1047784	98,69	423183	98,43	101944	97,45	131004	97,47	7530255	84,80
HPA20	Limpiar Restaurante	31288	1,69	32633	1,32	17400	1,19	1438	1,61	10565	1,00	5135	1,19	2030	1,94	2591	1,93	103080	1,16
HFA17	Controlar caja bar	9820	0,53	10242	0,41	5461	0,37	451	0,51	3316	0,31	1611	0,37	637	0,61	813	0,60	32351	0,36
	Costes Línea Prod.	1854982	100	2475735	100	1465827	100,00	89134	100	1061665	100	429929	100	104611	100	134408	100	7665686	86,33
HRA20	Controlar Vig. Seg.																		
HFA13	Gestionar personal																		
HFA7	Cierre mensual																	28062	0,32
HFA18	Control gestión bar																		
HFA19	Control gest. cocina																		
HAA10	Cierre mensual F&B																	8210	0,09
HAA13	Cierre diario F&B																	28050	0,32
HAA16	Cierre anual F&B																		
HZA4	Vigilancia general																	4845	0,05
DPTO	General Departam.																	74.584	0,84
	Subactividad																	1070349	12,05
	TOTAL COSTE PRODUCTO	1854982	100	2475735	100	1465827	100	89134	100	1061665	100	429929	100	104611	100	134408	100	8879786	100
	Productos Vendidos	12.622		9.731		5.051		241		5.387		2.825		467		1.508			
	Coste unitario	144		250		286		362		195		150		218		87			
	Coste unitario a nivel lote	144		250		286		362		195		150		218		87			
	Coste unitario a nivel línea	147		254		290		370		197		152		224		89			

TABLA 6. COSTE DE LOS SNACKS Y DEL BUFFET DE RESTAURANTE

CÓD.	Descripción	Snacks Restaur.	%	Buffet Desayuno	%	Buffet Cena	%	Buffet MP	%	Buffet PC	%	Picnic	%	N/A	%	Totales	%
	Coste de Ventas de Productos	1.019.537	46,79	123.021	43,25	924.277	41,93	222.912	42,12							2.289.748	31,09
	Mermas de Productos																
	Descuentos sobre Productos																
	Diferencia Invent. Productos													897.933	41,27	897.933	12,19
	Diferencias Facturación																
	Costes Financieros cobros			309	0,11	4.570	0,21									4.879	0,07
	Costes Directos de Productos	1.019.537	46,79	123.330	43,35	928.847	42,14	222.912	42,12					897.933	41,27	3.192.560	43,35
HRA37	Ventas Buffet			39.548	13,90	311.652	14,14	75.162	14,20							426.362	5,79
HFA1	Preparar y Vender Alimentos Bar	1.134.863	52,08													1.134.863	15,41
	Costes por unidad de producto	2.154.400	98,87	162.878	57,26	1.240.499	56,28	298.074	56,33					897.933	41,27	4.753.785	64,55
HFA2	Preparar Buffet Cocina			116.624	41,00	919.034	41,70	221.647	41,85							1.257.305	17,07
HOA8	Fact y cobro de Pensiones			276	0,10	2.178	0,10	525	0,10							2.979	0,04
HOA11	Facturación y cobro Buffet Guías					2.690	0,12									2.690	0,04
	Costes a nivel de lote	2.154.400	98,87	279.779	98,35	2.164.402	98,20	520.246	98,31					897.933	41,27	6.016.759	81,70
HPA20	Limpiar Restaurante	24.702	1,13	3.232	1,14	25.472	1,16	6.144	1,16							59.550	0,81
HRA11	Controlar caja recepción			1461	0,51	11537	0,52	2783	0,53							15784	0,21
	Costes por Línea de Producto	2.179.102	100	284.475	100	2.201.411	100	529.173	100					897.933	41,27	6.092.093	82,72
HRA20	Controlar vigilantes																
HRA13	Gestionar personal																
HFA7	Cierre mensual															16.211	0,22
HFA18	Control de gestión bar																
HFA19	Control de gestión cocina																
HAA10	Cierre mensual F&B															4.743	0,06
HAA13	Cierre diario F&B															16.204	0,22
HAA16	Cierre anual F&B																
DPTO	General Departamento															74.584	1,01
	Subactividad													1.154.670	53,07	1.154.670	15,68
	Costes totales	2.179.102	100	284.475	100	2.201.411	100	529.173	100					2.052.603	100	7.364.319	100
	Productos Vendidos	6.399		751		1.756		662						9.568			
	Coste unitario	337		217		706		450									
	Coste unitario a nivel de lote	337		373		1.233		786									
	Coste unitario a nivel de producto o línea	341		379		1.254		799									

3.2.3. Costes de productos de recepción

El coste de los diferentes productos o servicios que se venden en el área de recepción ha sido calculado y se recoge en las tablas 7 y 8. Como puede observarse, en las primeras líneas vuelven a figurar los costes directos con respecto de cada producto o servicio. Estos corresponden, por un lado, al coste del propio producto vendido como es la entrada de Port Aventura que después es vendida al cliente y, por otro lado, al coste de las comisiones financieras que representan el cobro mediante tarjeta de crédito de algunas ventas.

En las siguientes líneas, se acumulan los costes de las diferentes actividades que han tenido que realizarse para la obtención del producto o la prestación del servicio agrupadas en función del nivel de su ejecución en relación con el producto o servicio.

En primer lugar, se han incluido aquellas actividades que se ejecutan unitariamente por producto o servicio y son HRA22 compra-venta divisas, HRA30 venta de entradas-excursiones, HRA31 alquilar safe, HRA32 alquilar cunas, HRA34 alquilar párquing y HRA38 alquilar lavandería clientes. Sus costes son trasladables íntegramente al servicio correspondiente con la excepción de la actividad HRA30 venta de entradas-excursiones que en función del generador de costes o "activity driver" número de entradas vendidas se reparte entre las entradas del parque Port Aventura o del Aqu polis.

A continuación se acumulan los costes de las actividades identificadas a nivel de lote tales como HRA33 cobrar billares, HRA35 recaudar teléfono público, HOA10 Facturación y cobro cunas. Son actividades que no necesitan ser ejecutadas cada vez que se alquila una cuna, o se realiza una llamada desde un teléfono público, etc., es decir, no son actividades a nivel unitario.

Después aparecen los costes no asignados a ninguna actividad que corresponde a un importe general del departamento de recepción del que disfrutan todas las actividades en mayor o menor medida.

Puede observarse la escasa diferencia que presentan los costes unitarios de cada servicio en niveles diferente (unitario, de lote, de línea, etc.). Se entiende que esto es debido a la clara identificación de la actividad necesaria para su prestación y con el

servicio mismo. La mayoría de costes imputables a estos servicios son costes directos o costes a nivel unitario.

Cabe comentar también que en estos cuadros aparecen algunas actividades sin coste para este período de cálculo como las relativas al control de vigilancia. Se ha preferido incluirlas sin importe para que pueda observarse claramente a qué nivel deberían considerarse si realmente han supuesto un coste.

405

TABLA 7. COSTE PRODUCTOS Y SERVICIOS RECEPCIÓN (1ª parte)

Código	Descripción Actividad	Port Ave.	%	Aquopolis	%	Teléfono	%	Caja fuerte	%	Billar	%	Moneda extranjera	%	Total Recepción	%
	Coste directo productos	197525	48,61	102001	46,32	147292	42,89	44075	23,36	910	1,29	3073	0,77	495688	31,44
	Costes financieros cobros	420	0,10	426	0,19									2106	0,13
	Costes directos productos	197947	48,71	102427	42,52	147292	42,89	44075	23,36	910	1,29	3073	0,77	497974	31,58
HRA22	Compra-Venta Divisas											384468	96,34	384468	24,38
HRA30	Venta de Entradas - Excursiones	9829	2,42	14365	6,52									24194	1,53
HRA31	Alquilar Safe							95543	50,64					95543	6,06
HRA32	Alquilar Cunas													6600	0,42
HRA34	Alquilar Parquing													24141	1,53
HRA38	Alquilar Lavandería Clientes													55525	3,52
HRA36	Otras Ventas													15953	1,01
	COSTE A NIVEL UNITARIO	207776	51,13	1167920	53,04	147292	42,89	139618	73,99	910	1,29	387541	97,11	1104398	70,03
HRA33	Cobrar Billares									66373	93,88			66373	4,21
HRA35	Recaudar Teléfono Público					46756	13,61							46756	2,96
HOA10	Facturación y cobro Cunas							0						0	0,00
	COSTE A NIVEL LOTE	207776	51,13	1167920	53,04	194048	56,51	139618	73,99	67283	95,17	387541	97,11	1217527	77,20
HRA11	Controlar caja recepción	667	0,16	975	0,44	2076	0,60	4996	2,65	2505	3,54	8461	2,12	22407	1,42
	COSTE A NIVEL DE PRODUCTO O LÍNEA	208443	51,29	117767	53,48	196124	57,11	144614	76,64	69788	98,71	396002	98,23	1239934	78,62
DEPTO	General Recepción													73518	4,66
HRA20	Controlar Vigilantes Seguridad													0	0,00
HZA4	Vigilancia General													36900	2,34
HAA1	Cierre Mensual													74676	4,74
HAA2	Cierre Diario													13833	0,88
HAA3	Cierre Anual													0	0,00
	Subactividad													138244	8,77
	COSTE TOTAL													1577105	100
	<i>Número de unidades vendidas</i>	52		76		111		221		5		13321			
	<i>Coste a nivel unitario</i>	3.996		1.537		1.327		632		182		293			
	<i>Coste unitario a nivel de lote</i>	3.996		1.537		1.748		632		13.457		293			
	<i>Coste unitario a nivel de producto</i>	4.009		1.550		1.767		654		13.958		300			

406

406

TABLA 8. COSTE PRODUCTOS Y SERVICIOS RECEPCIÓN (2ª parte)

Código	Descripción Actividad	Cunas	%	Parquing	%	Tabaco	%	Lavanderia	%	Otros	%	Total Recepción	%
	Coste directo productos	136	1,79	623	2,13			231	0,41			495688	31,44
	Costes financieros cobros	175	2,30	1085	3,71							2106	0,13
	Costes directos productos	311	4,10	1708	5,83			231	0,41			497.974	31,58
HRA22	Compra-Venta Divisas											384468	24,38
HRA30	Venta de Entradas - Excursiones											24194	1,53
HRA31	Alquilar Safe											95543	6,06
HRA32	Alquilar Cunas	6600	86,87									6600	0,42
HRA34	Alquilar Parquing			24141	82,47							24141	1,53
HRA38	Alquilar Lavandería Clientes							55525	98,06			55525	3,52
HRA36	Otras Ventas									15953	100	15953	1,01
	COSTE A NIVEL UNITARIO	6911	90,97	25849	88,31	0	0	55756	98,47	15953	100	1104398	70,03
HRA33	Cobrar Billares											66373	4,21
HRA35	Recaudar Teléfono Público											46756	2,96
HOA10	Facturación y cobro Cunas											0	0,00
	COSTE A NIVEL LOTE	6911	90,97	25849	88,31	0	0	55756	98,47	15953	100	1.217.527	77,20
HRA11	Controlar caja recepción	375	4,94	1715	5,86			637	1,12			22407	1,42
	COSTE A NIVEL DE PRODUCTO O LÍNEA	7286	95,90	27564	94,17	0	0	56393	99,59	15953	100	1239934	78,62
DEPTO	General Recepción											73518	4,66
HRA20	Controlar Vigilantes Seguridad											0	0,00
HZA4	Vigilancia General											36900	2,34
HAA1	Cierre Mensual											74676	4,74
HAA2	Cierre Diario											13833	0,88
HAA3	Cierre Anual											0	0,00
	Subactividad											138244	8,77
	COSTE TOTAL											1.577.105	100
	Número de unidades vendidas	161		180		0		267					
	Coste a nivel unitario	43		144				209					
	Coste unitario a nivel de lote	43		144				209					
	Coste unitario a nivel de producto	45		153				211					

3.2.4. Costes de ventas supermercado

El cálculo del coste de las ventas del supermercado (se muestra en la tabla 9) únicamente debe incluir el propio coste de los productos que han sido vendidos en este centro y el de las actividades principales. Como ya se indicó en su momento, un supermercado puede ser objeto de un análisis y una identificación mucho más profunda y detallada de las actividades que allí se realizan que la llevada a cabo en este trabajo, sin embargo, al tratarse de una actividad económica complementaria al servicio principal del hotel, el interés de la dirección no se centró en el estudio exhaustivo del supermercado.

TABLA 9. COSTE ARTÍCULOS VENDIDOS EN SUPERMERCADO

CÓD.	Descripción Actividad	Ventas Supermercado	%
	Coste de Ventas de Productos	2.329.747	74,81%
	Costes directos producto	2.329.747	74,81%
HSA2	Ventas Supermercado	607616	19,51%
	Coste unidad producto	2.937.363	94,32%
	Costes a nivel de lote	2.937.363	94,32%
HSA4	Limpiar supermercado	86.994	2,79%
HSA1	Cierres diarios	20.650	0,66%
HAA12	Cierre mensual supermercado	1.079	0,03%
HAA15	Cierre diario supermercado	49.651	1,59%
HAA18	Cierre anual supermercado	0	
HZA4	Vigilancia general	18.450	0,59%
	TOTAL COSTE SUPERMERCADO	3.114.187	100,00%
	Productos vendidos	7.842	
	Coste unitario promedio	397	

Fuente: elaboración propia

Cabe recordar también que el coste definitivo de la actividad HSA2 ventas de supermercado que aquí se recoge recibió los costes correspondientes a la actividad de apoyo o auxiliar de este centro.

Una vez finalizado el proceso de traspaso de los costes de las actividades a los productos, *"todos los costes existentes estarán asignados a los objetos de coste, excepto los costes de sostenimiento, que son los que están relacionados con actividades que apoyan a la cadena en su conjunto, como los costes de infraestructura"*¹² y los costes de actividades de administración y dirección de la empresa. Llegados a este punto, aún es necesario acometer una nueva etapa más, ya

¹² Fernández Portillo, L. (1999), ob. cit., p. 136.

no de cálculo de costes sino de determinación de márgenes y resultados obtenidos por la empresa.

4. Márgenes y resultados

Una vez han sido calculados los costes de los productos y servicios que fabrica o presta una empresa dentro del proceso de determinación de los costes resulta interesante completarlo mediante la determinación de márgenes y resultados. Por este motivo, se dedica este apartado a su cálculo especificando la información para cada servicio hotelero.

Para ello, se han separado en diferentes subapartados los productos y servicios que se venden en la empresa hotelera objeto de este estudio según el área en el que se efectúan estas ventas con la única excepción del servicio de alojamiento que se analiza en primer lugar.

4.1. Resultados de habitaciones

En primer lugar, se recoge la tabla 10 en la que se incluyen los diferentes niveles de resultados generados por el servicio de alojamiento. Puede observarse en la tabla el alto margen que en este período de cálculo obtuvo este hotel a partir del servicio de alojamiento, una vez tenidos en cuenta todos los costes implicados en la prestación de este servicio.

TABLA 10. RESULTADOS DEL SERVICIO DE ALOJAMIENTO

Concepto	Habitaciones	%
Ventas de Productos	27.364.918	100,00
Costes directos	(12.636.899)	46,19
Contribución Ventas Producto	14728019	53,82
Costes a nivel unitario	(4127861)	15,08
Resultado a nivel unitario	10600158	38,74
Costes a nivel de lote	(45691)	0,17
Resultado a nivel de lote	10554467	38,57
Costes a nivel de producto	(121246)	0,44
Resultado a nivel de producto	10433221	38,13
Costes a nivel de centro	(362249)	1,32
Resultado de alojamiento	10070972	36,80
Productos Vendidos	3.625	
Margen Bruto unidad vendida	4.062,9	
Resultado unitario	2.924,2	
Resultado unitario por lote o grupo	2.911,6	
Resultado unitario por producto o línea	2.878,1	
Resultado unitario por centro	2.778,2	

Fuente: elaboración propia

4.2. Resultados de productos de restauración

La determinación de los resultados generados por la venta de los productos en el área de restauración se ha llevado a cabo en dos tablas diferentes (tablas 32 y 33) recogidas en los anexos de este capítulo. En la primera se incluye toda la información relativa a los productos que son vendidos en el bar o cafetería (bebidas y alimentos, también denominados snacks), mientras que en la tabla 33 se muestran los resultados de los productos que se cocinan para su posterior consumo en el restaurante (las raciones del buffet y los snacks). También se ha distinguido el resultado según los diferentes niveles estudiados (producto, lote, producto, etc.).

Debe remarcarse la diferencia de márgenes generados en ambas tablas. En cuanto a la tabla 32, en la que se incluyen los productos vendidos en el bar, exceptuando los helados, todos los productos generan un alto margen. En concreto, la venta de vinos y de cafés generan casi un 50% de beneficio. En cambio, en la tabla 33, que refleja la determinación de resultados obtenidos por productos de restaurante, los márgenes son mucho menores. La mayoría de estos productos generan un beneficio alrededor del 15%.

Otra cuestión que también deberíamos comentar es el convencimiento que tiene la dirección del hotel en cuanto a la necesidad de mantener abierto un centro de restauración aún ocasionando en algunos meses de menor ocupación pérdidas importantes. En su opinión, un hotel debe disponer de un área de restaurante y cafetería con precios atractivos para el cliente con la finalidad de asegurar la ocupación de las habitaciones del hotel (objetivo considerado primordial) y motivar al cliente para que esté en el hotel el tiempo máximo posible, puesto que así previsiblemente realizará más consumo.

4.3. Resultados de recepción

De igual forma que para el servicio de alojamiento y los productos de restauración, se determinan los resultados obtenidos de los productos y servicios que se venden en el área de recepción. Se han recogido también en dos tablas incluídas en los anexos de este capítulo (tabla 34 y 35).

En conjunto, todos estos productos generan un resultado muy elevado, más de un 69% de promedio. No obstante, contrasta el escaso margen obtenido al vender entradas de Port Aventura. Ello es debido, aparentemente, a que el coste directo del producto vendido es muy elevado en relación al de su venta. Las condiciones con las que se adquieren estas entradas son muy rígidas y la empresa tiene muy poco margen para trabajar con ellas.

En cambio, otros productos o servicios generan un altísimo resultado relativo, llegando a superar el 90% en los casos de alquiler de cunas y alquiler de plazas de parking, o a rozar el mismo porcentaje como el alquiler de caja fuerte y el billar. Se trata de productos propiedad de la empresa que no deben contratarse o negociarse con ninguna empresa externa lo cual rebaja sus costes.

4.4. Resultados de ventas de supermercado

Por último, se estudian en este apartado los resultados obtenidos a través de las ventas de artículos en el supermercado del hotel. En la tabla 11 se se muestran los datos correspondientes a estos resultados. Como puede observarse, se ha determinado muy poca información acerca de los mismos. No obstante, en mi opinión, deberían revisarse los precios de venta los artículos, así como los precios de compra, los consumos empleados en la ejecución de las actividades de esta área, etc. si se considera que el margen de un 10% es escaso para un supermercado en pleno mes de agosto.

TABLA 11. RESULTADOS DE VENTAS DE SUPERMERCADO

Concepto	Supermercado	%
Ventas de Productos	3.487.003	100
Costes directos	(2329747)	66,81
Contribución ventas productos	1157256	33,19
Costes a nivel unitario	(607616)	17,43
Resultado a nivel unitario	549640	15,76
Resultado a nivel de lote	549640	15,76
Costes a nivel de producto	(176824)	5,07
Resultado a nivel de producto	372816	10,69
Resultado de supermercado	372816	10,69

4.5. Resultados generales

Para el equipo directivo es importante disponer de una cuenta de resultados sintética en forma de tabla que se ha recogido también en el anexo de este capítulo (tabla 36).

En ella se recogerán los diferentes niveles de márgenes obtenidos a partir de las ventas de los distintos productos y servicios de habitaciones, restauración, recepción y supermercado. Al igual como en los casos anteriores, en esta tabla aparecen detallados los distintos niveles (unitario, de lote, producto, etc.) de márgenes y resultados con los porcentajes correspondientes.

5. Aproximación al coste por cliente

Los objetos de coste son unidades para las que se llevan a cabo una serie de actividades dentro de las organizaciones. Son beneficiarios de las actividades cuyo coste es determinado y controlado. Son objetos de coste los productos, los servicios, un proceso, incluso un cliente, o un segmento de clientes. La mayoría de sistemas ABC que han sido implantados en las empresas no persiguen en un primer momento la determinación de los costes relacionados con los clientes. No obstante, algunos autores tal y como se estudió en el capítulo tercero de esta tesis doctoral apuntan hacia el cliente como foco de atención puesto que su comportamiento en un establecimiento como el hotelero condiciona claramente sus resultados.

Tal y como se expuso al principio de este capítulo los clientes de este hotel son de tres clases diferentes:

- Tour operadores TT.OO., el contrato con los cuales se denominan contratos de garantías.
- Agencias, con las que la empresa trabaja a través de contratos de cupo.
- Directos, es decir, personas que de forma individualizada o en grupos reservan el alojamiento en la empresa sin intermediarios. Evidentemente, la empresa obtiene una rentabilidad mucho mayor con este tipo de clientes que con los dos anteriores.

El objetivo de determinación de costes por cliente debería orientarse básicamente a estos tres tipos. No obstante, si la dirección lo considera interesante podría considerarse también el perfil del cliente en función del tipo de habitación que ha solicitado: habitación simple o individual, doble, etc. De este modo, podrían realizarse estadísticas del número de servicios o productos complementarios solicitados por estos tipos de clientes o por los citados anteriormente (Tour operadores, directos y agencias). Se trata de estudios adicionales que ampliarían las posibilidades del sistema de costes basado en las actividades. Teniendo los datos derivados del

sistema y recogiendo aquéllos que fuera necesarios para efectuar estos análisis se estaría suministrando información interesante para determinadas decisiones que debería aprovechar la dirección del establecimiento hotelero.

Bajo el sistema ABC existe una relación de causa y efecto entre ciertas actividades y un producto o servicio concreto, pero también puede existir entre algunas actividades y un determinado cliente, grupo o segmento de clientes. Por ejemplo, las visitas efectuadas a los clientes, la atención específica que requiere un determinado tipo de cliente etc. son actividades generadas por el cliente y no por el producto vendido y, a su vez, pueden comportar un consumo de recursos concreto. Por ello, tiene poco sentido tratar de relacionar el coste de estas actividades con las unidades vendidas puesto que estaríamos provocando una serie de subsidios cruzados de costes.

El conocimiento de los costes que genera cada clase o segmento de clientes supone una información relevante para el proceso de decisiones tales como la fijación de precios, la prestación de un servicio, la aceptación de la demanda de alojamiento de un cliente determinado, la combinación óptima de clases de clientes para cada periodo, los clientes que deben potenciarse, aquéllos que deben abandonarse, etc.

La identificación de los clientes como objetos de coste pretende determinar qué actividades están vinculadas con cada uno de ellos y, en consecuencia, su coste. Probablemente, se ponga así de manifiesto que los costes varían de un cliente a otro, incluso aunque demanden los mismos servicios.

En este sentido, el sistema ABC se convierte en una importante herramienta de apoyo a la estrategia, ya que permite conocer la estructura de costes y las rentabilidades de cada cliente. También facilita la elección de los canales de distribución y los mercados más adecuados para la estrategia perseguida por la organización. Ahora bien, antes de emprender cualquier acción en contra de algún cliente determinado es necesario realizarse algunos planteamientos estratégicos. En este sentido, Kaplan distingue tres clases de clientes que no siendo rentables deben mantenerse:

- a) *“aquellos clientes nuevos en el mercado pero con buenas expectativas o aquéllos en crecimiento con previsión de un aumento futuro de su negocio*
- b) *los que pueden ofrecer beneficios difícilmente cuantificables. Por ejemplo, aquéllos cuyos movimientos pueden reflejar las tendencias del mercado.*

- c) *Aquéllos que son muy estrictos, exigentes o gozan de buena imagen, por cuanto su mantenimiento puede aportar credibilidad para la empresa*¹³.

6. Acciones a emprender con el sistema ABC

Los sistemas de costes basados en las actividades asignan los recursos consumidos en la organización a las actividades que han ocasionado este consumo, y de éstas a los distintos objetos (productos o servicios) de coste en función de la demanda que han realizado. A partir de aquí, se pueden determinar los resultados que dichos productos o servicios han generado. Estas etapas son las que se han llevado a cabo para la determinación de los costes y de los resultados en el hotel.

A partir de toda la información generada por el sistema ABC, tanto en lo referente a costes y resultados, como en lo relacionado con la respuesta de los trabajadores, el desarrollo de las entrevistas, la formalización de los cuestionarios, etc., la dirección fue planteándose la implantación de ciertos cambios e incluso determinadas acciones a corto y a largo plazo que comentamos a continuación.

- **Realización de estudios**

Mediante la implantación del sistema ABC una de las ventajas que ha reportado para administración ha sido que ahora disponen de suficiente información como para estudiar si interesa económicamente abrir el establecimiento hotelero al público durante todo el año, es decir, si alargar la temporada de actividad sale rentable o no.

Con el sistema ABC se conocen ahora las actividades y los procesos que se realizan diaria, semanal y mensualmente así como los costes que comportan. Se dispone de información suficiente como para identificar rápidamente las actividades que deberían llevarse a cabo en caso de admitir más clientes, o en caso de abrir un día más, una semana más, o todo el año. Por ello, conociendo la ocupación, o estimándola con un grado alto de fiabilidad, se podría prever el número de personas que serían necesarias para cada período de actividad, fuera la semana siguiente, el mes siguiente, etc..

¹³ Kaplan, R.S. (1993): "En defensa de la gestión del coste basada en la actividad". *Harvard Deusto Business Review*, nº 58, pp. 22 a 31. Esta cita corresponde a la página 30.

De esta forma, algunos de los costes que han venido siendo fijos en esta empresa como algunos costes de personal, podrían llegar a variabilizarse. No se propone que todo el personal sea subcontratado, pero sí aquél que sólo en momentos puntuales sea claramente necesario.

- **Cálculo de rentabilidad de clientes**

El sistema ABC permite, en una fase más elaborada y compleja que la inicial, llegar a determinar el coste por tipo de cliente, por segmento de mercado, etc. Si también se controlan los ingresos derivados de los mismos en cada servicio que vende el hotel, podrán entonces calcularse las rentabilidades que éstos generan. De ahí se determinarán los porcentajes con los que cada segmento contribuye al total de beneficios de la empresa, se identificarán los clientes que más beneficios aportan, se podrán orientar las campañas de publicidad y de captación de clientes a aquéllos que en cada época del año más nos interese captar, etc.

En el hotel se ha previsto determinar la rentabilidad de los diferentes clientes de la organización a través de la utilización del sistema ABC para la siguiente temporada.

- **Unificación de procesos.**

El hecho de que la corporación esté compuesta por tres edificios en los que los servicios se prestan y venden por separado hace que existan diferencias actualmente en la forma de ejecutar las actividades en la mayoría de los procesos realizados. Uno de los objetivos planteados por el equipo directivo consiste en la unificación y comparación de las actividades y de los procesos que se repiten en los diferentes edificios a modo de *benchmarking* interno para detectar las mejores prácticas y plantear su utilización generalizada. Por ejemplo, reunir a los jefes de las distintas áreas de recepción para comparar la forma en que ejecutan las actividades, analizar quién las realiza mejor, intentar copiar sus procedimientos, aprender de ellos, plantear recomendaciones para la mejora de estas ejecuciones, etc.

- **Análisis de la subactividad**

Un establecimiento hotelero es una empresa de servicios básicamente. Como tal, está expuesta a un alto grado de subactividad. Muchos de sus trabajadores, recepcionistas, camareros, etc. pasan ciertos periodos de tiempo a la espera del acercamiento de

algún cliente. No pueden dejar de estar preparados para atender al cliente en ningún momento. La dirección no le puede decir al trabajador que se vaya a casa y vuelva al cabo de media hora. En el restaurante no es fácil enviar al camarero a casa durante una hora porque no hay clientes y llamarle o hacerle volver cuando éstos vuelvan.

Todo ello comporta unos costes de subactividad inevitables. El objetivo que se plantea la dirección del establecimiento consiste en planificar las tareas mejor repartidas en el tiempo para intentar cubrir estos espacios de subactividad con la ejecución de otro tipo de operaciones. Es decir, un trabajador puede aprovechar el tiempo ocioso para colocar hamacas, recolocar sillas, limpiar mesas, etc. y cuando hay más carga de trabajo porque hay clientes puede dedicarse a servirlos.

Este objetivo implica un conocimiento profundo de las actividades ejecutadas, de los tiempos muertos, de los procesos de prestación de servicios, y de los costes incurridos en la empresa. Supone un verdadero esfuerzo por analizar cada puesto de trabajo de cada departamento. Aunque probablemente no se consiga a corto plazo, se trata de un planteamiento perseguido por el equipo directivo.

- **Cambio de programa informático**

Se ha planteado un cambio de programa para el soporte informático de los datos que son procesados en el ordenador con la aplicación del sistema de costes basado en las actividades. Está previsto invertir los suficientes recursos para diseñar el sistema ABC en el programa ACCESS, cuyas bases de datos serán de mucha utilidad para la elaboración y comparación de datos, y volcar después toda la información que ha sido generada durante esta temporada de actividad del año 2001.

- **Análisis de valor de las actividades**

Por el momento, la implantación llevada a cabo en el hotel ha sido exclusivamente de un sistema de costes basado en las actividades sin apenas una aproximación al sistema de gestión basado en las actividades. Evidentemente, un intento de gestionar la empresa a partir de la información generada por el ABC y con su filosofía abriría un abanico de posibilidades para esta organización hotelera.

En concreto, la primera de ellas consiste, y así se lo ha planteado la dirección, en el análisis de las actividades estudiando las que añaden valor y las que no, tanto desde

la perspectiva del cliente como desde un punto de vista interno de la organización. Este estudio debería permitir a la dirección conocer qué actividades son innecesarias para satisfacer a los clientes del hotel, o cuáles son más valoradas por éstos. De esta forma, podrían emprenderse acciones para eliminar las primeras reconduciendo los recursos invertidos en las mismas hacia otros puntos de mayor atención o reduciendo los costes que generaban en beneficio de los resultados del hotel.

- **Indicadores o medidas de gestión**

En esta misma línea, en el hotel también se ha propuesto la identificación de una serie de indicadores de gestión específicos de esta organización que aporten información de carácter estratégico para el proceso de toma de decisiones. Estas medidas deberían estar relacionadas con la calidad de los servicios, el nivel de satisfacción de los clientes, la cuota de mercado, la rentabilidad, la eficiencia en la prestación de los servicios, el tiempo dedicado a la realización de determinadas actividades, el tiempo de espera de los clientes en determinadas operaciones, etc.

El objetivo de identificar y controlar estas medidas consiste en disponer de información estratégica tanto financiera como no financiera que sirva de soporte a la dirección para la toma de determinadas decisiones y para la gestión general del hotel. Conocer el número de quejas de los clientes, la clase de quejas de los clientes, el tiempo que tardan en registrar su entrada o su salida, importes incobrados, etc. es crucial para tomar las acciones que se consideren oportunas si lo que se pretende es mejorar el nivel de satisfacción del cliente y la calidad del servicio. Por todo ello, está previsto acometer una fase de estudio para la identificación de los indicadores clave en este negocio hotelero.

- **Proceso de presupuestación**

El departamento de administración y finanzas de esta empresa lleva a cabo el proceso de elaboración de presupuestos al finalizar cada año y hasta el momento se ha venido realizando a partir de la información derivada del sistema de costes completo utilizado para todo el hotel, el sistema de costes variable usado específicamente para los productos de restauración, los datos de la contabilidad financiera y las previsiones de incrementos de gastos o de ventas aportadas por la dirección.

A partir de la información suministrada por el sistema de costes basado en las actividades el equipo directivo conjuntamente con el departamento implicado se han planteado la posibilidad de utilizar esta información para la elaboración de los presupuestos de las temporadas siguientes. Por el momento, no se ha llevado a cabo pero está prevista esta posibilidad para un futuro no muy lejano.

- **Elaboración de un plan estratégico de empresa**

Por último, cabe resaltar el interés puesto de manifiesto por parte de la dirección por la elaboración de un plan estratégico de la corporación. Los objetivos que se perseguirían con el mismo se basarían, en primer lugar, en el diagnóstico de la situación actual del grupo en el entorno, tanto desde un punto de vista interno como externo. De este análisis deberían derivarse una serie de puntos fuertes y débiles con los que cuenta la organización en todos los sentidos (humanos, financieros, localización, mercado, clientes, etc.). Igualmente deberían detectarse todas las amenazas que pueden perjudicar a la organización a corto y a largo plazo, así como las oportunidades que debe aprovechar tanto para consolidar su situación como para mejorar o ampliar sus actuaciones. En segundo lugar, y a partir de toda la información de la etapa anterior, deberían diseñarse unas líneas estratégicas generales a largo y a corto plazo que reflejaran los objetivos generales a los cuales la empresa deberá dedicar todos los esfuerzos necesarios. Por último, y para lograr esos objetivos estratégicos, deberán establecerse todas las actuaciones que serán necesarias para poder lograrlos.

En mi opinión, si esta organización lleva a cabo finalmente el plan estratégico de su empresa para los próximos años e invierte todos los esfuerzos necesarios para el seguimiento y la consecución de todas las acciones necesarias puede convertirse en un grupo con un peso específico importante dentro de su mercado.

ANEXOS DEL CAPÍTULO 5

TABLA 12. HOJA DE INFORMACIÓN POR ACTIVIDAD HPA1 (1ª parte)

ACTIVIDAD :	Limpiar Pisos		HPA1						
Centro de Coste	Holiday Pisos								
Coste Unitario Cost Driver		1.675,92	Pesetas						
			1-5/08/01	6-12/08/01	13-19/08/01	20-26/08/01	27-31/08/01	Total Outputs	Total Coste
Cost Driver	Nº Pisos Limpiados		181,00	321,00	304,00	296,00	236,50	1.338,50	2.243.219,39
Totales			181,00	321,00	304,00	296,00	236,50	1.338,50	2.243.219,39
PERSONAL	Ud. Medida	Coste/Hora	1-5/08/01	6-12/08/01	13-19/08/01	20-26/08/01	27-31/08/01	Total Horas	Total Coste
Garcia Gomez, Damiana	Hora	1.204,12	9,50	22,00	22,00	19,00	25,00	97,50	117.401,55
Morillo Braza, Josefa	Hora	1.722,34	10,00	23,50	23,50	27,00	23,00	107,00	184.290,17
Braza Pelayo, MªLuz	Hora	1.261,26	10,75	37,00	20,00	29,00	18,75	115,50	145.676,03
Carrasquilla Hurtado, Carmen	Hora	1.203,38	10,25	43,00	19,50	39,25	16,00	128,00	154.033,24
Besora Hernández, MªCarmen	Hora	1.226,07	19,00	21,75	40,00	19,25	32,50	132,50	162.454,36
Gomez Navarrete, A.Josefa	Hora	1.130,28	20,00	19,25	37,50	17,25	29,00	123,00	139.024,67
Ana Ruiz Pizarro	Hora	1.244,77	12,00	4,00	30,75	12,25	24,25	83,25	103.627,04
Gonzalez Gonzalez, Josefa 1/2 jornada	Hora	1.235,12	13,00	18,00	10,00	17,75	16,00	74,75	92.325,17
Lajas Carrasco, Mari	Hora	1.219,17	9,00	29,50	18,00	39,75	18,75	115,00	140.204,15
Aurora Morillo Braza	Hora	1.203,58	21,50	15,50	37,50	18,00	28,75	121,25	145.934,14
Serrano Bernet, Araceli 1/2 jornada	Hora	1.356,18	7,50	12,50	20,50	16,00	8,00	64,50	87.473,80
Ascensión Miñambres	Hora	1.223,03	8,50	42,00	15,00	36,25	16,25	118,00	144.317,20
Mercedes Cots 1/2 jornada	Hora	1.274,14							
Totales			151,00		294,25	290,75	256,25	1.280,25	1.616.761,53
PRODUCTO	Ud. Medida	Coste	1-5/08/01	6-12/08/01	13-19/08/01	20-26/08/01	27-31/08/01	Total Unidades	Total Coste
R1 LIMPIA SANITARIOS CONC 1066	K	1.715,95	2,00	8,00	9,00	7,00	6,00	32,00	54.910,53
R2 HIGIENE MULTIUSOS CONC 1067	K	696,98	3,00	18,00	17,00	14,00	11,00	63,00	43.909,43
PAPEL HIGIENICO PEQUEÑO 20 M 629	Ud.	18,50	432,00	576,00	720,00	444,00	840,00	3.012,00	55.722,00
FREGONA ALGODÓN 304	Ud.	122,00		2,00		5,00	4,00	11,00	1.342,00
BOLSA BASURA 80 X 105 NEGRA 657	Ud.	10,63	150,00	210,00	200,00	200,00	160,00	920,00	9.776,84
LIMPIACRISTALES 864	L	102,40		4,00	4,00	6,00	4,00	18,00	1.843,20
ESPUMADERA MANGO ACERO 847	Ud.	119,00		2,00				2,00	238,00
VASO DURALEX SABOY 4 AGUA 831	Ud.	43,00	2,00	1,00			7,00	10,00	430,00
JARRA ARCOROC 1L 270	Ud.	191,00							
LEJIA 321	L	42,00	4,00	15,00	17,00	14,00	12,00	62,00	2.604,00
VASO DURALEX SABOY 7 VINO 832	Ud.	39,00	2,00	3,00	11,00	6,00		22,00	858,00
VASO DURALEX TURBO 830	Ud.	75,00	5,00	1,00	7,00	4,00		17,00	1.275,00
TAZA ARCOPAL DESAYUNO 827	Ud.	115,00		8,00	2,00	3,00	4,00	17,00	1.955,00
PLATO ARCOPAL LLAN 822	Ud.	127,00			2,00			2,00	254,00
ESTROPAJO BAÑO BLANCO 873	Ud.	142,20			1,00	1,00		2,00	284,40
PAPEL HIGIENICO PEQUEÑO 60 M. 1196	Ud.	49,90							
DESINFECTANTE WC 872	Ud.	343,00							

TABLA 13. HOJA DE INFORMACIÓN POR ACTIVIDAD HPA1 (2ª parte)

CENICERO DURALEX 833	Ud.	63,00			1,00			1,00	63,00
TENEDOR MESA M.410 836	Ud.	39,00			1,00			1,00	39,00
CUBITERA GOMA LEKUE 858	Ud.	250,00		3,00	1,00			4,00	1.000,00
BAYETA ABSORBENTE AZUL 4M 315	M	576,75		1,00	1,00			2,00	1.153,50
BOLSA BASURA 54 X 60 G-100 713	Ud.	2,99		125,00	125,00	50,00	125,00	425,00	1.269,90
DESENGRASANTE SUMAGRIL 901	L	437,00							
PLATO ARCOPAL POSTRE MODERNO 824	Ud.	84,00		1,00		1,00		2,00	168,00
SARTEN TWENTY 26 CM. ALLUFLON 850	Ud.	996,00		2,00				2,00	1.992,00
ABRIDOR EXPLORADOR 834	Ud.	59,00					1,00	1,00	59,00
PLATO ARCOPAL DESAYUNO 828	Ud.	90,00	1,00		1,00			2,00	180,00
AZUCARERO DENOX 859	Ud.	278,00							
CUCHILLO MESA M.FERIA 837	Ud.	83,00			1,00			1,00	83,00
R5 AMBIENTADOR CONC 1069	K	1.382,99		4,00	1,00	1,00	1,00	0,15	213,57
CACEROLA SUPREM 24 CM. 844	Ud.	1.500,00							
PALO ALUMINIO DOBLE ROSCA 1'4 725	Ud.	213,00		1,00	1,00	2,00		4,00	852,00
TENEDOR MESA M.410 836	Ud.	39,00		1,00				1,00	39,00
CUCHARA CAFE M.410 840	Ud.	31,00		1,00	2,00	10,00		13,00	403,00
PLATO ARCOPAL HONDO 823	Ud.	127,00							
CEPILLOS 307	Ud.	133,00							
ESTROPAJO FIBRA VERDE 1099	M	175,50							
BUGA GRAS DESENGRASANTE 317	K	189,00		1,00		1,00		2,00	378,00
ESPATULA CURVADA 856	U	92,00				1,00	1,00	2,00	184,00
TENEDOR PASTEL 839	U	19,00					1,00	1,00	19,00
Totales			601,00	988,00	1.125,00	769,00	1.175,00	4.651,15	183.295,36
SUBCONTRATAS	Ud. Medida	Coste/Hora	1-5/08/01	6-12/08/01	13-19/08/01	20-26/08/01	27-31/08/01	Total Horas	Total Coste
Esperanza Iglesias	Hora	1.465,00		14,00	8,00		9,00	31,00	45.415,00
Petrona Torres	Hora	1.465,00		9,00	8,00	9,00	9,00	35,00	51.275,00
Sonia Carrasco	Hora	1.465,00							
Maria Mendoza	Hora	1.465,00		9,50	7,50	9,50	9,50	36,00	52.740,00
Encarnación G.	Hora	1.465,00							
Noelia Sanchez	Hora	1.465,00							
Rosario Ruano	Hora	1.465,00		9,00	8,00	9,00	7,00	33,00	48.345,00
Mercedes Marin	Hora	1.465,00			8,00	9,00	9,50	26,50	38.822,50
Juani Vazquez	Hora	1.465,00		9,00	8,00	9,00	9,00	35,00	51.275,00
Juana Gallego	Hora	1.465,00		9,00	8,00	9,00	9,00	35,00	51.275,00
Mari Castro	Hora	1.465,00		9,00	9,00	9,50	9,50	37,00	54.205,00
Isabel Cuenca	Hora	1.465,00		9,00	7,00	9,00	9,00	34,00	49.810,00
Sonia del Pozo	Hora	1.465,00							
Motse Egea	Hora	1.465,00							
Totales				77,50	71,50	73,00	80,50	302,50	443.162,50

TABLA 14.HORAS TRABAJADAS EN DEPARTAMENTO DE HABITACIONES

	HPA1	HPA2	HPA3	HPA4	HPA15	HPA20	HPA5	TOTAL HORAS MES	Semanas	Horas Semana	Horas Previstas	Horas Extra	Horas Debidas	Coste Hora	Total Coste Mes	Subactividad
Garcia Gomez, Damiana	97,50	18,50	2,00	0,00	0,00	0,00	0,00	118,00	4,29	27,53	85,71	32,29	0,00	1.204,12	142.085,98	0,00
Morillo Braza, Josefa	107,00	0,00	44,50	10,00	20,50	0,00	0,00	182,00	4,29	42,47	171,43	10,57	0,00	1.722,34	313.465,52	0,00
Braza Pelayo, MªLuz	115,50	45,00	6,25	0,00	1,00	17,75	0,00	185,50	4,29	43,28	171,43	14,07	0,00	1.261,26	233.964,54	0,00
Carrasquilla Hurtado, Carmen	128,00	39,50	3,25	0,00	1,00	17,50	0,00	189,25	4,29	44,16	171,43	17,82	0,00	1.203,38	227.740,55	0,00
Besora Hernández, MªCarmen	132,50	35,00	4,75	0,00	1,75	15,00	0,00	189,00	4,29	44,10	171,43	17,57	0,00	1.226,07	231.727,35	0,00
Gomez Navarrete, A.Josefa	123,00	52,50	1,50	0,00	2,00	17,00	0,00	196,00	4,29	45,73	171,43	24,57	0,00	1.130,28	221.535,25	0,00
Ana Ruiz Pizarro	83,25	40,25	26,25	0,00	0,00	15,50	0,00	165,25	4,29	38,56	171,43	0,00	6,18	1.244,77	205.698,12	7.690,90
Gonzalez Gonzalez, Josefa 1/2 jornada	74,75	12,50	5,25	0,00	0,00	0,00	0,00	92,50	4,29	21,58	85,71	6,79	0,00	1.235,12	114.248,54	0,00
Lajas Carrasco, Mari	115,00	39,75	6,75	0,00	0,75	16,25	0,00	178,50	4,29	41,65	171,43	7,07	0,00	1.219,17	217.621,23	0,00
Aurora Morillo Braza	121,25	41,75	9,75	0,00	0,00	13,75	0,00	186,50	4,29	43,52	171,43	15,07	0,00	1.203,58	224.467,77	0,00
Serrano Bernet, Araceli 1/2 jornada	64,50	19,50	2,00	0,00	0,00	0,00	0,00	86,00	4,29	20,07	85,71	0,29	0,00	1.356,18	116.631,73	0,00
Ascensión Miñambres	118,00	41,75	3,50	0,00	0,00	20,00	0,00	183,25	4,29	42,76	171,43	11,82	0,00	1.223,03	224.119,71	0,00
Mercedes Cots 1/2 jornada	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4,29	0,00	85,71	0,00	85,71	1.274,14	0,00	0,00
TOTALES	1.280,25	386,00	115,75	10,00	27,00	132,75	0,00	1.951,75		455,41	1.885,71	157,93	91,89	16.503,45	2.473.306,31	7.690,90

TABLA 15.HOJA DE COSTE DEL RECURSO DE INMOVILIZADO

Nº	DESCRIPCIÓN	CÓD. EMPRESA	CÓD. CENTRO	COSTE COMPRA	VIDA ÚTIL	AMORTIZ. ANUAL	AMORTIZ. MENSUAL (12 MES)	AMORTIZ. MENSUAL (7 MES)	MTO INT	MTO EXT	INTERESES ANUALES	SEGUROS	IBI	TOTAL ANUAL	TOTAL MES
AF00001	Ord. PIII733 128 MB	H1	ADMON												
AF00002	Copiadora Canon F-13	H1	ADMON												
AF00003	Fax Canon H-12	H1	ADMON												
...	...														
AF00024	Armario frigorífico bebidas	H1	BAR												
AF00025	Máquina café KB-100	H1	BAR												
AF00026	Lavavasos GS 8/2	H1	BAR												
AF00027	Silla Mod. 220 500unid.	H1	BAR												
...	...														
AF00058	Cámaras frigoríficas	H1	COCINA												
AF00059	Horno Mixto flash	H1	COCINA												
AF00060	Lavavajillas GS82	H1	COCINA												
AF00061	Mueble buffet central	H1	COCINA												
...	...														
...	...														
TOTAL															

TABLA 16.RELACIÓN ENTRE ACTIVOS INMOVILIZADOS Y ACTIVIDADES

		ACTIVIDADES RECEPCIÓN				ACTIVIDADES F&B				RESERVAS Y FACTURACIÓN				...			SUBACTIVIDAD	TOTAL
CENTRO	INMOVILIZADO	HRA1	HRA2	HRA3	...	HFA1	HFA2	HFA3	...	HOA1	HOA2	HOA3	...					
RECEPCIÓN	1	X		X														
	2	X	X	X	X													
	3			X														
	...																	
F&B	1					X		X	X									
	2						X											
	3								X									
	...								X									
RESERVAS Y FACTURACIÓN	1									X	X	X						
	2										X							
	3										X							
	...										X							
...																		
TOTAL																		

TABLA 17. IMPUTACIÓN CONSUMO ELÉCTRICO ENTRE ACTIVIDADES

						HABITAC.	RECEPCIÓN	RESTAURACIÓN	SUPERMERCADO	RESERVAS	ADMINISTR.	CONSERJERÍA	DIRECCIÓN
	Lectura Ant	Ultima Lect	Total KW	Precio KW	Total Coste								
Luz Holiday	216523	225089	8566	87,91	753006	552443	82708	110489	7366	9190	0	0	0
General	216523	225089	8566	87,91	753006								
TOTAL LUZ					753006	552443	82708	110489	7366	9190	0	0	0

TABLA 18. IMPUTACIÓN CONSUMO AGUA ENTRE ACTIVIDADES

						HABITAC.	RECEPCIÓN	RESTAURACIÓN	SUPERM.	RESERVAS	ADMIN.	CONSERJ.	DIRECCIÓN	PISCINA
	Lectura Ant	Ultima Lect	Total M3	Precio M3	Total Coste									
Agua Holiday	35324	42896	7802	130.1	1015309									
General	33999	41586	7589	130	986509	826748	15200	144561	0	0	0	0	0	
Piscina	1095	1308	213	135	28800									28800
TOTAL AGUA					1015309	826748	15200	144561	0	0	0	0	0	28800

TABLA 19. IMPUTACIÓN CONSUMO GAS ENTRE ACTIVIDADES

						HABITAC.	RECEPCIÓN	RESTAURACIÓN	SUPERM.	RESERVAS	ADMIN.	CONSERJ.	DIRECCIÓN	PISCINA
	Lectura Ant	Ultima Lect	Total M3	Precio M3	Total Coste									
Gas Holiday	82642	89392	6750	45,5	307105	268426	0	38679	0	0	0	0	0	0
TOTAL GAS	82642	89392			307105	268426	0	38679	0	0	0	0	0	0

426 TABLA 20. COSTES ACTIVIDADES DEPARTAMENTO HABITACIONES

Descripción	TOTAL	%	HPA1	HPA2	HPA3	HPA4	HPA15	HPA20	Departamento
Personal Directo	2,473,306	67,02%	1,616,762	470,578	164,482	17,223	43,093	161,168	
ETT	443,163	12,01%	443,163	0	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	227,126	6,15%	183,295	24,028	0	0	18,871	931	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%							
Rappels por compras	0	0,00%							
Alojamiento Guías	0	0,00%							0
Animación	0	0,00%							
Agua	66,970	1,81%							66,970
Gas	0	0,00%							0
Luz	0	0,00%							0
Teléfono Oficinas	6,960	0,19%	0	0	6,960	0	0	0	
Lavandería Exterior	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	
Seguridad	0	0,00%							
Correos y Telégrafos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	
Mensajería	0	0,00%							
Libros de Consulta	0	0,00%							
Cuotas Asociados	9,671	0,26%							9,671
Amortización Inmovilizado	463,069	12,55%	0	0	97,105	98,909	267,055	0	
Diferencias Facturación	0	0,00%							
Prevención de Riesgos	0	0,00%							4,684
Personal Indirecto	0	0,00%							
Servicios Exteriores	0	0,00%							
Recuperación siniestros	0	0,00%							
Servicios Bancarios	0	0,00%							
Publicidad y propaganda	0	0,00%							
Material de Oficina	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	
Tributos	0	0,00%							
Gastos de Viaje	0	0,00%							
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%							
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	3.690.264	(100.00%)	2,243,220	494,606	268,547	116,133	329,020	162,099	76.641
	752714		741423		0		10,760	531	
Reparto Secundario	(950,519)			(494,606)		(116,133)	(339,780)	0	
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	3.492.459		2,984,643	(0)	268,547	(0)	(0)	162,630	76.641

427

TABLA 21. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RESTAURACIÓN (1a parte)

Descripción	TOTAL	%	HFA1	HFA2	HFA3	HFA4	HFA6	HFA5	HFA7	HFA8	HFA9
Personal Directo	2,169,565	33,87%	528,121	302,711	750,793	70,436	76,368	55,815	42,850	209,159	54,947
ETT	114,126	1,78%	30,246	59,138	21,128	3,614	0	0	0	0	0
Productos Limpieza y Menaje	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%									
Rappels por compras	0	0,00%									
Alojamiento Guías	83,333	1,30%									
Animación	0	0,00%									
Agua	144,561	2,26%	32,915	56,045	55,600						
Gas	38,679	0,60%									
Luz	110,489	1,72%									
Teléfono Oficinas	16,523	0,26%	0	0	0	0	0	0	0	4,131	0
Lavandería Exterior	0	0,00%									
Seguridad	0	0,00%									
Correos y Telégrafos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mensajería	0	0,00%									
Libros de Consulta	0	0,00%									
Cuotas Asociados	0	0,00%									
Amortización Inmovilizado	3.707.071	57,87%	1.093.101	670.368	1.731.831	89.460	89.304	2.047	1.423	2.174	1.423
Diferencias Facturación	0	0,00%									
Prevención de Riesgos	21,078	0,33%									
Personal Indirecto	0	0,00%									
Servicios Exteriores	0	0,00%									
Recuperación siniestros	0	0,00%									
Servicios Bancarios	0	0,00%									
Publicidad y propaganda	0	0,00%									
Material de Oficina	503	0,01%	278	224	0	0	0	0	0	0	0
Tributos	0	0,00%									
Gastos de Viaje	0	0,00%									
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%									
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	6.405.928	(100,00%)	1.684.661	1.088.485	2.559.352	163.510	165.672	57.862	44.273	215.464	56.370
Reparto Secundario	434853		276.733	168.820	807893	(163,510)	(165,672)	(57,862)		(215,464)	(56,370)
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	6.840.780		1.961.394	1.257.305	3.367245	0	0	0	44,273	0	0

428 TABLA 22. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RESTAURACIÓN (2a parte)

Descripción	TOTAL	%	HFA13	HFA14	HFA15	HFA16	HFA17	HFA18	HFA19	HFA22	Departamento
Personal Directo	2,169,565	33,87%	10,610	4,918	3,794	25,631	30,928	0	0	2,484	
ETT	114,126	1,78%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%									
Rappels por compras	0	0,00%									
Alojamiento Guías	83,333	1,30%		83,333							
Animación	0	0,00%		0							
Agua	144,561	2,26%									0
Gas	38,679	0,60%									38,679
Luz	110,489	1,72%									110,489
Teléfono Oficinas	16,523	0,26%	4,131	4,131	0	0	0	0	0	4,131	
Lavandería Exterior	0	0,00%									
Seguridad	0	0,00%									
Correos y Telégrafos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Mensajería	0	0,00%									
Libros de Consulta	0	0,00%									0
Cuotas Asociados	0	0,00%									
Amortización Inmovilizado	3.707.071	57,87%	1,357	17,823	1,252	2,734	1,423	0	0	1,351	
Diferencias Facturación	0	0,00%									
Prevención de Riesgos	21,078	0,33%								21,078	
Personal Indirecto	0	0,00%									
Servicios Exteriores	0	0,00%									
Recuperación siniestros	0	0,00%									
Servicios Bancarios	0	0,00%									
Publicidad y propaganda	0	0,00%									
Material de Oficina	503	0,01%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Tributos	0	0,00%									0
Gastos de Viaje	0	0,00%									
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%									
TOTAL COSTES POR	6.405.928	(100)	16,098	110,206	5,046	28,365	32,351	0	0	29,044	149.168
Reparto Secundario	434853		(16,098)	(110,206)	(5,046)	(28,365)		0	0	0	
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	6.840.780		0	0	0	0	32,351	0	0	29,044	149.168

429 TABLA 23. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RECEPCIÓN (1a parte)

Descripción	TOTAL	%	HRA1	HRA10	HRA11	HRA20	HRA22	HRA30	HRA31
Personal Directo	1,137,663	56,46%	111,103	0	101,654	0	181,534	8,027	36,605
ETT	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0
Productos Limpieza y Menaje	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%							
Rappels por compras	0	0,00%							
Alojamiento Guías	0	0,00%							
Animación	0	0,00%							
Agua	15,200	0,00%							
Gas	0	0,00%							
Luz	82,708	4,10%							
Teléfono Oficinas	33,742	1,67%	0	0	0	0	8,321	0	0
Lavandería Exterior	0	0,00%							
Seguridad	0	0,00%				0			
Correos y Telégrafos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0
Mensajería	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0
Libros de Consulta	0	0,00%							
Cuotas Asociados	0	0,00%							
Amortización Inmovilizado	699,239	34,70%	72,980	0	51,671	0	96,458	4,215	19,659
Diferencias Facturación	0	0,00%							
Prevención de Riesgos	0	0,00%							
Personal Indirecto	0	0,00%							
Servicios Exteriores	0	0,00%							
Recuperación siniestros	0	0,00%							
Servicios Bancarios	0	0,00%							
Publicidad y propaganda	0	0,00%							
Material de Oficina	61,520	3,05%	5,916	0	5,469	0	9,845	446	1,973
Tributos	0	0,00%							
Gastos de Viaje	0	0,00%							
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%							
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	2.014.887	100	189.999	0	158.793	0	296.158	12.688	58.237
Reparto Secundario	193.532		646.189				88.310	11.506	37.306
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	2.223.604		836.188	0	158.793	0	384.468	24.194	95.543

430 TABLA 24. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RECEPCIÓN (2a parte)

Descripción	TOTAL	%	HRA32	HRA33	HRA34	HRA35	HRA36	HRA37	HRA38	HRA2	Departamento
Personal Directo	1,137,663	56,46%	2,423	1,276	7,627	18,086	8,076	86,660	18,606	555,986	
ETT	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%									
Rappels por compras	0	0,00%									
Alojamiento Guías	0	0,00%									
Animación	0	0,00%									
Agua	15,200	0,00%						15,200			0
Gas	0	0,00%									0
Luz	82,708	4,10%									82,708
Teléfono Oficinas	33,742	1,67%	0	0	0	0	0	0	0	25,421	
Lavandería Exterior	0	0,00%									
Seguridad	0	0,00%									
Correos y Telégrafos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Mensajería	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Libros de Consulta	0	0,00%									
Cuotas Asociados	0	0,00%									
Amortización Inmovilizado	699,239	34,70%	1,307	587	4,197	11,679	5,685	46,849	12,905	371,048	
Diferencias Facturación	0	0,00%									
Prevención de Riesgos	0	0,00%									
Personal Indirecto	0	0,00%									
Servicios Exteriores	0	0,00%									
Recuperación siniestros	0	0,00%									
Servicios Bancarios	0	0,00%									
Publicidad y propaganda	0	0,00%									
Material de Oficina	61,520	3,05%	131	62	428	960	461	4,703	1,046	30,079	
Tributos	0	0,00%									
Gastos de Viaje	0	0,00%									
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%									
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	2.014.887	100	3,861	1,925	12,252	30,725	14,222	138,212	47,757	982,535	82,708
Reparto Secundario	193.532		2.739	64.448	11.889	16.031	1.731	288.150	7.768	(982,535)	
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	2.223.604		6.600	66.373	24.141	46.756	15.953	426.362	55.525	0	82,708

TABLA 25. COSTE ACTIVIDADES DEPARTAMENTO DE RESERVAS Y FACTURACIÓN

Descripción	TOTAL	%	HOA1	HOA2	HOA3	HOA4	HOA5	HOA6	HOA8	HOA10	HOA11	Departamento
Personal Directo	55924	56,10	0	0	23,551	386	28,412	0	1,902	0	1,673	
ETT	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	0	0										
Mermas Limpieza y Menaje	0	0										
Rappels por compras	0	0										
Alojamiento Guías	0	0										
Animación	0	0										
Agua	0	0										
Gas	0	0										
Luz	9190	9,22										9190
Teléfono Oficinas	2248	2,26	0	0	980	16	1,182	0	0	0	70	
Lavandería Exterior	0	0										
Seguridad	0	0										
Correos y Telégrafos	23	0,02	0	0	0	23	0	0	0	0	0	
Mensajería	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Libros de Consulta	0	0										
Cuotas Asociados	0	0										
Amortización Inmovilizado	19585	19,65	0	0	13,850	217	15,973	0	1,069	0	941	
Diferencias Facturación	0	0										
Prevención de Riesgos	0	0										
Personal Indirecto	0	0										
Servicios Exteriores	0	0										
Recuperación siniestros	0	0										
Servicios Bancarios	0	0										
Publicidad y propaganda	0	0										
Material de Oficina	244	0,24	0	0	103	2	124	0	8	0	7	
Tributos	0	0										
Gastos de Viaje	0	0										
Otros Gastos no Asignables	0	0										
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	87.214	100	0	0	38,483	644	45,691	0	2,979	0	2,690	9190
Reparto Secundario	0											
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	87.214		0	0	38,483	644	45,691	0	2,979	0	2,690	9190

TABLA 26. COSTE ACTIVIDADES DEL SUPERMERCADO

Descripción	TOTAL	%	HSA1	HSA2	HSA3	HSA4	Departamento
Personal Directo	407,507	67,69%	14,811	173,057	158,323	61,316	
ETT	0	0,00%	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	1,352	0,22%	0	500	0	852	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%					
Rappels por compras	0	0,00%					
Alojamiento Guías	0	0,00%					
Animación	0	0,00%					
Agua	0	0,00%					
Gas	0	0,00%					
Luz	7,366	1,22%					7,366
Teléfono Oficinas	1,676	0,28%	0	0	1,676	0	
Lavandería Exterior	0	0,00%					
Seguridad	0	0,00%					
Correos y Telégrafos	0	0,00%					
Mensajería	0	0,00%					
Libros de Consulta	0	0,00%					
Cuotas Asociados	0	0,00%					
Amortización Inmovilizado	182,278	30,28%	5,760	79,211	72,482	24,826	
Diferencias Facturación	0	0,00%					
Prevención de Riesgos	0	0,00%					
Personal Indirecto	0	0,00%					
Servicios Exteriores	0	0,00%					
Recuperación siniestros	0	0,00%					
Servicios Bancarios	0	0,00%					
Publicidad y propaganda	0	0,00%					
Material de Oficina	1,854	0,31%	79	927	848	0	
Tributos	0	0,00%					
Gastos de Viaje	0	0,00%					
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%					
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	602.033	100	20,650	253,695	233,329	86,994	7,366
Reparto Secundario	120.592			353.921	(233,329)		0
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	724.449		20,650	607.616	0	86,994	7,366

433 TABLA 27. COSTE ACTIVIDADES DEPARTAMENTO ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS (1a parte)

Descripción	TOTAL	%	HAA1	HAA2	HAA3	HAA4	HAA5	HAA6	HAA7	HAA8
Personal Directo	869,122	70,81%	121,302	74,518	0	345,207	119,352	89,695	0	0
ETT	0	0,00%								
Productos Limpieza y Menaje	0	0,00%								
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%								
Rappels por compras	0	0,00%								
Alojamiento Guías	0	0,00%								
Animación	0	0,00%								
Agua	0	0,00%								
Gas	0	0,00%								
Luz	0	0,00%								
Teléfono Oficinas	11,415	0,93%	1,217	656	0	4,728	2,057	1,708	0	0
Lavandería Exterior	0	0,00%								
Seguridad	0	0,00%								
Correos y Telégrafos	355	0,03%	0	0	0	0	355	0	0	0
Mensajería	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0
Libros de Consulta	0	0,00%								
Cuotas Asociados	0	0,00%								
Amortización Inmovilizado	215,314	17,54%	22,952	12,382	0	89,175	38,807	32,217	0	0
Diferencias Facturación	0	0,00%								
Prevención de Riesgos	0	0,00%								
Personal Indirecto	0	0,00%								
Servicios Exteriores	112,827	9,19%								
Recuperación siniestros	0	0,00%								
Servicios Bancarios	1,722	0,14%								
Publicidad y propaganda	0	0,00%								
Material de Oficina	16,559	1,35%	1,765	952	0	6,858	2,985	2,478	0	0
Tributos	0	0,00%								
Gastos de Viaje	0	0,00%								
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%			0				0	0
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	1.227.314	100	147,236	88,509	0	445,967	163,556	126,098	0	0
Reparto Secundario	(203.878)					(445,967)	(163,556)			
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	1.023.436		147,236	88,509	0	0	0	126,098	0	0

434 TABLA 28. COSTE ACTIVIDADES DEPARTAMENTO ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS (2a parte)

Descripción	TOTAL	%	HAA9	HAA10	HAA12	HAA13	HAA15	HAA16	HAA18	Departamento
Personal Directo	869,122	70,81%	28,172	10,905	909	37,259	41,803	0	0	0
ETT	0	0,00%								
Productos Limpieza y Menaje	0	0,00%								
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%								
Rappels por compras	0	0,00%								
Alojamiento Guías	0	0,00%								
Animación	0	0,00%								
Agua	0	0,00%								
Gas	0	0,00%								
Luz	0	0,00%								
Teléfono Oficinas	11,415	0,93%	248	96	8	328	368	0	0	
Lavandería Exterior	0	0,00%								
Seguridad	0	0,00%								
Correos y Telégrafos	355	0,03%	0	0	0	0	0	0	0	
Mensajería	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Libros de Consulta	0	0,00%								
Cuotas Asociados	0	0,00%								
Amortización Inmovilizado	215,314	17,54%	4,681	1,812	151	6,191	6,946	0	0	
Diferencias Facturación	0	0,00%								
Prevención de Riesgos	0	0,00%								
Personal Indirecto	0	0,00%								
Servicios Exteriores	112,827	9,19%								112,827
Recuperación siniestros	0	0,00%								
Servicios Bancarios	1,722	0,14%								1,722
Publicidad y propaganda	0	0,00%								
Material de Oficina	16,559	1,35%	360	139	12	476	534	0	0	
Tributos	0	0,00%								
Gastos de Viaje	0	0,00%								0
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%						0	0	0
TOTAL C. POR ACTIVIDAD	1.227.314	100	33,461	12,953	1,079	44,255	49,651	0	0	114,549
Reparto Secundario	(203.878)									
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	1.023.436		33,461	12,953	1,079	44,255	49,651	0	0	114,549

TABLA 29. COSTE ACTIVIDADES DE SERENOS Y VIGILANCIA

Descripción	TOTAL	%	HZA1	HZA2	HZA3	HZA4	Departamento
Personal Directo	1,046,676	100	49,351	78,305	245,224	95,929	
ETT	0	0.00					
Productos Limpieza y Menaje	0	0.00	0	0	0	0	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0.00					
Rappels por compras	0	0.00					
Alojamiento Guías	0	0.00					
Animación	0	0.00					
Agua	28800	0.00	28800				
Gas	0	0.00					
Luz	0	0.00					
Teléfono Oficinas	0	0.00					
Lavandería Exterior	0	0.00					
Seguridad	0	0.00					
Correos y Telégrafos	0	0.00					
Mensajería	0	0.00					
Libros de Consulta	0	0.00					
Cuotas Asociados	0	0.00					
Amortización Inmovilizado	0	0.00					
Diferencias Facturación	0	0.00					
Prevención de Riesgos	0	0.00					
Personal Indirecto	0	0.00					
Servicios Exteriores	0	0.00					
Recuperación siniestros	0	0.00					
Servicios Bancarios	0	0.00					
Publicidad y propaganda	0	0.00					
Material de Oficina	0	0.00					
Tributos	0	0.00					
Gastos de Viaje	0	0.00					
Otros Gastos no Asignables	0	0.00					
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	497,609	100	49,351	107,105	245,224	95,929	0
Reparto Secundario	(401,668)		(49,351)	(107,105)	(245,224)	0	0
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	95,929		0	0	0	95,929	0

TABLA 30.COSTES TOTALES POR CENTROS DE ACTIVIDADES

Descripción	TOTAL	%	HABITAC.	F&B	RECEPCIÓN	RES. Y FACT.	SUPERM.	ADMINISTR.	SER. Y VIG.	DIRECCIÓN
Personal Directo	8.159.763	51,31%	2.473.306	2.169.565	1.137.663	55.924	407.507	869121,606	1046675,53	
ETT	557.288	3,50%	443.163	114.126	0	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	228.478	1,44%	227.126	0	0	0	1.352	0	0	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Rappels por compras	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Alojamiento Guías	83.333	0,52%	0	83.333	0	0	0	0	0	
Animación	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Agua	240.346	1,51%	66.970	144.561	15	0	0	0	28800	
Gas	38.679	0,24%	0	38.679	0	0	0	0	0	
Luz	209.753	1,32%	0	110.489	82.708	9.190	7.366	0	0	
Teléfono Oficinas	72.564	0,46%	6.960	16.523	33.742	2.248	1.676	11415	0	
Lavandería Exterior	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Seguridad	123.492	0,78%	0	0	0	0	0	0	123492	
Correos y Telégrafos	378	0,00%	0	0	0	23	0	355	0	
Mensajería	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Libros de Consulta	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Cuotas Asociados	9.671	0,06%	9.671	0	0	0	0	0	0	
Amortización Inmovilizado	5.286.556	33,24%	463.069	3.707.071	699.239	19.585	182.278	215314,0848	0	
Diferencias Facturación	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Prevención de Riesgos	21.078	0,13%	0	21.078		0	0	0	0	
Personal Indirecto	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Servicios Exteriores	112.827	0,71%	0	0	0	0	0	112827	0	
Recuperación siniestros	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Servicios Bancarios	1.722	0,01%	0	0	0	0	0	1722	0	
Publicidad y propaganda	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Material de Oficina	80.680	0,51%	0	503	61.520	244	1.854	16559	0	
Tributos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Gastos de Viaje	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Otros Gastos no Asignables	677.714	4,26%	0	0	0	0	0	0	0	677714
TOTAL COSTES CENTRO	15.904.322	100	3.690.264	6.405.928	2.014.887	87.214	602.033	1227313,691	1198967,53	677714

TABLA 31. COSTE DE MEDIDAS DE ACTIVIDADES

CÓDIGO	H.P.A.1	H.P.A.3	H.R.A.1	H.R.A.22	H.R.A.30	H.R.A.31	H.R.A.32	H.R.A.33	H.R.A.34	H.R.A.35	H.R.A.38	H.S.A.2
ACTIVIDAD	Limpiar Pisos	Controlar Lavandería Exterior	Realizar Receptiva Clientes	Compra Venta-Divisas	Venta de Entradas - Excursion	Alquilar Safe	Alquilar Cunas	Cobrar Billares	Alquilar Parking	Recaudar Teléfono Público	Alquilar Lavandería Clientes	Ventas Supermercado
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	2.984.643	268.547	836.188	384.468	24.194	95.543	6.600	66.373	24.141	46.756	55.525	607.616
Outputs	nº habitaciones	kg ropa controlados	nº clientes atendidos	nº transacciones	nº transacciones	nº cajas alquiladas	nº cunas alquiladas	nº recaudaciones	nº plazas alquiladas	nº recaudaciones tño	nº transacciones	nº artículos vendidos
Nº de Outputs	1.339	6.590	478	1.321	61	221	161	5	180	111	267	7.842
Coste Unitario Output	2.230	41	1.749	291	397	432	41	13.275	134	421	208	77

CÓDIGO	H.O.A.3	H.O.A.4	H.O.A.5	H.Z.A.4	H.F.A.1	H.F.A.3	H.F.A.13	H.O.A.8	H.O.A.11
ACTIVIDAD	Reservas Garantías	Demandas Informac. Directos	Control de Reservas	Vigilancia General	Preparar y Vender Alimentos Bar	Preparar y Vender Bebidas Bar	Gestionar Personal	Fact y cobro de Pensiones	Facturación y cobro Buffet Guías
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	38.483	644	45.691	95.929	1.730.895	2.526.085	16.098	2.979	2.690
Outputs	nº reservas	nº solicitudes	nº controles	nº horas	Nº art. vendidos	Nº art. vendidos	Nº personas	Nº facturas	Nº facturas
Nº de Outputs	398	2	5	94	15.783	34.397	23	7	3
Coste Unitario Output	97	322	9.138	1.021	110	73	700	426	897

TABLA 32. RESULTADOS DE BEBIDAS Y SNACKS DE BAR

Concepto	Total	%	Refrescos	%	Cervezas	%	Combinados	%	Espirituosos	%	Helados	%	Snacks	%	Vinos	%	Cafes	%
Ventas de Productos	10593841	100	3.215.600	100	3353810	100	1788.274	100	147801	100	1085791	100	527.696	100	208652	100	266216	100
Costes directos	(3287084)	31,03	(1334411)	41,50	(711580)	21,22	(524522)	29,33	(21826)	14,77	(491.573)	45,27	(152.863)	28,97	(23708)	11,36	(26601)	9,99
Contribución Ventas productos	7306756	68,97	1.881.189	58,50	2642230	78,78	1263752	70,67	125975	85,23	594.218	54,73	374.833	71,03	184944	88,64	239615	90,01
Costes a nivel unitario y lote	(4193776)	39,59	(479.463)	14,91	(1721280)	51,32	(918444)	51,36	(65419)	44,26	(556.211)	51,23	(270.320)	51,23	(78236)	37,50	(104403)	39,22
Resultados a nivel unitario	3112980	29,38	1.401.726	43,59	920950	27,46	345308	19,31	60556	40,97	38.007	3,50	104.513	19,81	106708	51,14	135212	50,79
Resultado a nivel de lote	3112980	29,38	1.401.726	43,59	920950	27,46	345308	19,31	60556	40,97	38.007	3,50	104.513	19,81	106708	51,14	135212	50,79
Costes a nivel de producto	(135.431)	1,29	(41.108)	1,28	(42.875)	1,28	(22.861)	1,29	(1.889)	1,28	(13.881)	1,28	(6.746)	1,28	(2667)	1,28	(3404)	1,28
Resultados a nivel de producto	2977549	28,11	1.360.618	42,31	878075	26,18	322447	18,03	58.667	39,67	24.126	2,22	97.767	18,53	104041	49,86	131808	49,51
Costes de centro	(143.751)	1,36																
Resultado a nivel de centro	2833798	26,75																
<i>Productos Vendidos</i>			12622		9731		5051		241		5387		2825		467		1508	
Margen Bruto unidad vendida			149		272		250		523		110		133		396		159	
Resultado unitario			111		95		68		251		7		37		228		90	
Resultado unitario por lote o grupo			111		95		68		251		7		37		228		90	
Resultado unitario por producto o línea			108		90		64		243		4		35		223		87	

TABLA 33.RESULTADOS BUFFETS Y SNACKS RESTAURANTE

Concepto	Total	%	Snacks Rest	%	Buffet Desayuno	%	Buffet Cena	%	Buffet MP	%	N/A
Ventas de Productos	6.120.092	100,00	2.538.684	100,00	332.199	100	2.617.851	100	631.358	100	0
Costes directos	(3.192.560)	52,17	(1.019.537)	40,16	(123.330)	37,13	(928.847)	35,48	(222.912)	35,31	(897.933)
Contribución Ventas productos	2.927.532	47,83	1.519.147	59,84	208.869	62,87	1.689.004	64,52	408.446	64,69	(897.933)
Costes a nivel unitario	(1.561.225)	25,51	(1.134.863)	44,70	(39.548)	11,90	(311.652)	11,90	(75.162)	11,90	
Resultados a nivel unitario	1.366.307	22,32	384.284	15,14	169.321	50,97	1.377.352	52,61	333.284	52,79	(897.933)
Coste a nivel de lote	(1.262.974)	20,64			(116900)	35,19	(923902)	35,29	(222172)	35,19	(897.933)
Resultados a nivel de lote	103.333	1,69	384.284	15,14	52.421	15,78	453.450	17,32	111.112	17,60	(897.933)
Costes a nivel de producto	(75.334)	1,23	(24.702)	0,97	(4.693)	1,41	(37.009)	1,41	8.927	1,41	
Resultados a nivel de producto o linea	27.999	0,46	359.582	14,16	47.728	14,37	416.441	15,91	102.185	16,18	(897.933)
Costes a nivel de centro	(1.272.226)	20,79									
Resultado a nivel de centro	(1244227)	20,30									
<i>Productos Vendidos</i>			6399		751		1756		662		
Margen Bruto unidad vendida			237,40		278,12		961,85		616,99		
Resultado unitario			60,05		225,46		784,37		503,45		
Resultado unitario por lote o grupo			60,05		69,80		258,23		167,84		
Resultado unitario por producto o linea			56,19		63,55		237,15		154,36		

TABLA 34. RESULTADOS DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS DE RECEPCIÓN (1ª parte)

Concepto	Total	%	Port Aventura	%	Aquopolis	%	Teléfono	%	Caja fuerte	%	Billar	%
Ventas de Productos	5069265	100	214205	100	143399	100	471080	100	1133540	100	568435	100
Coste de Ventas de Productos	(497974)	9,82	(197947)	92,41	(102427)	71,43	(147292)	31,27	(44075)	3,89	(910)	0,16
Contribución Ventas productos	4571291	90,18	16.258	7,59	40.972	28,57	323788	68,73	1089465	96,11	567525	99,84
Costes a nivel unitario	(606424)	11,96	(9829)	4,59	(14365)	10,02			(95543)	8,43		
Resultado a nivel unitario	3964867	78,21	6429	3,00	26607	18,55	323788	68,73	993922	87,68	567525	99,84
Costes a nivel de lote	(113129)	2,23					(46756)	9,93			(66373)	11,68
Resultado a nivel de lote	3851738	75,98	6429	3,00	26607	18,55	277032	58,81	993922	87,68	501152	88,16
Costes a nivel de producto	(22407)	0,44	(667)	0,31	(975)	0,68	(2076)	0,44	(4996)	0,44	(2505)	0,44
Resultado a nivel de producto o línea	3829331	75,54	5.762	2,69	25.632	17,87	274.956	58,37	988926	87,24	498647	87,72
Costes a nivel de centro	-337171	6,65										
Resultado neto	3492160	68,89										
<i>Productos Vendidos o recaudaciones</i>			52		76		111		221		5	
Margen Bruto unidad vendida			312,65		539,11		2917,01		4929,71		113505	
Resultado unitario			123,63		350,09		2917,01		4497,38		113505	
Resultado unitario por lote o grupo			123,63		350,09		2495,78		4497,38		100230	
Resultado unitario por producto o línea			110,81		337,26		2477,08		4474,78		99729	

TABLA 35.RESULTADOS DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS DE RECEPCIÓN (2ª parte)

Concepto	Total	%	Moneda	%	Cunas	%	Parquing	%	Lavanderia	%	Otros
Ventas de Productos	5069265	100	1919905	100	85110	100	389051	100	144539	100	
Coste de Ventas de Productos	(497974)	9,82	(3073)	0,16	(311)	0,37	(1708)	0,44	(231)	0,16	
Contribución Ventas productos	4571291	90,18	1916832	99,84	84799	99,67	387343	99,56	144308	99,84	
Costes a nivel unitario	(606424)	11,96	(384468)	20,03	(6600)	7,75	(24141)	6,21	(55525)	38,42	(15953)
Resultado a nivel unitario	3964867	78,21	1532364	79,81	78199	91,88	363202	93,36	88783	68,42	(15953)
Costes a nivel de lote	(113129)	2,23									
Resultado a nivel de lote	3851738	75,98	1532364	79,81	78199	91,88	363202	93,36	88783	68,42	(15953)
Costes a nivel de producto	(22407)	0,44	(8461)	0,44	(375)	0,44	(1715)	0,44	(637)	0,44	
Resultado a nivel de producto o línea	3829331	75,54	1523903	79,37	77824	91,44	361487	92,92	88146	60,98	(15953)
Costes a nivel de centro	-337171	6,65									
Resultado neto	3492160	68,89									
<i>Productos Vendidos o recaudaciones</i>			1321		161		180		267		
Margen Bruto unidad vendida			1451,05		526,70		2151,91		540,48		
Resultado unitario			1160,00		485,71		2017,79		332,52		
Resultado unitario por lote o grupo			1160,00		485,71		2017,79		332,52		
Resultado unitario por producto o línea			1153,60		483,38		2008,26		330,13		

TABLA 36. RESULTADOS GENERALES DEL HOTEL

Concepto	Habitaciones	%	Bar	%	Restaurante	%	Recepción	%	Supermercado	%	TOTAL	%
Ventas de Productos	27.364.918	100,00	10593841	100	6120092	100,00	5069265	100	3.487.003	100	52.635.119	100
Costes directos	(12.636.899)	46,19	(3287084)	31,03	(3192560)	52,17	(497974)	9,82	(2329747)	66,81	(21.944.264)	41,69
Contribución Ventas Producto	14728019	53,82	7306756	68,97	2927532	47,83	4571291	90,18	1157256	33,19	30.690.854	58,31
Costes a nivel unitario	(4127861)	15,08	(4193776)	39,59	(1561225)	25,51	(606424)	11,96	(607616)	17,43	(11.096.902)	21,08
Resultado a nivel unitario	10600158	38,74	3112980	29,38	1366307	22,32	3964867	78,21	549640	15,76	19.593.952	37,23
Costes a nivel de lote	(45691)	0,17			(1262974)	20,64	(113129)	2,23			(1.421.794)	2,70
Resultado a nivel de lote	10554467	38,57	3112980	29,38	103333	1,69	3851738	75,98	549640	15,76	18.172.158	34,52
Costes a nivel de producto	(121246)	0,44	(135.431)	1,29	(75334)	1,23	(22407)	0,44	(176824)	5,07	(531.242)	1,01
Resultado a nivel de producto	10433221	38,13	2977549	28,11	27999	0,46	3829331	75,54	372816	10,69	17.640.916	33,52
Costes a nivel de centro	(362249)	1,32	(143.751)	1,36	(1272226)	20,79	-337171	6,65			(2.115.397)	4,02
Resultado de alojamiento	10070972	36,80	2833798	26,75	(1244227)	20,30	3492160	68,89	372816	10,69	15.525.519	29,50

2. Cálculo del coste de las actividades.....	375
2.1. Coste primario de las actividades	375
2.2. SUBREPARTO DE LOS COSTES DE LAS ACTIVIDADES SECUNDARIAS.....	378
2.3. COSTE TOTAL DE LAS ACTIVIDADES	384
2.4. GENERADORES DE COSTE DE LAS ACTIVIDADES	387
3. COSTES DE LOS objetivos de coste	390
3.1. IDENTIFICACIÓN DE LOS OBJETIVOS DE COSTE	391
3.2. DETERMINACIÓN DE LOS COSTES DE PRODUCTOS Y SERVICIOS	394
3.2.1. COSTES DE HABITACIONES	394
3.2.2. COSTES DE PRODUCTOS DE RESTAURACIÓN	398
3.2.3. COSTES de productos de recepción	403
3.2.4. COSTES DE VENTAS SUPERMERCADO.....	407
4. MÁRGENES Y RESULTADOS	408
4.1. resultados de habitaciones	408
4.2. RESULTADOS DE PRODUCTOS DE RESTAURACIÓN	409
4.3. resultados DE RECEPCIÓN	409
4.4. RESULTADOS DE VENTAS DE SUPERMERCADO.....	410
4.5. resultados generales.....	410
5. APROXIMACIÓN AL COSTE POR CLIENTE	411
6. ACCIONES A EMPRENDER CON EL sistema ABC	413

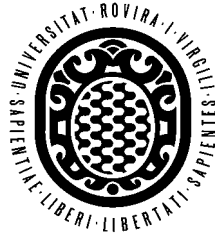
CAPÍTULO 5 APLICACIÓN DEL SISTEMA ABC A UNA EMPRESA HOTELERA. UN CASO EMPÍRICO. CÁLCULO DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES Y SERVICIOS Y DETERMINACIÓN DE RENTABILIDADES

TABLA 1. COSTES ACTIVIDADES DEPARTAMENTO HABITACIONES	377
TABLA 2. REPARTO SECUNDARIO COSTES ACTIVIDADES DE APOYO (1ª parte) 385	
TABLA 3. REPARTO SECUNDARIO COSTES ACTIVIDADES DE APOYO (2ª parte) 386	
TABLA 4. COSTE DEL SERVICIO DE ALOJAMIENTO	395
TABLA 5. COSTE DE BEBIDAS Y SNACKS DEL BAR	401
TABLA 6. COSTE DE LOS SNACKS Y DEL BUFFET DE RESTAURANTE	402
TABLA 7. COSTE PRODUCTOS Y SERVICIOS RECEPCIÓN (1ª parte)	405
TABLA 8. COSTE PRODUCTOS Y SERVICIOS RECEPCIÓN (2ª parte)	406
TABLA 9. COSTE ARTÍCULOS VENDIDOS EN SUPERMERCADO	407
TABLA 10. RESULTADOS DEL SERVICIO DE ALOJAMIENTO	408
TABLA 11. RESULTADOS DE VENTAS DE SUPERMERCADO.....	410
TABLA 12. HOJA DE INFORMACIÓN POR ACTIVIDAD HPA1 (1ª parte).....	420
TABLA 13. HOJA DE INFORMACIÓN POR ACTIVIDAD HPA1 (2ª parte).....	421
TABLA 14. HORAS TRABAJADAS EN DEPARTAMENTO DE HABITACIONES ..	422
TABLA 15. HOJA DE COSTE DEL RECURSO DE INMOVILIZADO	423
TABLA 16. RELACIÓN ENTRE ACTIVOS INMOVILIZADOS Y ACTIVIDADES	424
TABLA 17. IMPUTACIÓN CONSUMO ELÉCTRICO ENTRE ACTIVIDADES	425
TABLA 18. IMPUTACIÓN CONSUMO AGUA ENTRE ACTIVIDADES	425
TABLA 19. IMPUTACIÓN CONSUMO GAS ENTRE ACTIVIDADES	425
TABLA 20. COSTES ACTIVIDADES DEPARTAMENTO HABITACIONES.....	426
TABLA 21. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RESTAURACIÓN (1a parte).....	427
TABLA 22. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RESTAURACIÓN (2a parte).....	428
TABLA 23. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RECEPCIÓN (1a parte) 429	
TABLA 24. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RECEPCIÓN (2a parte) 430	

TABLA 25. COSTE ACTIVIDADES DEPARTAMENTO DE RESERVAS Y FACTURACIÓN.....	431
TABLA 26. COSTE ACTIVIDADES DEL SUPERMERCADO	432
TABLA 27. COSTE ACTIVIDADES DEPARTAMENTO ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS (1a parte)	433
TABLA 28. COSTE ACTIVIDADES DEPARTAMENTO ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS (2a parte)	434
TABLA 29. COSTE ACTIVIDADES DE SERENOS Y VIGILANCIA.....	435
TABLA 30. COSTES TOTALES POR CENTROS DE ACTIVIDADES.....	436
TABLA 31. COSTE DE MEDIDAS DE ACTIVIDADES	437
TABLA 32. RESULTADOS DE BEBIDAS Y SNACKS DE BAR.....	438
TABLA 33. RESULTADOS BUFFETS Y SNACKS RESTAURANTE	439
TABLA 34. RESULTADOS DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS DE RECEPCIÓN (1ª parte).....	440
TABLA 35. RESULTADOS DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS DE RECEPCIÓN (2ª parte).....	441
TABLA 36. RESULTADOS GENERALES DEL HOTEL.....	442

CAPÍTULO 5 APLICACIÓN DEL SISTEMA ABC A UNA EMPRESA HOTELERA. UN CASO EMPÍRICO. CÁLCULO DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES Y SERVICIOS Y DETERMINACIÓN DE RENTABILIDADES

CUADRO 3. ACTIVIDADES SECUNDARIAS Y GENERADORES DE COSTES	383
CUADRO 4. PROBLEMAS Y SOLUCIONES DERIVADAS DE LA ELECCIÓN DE GENERADORES DE COSTE	390
CUADRO 5. OBJETOS DE COSTE	394
CUADRO 6. COSTE ALOJAMIENTO POR TIPOS DE HABITACIONES	397



Universitat Rovira I Virgili
Departament de Gestió d'Empreses
Facultat de Ciències Econòmiques i Empresariales

Tesis Doctoral

LA PROPUESTA A.B.C.
(ACTIVITY BASED COSTING)
APLICADA AL SECTOR HOTELERO

M. Victoria Sánchez Rebull
Director: Dr. Alfredo Rocafort Nicolau

Reus, 2002

A Jacob y a mis padres

AGRADECIMIENTOS

En particular, quiero expresar mi agradecimiento al Dr. Alfredo Rocafort Nicolau, director de esta Tesis Doctoral, por su incondicional apoyo y dedicación, así como por sus sugerencias sin las cuales no hubiera sido posible la elaboración de este trabajo.

Igualmente quisiera agradecer al Departamento de Gestión de Empresas y a la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universitat Rovira i Virgili por permitirme compaginar la actividad docente con la realización de esta tesis doctoral.

Así mismo, hago extensivos estos agradecimientos a todos mis compañeros, en especial a los de la Unidad Docente de Contabilidad por sus constantes muestras de interés y apoyo.

De igual forma, quiero mencionar a todos los trabajadores del hotel Holiday que ha sido objeto de estudio en esta tesis doctoral. En particular, quiero agradecer a su equipo directivo, los sres. Calvet, las facilidades prestadas para la realización de todo el proceso de implantación del sistema ABC. Especialmente, también quisiera dar las más sinceras gracias al responsable del departamento de administración y finanzas, Ignacio Guinduláin, por su inagotable colaboración y aliento así como por su implicación intelectual y personal en todo momento.

Por último, me gustaría resaltar la comprensión, la paciencia y el cariño de Jacob y de mis padres, sin los cuales esta tesis trabajo no hubiera sido posible.

