

DISEÑO E IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA ACTIVITY BASED COSTING EN EL SECTOR HOTELERO: ESTUDIO DE UN CASO

M. Victoria Sánchez Rebull

Profesora Titular (EU) de la Universidad Rovira y Virgili

RESUMEN

La escasa literatura existente acerca de la utilidad y las aplicaciones del sistema de determinación de costes basado en las actividades o ABC en el sector turístico y, en especial, en la industria hotelera, ha supuesto una motivación importante para la realización de este trabajo. Por ello nos planteamos su aplicación real mediante el método del caso que describimos en todas sus fases de implantación en el presente artículo. Después de llevar a cabo dicha implantación se han constatado las posibilidades de aplicación del ABC en el sector hotelero y de su utilización para la mejora de la gestión y para la toma de determinadas decisiones.

PALABRAS CLAVE: Sistema de costes basado en las actividades, ABC, sector hotelero, Contabilidad de Costes, Contabilidad de gestión

ABSTRACT

Little existing Literature about the utility and the applications of the activity based costing or ABC in the tourism, especially in the hotel industry, has supposed an important motivation for the accomplishment of this work. For that reason we considered its real application using the case method that we describe in all its phases of implantation in this paper. The possibilities of application of the ABC in the hotel sector and of its use for the improvement of the management and the decisions taking process have been stated after developing this implementation.

KEY WORDS: Activity Based Costing, ABC, hotel sector, cost accounting, management accounting

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años se ha acentuado la especialización y la competitividad de las empresas turísticas en el entorno cambiante en el que desarrollan su actividad. El interés por la calidad y por la satisfacción de las exigencias del cliente también han ido en aumento. En este contexto, las empresas necesitan disponer de sistemas de gestión útiles que faciliten el proceso de toma de decisiones.

En este sentido, el sector turístico adolece de una investigación en sistemas de costes aplicables a su gestión. La literatura acerca del análisis de la operativa interna de las empresas hoteleras así como sobre propuestas metodológicas de sistemas para su gestión es escasa (Collier y Gregory (1995a y b), Burgess y Bryant (2001), Kotas y Conlan (1997) entre otros) a pesar del peso económico que tienen en el contexto turístico y en el conjunto general de la economía.

Quizás parte de la literatura en gestión hotelera se haya centrado en la importancia del Sistema Uniforme de Cuentas para la Industria del Alojamiento (USALI) por ser el más antiguo, extendido y aceptado en el sector. (H.A.N.Y.C., 1996, Kwansa y Schmidgall, 1999; Sánchez, 1999; Vacas, 2000; Baujín, et al, 2001; Moreno y Martín, 2002; entre otros). Este sistema cuenta con casi 80 años y suministra información analítica por departamentos a los cuales únicamente asigna los costes que, supuestamente, son controlables por sus responsables. No desciende, por tanto, a un nivel de detalle centrado en las actividades que se realizan en los mismos.

Cabe destacar que, a pesar del interés suscitado en los últimos años por el sistema de costes basados en las actividades (ABC) en el sector servicios, resulta difícil encontrar aplicaciones en la industria hotelera (Noone, 1996; Ilic, 2000; Sánchez, 2002). Por ello nos proponemos como objetivo principal de esta investigación estudiar la aplicabilidad del ABC en el entorno hotelero, por tratarse de uno de los negocios de mayor peso específico del sector turístico.

2. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Teniendo en cuenta el objetivo principal de nuestro trabajo nos planteamos si las particularidades de este sector aconsejan su aplicación. Los establecimientos hoteleros se caracterizan por una elevada estacionalidad, en especial los vacacionales o de playa y los que están situados en zonas de deportes de invierno, una elevada inversión en infraestructuras poco flexibles, una dependencia de los operadores mayoristas, una creciente exigencia del cliente, etc.

A tenor de lo anterior, estudiamos diferentes factores de entre los apuntados por distintos autores como Cooper (1988); Estrin et al (1994); Sáez (1995) entre otros; que pueden recomendar a priori la aplicación del ABC.

- *Los costes indirectos respecto al producto deben ser importantes.* Las elevadas infraestructuras, los altos costes de energía, de agua, o de seguros, e incluso algunas categorías de costes de personal, por citar algunos ejemplos, son grandes costes indirectos de los servicios prestados en el hotel.
- *Deben fabricarse productos variados y en cantidades distintas.* Aunque los hoteles se dedican principalmente al alojamiento y a la restauración, los servicios y productos ofrecidos son de tipología muy variada (habitaciones, servicio de habitaciones, menús, buffets, banquetes, comidas a la carta, salones, recepciones, congresos, gimnasios, lavandería, plancha, parking, etc.) y en cantidades distintas (para un cliente individual, para parejas, familias, grupos, eventos multitudinarios, etc.).
- *El número de actividades diferentes realizadas en la empresa debe ser elevado.* Es destacable el número de actividades distintas que pueden identificarse en las empresas de alojamiento y restauración derivadas de la amplia variedad de servicios ofrecidos a sus clientes.
- *Debe existir una organización adecuada para la implantación del método ABC en cuanto a la existencia de responsabilidades tras cada actividad.* El organigrama de un establecimiento hotelero y su división por departamentos facilita la identificación de un responsable tras las actividades ejecutadas.
- *Debe existir un equipo informático adecuado.* El sistema ABC aporta una información mucho más detallada que la suministrada por los sistemas tradicionales como el sistema de costes completos o full costing, el sistema de costes variables o direct costing, o el U.S.A.L.I.. La complejidad en el tratamiento del volumen de datos de este sistema requiere de un equipo informático potente. En este sentido, es evidente que hay empresas con mayores inversiones en equipos informáticos que otras por lo que es difícil generalizar una determinada situación en el sector hotelero.

La adaptabilidad o resistencia del factor humano ante los cambios derivados de la implantación de un nuevo sistema de costes en la empresa también debería considerarse entre los anteriores apartados tal y como indican Shields y Young (1989) y Shields (1995). No obstante, el personal es propio de cada empresa por lo que también resulta difícil generalizar su comportamiento para un sector completo.

A tenor de los factores analizados anteriormente, consideramos que la metodología ABC puede ser aplicable en la industria hotelera. Por ello, habiendo puesto de manifiesto la escasa evidencia empírica existente, el desconocimiento de casos reales de ABC en empresas hoteleras, y teniendo en cuenta el objetivo del trabajo, consideramos conveniente estudiar en la práctica esta posibilidad. La

metodología que, en nuestra opinión, mejor se adaptaba a nuestro propósito correspondía al estudio de casos¹ que permitiera llevar a cabo un desarrollo detallado de la implantación del sistema ABC en un hotel seleccionado.

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 (Yin, 1993). Scapens recomienda esta metodología para las investigaciones llevadas a cabo en materia de contabilidad de gestión puesto que permiten comprender la práctica de la contabilidad de gestión, en relación a las técnicas, los procedimientos y sistemas que son usados y la forma en que se utilizan (Scapens, 1990).

Generalmente, el método del estudio de casos se lleva a cabo mediante el análisis y la observación de una compañía (sencillos) o un conjunto de ellas (múltiples o colectivos). Aunque existen diferentes tipologías de estudios de casos, en este trabajo hemos aplicado la modalidad que Scapens denomina experimental² mediante la cual se suelen desarrollar nuevos procedimientos y técnicas que pretenden ser útiles a los profesionales contables y permiten examinar las dificultades de implantar nuevas propuestas y evaluar los beneficios que se derivan de las mismas (Scapens, 1990).

A tenor de lo anterior y teniendo en cuenta que no se desea constatar ningún tipo de hipótesis, ni predecir el comportamiento de la empresa objeto de análisis, ni obtener conclusiones extrapolables al conjunto del sector por la casuística propia del caso que será estudiado, consideramos adecuada esta metodología para dar respuesta al objetivo principal de nuestra investigación por lo que nos proponemos desarrollar el sistema ABC sobre un caso real con el fin de extraer las conclusiones más relevantes de la experiencia.

3. SELECCIÓN DEL CASO

La elección del hotel objeto de estudio para este trabajo se ha llevado a cabo teniendo en cuenta los criterios no probabilísticos siguientes:

- su accesibilidad, tanto geográfica, como en relación con la facilidad de trato con la dirección y el personal, y también en cuanto a la dimensión adecuada del hotel (de 145 habitaciones) para conducir el estudio,
- su representatividad dentro del sector, por lo que optamos por un establecimiento familiar de tres estrellas, por ser la categoría que cuenta con el mayor número de hoteles y de habitaciones en España, que estuviera situado en una zona de playa altamente turística. Además, dicho hotel forma parte de un grupo, junto con dos edificios de apartamentos, a los cuales también se aplicó el sistema ABC. Este hecho puede afectar al proceso de determinación de costes por hallarse algunas actividades y costes relacionados dentro del grupo,
- el consentimiento de la dirección para llevar a cabo esta investigación así como para facilitarnos la información necesaria, la realización de entrevistas y la revisión de documentación. Debe señalarse que el apoyo de la dirección es un factor crucial en el éxito de la implantación del ABC tal y como ha sido puesto de manifiesto por Shields (1995), McGowan y Klammer (1997), Foster, y Swenson (1997), Friedman y Lyne (1999), Innes *et al* (2000), entre otros.
- puesto que es recomendable formar y preparar al equipo que ha de implantar el sistema consideramos interesante escoger un hotel en el que el personal directivo ya tuviera una

¹ Hemos adaptado de Scapens, R.W. (1990: 272 - 277) las etapas para la aplicación de dicha metodología. Nos referimos de forma resumida a la selección del caso, la preparación, la recogida de datos, la valoración de datos o hechos, la identificación y explicación de esquemas, el desarrollo de teoría y la redacción del informe.

² Según los objetivos perseguidos en estos casos de estudio pueden clasificarse como sigue: casos descriptivos, ilustrativos, experimentales, exploratorios, y explicativos. Puede consultarse un desarrollo teórico de cada uno de estos tipos de casos de estudio en Scapens (1990: 265).

formación previa en materia de ABC. En este sentido, elegimos este hotel puesto que el gerente y los directores de administración y restauración lo conocían.

Basándonos en las indicaciones que Cooper (1990: 34) señala a tener en cuenta antes de la implantación del ABC se analizaron las siguientes cuestiones.

Se estudió la situación de la contabilidad de gestión en el hotel para decidir si convenía desarrollar el ABC de forma independiente o integrada a los sistemas utilizados por la empresa. En el hotel se usaba un sistema de costes doble. Por un lado, se aplicaba el sistema de costes variables en el área de restauración donde no se conocían con certeza los escandallos de platos, de bandejas de buffet, de platos combinados ni el rendimiento obtenido. Por otro lado, se usaba el sistema de costes completo para el resto de áreas, aunque en la realidad quedaba una gran parte de costes indirectos por tratar. A raíz de lo anterior se decidió implantar el ABC de forma paralela a estos sistemas de costes y separada de la contabilidad financiera para no interferir en éstos. En ningún momento se planteó aplicar el USALI. El interés del hotel por el ABC era tal que no se produjo ninguna discusión al respecto.

A pesar de que las etapas de la implantación se desarrollaron progresivamente, el ABC se diseñó por completo antes de aplicarlo en la empresa. La estacionalidad del hotel permitió prepararlo antes de comenzar la nueva temporada. Esta ha sido una particularidad de la empresa y del sector que ha condicionado el proceso facilitando una implantación que coincidiera con la apertura de la actividad del hotel.

El equipo básico que desarrolló el sistema estuvo formado por el director de administración y finanzas, que conocía el ABC con anterioridad y el hotel con profundidad, y yo. Además, el resto de directores de departamentos (recepción, habitaciones, restauración, etc.) colaboraron en determinados momentos.

También se tuvo que decidir si la información suministrada por el ABC debía basarse en datos históricos o bien tratarse de previsiones. Ante la inexperiencia sobre el funcionamiento del ABC para fijar estándares, y la confianza en que determinar costes basados en hechos pasados informaría más fielmente acerca del desarrollo del proceso de producción del hotel, se decidió trabajar con datos reales, si bien, no se descartó el cambio a estándares para un futuro.

De igual modo se planteó la periodicidad con la que iba a suministrarse la información del ABC. Teniendo en cuenta la estacionalidad del hotel y la variación que la actividad sufre durante la temporada, se consideró apropiado informar mensualmente de los costes de las actividades, servicios y productos del hotel para facilitar una mayor rapidez la toma de posibles decisiones.

Por último, también se propuso aplicar inicialmente el ABC a un área piloto, como habían efectuado otros trabajos. No obstante, debido de nuevo a la estacionalidad del hotel, se prefirió desarrollarlo por completo y de una vez, al inicio de temporada, en toda la empresa, aunque el área de dirección fue menos analizada que el resto.

A raíz de lo anterior, en nuestra opinión resulta necesario el consenso acerca de las cuestiones anteriores antes de desarrollar la implantación del ABC.

4. PROCESO DE IMPLANTACIÓN DEL ABC

Así pues, una vez escogido el hotel y convencida la dirección del establecimiento se plantearon los siguientes objetivos que se perseguían con el desarrollo del ABC.

- la mejora de la información sobre el coste y los resultados de los servicios prestados para facilitar la toma de decisiones puesto que la suministrada por el sistema de contabilidad de costes que se venía utilizando se consideraba insuficiente. Las decisiones a que nos referimos

estaban relacionados con la fijación de los precios de temporada, con la negociación con los TT.OO., con el análisis de nuevas inversiones, el tiempo de apertura del hotel, etc.

- el conocimiento del consumo fiable de materiales y su control, debido a la falta de confianza de la dirección en los escasos datos existentes sobre los mismos,
- el conocimiento de las actividades que integran los distintos procesos de la empresa y de los recursos que se necesitan para su ejecución y
- el tratamiento mejorado de los costes indirectos de la empresa.

En caso de conseguir estos objetivos, la empresa se planteaba la posibilidad de realizar posteriormente acciones de benchmarking entre los tres establecimientos del grupo y de analizar las actividades que generan valor añadido con el fin de mejorar la calidad de los procesos de prestación de servicios, aunque este análisis no ha llegado a hacerse y por tanto no es tratado en este trabajo.

El proceso de implantación del sistema ABC se inició el mes de agosto del año 2000 y finalizó en junio de 2001, por lo que las referencias monetarias están expresadas en pesetas. Se ha tomado para los datos de este trabajo el mes de agosto de 2001 por ser el de mayor ocupación de la temporada y por haberse completado la aplicación anteriormente a dicho mes. Las etapas seguidas para llevar a cabo el proceso de implantación fueron las que se desarrollan a continuación.

4.1. Identificación y análisis de las actividades

Siguiendo a Brimson (1995: 111-121) la recogida de información para la etapa de identificación de las actividades se llevó a cabo mediante la técnica del análisis de las unidades organizativas y de los procesos de negocio aplicando el método Delphi. Por ello, se informó, en primer lugar, a los responsables de las distintas áreas acerca del proceso que iba a iniciarse realizándoles a su vez entrevistas con el fin de captar sus primeras impresiones y el posible interés por el sistema. De ellas se desprendió algo de escepticismo en relación con el éxito del modelo así como una cierta prudencia en espera del desarrollo de las siguientes etapas de la implantación.

De ahí que nos planteamos qué información era básica para emprender la aplicación. Tal y como indica Sharman (1994: 15) debe conocerse las personas que trabajan en la empresa, sus actividades clave, si se dedican tiempos distintos para realizar alguna actividad individual bajo circunstancias distintas, el porcentaje del tiempo total de cada persona que se consume en cada actividad, los generadores de coste, etc..

Con el fin de obtener una primera aproximación al listado de actividades que se ejecutaban en la empresa y sin pretender abrumar con un exceso de preguntas, se confeccionó un primer cuestionario o plantilla en la que el personal, supervisado por su director, anotara todas las actividades que realizaba. Tras recibir esta información se realizaron entrevistas a los directores de las áreas para verificar que las actividades relacionadas en los cuestionarios tenían un objetivo claro dentro de su departamento y que podían, al menos inicialmente, ser consideradas como tales.

Puesto que aún necesitábamos obtener más detalles sobre las actividades identificadas (las tareas y el orden en que se realizan, los recursos consumidos por actividad, la producción que se obtiene en cada una, actividades posteriores y anteriores, etc.) decidimos confeccionar un segundo cuestionario (cuestionario 1) que de nuevo rellenaron los trabajadores. Teniendo en cuenta el perfil del personal al que iba dirigido, procuramos formular las preguntas con un lenguaje asequible y sin ambigüedades y propusimos ejemplos en cada pregunta para facilitar su comprensión. Al igual que en el caso anterior después de su recepción también se efectuaron entrevistas a los responsables para aclarar algunas respuestas que resultaban ambiguas y verificar que todas fueran ciertas.

A partir de la información recibida se identificaron y codificaron 93 actividades en los diferentes departamentos más 18 en dirección ejecutiva, dirección general y gerencia que sólo se

consideraron a un nivel testimonial y no fueron objeto de estudio posterior.

A pesar de disponer de un listado de actividades nos planteamos la posibilidad de agruparlas o descomponerlas mediante la etapa de racionalización de las mismas.

Cuestionario 1. INFORMACIÓN POR ACTIVIDAD

Edificio: Actividad:	Centro de Coste:	Responsable: Código Actividad:
<ol style="list-style-type: none">1. Describe la actividad y sus objetivos2. ¿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? Ej. Mat. de limpieza, mat. prima (verduras, carne...), etc5. ¿Qué otros recursos utilizas que te los proporciona el hotel? Ej. agua, gas, teléfono, uniformes, utensilios, cocina, ordenadores...6. ¿Qué motiva que tengas que realizar esta actividad? Ej. entrada de cliente, rotura cristal, reclamación...7. ¿Con qué servicio o producto está relacionada esta actividad? Ej. Buffet, combinados, etc.8. ¿Cuándo y por qué necesitas cambiar la forma de realizar esta actividad? Ejemplo: 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 realizarla?11. ¿Cuándo y por qué se hacen horas extras en esta actividad?12. ¿En qué situaciones tienes la actividad parada? Ej. fallo informático, fallo suministros, falta personal...13. ¿Qué tareas realizas para conseguir realizar esta actividad? Ej. La entrada de un cliente, servir una cocacola, etc.		

Fuente: Elaboración propia

En realidad, resulta más fácil descomponer una actividad en dos o más que convertir diferentes actividades en una sola, puesto que el personal tiende más a detallar las tareas que realiza que a resumirlas. Para realizar esta etapa se tuvieron en cuenta los siguientes aspectos:

- el bajo coste de algunas de las actividades que 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. Por este motivo, podía estudiarse su posible agrupación 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 también permitía ciertas agrupaciones.
- que el generador de costes elegido fuera el mismo para las actividades a agrupar o que la medida de tales actividades también fuera también la misma.

En todo momento se procuró mantener por separado todas aquellas actividades que tenían generadores de coste relevantes y distintos, así como evitar la agrupación de actividades que cuyos objetivos fueran realmente diferentes. Tras esta etapa, el número definitivo de actividades sin tener en cuenta las llevadas a cabo en las áreas directivas fueron finalmente 61 (en cuadro 1).

CUADRO 1. CLASIFICACIÓN E INFORMACIÓN DE LAS ACTIVIDADES

Departamento	CÓD.	Actividad	Clasificación en primarias y secundarias	Clasificación por nivel	Objeto de coste relacionado	Activity driver	Medida de la actividad
Habitaciones	HPA1	Limpiar habitaciones	Primaria	Unidad	Habitaciones	u.m. ventas habitaciones	Nº habitaciones limpiadas
	HPA2	Limpiar zonas comunes	Secundaria	---	Actividades	m2 y horas	Nº limpiezas realizadas
	HPA3	Controlar lavandería exterior	Primaria	Unidad	Habitaciones	Kg ropa controlados	Kg de ropa controlados
	HPA4	Gestionar almacén habitaciones	Secundaria	---	Actividades	u.m. consumo materiales	Nº artículos gestionados
	HPA15	Realizar lavandería interior	Secundaria	---	Actividades	Kg limpiados de ropa	Kg ropa lavados
	HPA20	Limpiar restaurante	Primaria	Línea producto	Snacks, bebidas y buffet	u.m. ventas prod. restauración	Nº limpiezas realizadas
Restauración	HFA1	Preparar y vender alimentos bar	Primaria	Unidad	Snacks	Nº alimentos servidos	Nº alimentos servidos
	HFA2	Preparar buffet cocina	Primaria	Lote	Buffet	Nº raciones elaboradas	Nº raciones elaboradas
	HFA3	Preparar y vender bebidas bar	Primaria	Unidad	Bebidas	Nº bebidas servidas	Nº bebidas servidas
	HFA4	Limpiar sala	Secundaria	---	Actividades	u.m. ventas de buffet	Nº limpiezas realizadas
	HFA5	Limpiar cocina	Secundaria	---	Actividades	u.m. ventas buffet y alimentos	Nº limpiezas realizadas
	HFA6	Limpiar bar	Secundaria	---	Actividades	u.m. ventas bar	Nº limpiezas realizadas
	HFA7	Cierre mensual	Primaria	Empresa	Todos productos	u.m. ventas prod. restauración	Nº cierres realizados
	HFA8	Gestionar compras	Secundaria	---	Actividades	Nº albaranes	Nº albaranes procesados
	HFA9	Controlar almacén f&b	Secundaria	---	Actividades	u.m. consumo materiales	Nº albaranes procesados
	HFA13	Gestionar personal	Secundaria	---	Actividades	Personal asignado a depto.	Nº personas atendidas
	HFA14	Coordinar animación	Secundaria	---	Actividades	u.m. ventas bebidas bar	Nº actuaciones realizadas
	HFA15	Atender clientes	Secundaria	---	Actividades	Nº clientes atendidos	Nº clientes atendidos
	HFA16	Planificar menús	Secundaria	---	Actividades	Nº menús	Nº menús planificados
	HFA17	Controlar caja bar	Primaria	Línea producto	Snacks y bebidas	Nº arqueos realizados	Nº arqueos realizados
	HFA18	Control de Gestión Bar	Primaria	Empresa	Snacks y bebidas	u.m. ventas prod. Restauración	Unidades monetarias venta
	HFA19	Control de Gestión Cocina	Primaria	Empresa	Snacks y bebidas	u.m. ventas prod. Restauración	Unidades monetarias venta
HFA20	Vender buffet	Primaria	Unidad	Buffets	Nº raciones vendidas	Nº tiquets buffet vendidos	
Recepción	HRA1	Realizar Receptiva Clientes	Primaria	Unidad	Habitaciones	Nº clientes atendidos	Nº clientes atendidos
	HRA2	Atención clientes, proveedores y personal	Secundaria	---	Actividades	u.m. ventas	Nº clientes atendidos
	HRA10	Filtrar Incidencias	Primaria	Línea producto	Habitaciones	Nº incidencias filtradas	Nº incidencias filtradas
	HRA11	Controlar Caja Recepción	Primaria	Línea producto	Servicios recepción y buffet	u.m. venta productos	Nº arqueos realizados
	HRA20	Controlar Vigilantes Seguridad	Primaria	Empresa	Productos hotel	A través departamentos	Nº incidencias detectadas
	HRA22	Compra Venta-Divisas	Primaria	Unidad	Venta divisas	Nº transacciones realizadas	Importe vendido divisas
	HRA30	Venta de Entradas - Excursiones	Primaria	Unidad	Entradas	Nº transacciones realizadas	Nº entradas vendidas
	HRA31	Alquilar Safe o Caja Fuerte	Primaria	Unidad	Alquiler caja fuerte	Nº cajas alquiladas	Nº cajas alquiladas
	HRA32	Alquilar Cunas	Primaria	Unidad	Alquiler cuna	Nº cunas alquiladas	Nº cunas alquiladas
	HRA33	Cobrar Billares	Primaria	Lote	Billares	Nº recaudaciones de billares	Nº recaudaciones de billares
	HRA34	Alquilar Parking	Primaria	Unidad	Alquiler parking	Nº plazas alquiladas	Nº plazas alquiladas
HRA35	Recaudar Telf. Público y de Habitac.	Primaria	Lote	Teléfono	Nº recaudaciones de tfno	Nº recaudaciones de tfno	
HRA36	Otras ventas	Primaria	Unidad	Otros productos	U.m. ventas	U.m. ventas	
HRA38	Alquilar Lavandería Clientes	Primaria	Unidad	Venta lavados	Nº transacciones realizadas	Nº lavados vendidos	

	HRA39	Ventas Buffet	Primaria	Unidad	Buffet	Nº tiquets buffet vendidos	Nº tiquets buffet vendidos
Reservas facturación	HOA1	Reservas agencias	Primaria	Unidad	Habitaciones	Nº habitac. ocupadas agencia	Nº reservas realizadas
	HOA2	Reservas directos	Primaria	Unidad	Habitaciones	Nº habitac. ocupadas directos	Nº reservas realizadas
	HOA3	Reservas de garantías	Primaria	Unidad	Habitaciones	Nº habitac. ocupadas TTOO	Nº reservas realizadas
	HOA4	Atender demandas directos por correspondencia	Primaria	Línea producto	Habitaciones	Nº habitac. ocupadas directos	Nº solicitudes recibidas
	HOA5	Control general de reservas	Primaria	Lote	Habitaciones	Nº habitaciones ocupadas	Nº controles efectuados
	HOA6	Facturación y cobro agencias "no garantía"	Primaria	Lote	Habitaciones	Nº habitac. ocupadas agencia	Nº facturas agencias
	HOA8	Facturación y cobro pensiones a TTOO	Primaria	Lote	Buffet	Nº habitac. ocupadas TTOO	Nº facturas pensiones
	HOA10	Facturación y cobro de cunas	Primaria	Lote	Buffet	Nº cunas alquiladas y nº buffets guías	Nº facturas cunas
Admon finanzas	HAA1	Cierre Mensual	Primaria	Empresa	Habitaciones y servicios recepción	Nº cierres realizados	Nº cierres realizados
	HAA2	Cierre Diario	Primaria	Empresa	Habitaciones y servicios recepción	Nº cierres realizados	Nº cierres realizados
	HAA3	Cierre Anual	Primaria	Empresa	Habitaciones y servicios recepción	Nº cierres realizados	Nº cierres realizados
	HAA4	Control de Gestión	Secundaria	---	Actividades	u.m. ventas	Nº horas dedicadas
	HAA5	Cash Management	Secundaria	---	Actividades	u.m. ventas	Nº horas dedicadas
	HAA6	Gestión Contable	Primaria	Empresa	Productos hotel	Nº horas dedicadas	Nº horas dedicadas
	HAA7	Analizar Nuevas Inversiones	Primaria	Empresa	Productos hotel	Nº inversiones analizadas	Nº inversiones analizadas
	HAA8	Control Interno	Primaria	Empresa	Productos hotel	Nº horas dedicadas	Nº horas dedicadas
	HAA9	Mantenimiento Informática	Primaria	Empresa	Productos hotel	Nº controles efectuados	Nº controles efectuados
	HAA10	Cierre Mensual F&B	Primaria	Empresa	Snacks, bebidas y buffets	Nº cierres realizados	Nº cierres realizados
HAA13	Cierre Diario F&B	Primaria	Empresa	Snacks, bebidas y buffets	Nº cierres realizados	Nº cierres realizados	
HAA16	Cierre Anual F&B	Primaria	Empresa	Snacks, bebidas y buffets	Nº cierres realizados	Nº cierres realizados	
Serenos vigilancia	HZA1	Sacar basuras	Secundaria	---	Actividades	Nº habitaciones	Nº de días
	HZA2	Limpiar piscina	Secundaria	---	Actividades	u.m. ventas	Nº limpiezas realizadas
	HZA3	Limpiar terraza	Secundaria	---	Actividades	u.m. ventas	Nº limpiezas realizadas
	HZA4	Vigilancia general	Primaria	Empresa	Actividades	M2 vigilados	M2 vigilados

Fuente: Elaboración propia

4.2. Mapa y diccionario de actividades

Llegados a este punto, se consideró apropiado sistematizar la información recogida. Por ello, se elaboraron esquemas o mapas por centros de trabajo, en los que se representaron gráficamente los enlaces existentes entre las actividades llevadas a cabo en dichos departamentos y entre aquéllas que se realizaban en otras áreas pero que también mantenían una cierta relación.

Además, se confeccionó un diccionario con el fin de divulgar una información básica de cada actividad (definición, objetivos y tareas principales) unificando y clarificando conceptos para todo el personal de la empresa (ejemplo en gráfico 1). Al elaborar este diccionario se comprobó que ciertas actividades deben realizarse en un orden concreto de tareas mientras que otras no requieren de una sistemática específica.

Gráfico 1. EJEMPLO DE FICHA DEL DICCIONARIO DE ACTIVIDADES

HPA1 Limpiar habitaciones
Esta actividad consiste en preparar y limpiar completamente la habitación para la entrada de clientes.
Objetivo: 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

Fuente: Elaboración propia

4.3. Clasificación de actividades

Continuando con el análisis de las actividades se procedió a su clasificación en primarias o principales y auxiliares o secundarias (cuadro 1). Las primarias se relacionan directamente con el objeto de coste de la empresa y, en determinadas ocasiones, requieren la realización de otras de carácter secundario. Cabe destacar la aparente facilidad con la que se pudo llevar a cabo este proceso identificando cuáles estaban relacionadas directamente con el servicio que se presta en el hotel y cuáles no.

De igual modo se clasificaron las actividades jerárquicamente (cuadro 1). Según la propuesta de Cooper y Kaplan (1991b: 130 y 131) esta "jerarquización" permite comprender el comportamiento de los costes en los que incurre la empresa. En la práctica pueden distinguirse fácilmente cuatro niveles en función de la actuación de las actividades con respecto al producto, que son actividades a nivel unitario o de producto, de lote, de línea de producto y de sostenimiento de planta o de empresa.

4.4. Activity drivers y medidas de actividades

Por último, se seleccionaron para cada actividad los *cost drivers* o *activity drivers* que se consideraron más apropiados para reflejar la relación causa-efecto entre la ejecución de la actividad y el consumo efectuado de la misma por los correspondientes objetos de coste (cuadro 1). Igualmente se identificaron las medidas de actividad u *outputs* que en algunas ocasiones coincidieron con los *cost drivers* o generadores de coste anteriores sobre todo cuando existía alguna dificultad para obtener información sobre el que debería ser el verdadero generador de costes.

Los datos obtenidos de las entrevistas y de los cuestionarios sirvieron para seleccionar estas magnitudes. Igualmente se informó y consultó a los jefes de departamento acerca de las medidas escogidas. En ocasiones, se tuvo que modificar dicha elección para que fuera consensuada y aceptada por ellos. Con ello disponíamos de distintas opiniones que aseguraban una mejor decisión y disminuían los posibles sesgos de subjetividad.

4.5. Determinación del coste de las actividades

Uno de los fundamentos del ABC radica precisamente en que las actividades consumen los recursos de la empresa. El conocimiento detallado de los costes incurridos en su realización es una información crucial en el ABC para la posterior gestión de los costes y de las propias actividades.

En concreto, en el hotel se analizaron 26 elementos de coste diferentes tales como personal, amortizaciones, luz, agua, gas, teléfono, alimentos, bebidas, etc. Algunos de ellos se agruparon bajo recursos de costes o *cost pools* tales como los de inmovilizado o personal. Algunos de estos datos se extrajeron del libro mayor de la contabilidad financiera (personal, seguros, teléfono, etc.) mientras que otros debían determinarse mediante la contabilidad de costes (consumos, amortización, etc.).

Mediante la asignación y distribución de costes entre actividades se determinó su coste primario. Para ello, se necesitaban algunos datos que sólo podían aportar los trabajadores de cada departamento. Por este motivo, se diseñaron unas “hojas de actividad” en las que cada empleado anotaba diariamente, por ejemplo, el tiempo dedicado o los materiales consumidos en la hoja correspondiente a cada actividad. Esta información se contrastaba con el total de tiempo trabajado por el personal y con los informes de consumos elaborados por los almacenes. Si no coincidían estos datos se buscaban las causas para solucionarlo. Así, se verificaba que los recursos a asignar a las actividades y las medidas usadas para hacerlo fueran reales.

Los costes de las actividades secundarias fueron redistribuidos mediante un nuevo reparto, para el que se utilizaron los generadores de coste o *activity drivers* seleccionados anteriormente.

De esta forma se determinó mensualmente el coste total de las actividades principales del hotel por la suma de sus costes primarios y los derivados del reparto secundario. En las tablas 1 a 5 puede observarse el proceso de cálculo de costes de las actividades de habitaciones, restauración y recepción, departamentos que repetiremos, a modo de ejemplo, en los apartados siguientes. No se han reproducido las tablas de todos los departamentos por limitaciones obvias de la extensión de este trabajo. Debido a la existencia de más departamentos en el hotel, sólo los valores del conjunto de tablas de todos ellos permitiría cuadrar los totales de costes.

TABLA 1. COSTE DE LAS ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE 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	0	0	10,760	531	
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	3.492.459		2,984,643	(0)	268,547	(0)	(0)	162,630	76.641

TABLA 2. COSTE DE LAS ACTIVIDADES 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	209,158	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)	0	(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

TABLA 3. COSTE DE LAS ACTIVIDADES 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	
Memas Limpieza y Menaje	0	0.00%									
Rappels por compras	0	0.00%									
Alojamiento Gulas	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	3,707.07	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	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

Tabla 4. COSTE DE LAS ACTIVIDADES 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

TABLA 5. COSTE DE LAS ACTIVIDADES 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

4.6. Determinación del coste de los productos: los servicios

En el sistema ABC los productos consumen actividades y no recursos, excepto los considerados directos. La determinación del coste de los servicios se ha realizado mediante las dos operaciones siguientes. Por un lado, todos los costes directos en relación con los servicios han sido asignados a éstos (el coste de ventas de buffets, de los alimentos servidos en el bar, la amortización de las habitaciones ocupadas, etc.). Por otro lado, los costes de las actividades se trasladan a los servicios a través de los generadores de costes o *activity drivers* seleccionados.

Los objetos de coste identificados en el hotel se han resumido en el cuadro 2. En general, un objeto de coste puede ser "*cualquier cliente, producto, servicio, contrato, proyecto, o cualquier otra unidad de trabajo para la cual se desee una medida de coste separada*" (Miller, 1996: 9).

Precisamente el hecho de estudiar un hotel requiere una especial atención debido a que algunos servicios pueden confundirse con actividades realizadas en la empresa como vender entradas, alquilar cunas, etc.

El coste de los servicios y productos vendidos en el hotel se determinó por centros de actividad, es decir, para las áreas de habitaciones, restauración y recepción (tablas 6 a 10).

CUADRO 2. OBJETOS DE COSTE

<i>CENTRO DE ACTIVIDAD</i>	<i>OBJETO DE COSTE</i>	
HABITACIONES	HABITACIONES	
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		

Fuente: elaboración propia

En la tabla 6 relativa al producto de alojamiento pueden distinguirse, en primer lugar, los costes directos de este servicio. A continuación, se han trasladado los costes de las actividades relacionadas con el mismo a nivel unitario, como la HPA1 Limpiar Habitaciones, A1 Realizar receptiva de clientes, etc. Igualmente se añaden los costes de actividades a nivel de lote, como son la HOA5 Control de Reservas y HOA6 Facturación y cobro de agencias. Después se recogen los costes de las actividades por producto o línea como son A11 Controlar caja de recepción, HOA4 Demandas de información directos, etc. y finalmente se determina el coste total del servicio considerando otras actividades clasificadas a nivel de centro o empresa. Puede calcularse también el coste unitario definitivo en distintos niveles ascendiendo finalmente a 4773 el coste de venta de una habitación, para el periodo considerado.

TABLA 6. 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 LINEA		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%
<i>Habitaciones Vendidas</i>		3.625	
<i>Coste unitario</i>		4.625	
<i>Coste unitario a nivel de lote</i>		4.637	
<i>Coste unitario a nivel de producto</i>		4.671	
<i>Coste unitario definitivo</i>		4.773	

El cálculo de costes de los productos elaborados y vendidos en restauración 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. La determinación del coste de cada plato o bebida servido en este centro de costes según el ABC se ha realizado tal y como aparece en las tablas 7 y 8.

Primero se asigna a cada bebida, *snack* o *buffet* preparado y servido su coste directo, formado tanto por el coste de la materia prima incorporada (alimentos, botellas, etc.), configurado 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, se traspan en las líneas siguientes los costes de las actividades ejecutadas con motivo de la elaboración de los platos o del servicio de las bebidas, a través del número de *cost drivers* o *activity drivers* y su coste unitario respectivo.

TABLA 7. COSTE DE PRODUCTOS DEL BAR

COD.	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.	1854962	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	1854962	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 8. COSTE DE PRODUCTOS DEL RESTAURANTE

COD.	Descripción	Snacks Restaur.	%	Buffet Desayuno	%	Buffet Cena	%	Buffet MF	%	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										

El coste de los diferentes productos o servicios vendidos en recepción ha sido calculado de igual forma (tablas 9 y 10). Puede observarse la escasa diferencia que presentan los costes unitarios de estos servicios en niveles diferentes (unitario, de lote, de línea, etc.). Esto es debido a la clara identificación de la actividad necesaria para su prestación con el servicio mismo por lo que la mayoría de costes son directos o costes a nivel unitario.

Cabe indicar también que en estas tablas aparecen actividades sin coste para este período de cálculo como, por ejemplo, el control de vigilancia. Se ha preferido incluirlas para poder observar el nivel al que se consideran cuando generan costes.

TABLA 9. COSTE DE PRODUCTOS DE RECEPCIÓN (1ª 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 LINEA	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
	<i>Número de unidades vendidas</i>	161		180		0		267					
	<i>Coste a nivel unitario</i>	43		144				209					
	<i>Coste unitario a nivel de lote</i>	43		144				209					
	<i>Coste unitario a nivel de producto</i>	45		153				211					

TABLA 10. COSTE DE PRODUCTOS DE RECEPCIÓN (2ª 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	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 LINEA	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			

4.7. Determinación de márgenes y resultados

La información sobre los márgenes y resultados generados por departamentos y servicios y detallados por niveles distintos de actividad (unitario, lote, línea, etc.) es relevante para la toma de decisiones y debería formar parte, junto con otros indicadores, del cuadro de mando de la dirección. Por ello, aunque la mayoría de trabajos no informen de esta fase, en este artículo se ha incluido la determinación de márgenes y resultados realizada en el hotel objeto de estudio (tablas 11 a 15).

TABLA 11. 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
<i>Productos Vendidos</i>	3.625	
<i>Margen Bruto unidad vendida</i>	4.062,9	
<i>Resultado unitario</i>	2.924,2	
<i>Resultado unitariopor lote o grupo</i>	2.911,6	
<i>Resultado unitario por producto o línea</i>	2.878,1	
<i>Resultado unitario por centro</i>	2.778,2	

Fuente: elaboración propia

Cabe destacar el elevado porcentaje de resultados generados por el servicio de alojamiento durante el período de cálculo, un 37% (tabla 11). Los resultados de los productos de restauración se recogen en las tablas 12 y 13. La primera incluye 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 13 se muestran los resultados de los productos cocinados para su posterior consumo en el restaurante (raciones del buffet y snacks cocinados).

Cabe remarcar la diferencia de márgenes obtenidos en ambas tablas. En la tabla 12, exceptuando los helados, los productos generan un alto margen. El beneficio final asciende a más de un 26%, aunque del desglose por artículos se desprende que algunos generan cerca de un 50% (refrescos, vinos o cafés). En cambio, en la tabla 13 los resultados obtenidos por productos de restaurante presentan unos márgenes mucho menores que se sitúan alrededor del 15%.

TABLA 12. RESULTADOS DE PRODUCTOS DE BAR

Concepto	Total	%	Refrescos	%	Cervezas	%	Combi nados	%	Espiri tuosos	%	Helados	%	Snacks	%	Vinos	%	Cafes	%
Ventas de Productos	1093841	100	3.215.600	100	3353810	100	1788.274	100	147801	100	1085791	100	527.696	100	208652	100	266216	100
Costes directos	(3267084)	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	7306756	68,97	1.881.188	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
Ventas productos	(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
Costes a nivel unitario y 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
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	(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
Costes 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
Resultados a nivel de producto	(143.751)	1,36																
Costes de centro	2633798	26,75																
Resultado a nivel de centro																		
Productos Vendidos			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 13. RESULTADOS DE PRODUCTOS DE RESTAURACIÓN

Concepto	Total	%	Snacks Rest.	%	Buffet Desayuno	%	Buffet Cena	%	Buffet MF	%	NA
Ventas de Productos	6.120.032	100,00	2.638.684	100,00	332.199	100	2.617.851	100	631.398	100	0
Costes directos	(3.192.660)	52,17	(1.019.537)	40,16	(123.330)	37,13	(928.847)	36,48	(222.912)	35,31	(897.933)
Contribución Ventas productos	2.927.532	47,83	1.619.147	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	(923002)	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 línea	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									
Productos Vendidos			6399		751		1756		662		
Margen Bruto unidad vendida			237,40		278,12		961,85		616,99		
Resultado unitario			60,06		225,46		784,37		503,45		
Resultado unitario por lote o grupo			60,06		69,80		258,23		167,84		
Resultado unitario por producto o línea			56,19		63,55		237,15		154,36		

Otra cuestión a considerar es si conviene o no mantener abierto un centro de restauración aún ocasionando pérdidas importantes en meses de baja ocupación. En opinión de la dirección, debe ofrecerse el servicio de restaurante y cafetería con precios atractivos para el cliente con la finalidad de asegurar la ocupación de las habitaciones del hotel (objetivo que consideran primordial) y motivar al cliente para que se quede el tiempo máximo posible, puesto que así previsiblemente realizará un consumo mayor.

Los resultados obtenidos por los productos y servicios que se venden en el área de recepción (tablas 14 y 15) son muy elevados, situándose en un promedio de un 69%. No obstante, contrasta el escaso margen obtenido al vender entradas de Port Aventura. Ello es debido a que el coste directo es elevado en relación con su precio de venta y a que las condiciones de adquisición de estas entradas son poco flexibles por lo que la empresa trabaja con un escaso margen de maniobra.

En cambio, otros productos o servicios generan un resultado que se sitúa entorno al 90% (alquiler de cunas, alquiler de plazas de párking, alquiler de caja fuerte y el billar). Son productos propiedad de la empresa que no deben contratarse o negociarse con ninguna empresa externa por lo que el margen es limpio.

TABLA 14. RESULTADOS DE SERVICIOS DE RECEPCIÓN (2ª PARTE)

Concepto	Total	%	Port Aventura	%	Aquopolis	%	Teléfono	%	Caja fuerte	%	Billar	%
Ventas de Productos	5069265	100	214205	100	143399	100	471080	100	1133540	100	569435	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	(9329)	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	(657)	0,31	(975)	0,68	(2076)	0,44	(4936)	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 15. RESULTADOS DE SERVICIOS DE RECEPCIÓN (2ª PARTE)

Concepto	Total	%	Moneda	%	Cunas	%	Parquing	%	Lavandería	%	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		

De todo el proceso desarrollado para la implantación del ABC cabe resaltar la reticencia mostrada por los trabajadores, aspecto que han puesto de manifiesto otros autores. Según las entrevistas mantenidas, éstos manifestaron inicialmente un rechazo motivado más por la inseguridad de saber cumplir con todas las cuestiones relacionadas con el ABC y por el volumen de trabajo que éstas suponían que por el temor a un posible despido o por el cambio de sistema en sí mismo.

No obstante, el ABC ha resultado ser comprensible para sus usuarios. La dirección y los responsables de las áreas del hotel han comprendido y valorado la información más fiable sobre el coste de las diferentes actividades y de los productos o servicios que se venden en la organización y acerca de los resultados generados. Asimismo puede decirse que los costes indirectos reciben un tratamiento más adecuado por cuanto se relacionan básicamente con las actividades ejecutadas en cada departamento y posteriormente con los servicios y productos.

Asimismo, estos responsables están en disposición de analizar dicha información para aprovecharla en el proceso de toma de decisiones. En este sentido la dirección se planteó realizar ciertas acciones que se comentan a continuación.

Se ha estudiado la posibilidad de ampliar el periodo de apertura al público. Ello requiere cubrir costes mediante unos ingresos generados por una ocupación mínima. Esto ha comportado acciones de búsqueda de nuevos clientes, nuevas negociaciones con los tour-operadores actuales y con otros TT.OO., el planteamiento de coaliciones con empresas dedicadas a otra actividad como el golf, por ejemplo, para que sus clientes puedan alojarse en el hotel ofreciendo un combinado de servicios, etc.

Se han realizado también estudios de viabilidad sobre la apertura de un hotel en otra zona de España. Actualmente está a punto de abrirse este nuevo establecimiento.

Otros temas de interés para la dirección, a pesar de no haberse emprendido hasta el momento acciones definitivas, son la determinación de la rentabilidad por clientes, la unificación de procesos mediante acciones de benchmarking interno y de análisis de calidad, el análisis del valor de las actividades, el planteamiento de indicadores de gestión, el desarrollo de un plan estratégico para el negocio, etc.

Por todo ello, consideramos que la implantación ha cubierto en buena medida los objetivos propuestos inicialmente y que han sido expuestos anteriormente.

5. CONCLUSIONES

La literatura sobre la gestión turística y hotelera es escasa por lo que resulta de interés la realización de trabajos de estas características. Por este motivo, y teniendo en cuenta que el objetivo principal de este trabajo se ha centrado en comprobar la aplicabilidad del ABC en el entorno hotelero, consideramos apropiada la metodología del estudio de casos utilizada en este artículo.

Por ello, se ha realizado una descripción del proceso completo y detallado de implantación real del sistema ABC en todo el ámbito de una organización hotelera. Se han expuesto todas las actividades identificadas en el hotel, sometiéndolas a un proceso de racionalización, clasificación y análisis, se han determinado los costes de las distintas actividades y de los servicios y se han elaborado las tablas correspondientes a los márgenes y resultados generados. En trabajos anteriores sólo se habían realizado aplicaciones parciales en áreas piloto, o desarrollos teóricos, limitando la información práctica a un listado de actividades en la mayoría de los casos.

Consideramos que se ha conseguido el objetivo principal de este trabajo cual era la comprobación de las posibilidades de aplicación del sistema ABC en el entorno hotelero. Evidentemente, el estudio se ha centrado en un caso individual por lo que resulta difícil generalizarlo para el sector. No obstante, este caso abre las puertas a una investigación más amplia en la que pueden estudiarse más hoteles de distintos tamaños. Además, esta implantación práctica del ABC nos ha permitido constatar otras cuestiones que relacionamos a continuación.

El nivel de detalle de la información generada por el ABC que ha sido mucho mayor que la que se obtenía anteriormente mediante la aplicación otros sistemas de costes debido, principalmente, a la utilización de un número mayor de actividades y de *cost drivers*.

Aunque la temporalidad de la empresa hotelera podría haber perjudicado la continuidad y la regularidad del ABC, no ocurrió así. Se hizo coincidir el inicio de la temporada con la aplicación del ABC, habiendo planificado y diseñado el sistema en los meses de inactividad. No obstante, esta temporalidad tampoco facilitó la realización de estudios en áreas piloto porque hubieran consumido una parte importante de los meses de la temporada.

Se ha constatado un escepticismo y una cierta prudencia en relación con el éxito del ABC por parte del personal. De igual modo, los trabajadores han mostrado su resistencia al cambio de sistema más por la inseguridad de cumplir con las obligaciones que conlleva que por el temor a ser controlados o incluso despedidos.

La realización de determinadas etapas de la implantación del ABC ha presentado problemas y beneficios para el proceso. Por un lado, la identificación de las actividades ha sido compleja y delicada por las entrevistas realizadas, por la misma identificación de actividades, por su denominación, codificación y clasificación, etc. En cambio, la fase de elaboración de mapas y de un diccionario ha resultado muy útil puesto que ha facilitado la comprensión de las actividades del hotel con sus procesos, objetivos, tareas, características, etc. a todos los usuarios.

En el hotel estudiado también se confirma, como factor del éxito del sistema, la implicación de la dirección en el proyecto participando en la planificación de las diferentes etapas, tomando las decisiones necesarias, etc. Del mismo modo es imprescindible la formación de un equipo de coordinadores o profesionales capaces de dirigir el proyecto de implantación del sistema ABC en el que estén implicados al máximo distintos responsables de centros de actividades.

La dirección ha podido analizar la información generada y aprovecharla en el proceso de toma de decisiones relacionadas con nuevas inversiones, ampliación de la actividad, etc. En conjunto, cabe resaltar que el índice de satisfacción del hotel estudiado es muy elevado en relación con el ABC puesto que les ha permitido analizar aspectos difíciles de detectar sin esta implantación.

En nuestra opinión, algunos de los aspectos resaltados, tales como la temporalidad de la actividad, la resistencia del personal o el compromiso de la dirección constituyen líneas posibles de investigación que deberían estudiarse en un futuro.

6. BIBLIOGRAFÍA

- 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*, Doc. núm. 18, Madrid, octubre.
- BAUJÍN, P.; VEGA, V. y ARMENTEROS, M. (2001): "Diseño y aplicación de un sistema de costo basado en actividades en instalaciones hoteleras". *VII Congreso del Instituto Internacional de Costos / II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva*, en julio, León, España, pp. 1 a 19.
- 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.
- BURGESS, C. y BRYANT, K. (2001): "Revenue management- contribution of the finance function to profitability". *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13/3, march, pp 144- 150
- CASTELLÓ, E. y LIZCANO, J.L. (1994): *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1994.
- COLLIER, P. Y GREGORY, A. (1995a): *Management Accounting in Hotel Groups*, CIMA, London.
- ___ (1995b): "Strategic management accounting: a UK hotel sector". *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. Vol. 7, núm. 1, pp. 16 - 21.
- COOPER, R. (1988): "The rise of activity based costing. Part 2: When do I need an activity based cost system". *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Vol. 2, nº 3, fall, pp. 41 - 48.
- ___ (1990): "Implementing an Activity-Based Cost System", *Journal of Cost Management*, Vol. 4, núm. 1, Spring, pp. 33 - 42.
- COOPER, R. Y KAPLAN, R.S. (1991a): *The design of cost management systems. Text, cases and*

readings, Ed. Prentice Hall Inc., New Jersey.

- ____ (1991b): "Profit priorities from Activity Based Costing", *Harvard Business Review*, mayo-junio, pp. 130 - 135.
- 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 - 90.
- ESTRIN, T. L.; KANTOR, J. y ALBERS, D. (1994): "Is ABC suitable for your company?", *Management accounting*, vol. 75, núm. 10, abril, pp. 40 - 45
- FOSTER, G. y SWENSON, D. G. (1997): "Measuring the success of activity-based cost management and its determinants". *Management Accounting Research*, núm. 9, pp. 109 - 142.
- 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.
- 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.
- ILIC, S. (2000): "Activity -based costing in hotel industry". *Comunicación presentada at 15th Biennial International Congress of "Tourism and hospitality management: Trends and Challenges for the future"*. October, Opatija, Croatiaia.
- IMA (Institute of Management Accountants) (1993): *Practices and Techniques: Implementing Activity-Based Costing*. Statement on Management Accounting. Statement No. 4T, September 30.
- INNES, J.; MITCHELL, F Y SINCLAIR, D. (2000): "Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparaisn of 1994 and 1999 survey results". *Management Accounting Research*, núm. 11, pp. 349 - 362.
- KAPLAN, R.S. (1990): "The four-stage model of cost systems design". *Management Accounting*, febrero de 1990, pp. 1 a 24.
- KOTAS, R. y CONLAN, M. (1997): *Hospitality Accounting*. 5ª ed. International Thomson Business Press. London.
- KWANSA, F. Y SCHMIDGALL, R.S. (1999): "The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry. Its Importance to and Use by Hotel Managers". *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*. December, pp. 88 - 94.
- McGOWAN, A. S. y KLAMMER, T.P. (1997): "Satisfaction with activity-based cost management implementation" *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 217 - 238.
- MILLER, J.A. (1996): *Implementing Activity-Based Management in Daily Operations*. M/Wiley Series in Manufacturing. John Wiley & Sons, Inc. New York.
- MORENO, J. y MARTÍN, R. (2002): "El Uniform System of Accounts for The Lodging Industry: Experiencia de implantación en una empresa hotelera española". X Encuentro de ASEPUC. Santiago de Compostela.
- NOONE, B.M. (1996): *An investigation into the application of customer profitability analysis as a strategic decision-making took in a hospitality environment*. Tesina M.B.S., Dublin Business School, Dublin City University, Dublin.
- SÁEZ, A- (1995): "Cuestiones polémicas del modelo ABC)". *III Congreso Internacional de Costes y I Congreso Nacional de la ACODI*. Ed. ICAC. Pp- 239-253.
- SÁNCHEZ, I. (1999): *Adaptación del "Uniform System" a los Hoteles de España*. Ed. Puzzle. Madrid.
- SÁNCHEZ, M. V. (2002): *La propuesta ABC (Activity Based Costing) aplicada al sector hotelero*. Tesis Doctoral. Universitat Rovira i Virgili. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Reus.
- SCAPENS, R.W. (1990): "Researching management accounting practice: the role of case study methods." *British Accounting Review*, núm. 22, pp. 259 - 281.
- SHARMAN, P. (1994): "Activity and driver analysis to implemnet 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 - 166.
- SHIELDS, M.D. Y YOUNG, M.S. (1987): "A Behavioral Model for Implementing cost Management Systems". *Journal of Cost Management*, Winter, pp. 17 - 27.

THORNFIELD, H. (1991): *Accounting in Hotels*. 3ªed. CIMA. London.

VACAS, C. (2000): “Sistema Uniforme de Contabilidad para la industria del alojamiento: un modelo anglosajón de planificación contable”. *Técnica Contable*, octubre, pp. 727 - 744.

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



M. Victoria Sánchez Rebull

Doctora en Gestió d'Empreses por la Universidad Rovira i Virgili. Vinculada desde 1991 al área de Economía Financiera y Contabilidad del Departamento de Gestión de Empresas de la URV, actualmente Profesora Titular de Escuela Universitaria. Lleva más de diez años impartiendo docencia en Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión. Ha sido coordinadora del Máster de Contabilidad y Auditoría y del Máster de Gestión de Empresas Turísticas de la URV. Representante de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la URV en la Fundación de Estudios Turísticos Costa Daurada. Responsable de los Estudios de la Diplomatura de Turismo de la Escuela Universitaria de Turismo y Ocio de la URV. Autora de diversas publicaciones y artículos, habiendo presentado comunicaciones en Congresos nacionales e internacionales.