

## CAPITULO III

### MARCO PRÁCTICO

#### 3.1. DISEÑO METODOLÓGICO

##### 3.1.1. Método de investigación

Para desarrollar el presente trabajo se utilizará la investigación mixta porque enriquecerá el conocimiento en el campo de costos y administración estratégica y además será aplicada porque tratará de resolver las falencias en el sistema de costeo 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.

##### 3.1.2 Método de Investigación

El método de investigación a utilizarse para el logro de los objetivos, será el método deductivo, manejamos el método deductivo, porque en la investigación se busca principalmente el estudio de todas las aéreas operativas del hotel, así identificar que aéreas tienen mayor deficiencias o un inadecuado manejo de los costos, y a partir de ese análisis determinar puntos de riesgo clave para que estos sean mejorados, consecuencia de la evaluación implementar con conocimiento y pretender llegar a formular la aplicación del sistema de costos basados en actividades.

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)<sup>1</sup> 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 influenciada por todo un conjunto de factores organizacionales y nacionales.. Además, *“una gran parte del debate sobre el sistema ABC se ha apoyado en estudios de casos”*<sup>2</sup>. 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”*<sup>3</sup>. 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”*<sup>4</sup>. 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 los casos publicados sobre la implantación del ABC en empresas de servicios.

- Identificado el objeto principal de la investigación, el análisis de la implantación.

ABC en un establecimiento hotelero como respuesta ante los cambios en su entorno, Aunque un estudio de casos no siempre se corresponde con una secuencia lógica de etapas por cuanto se trata de un proceso interactivo complejo,

---

<sup>1</sup> Kaplan, R.S. (1984), ob. cit., p. 415.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Scapens, R.W. (1990): “Researching management accounting practice: the role of case study methods.” *British Accounting Review*. Nº22, pp. 259 a 281. p. 264.

<sup>4</sup>Yin, R.K. (1993): *Applications of case Study Research*. Business library. University of western Ontario. California. p. 3.

podemos considerar que basándonos en Scapens<sup>5</sup> se han seguido las siguientes etapas para el estudio concreto de un caso en esta investigación:

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).

### 3.1.3 Variable de estudio

Para un mejor entendimiento de las variables que se analizaran en el presente trabajo se adjuntas las siguientes definiciones:

- a) **Costos Basados en Actividades.-** Es determinar los resultados o el objeto del costo donde se acumularan finalmente todos los recursos que generan la realización de las actividades, se requiere de inductores de costos para determinar el costo incurrido total por cada actividad para cada objeto de costo. Se centra más en el hecho de erradicar los costes innecesarios, que en limitarse solo a distribuir los mismos.
- b) **Utilidades de Gestión.-** Es la ganancia que se obtiene después de realizar los descuentos correspondientes, se trata de la utilidad concreta que el sujeto o la empresa obtiene por una buena conducción de resultados positivos y este económicamente será invertido en el mismo o nuevo bien o servicio.
- c) **Procesos Operativos.-** Conjunto de actividades mutuamente relacionadas o que interactúan, las cuales transforman elementos de entrada en resultados. Son procesos que permiten generar el producto y servicio que se entrega al cliente, por lo que inciden directamente en la satisfacción del cliente final. Son procesos que valoran generalmente los clientes.

---

<sup>5</sup> Las hemos adaptado de Scapens, R.W. (1990), ob. cit., pp. 272 a 277.

### 3.1.4 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."<sup>6</sup> 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.

### 3.1.5 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. 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 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.

### 3.1.6 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

---

<sup>6</sup> Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p.110.

*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*<sup>7</sup>. 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.

### **3.1.7 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.

### **3.1.8 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

---

<sup>7</sup> 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

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.

### **3.1.9 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. 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.

### **3.1.10 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.

### **3.1.11 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.

## **3.2. PROCESO DEL ESTUDIO DE LAS ACTIVIDADES DEL HOTEL**

Se deberá 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.

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.

### **3.2.1. 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)<sup>8</sup>.

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.

### **3.2.3. Selección del tipo de encuesta y cuestionario**

El tipo de encuesta a utilizar es la encuesta personal y el cuestionario que se ha elegido será estructurado, es decir contendrá preguntas cerradas. Además de dicotómicas (entre dos alternativa SI o NO) y usará la escala likert. Esto en razón a que se usará la aplicación del SPSS para el análisis estadístico.

### **3.2.4. Instrumentos y técnicas de recolección de datos**

Para el presente trabajo se usarán como métodos de recolección de datos la encuesta y la entrevista además de técnicas proyectivas.

La encuesta será por medio de un cuestionario estructurado por que las preguntas serán las cerradas en razón a que se usará la aplicación del SPSS para el análisis estadístico. Además las escalas de medición serán nominal y Likert.

La escala nominal es donde se establecen las categorías de los atributos para ser seleccionados por el objeto de investigación, a tiempo de otorgar la información. Incluyen una codificación.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Brimson, J.A. (1991), ob. cit., pp. 111 a 121.

<sup>9</sup> CÉSPEDES, Estévez Jorge, Universidad Técnica de Oruro, Universidad Mayor de San Andrés y Universidad de Missouri, Colombia, Edición Universitaria, La Paz Bolivia.

La escala de Likert consta de 5 puntos y sirve para medir reacciones acerca de un ítem o afirmación. La afirmación no debe sobrepasar de 20 palabras y debe expresar una reacción lógica.<sup>10</sup>

La entrevista porque durante ella se podrá conocer mejor al dueño de la empresa y se podrá saber la reacción del dueño ante la propuesta de un nuevo sistema de costeo basado en actividades para mejorar la eficiencia en el sistema de costeo mediante técnicas proyectivas que le darán a conocer las ventajas de implantar el nuevo sistema de costeo para lograr mejores utilidades.

**CUESTIONARIO 1. PLANTILLA DE ACTIVIDADES**

**Edificio: Centro de Coste:**

**Responsable:**

**¿Qué actividades realizas cada mes? *Ejemplo: Limpiar un apartamento, cocinar buffet, etc.***

	NOMBRE DE LA ACTIVIDAD	RUTINARIA: SI/NO	Nº de actividad (no rellenar)
1			
2			
3			
4			
5			

**Firma del responsable:**

**3.3. ANALISIS DE LOS CUESTIONARIOS REALIZADOS AL PERSONAL DEL HOTEL AERONAUTICO**

**1. DIVERSIDAD DE PRODUCTOS Y ACTIVIDADES: CUESTIONARIO 1**

Justificación. Esta entrevista es adecuada para este estudio debido a la cantidad de productos y servicios ofrecidos y el amplio abanico de actividades que se realiza en la organización, condiciones que recomiendan la implantación de un sistema ABC.

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

<sup>10</sup> **CÉSPEDES**, Estévez Jorge, Universidad Técnica de Oruro, Universidad Mayor de San Andrés y Universidad de Missouri, Colombia, Edición Universitaria, La Paz Bolivia.

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 actividades en total para toda la compañía, de las cuales 65 se realizaban en el hotel. La localización por áreas o centros de trabajo se recoge en el cuadro 1:

#### CUADRO 1. NÚMERO DE ACTIVIDADES POR CENTROS

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.

#### Cuadro 2. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE RECEPCION

<b>CENTROS</b>	<b>TOTAL ACTIVIDADES</b>
Recepción	15
Reservas y facturación	8
Servicio de habitación	10
Administración y Finanzas	6
Mantenimiento	17
Dirección Ejecutiva	9
<b>TOTAL</b>	<b>65</b>

<b>DEPARTAMENTO RECEPCION</b>	
<b>ACTIVIDAD</b>	<b>CODIGO</b>
Realizar receptiva clientes	R-01
Atención clientes y personal	R-02
Filtrar incidencias	R-03
controlar caja recepción	R-04
Controlar vigilantes de seguridad	R-05
Realizar recepción nocturna	R-06

Cuadro 3. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE RESERVAS Y FACTURACION

<b>DEPARTAMENTO Reservas y facturación</b>	
<b>ACTIVIDAD</b>	<b>CODIGO</b>
Reservas de agencias	R-10
Reservas personales	R-20
Atender demandas directas por correspondencia	R-30
control general de reservas	R-04

Cuadro 4. ACTIVIDADES INICIALES DEL DEPARTAMENTO DE HABITACION

<b>DEPARTAMENTO DE HABITACION</b>	
<b>ACTIVIDAD</b>	<b>CODIGO</b>
Limpiar habitaciones	R-11
limpiar zonas comunes	R-12
controlar lavandería exterior	R-13
realizar lavandería interior	R-14

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 perseguida 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.

### **3.3.1 DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD: ENCUESTA 1**

Justificación. A partir de la información que obtendremos de esta encuesta a 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.

**3.3.1.1. Describe brevemente la actividad y sus objetivos**

**Justificación.** Esta pregunta tiene por objeto conocer las actividades más frecuentes, y los servicios ofrecidos por el hotel Aeronáutico.

**3.3.1.2. ¿Qué número de personas realizan esta misma actividad?**

**Justificación.** Esta pregunta tiene por objeto conocer el número de personas que efectúan una actividad determinada.

**3.3.1.3. ¿Cuánto tiempo se tarda aproximadamente en realizar esta actividad?**

**Justificación.** Esta pregunta tiene por objeto conocer el tiempo en que realiza el personal cada actividad.

**3.3.1.4. ¿Qué materiales necesitas para realizar esta actividad? (a grandes rasgos)**

Ejemplo: material de limpieza, materia prima (verduras, carne, etc.), tornillería, recambios, etc.

**Justificación.** Esta pregunta tiene por objeto dar a conocer los materiales utilizados en las diferentes actividades o servicios que presta el hotel Aeronáutico.

**3.3.1.5. ¿Qué otros recursos utilizas que te los proporciona el hotel?**

Ejemplo: agua, gas, luz, teléfono, gasolina, uniformes, maquinaria, herramientas, ordenadores, etc.

**Justificación.** Esta pregunta tiene por objeto dar a conocer los recursos utilizados por el personal en las diferentes actividades o servicios que presta el hotel Aeronáutico.

**3.3.1.6. ¿Con qué servicio de los que presta el hotel está relacionada esta actividad?**

Ejemplo: habitaciones, cocina, teléfono público, etc.

**Justificación.** Esta pregunta tiene por objeto dar a conocer los servicios que presta el hotel Aeronáutico.

**3.3.1.7. ¿Cuándo y por qué se necesitan más personas para realizar esta actividad?**

**Justificación.** Esta pregunta tiene por objeto dar a conocer si se necesita más personal para realizar las actividades que presta el hotel Aeronáutico.

**3.3.1.8. ¿Cuándo y por qué se necesitan menos personas para realizar esta actividad?**

**Justificación.** Esta pregunta tiene por objeto dar a conocer si se necesita menos personas para realizar las actividades que presta el hotel Aeronáutico.

#### **3.3.1.9. ¿Cuándo y por qué se hacen horas extras en esta actividad?**

**Justificación.** Esta pregunta tiene por objeto dar a conocer si es necesario horas extras para realizar las actividades y porque de ello.

#### **3.3.1.10. ¿En qué situaciones tienes la actividad parada? ¿Cuándo y por qué?**

Ejemplo: fallo informático, dependencia de otros servicios, fallos de suministros, falta de personal, etc.

**Justificación.** Esta pregunta tiene por objeto conocer las situaciones en que se paran las actividades y porque de ello.

### **3.4. 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 escaso interés que la dirección mostraba por conocer el coste de algunas actividades como, por ejemplo, limpiar habitaciones semana, 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.

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.

### **3.4.1. 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 R-01 Realizar receptiva de clientes es en un principio compleja puesto que está formada por un conjunto amplio de tareas.

La actividad Atender proveedores que fue identificada en un primer momento se decidió integrarla como una tarea más dentro de la actividad R-02 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 R-02 Atender personal externo e interno.

Por otro lado, en cuanto fueron analizadas las tareas de la actividad R-06 Realizar recepción nocturna también se procedió a anularla como tal. La mayoría de estas tareas pertenecían a la actividad R-02 Atender clientes y personal, por ejemplo, entregar y recoger llaves a clientes, llamar a taxis, atender a clientes, etc. Otras podían incluirse en la R-01 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.

### **3.4.2. 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 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.

### **3.4.3. 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 englobó bajo la actividad Cierre diario.

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. 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.

### **3.4.4. Dirección ejecutiva**

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.

### **3.4.5. 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.

### 3.4.6. 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.

### 3.5. 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*"<sup>11</sup>. 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)<sup>12</sup> 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.

---

<sup>11</sup> Brimson, J.A. (1991), ob. cit, p. 96.

<sup>12</sup> Castelló, E. Y Lizcano, J. (1994), ob. cit, p. 284.

### **3.5.1. 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.

#### **• ÁREA DE HABITACIONES**

Las actividades que pudieron ser consideradas como primarias fueron R-01 Limpiar habitaciones (relacionada con el servicio de alojamiento), R-11 Controlar lavandería exterior (también relacionada con el servicio de alojamiento).

#### **• ÁREA DE RECEPCIÓN**

Las actividades primarias del área de recepción fueron R-01 Realizar receptiva clientes (relacionada con el servicio de alojamiento), R-10 Filtrar incidencias (relacionada con el servicio de alojamiento o con los productos de restauración), Controlar caja recepción (relacionada con todas las ventas de servicios realizadas en recepción), Controlar vigilantes seguridad, servicio).

#### **• ÁREA DE RESERVAS Y FACTURACIÓN**

En el área de reservas y facturación todas las actividades fueron consideradas primarias. En concreto, estas actividades son R-10 Reservas directos (relacionadas con el servicio de alojamiento y con los clientes directos), Reservas agencias, Demanda información directos (relacionada con el servicio de alojamiento y con los clientes directos), Control de reservas (relacionada con el servicio de alojamiento), Facturación y cobro agencias.

#### **• 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

Cierre mensual, Cierre diario, Cierre anual, Gestión contable, Análisis de nuevas inversiones, Control Interno y Mantenimiento

#### • **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.

### **3.5.2. 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: limpiar zonas comunes, gestionar almacén de habitaciones y lavandería interior.

#### • **ÁREA DE RESTAURACIÓN**

Las actividades que fueron consideradas secundarias en el área de restauración fueron limpiar sala, limpiar cocina, gestionar compras, atender clientes.

- **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 ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS**

El área de administración y finanzas las actividades clasificadas como secundarias fueron Control de gestión.

- **ÁREA DE DIRECCIÓN EJECUTIVA**

El área de dirección ejecutiva, como se ha señalado, realiza actividades que pueden considerarse primarias.

- **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. 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

- **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

Sacar basuras, 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.

### **3.6. 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 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. 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.

#### **3.6.1. 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.

### **3.6.2. 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, administración y finanzas, etc).

#### **RECEPCIÓN:** 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.

### **3.6.3. 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.

#### ***R-11 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

#### ***R-12 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, 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.

### ***R-13 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.
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
11. Enviar albaranes a contabilidad

### ***R-14 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

### ***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

### ***HFA7 Cierre Mensual***

El cierre mensual consiste en la realización del inventario y recuento del almacén. 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. Contrastar los datos con el responsable de administración

### ***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. 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 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

### ***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. Entrevista con el candidato
7. Seleccionar el candidato
8. Formar el personal seleccionado
9. Planificar el trabajo del personal contratado

### ***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

### ***Área de recepción***

En esta área de trabajo los recepcionistas pueden tener que realizar muchas operaciones, incluso, actividades para toda la empresa. Esta variedad comporta una dificultad añadida sobre la implantación de un sistema de costes basado en las actividades en una empresa industrial. En el área de recepción trabajan 4 recepcionistas más un conserje de noche de forma permanente en el hotel.

***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 que se llevan a cabo en ese momento y con el momento de la salida de los mismos.

Las diferentes tareas que componen esta actividad son:

1. Sacar listado salidas.
2. Señalar permanencias y salidas antes de las 8 am
3. Imprimir listado llegadas y asignar apartamentos
4. Imprimir recibos de entradas
5. Elaborar parte para la gobernanta – separar garantías
6. Cerrar teléfono, poner recibos, facturas telefónicas y garantías en casilleros
7. Cobrar y devolver depósitos de apartamentos y cobrar teléfonos
8. Hacer llaves, ponerlas junto a los recibos nuevos en casilleros
9. Abrir líneas telefónicas
10. Recoger garantías y guardarlas
11. Dar llave, explicar servicios ofrecidos por el hotel (despertador, maletero, etc.) y otro tipo de información
12. Explicar funcionamiento de electricidad
13. Pasar por caja la entrada y salida de garantías

***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

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.

### ***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

### ***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.

### ***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

### *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.

#### ***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

#### ***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. Enviar bono de confirmación
5. Archivar el bono de confirmación

#### ***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

### ***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. Archivar tanto para clientes directos como para agencias "garantía" y "no garantía"

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:

### ***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

### ***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

### ***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”*.<sup>13</sup>

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.

---

<sup>13</sup> Brimson, J.A. (1991) , ob. cit., p. 135.

**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

**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

**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

### ***Control de Gestión***

Esta actividad se lleva a cabo mediante la preparación de los presupuestos y del informe mensual, 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. Proyección financiera

### ***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

### ***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

### ***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

### ***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.

### ***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 invirtieron recursos para profundizar más en el conocimiento de las actividades llevadas a cabo por equipos directivos.

### ***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.

### ***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

### ***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

### ***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

### ***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

### ***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.

### ***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.

#### ***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

#### ***Conserjería o serenos***

El personal de conserjería está encargado de realizar las actividades denominadas sacar basuras, y limpiar terraza y exteriores. 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, entendiendo 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 que han sido identificadas para cada una de ellas.

#### ***Área de vigilancia***

Los encargados de realizar la vigilancia de la empresa están subcontratados. Hasta este año era necesario contratar vigilancia durante las 24 horas del día lo cual resultaba muy caro para la empresa. La actividad principal que realizan este personal contratado es evidentemente la codificada como 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.

### **Mantenimiento y reparaciones**

En esta empresa hotelera se realizan tareas de mantenimiento o reparaciones sobre los diferentes inmobilizados 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. 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*"<sup>14</sup>. Con esta filosofía se procedió a determinar los costes por reparación y el activo concreto objeto de dicha reparación.

### **3.7. Conclusiones del trabajo de campo**

Aplicando un nuevo sistema de costos, el hotel estaría dispuesta a usar el sistema de costos basado en actividades. En el primer caso se obtuvo que 65 empresas estarían dispuestas a implementar un nuevo sistema de costos pero solo 54 estuvieron dispuestas a usar el nuevo sistema de costos por un periodo de 6 meses.

En la segunda etapa en la que se usó la segunda encuesta solo se tomó como muestra 54 empresas pero de ellas solo quedaron 4 que fueron aptas para aplicar en ellas el nuevo sistema de una manera más completa y por mucho más tiempo ya que los dueños notaron que sus utilidades se incrementaron y notaron cambios positivos después de la implementación del nuevo sistema de costos.

Cabe recalcar que el nuevo sistema de costo se aplicó de manera general y homogénea a todas las empresas hoteleras pero las restantes 4 en las que se

---

<sup>14</sup> Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 233.

realizara las experimentación final tendrán un tratamiento más específico es decir el experimento se enfocara más en el área de producción ya que los dueños consideraron que necesitaban un mayor enfoque en esa área.

### **3.8. Conclusiones sobre preguntas y grupos de preguntas**

Con respecto con las preguntas mientras se realizaba el trabajo de campo cada una de ellas fue de gran ayuda para determinar que la empresa hotelera era más apta para la experimentación final del sistema de costos basado en actividades. Por ejemplo el primer grupo de respuestas logró determinar el porcentaje y el número de empresas hoteleras en la que se puede aplicar un nuevo sistema de costos y con el segundo grupo de preguntas se pudo determinar de manera más específica cuantas empresas hoteleras estarían dispuestas a usaran el sistema de costos basado en actividades, las cuales se usaron como base para la segunda encuesta y de igual manera en la segunda encuesta el primer grupo de preguntas ayudo a determinar las razones por las que el nuevo sistema de costos no podría ser implementado y el segundo grupo ayudó a determinar la factibilidad de aplicación del nuevo sistema de costos.

### **3.9. Hallazgos y aspectos que apoyarán al desarrollo de la tesis**

Es muy importante considerar el costo, el tiempo y el área de aplicación del nuevo sistema de costos ya que durante el trabajo de campo de pudo evidenciar que muchos el dueño prefiere periodos cortos de aplicación y resultados favorables inmediatos. Por esa razón en cuanto al costo y tiempo se tomaron un promedio es decir un promedio de 6 meses. Por ultimo respecto al área de aplicación no se pudo complacer al dueño en ese aspecto ya que se pidió un mayor enfoque al área de producción.

## **BIBLIOGRAFIA**

- AMAT ORIOL y SOLDEVILA GARCIA PILAR: "Contabilidad y Gestión de Costes", Editora Gestión 2000, España,
- BUFFA E. S., Administración de la Producción y las Operaciones, Editorial Limusa, México, 1999.
- EDITUR (2002): "Banca en la hotelería: financiar, participar o comprar", 13-20 diciembre, nº 2231-2232, pp. 24-27.
- GARBEY NORGE y SARMIENTO JOSE: " Propuesta de una metodología para la implantación del costeo basado en la actividad en la hotelería. La Habana, Abril del 2001.
- KAPLA ROBERT S y NORTON DAVID P: "Cuadro de Mando Integral" Editora Gestión 2000, España, 1997.
- MARTORELL, O. (2002): *Cadenas Hoteleras. Análisis del Top 10*, Ariel Turismo, Barcelona.
- NAGHI Namakforoosh, Mohammad. "Metodología de la Investigación". México D. F., Editorial Limusa, 2002. Pág. 93.
- NAGHI Namakforoosh, Mohammad. "Metodología de la Investigación". México D. F., Editorial Limusa, 1992. Pág. 189-190.