

CAPÍTULO 3

EL SECTOR HOTELERO

Después del detenimiento en el estudio del sistema de costes basado en las actividades en cuanto a su conceptualización teórica y su evolución más reciente, así como sus aplicaciones más destacables en el sector servicios, se expone en este capítulo el estudio del sector turístico en general para profundizar más adelante en el entorno hotelero. Dentro del ámbito de los establecimientos hoteleros también cabe mencionar algunas de sus particularidades y características más destacables para continuar después con las prácticas que han sido desarrolladas por y para este tipo de empresas dentro de la disciplina de la contabilidad de costes. Por último, se estudian las posibilidades que el sistema de costes basado en las actividades puede aportar en este ámbito.

1. El turismo: concepto y clasificación

Comenzando por el sector turístico en general es remarcable que el turismo como fenómeno social y como actividad económica es, desde hace unos años, una realidad asumida. Puede decirse que actualmente el sector turístico está viviendo una etapa de desarrollo y crecimiento destacables en la que:

- *"los viajes, los movimientos turísticos y el gasto a ellos dedicado están aumentando continuamente,*
- *también aumenta la competencia entre las regiones o países de destino,*
- *se están conociendo mejor los crecientes efectos del turismo, sean económicos, socioculturales o ambientales, y se les está prestando mayor atención,*
- *el consumidor está mejor informado acerca de los destinos turísticos y de las opciones de viaje y es más exigente a la hora de elegir entre los diversos productos y servicios turísticos,*

- *las transacciones del mercado del turismo están dominadas por la tecnología, especialmente en los aspectos de información por computadora y sistemas de reservas*¹.

Ante el panorama que caracteriza actualmente el sector turístico los clientes también han adoptado un comportamiento que ha ido experimentando una serie de cambios, entre los que pueden citarse los siguientes:

- *"Excesivas expectativas de los clientes (confunden la calidad del tour-operador con las infraestructuras del destino/país).*
- *Los clientes se están acostumbrando a descensos continuos de precios ("guerra de precios") debido a que la oferta supera a la demanda.*
- *Falta oferta de productos que se adapten a la demanda de extranjeros (otras épocas de vacaciones diferentes a verano).*
- *En épocas de crisis el cliente parece que sólo valora el precio.*
- *El turismo de masas afecta negativamente a la "amabilidad/trato de la gente".*²

Si el sector turístico en general y sus clientes en concreto presentan en la actualidad las particularidades anteriores debe consensuarse una definición del término turismo con el fin de concretar en todo momento las áreas y actividades que lo componen excluyendo del mismo aquéllas que no deban ser consideradas.

1.1. Concepto de turismo

A lo largo del tiempo se han propuesto muchas definiciones del término turismo, aunque éstas suelen incidir en una serie de aspectos tales como la idea de desplazamiento o el motivo de la estancia. No obstante, cabe destacar que el sector turístico es muy complejo puesto que, por un lado, la delimitación del área que comprende es confusa debido a que las actividades o los subsectores que forman parte del mismo son heterogéneos y, por otro, existen múltiples y complejas interrelaciones entre los mismos elementos que lo constituyen.

¹ Huéscar, A. (1993): "Nuevo marco conceptual del turismo". *Estudios turísticos. Instituto de Estudios Turísticos D.G. de Política Turística*, nº117 pp. 23 a 48. p.28

² Son conclusiones de las mesas de trabajo organizadas por el Instituto de Estudios Turísticos y Arthur Andersen realizadas mediante la participación e representantes de asociaciones y empresas del sector turístico. Arthur Andersen (1994): "La posición competitiva del sector turístico español". *Estudios turísticos, Instituto de Estudios Turísticos D.G. de Política Turística*, nº123, pp. 71 a 106. Esta referencia corresponde a la p. 71.

La Comisión de Estadística de las Naciones Unidas³ (1994) aprueba en el año 1993 el informe de la Organización Mundial del Turismo de Recomendaciones sobre estadísticas del turismo. La definición otorgada al término turismo es la siguiente:

El turismo comprende "las actividades que realizan las personas durante sus viajes y estancias en lugares distintos al de su entorno habitual, por un período de tiempo consecutivo inferior a un año, con fines de ocio, por negocios y otros motivos".

La Organización Mundial del Turismo (O.M.T.)⁴ era partidaria de diferenciar en el turismo internacional términos como visitante, turista y excursionista, con el fin de clarificar estos conceptos al objeto de la elaboración de estadísticas, por lo que las definiciones que aporta⁵ (1993) son las siguientes:

Un visitante⁶ es "una persona que visita por no más de un año un país diferente de aquél en el cual tiene de ordinario su residencia y cuyo motivo principal para la visita es distinto del de ejercer una ocupación remunerada en el mismo país que visita".

En la definición anterior del concepto de visitante se están contemplando las siguientes dos categorías distintas, turistas y excursionistas:

- *"turistas, visitantes como se definen anteriormente, que permanecen al menos 24 horas pero no más de un año en el país que visitan y cuyos motivos de viaje pueden clasificarse del modo siguiente:
a) placer, distracción, vacaciones, deporte;
b) negocios, visita a amigos o parientes, misiones, reuniones, conferencias, salud, estudios, religión.*
- *excursionistas, visitantes, como se definen anteriormente, que permanecen menos de 24 horas en el país que visitan (incluidos los pasajeros en crucero)".*

³ Naciones Unidas (Departamento De Información Económica y Social y Análisis de Políticas. División de Estadística) (1994): *Recomendaciones sobre estadísticas del turismo*, número de venta S.94.XVII.6., ed. Naciones Unidas, Nueva York, p.5.

⁴ Antes denominada Unión Internacional de Organismos Oficiales de Turismo se transforma jurídicamente en Organización Mundial del Turismo (O.M.T.) el 1 de noviembre de 1974.

⁵ Organización Mundial Del Turismo (O.M.T.) (1993): *Definiciones relativas a las estadísticas del turismo*, Ed. O.M.T. Madrid, p. 9.

⁶ El concepto de visitante constituye la unidad básica del turismo y para el conjunto del sistema de estadísticas elaboradas sobre el turismo. También incluye a los nacionales del país que tienen su lugar habitual de residencia en otro país y vuelven al primero por un período inferior a un año.

A su vez, también debe contemplarse el turismo que se realiza dentro del mismo país en que está fijada la residencia del turista. En este sentido, la O.M.T.⁷ definía así el término visitante nacional:

Un visitante nacional "denota una persona, cualquiera que sea su nacionalidad, que resida en un país y que viaje a un lugar situado en ese mismo país para permanecer en él no más de un año y cuyo motivo principal para la visita sea distinto del de ejercer una ocupación remunerada en el mismo lugar visitado".

De nuevo, la definición anterior de visitante nacional comprende las mismas dos categorías que las apuntadas para la denominación general de visitante, es decir, que también puede clasificarse en turistas excursionistas nacionales.

Generalmente, las definiciones que a lo largo del tiempo se han propuesto acerca del concepto de turismo están planteadas desde el punto de vista de la demanda turística. En cambio, si se tiene en cuenta la oferta de servicios y las actividades que en este sector se realizan también puede configurarse una clasificación del mismo. En este sentido, basándose en la clasificación proporcionada por la fuente original de las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias (CSFT), Uriel, E. y Monfort, V.M. (2001) realizan una propuesta de clasificación del sector turístico muy completa⁸. Las grandes agrupaciones contempladas en la misma son el alojamiento turístico y restauración, las agencias de viajes, actividades complementarias a las turísticas y el transporte que incluye ferrocarril, el transporte de viajeros por carretera, el marítimo, el aéreo y el alquiler de vehículos.

Todo el conjunto considerado de empresas turísticas pertenece al sector servicios puesto que el producto que ofrecen suele tener esta consideración. Estas empresas, de carácter diverso y complejo, tanto en su estructura y en su organización como en las actividades que desarrollan, ofrecen al cliente un servicio o producto que difícilmente es tangible y, por tanto, poco almacenable. Además, se trata de un sector en el que a menudo el cliente está alejado del producto que pretende consumir lo cual le obliga a efectuar un desplazamiento hasta el lugar en el que consumirá dicho producto. Este hecho comporta un desarrollo espectacular en las actividades de

⁷ O.M.T. (1993), ob. cit., p. 12.

⁸ Puede consultarse en Uriel, E. Y Monfort, V.M. (directores) (2001): *El sector turístico en España*, Ed. Caja de Ahorros del Mediterráneo. Valencia, pág. 253.

comercialización del mismo, para la captación del cliente y la promoción del producto distinto del que pueda darse en otros sectores.

Un último aspecto a considerar en relación con el sector turístico es su dependencia con respecto a su localización específica, es decir, a los recursos naturales del espacio en el que se encuentre enmarcada cada oferta turística, así como la legislación emitida en relación al sector y a dichos recursos, tanto por las restricciones que ambos, localización y legislación, pueden implicar como por las oportunidades que pueden reportar al sector. Puesto que estas circunstancias también han ido cambiando a lo largo del tiempo en el apartado siguiente estudiaremos brevemente la evolución que en España ha experimentado el turismo.

1.2. Evolución del turismo⁹

El “boom” espectacular del fenómeno del turismo se remonta a los años sesenta, aunque durante los años anteriores ya se había iniciado una tímida corriente turística hacia nuestro país así como una institucionalización de esta actividad en España. En este sentido, recordar que es en 1951 cuando se crea el Ministerio de Información y Turismo en España y en 1958 cuando entra en vigor el Convenio Internacional sobre el Turismo de 1954. También en estos años se continúa con la política de construcción de Paradores Nacionales de Turismo mediante los cuales se intentaba aproximar el turismo a lugares poco frecuentados y de escaso interés para la iniciativa privada. Igualmente, es en estos años cuando se producen notables mejoras en los medios de transporte y en las infraestructuras, especialmente en lo que al automóvil y al avión respecta, lo cual permite una mayor libertad de movimientos por parte de los turistas.

En los años sesenta se crea la Empresa Nacional del Turismo (ENTURSA), en concreto en el año 1963, y el Instituto de Estudios Turísticos (IET) en 1962¹⁰, organismo por medio del cual se impulsó la formación turística gracias a la creación de la Escuela Oficial de Turismo en 1963. Se produjeron también algunas iniciativas

⁹ Puede consultarse un análisis más detallado de la evolución turística en nuestro país en Uriel, E. Y Monfort, V.M. (2001), ob. cit.; en Vogeler, C. y Hernández, E. (2000): *El mercado turístico. Estructura, operaciones y procesos de producción*. Editorial Centro de estudios Ramón Areces, S.A. Madrid y en Esteve, R. y Fuentes, F. (2000): *Economía, historia e instituciones del turismo en España*. Ed. Pirámide. Madrid.

¹⁰ Por Decreto 2247/1962, de 5 de septiembre con el objeto de realizar estudios e investigaciones sobre el turismo.

empresariales, tanto privadas como públicas. En este sentido, el Estado se convirtió en empresario gestionando los transportes como IBERIA, AVIACO, RENFE, TRANSMEDITERRANEA, ATESA, agencias de viajes como MARSANS y alojamientos, no sólo a través de la Red de Paradores sino, como ya hemos apuntado, con la creación de ENTURSA.

Durante la década siguiente el sector turístico español debe superar una serie de problemas técnicos, económicos y políticos importantes como la transición democrática, la crisis energética del año 1973 y la consiguiente inflación, que fue especialmente sentida en el transporte, el desacuerdo en la negociación de los precios con los touroperadores, el overbooking, la compleja transición política a la que España hacía frente con todas las dificultades que implicaba, entre otros. No obstante, es en 1974 cuando nace la Organización Mundial del Turismo (OMT) cuya sede se ubica en Madrid constituyendo este hecho un apoyo internacional al turismo español. Cabe destacar también que es en estos años cuando se publican tres planes de modernización hotelera, el primero en 1974, el segundo dos años más tarde y el tercero en 1979¹¹.

Durante los años ochenta, el ingreso de España en la Unión Europea se convierte en un hecho significativo para nuestra economía por cuanto debe adaptarse parte de la legislación nacional a las normativas europeas. Se entra así en una dinámica de cambios que influirán en la evolución de todos los sectores económicos, que hasta la actualidad han conducido incluso al cambio de la moneda estatal al euro, lo cual se preve que contribuirá a facilitar la movilidad de los turistas europeos sin necesidad de realizar cambios de moneda al visitar otros países de la zona euro. Además, en el año 1985 se creó el Instituto de Promoción del Turismo (INPROTUR), como organismo autónomo cuya denominación fue modificada en 1990 por el de Instituto de Turismo de España (TURESPAÑA), con el fin de potenciar la promoción turística exterior pública así como fomentar las iniciativas y actividades del sector privado en aras al mismo objetivo de promoción. En este mismo sentido, la aparición de internet también consigue ampliar los canales de promoción existentes así como facilitar a los turistas el acceso a determinado tipo información acerca, por ejemplo, de destinos turísticos, de ofertas, de compañías aéreas, de transportes, de alojamientos, etc.

¹¹ Estos dos planes de modernización hotelera entraron en vigor por Decreto 2623/1974 de 9 de agosto, Decreto 2394/1976 de 16 de septiembre y Decreto 2821/1979 de 7 de diciembre, respectivamente.

En los años noventa se experimenta un importante aumento del acceso de un gran sector de la población al mundo de internet en el que las empresas de todos los sectores y, en concreto, del sector turístico vuelcan toda clase de información que pueda resultar de interés a los futuros clientes. Incluso puede accederse a centrales de reservas¹² de todo tipo de alojamiento o medios de transporte que permiten organizar un viaje sin necesidad de desplazarse a ninguna agencia de viajes. Íntimamente ligadas a internet podemos hablar de las nuevas tecnologías de la información cuya aplicación se ha extendido al conjunto de subsectores turísticos (hoteles, agencias de viajes, restaurantes, etc.) consiguiendo una elevada penetración en el entorno de la gestión de las organizaciones (contabilidad, marketing, finanzas, etc.). También es destacable en este periodo, como papel fundamental, *“la labor desarrollada por los organismos públicos autonómicos que realizan una tarea esencial como promotores de la innovación, formación e investigación turística”*¹³ llevada a cabo mediante la elaboración de distintos planes de competitividad y de calidad o de estudios sobre las ventajas competitivas del sector¹⁴.

A lo largo de estas décadas, los viajeros han ido conociendo España lentamente. Sus playas, el sol, la gente, etc. y la atractiva relación calidad precio de su oferta turística aumentan la afluencia de estos visitantes año tras año. La evolución experimentada por el número de visitantes queda patente al repasar algunas cifras. En el año 1960 vinieron poco más de seis millones de personas, cifra que en menos de quince años se quintuplicó ascendiendo a más de treinta millones de visitantes en 1974 y llegando en el año 1999 a una afluencia de más de 76 millones de personas.

Aún más espectacular ha sido el ascenso experimentado por los ingresos en dólares derivados del turismo en España, puesto que desde los casi 300 millones del año 1960 se llegó a los más de 3.000 millones en 1974 (aproximadamente diez veces más en menos de 15 años). Siendo de nuevo en 1999 diez veces mayor el importe correspondiente al ingreso por divisas pasando a más de 30.000 millones de dólares.

¹² Los Sistemas Computerizados de Reservas (CRS) surgen en un primer momento para centralizar automáticamente la gestión de las reservas de billetes de avión, aunque posteriormente se ha ido incorporando las reservas de alojamiento en hoteles, de alquiler de coches, paquetes turísticos, entre otros.

¹³ Uriel, E. Y Monfort, V.M. (directores) (2001), ob. cit, pág. 23.

¹⁴ En su obra, Uriel, E. Y Monfort, V.M. (directores) (2001), ob. cit., pág. 22 citan el Plan Marco de Competitividad del Turismo Español conocido como Plan FUTURES de 1992; El Plan Integral de Calidad del Turismo Español (PICTE 2000), y el análisis estratégico aplicado al turismo, estudio realizado por la Generalitat de Catalunya también en 1992. Un estudio más detallado sobre los

TABLA 1. VISITANTES PROCEDENTES DEL EXTRANJERO E INGRESOS DE DIVISAS (1978-1999)

AÑO	Nº VISITANTES EXTRANJEROS	INGRESOS DE DIVISAS (millones de dólares)
1978	36.942.697	5.488,0
1979	33.859.793	6.483,7
1980	32.925.110	6.967,7
1981	35.569.413	6.715,9
1982	37.650.617	7.126,1
1983	37.089.090	6.836,1
1984	39.003.818	7.716,7
1985	39.672.398	8.150,8
1986	47.388.793	12.058,0
1987	50.544.874	14.760,0
1988	54.178.150	16.543,0
1989	54.057.562	16.174,0
1990	52.044.056	18.593,0
1991	53.494.464	19.004,0
1992	55.330.716	22.181,0
1993	57.263.351	19.479,0
1994	61.428.030	21.474,0
1995	57.594.558	25.405,0
1996	60.654.506	27.567,0
1997	64.962.850	26.892,0
1998	70.857.732	29.839,0
1999	76.391.900	30.482,0

Fuente: Estadísticas del INE, 1986-1995, Instituto de Estudios Turísticos, 1996-1999 y Esteve, R. Y Fuentes, R. (2000)¹⁵.

Una de las características más remarcables de la tendencia de los movimientos turísticos en España en los últimos años es la continua desestacionalización de la demanda puesto que cada vez se reparte más homogéneamente entre los diferentes meses del año. Si se representara gráficamente la evolución de las entradas de los turistas por meses observaríamos que se ha ido aplanando en su parte más alta, al mismo tiempo que sube en los meses en los que se registraba una afluencia menor.

En este sentido, Figuerola afirma que *"la distribución temporal de la demanda, incentivando nuevas épocas de vacaciones y descanso, podrá ser un medio muy eficaz para lograr corregir los desequilibrios provocados por la masificación de las corrientes de turistas en un momento dado y en muy limitados lugares."*¹⁶

principios básicos y los diferentes programas que conforman el PICTE pueden consultarse en Vogeler, C. y Hernández, E. (2000), ob. cit., págs. 215 a 218.

¹⁵ En estos datos se ha producido una ruptura en la serie en el año 1995 debido a un cambio metodológico y no a un descenso en el número de visitantes.

¹⁶ Figuerola Palomo, M. (1995): *Economía para la Gestión de las Empresas Turísticas (producción y comercialización*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Colección de Estudios Turísticos. Madrid, p. 317.

Observando la evolución de visitantes recogida en la tabla anterior, puede decirse hoy en día que el turismo ha representado y continúa siendo uno de los motores económicos más potentes de este país. Además, es destacable que los ingresos derivados del mismo han contribuido a equilibrar el déficit de la balanza comercial de España. El sector turístico español, y dentro de éste el sector hotelero ocupa un importante lugar, realmente constituye una actividad prioritaria por las repercusiones favorables que comporta en la Balanza de Pagos del país.

También es cierto que este sector se ha mostrado a lo largo de los años bastante vulnerable a determinadas situaciones de diversa índole, tales como políticas monetarias, inestabilidad política, situaciones de paz o inestabilidad, crisis monetarias o políticas internacionales, etc. No obstante, con la proyección de más de 40 años, es constatable que se trata de uno de los sectores que mejor ha resistido y superado los diferentes embates recibidos directa o indirectamente derivados de todas aquellas situaciones apuntadas anteriormente.

A pesar del interés que ha supuesto este acusado crecimiento del turismo a lo largo de los años debemos lamentar que, en determinadas zonas turísticas y en ciertas épocas, se haya permitido la aglomeración de edificios, la destrucción de paisajes naturales con encanto, en favor de la expansión. No es de extrañar que desde hace unos años se haya manifestado una inquietud por un desarrollo sostenible de las zonas turísticas, por el estudio de los temas medioambientales, etc. Sin embargo, es difícil conseguir recuperar algunas zonas turísticas que en el pasado conformaban el litoral español.

En este mismo sentido, una de las conclusiones del trabajo de Ferrer (1986) se formulaba de la siguiente forma. *“Los efectos resultantes del desarrollo del turismo presentan una serie de beneficios para el país receptor del mismo y, especialmente, para las regiones a donde fluyen los turistas, aunque puede presentar algunos problemas referidos a las áreas de lo socio-cultural y de la ecología. No cabe duda de su gran importancia como factor de crecimiento económico de los países receptores de turismo masivo como es el caso de España”*¹⁷.

Quizás por este motivo, o quizás por un intento de satisfacer una diversidad creciente de gustos y necesidades de los clientes, haya proliferado una nueva oferta turística,

¹⁷ Ferrer Piqueras, M. (1986) "Análisis económico de la gestión de la empresa hotelera" *Tesis doctoral*, Universidad de Valencia, Valencia, p. 750.

evolución de alguna existente, o realmente producto nuevo, como es el turismo rural, el turismo verde, el turismo de aventura, el turismo cultural, etc.

No obstante, las empresas que nacieron con el *boom* turístico y se desarrollaron después sin la adecuada planificación a que nos referíamos anteriormente, ahora sienten la necesidad de recuperar un tiempo perdido al haber pasado de una empresa artesanal a una concepción moderna de establecimientos turísticos, con los requerimientos que ello comporta en cuanto a métodos de gestión y producción actuales y eficaces.

Sin embargo, es evidente que continuar con una visión convencional del turismo no es suficiente para enfocar su futuro. Debe analizarse este sector crítica y abiertamente con el objeto de proponer las estrategias y políticas más adecuadas para su desarrollo. Está claro que el turismo es un hecho imparable como concepto, puesto que las previsiones para dentro de unos años lo ratifican¹⁸, pero son muchos los destinos turísticos que compiten por captar el mayor número de clientes. Por ello, es necesario no bajar la guardia y profundizar en áreas como la calidad de los servicios, la diversificación de la oferta, las infraestructuras, los parques de ocio, las nuevas técnicas de gestión y de comercialización, los recursos humanos, satisfacción y fidelización del cliente, etc.

En este sentido, los factores clave para la obtención de los objetivos de satisfacción de sus clientes y de competitividad de sus empresas que fueron identificados en las mesas redondas organizadas por el Instituto de Estudios Turísticos y Arthur Andersen¹⁹ y realizadas mediante la participación e representantes de asociaciones y empresas del sector turístico fueron los siguientes:

1. *"diversificación de productos y mercados,*
2. *remodelación de los recursos materiales ,*
3. *incremento de la oferta complementaria,*
4. *recursos humanos,*
5. *desestacionalización de la demanda,*
6. *política de precios,*

¹⁸ Por ejemplo, Monfort, V.M. (1999) preve que el número actual de turistas de todo el mundo se triplique para el año 2020, asimismo, realiza un análisis de las principales tendencias del turismo mundial.

¹⁹ Arthur Andersen (1994), ob. cit., p. 71.

7. *crecimiento selectivo de la oferta,*
8. *información-intercomunicación,*
9. *competencia leal,*
10. *atención al cliente,*
11. *eficacia en la gestión empresarial: adecuación de ventas a costes y control de costes,*
12. *mejora de servicios e instalaciones públicas,*
13. *proyección internacional del sector español".*

Sobre la importancia relativa de estos factores se realizó también una votación entre los participantes en la reunión siendo el factor mejor puntuado obteniendo un 78% el relativo a la eficacia en la gestión empresarial. Este factor fue considerado como un atributo estrella para la consecución del éxito del negocio y como una oportunidad a corto plazo en dicho éxito.

Entre las conclusiones generales de estas reuniones cabe citar la siguiente:

*"La "empresa ideal" sería aquella que lograra una eficacia en su gestión empresarial, mediante una correcta estructura y control de los costes en relación a las ventas, con una adecuada política de precios vinculada a la oferta de altos niveles de calidad (buena relación calidad-precio). Asimismo, contaría con una mentalidad de negocio-servicio totalmente orientada al cliente, con una gran flexibilidad para atender sus necesidades actuales y potenciales. Por último, optimizaría las prestaciones de una avanzada tecnología en base a una perfecta armonización con los recursos humanos y a una homologación de los sistemas (de gestión, reservas, etc.)"*²⁰.

2. Establecimientos hoteleros

Dentro del conjunto de medios de alojamiento turísticos pueden distinguirse un grupo de alojamientos de tipo hotelero, que son los que nos resultan de mayor interés para nuestro trabajo, y otro grupo de tipo extrahotelero (que incluyen viviendas turísticas, campings, apartamentos, ciudades de vacaciones, albergues, residencias, etc.).

²⁰ Arthur Andersen (1994), ob. cit., p. 92.

A pesar de existir dos agrupaciones diferentes son los establecimientos hoteleros el elemento básico de la oferta total del alojamiento. Una posible definición del sector hotelero podría ser la siguiente *"el sector hotelero comprende todos aquellos establecimientos que se dedican profesional y habitualmente a proporcionar alojamiento a las personas, mediante precio, con o sin servicios de carácter complementario."*²¹

En el desarrollo de las operaciones de una organización hotelera, aunque con diferencias importantes según la categoría del hotel, su dimensión, ubicación y localización geográfica y otras características de tipo estructural, concurren una diversidad de procesos particulares de gran complejidad.

Junto a la función principal productiva, que aparecía en la definición anterior, de prestar alojamiento a los clientes, los hoteles generalmente también realizan un conjunto amplio de actividades con el objeto de facilitar una serie de servicios complementarios, caracterizados por una enorme heterogeneidad tanto porque requieren una variedad importante de recursos (materiales, humanos, formativos, administrativos, etc.) como porque contribuyen en proporciones diferentes al resultado global de la unidad económica.

2.1. Clasificación de los establecimientos hoteleros

Resulta difícil hablar de una única clasificación de los establecimientos hoteleros puesto que no todos los países disponen de una clasificación oficial y si la tienen no se aplican los mismos criterios. Por ello, puede apreciarse que una misma categoría presente características diferentes en función del país en el que nos hallemos. En España la clasificación tampoco es única puesto que algunas Comunidades Autónomas tienen una específica que siempre coincide con la estatal. La decisión ha sido tomar como referencia esta última, por cuanto es la más general. En concreto, en el art. 2 del Real Decreto 1634/1983 de 15 de junio se clasifican los establecimientos de alojamiento se clasifican en los siguientes dos grupos:

- Grupo primero: Hoteles
- Grupo segundo: Pensiones

²¹ Mestres Soler, J. R. (1999): *Técnicas de Gestión y Dirección Hotelera*. Ediciones Gestión 2000, 2ª ed., Barcelona, p. 1.

Dentro el grupo de hoteles se distinguen a su vez tres modalidades que definimos a continuación: hoteles, hoteles-apartamento y moteles²².

Los hoteles son "*aquellos establecimientos que facilitan alojamiento con o sin servicios complementarios, distintos de los correspondientes a cualquiera de las otras dos modalidades*", que son los hoteles-apartamento y los moteles, que definimos a continuación. Este tipo de empresas se clasifica en cinco categorías que se identifican por estrellas doradas con el símbolo H. Algunos hoteles pueden recibir alguna regulación más específica según sean de montaña, de balneario, de congresos, etc.

Los hoteles-apartamentos son "*aquellos establecimientos que por su estructura y servicios disponen de las instalaciones adecuadas para la conservación, elaboración y consumo de alimentos dentro de la unidad de alojamiento*". También se clasifican en cinco categorías identificadas por estrellas doradas con el símbolo HA.

Los moteles se pueden definir como aquellos "*establecimientos situados en las proximidades de carreteras que facilitan alojamiento en departamentos con garaje y entrada independiente para estancias de corta duración*". La categoría de estos establecimientos es única y equivale a la de un hotel de dos estrellas, su símbolo es la letra M.

Por último, se define el grupo denominado pensiones como aquellos "*establecimientos que no reúnen las condiciones del grupo de hoteles y se clasifican en dos categorías, identificados por una y dos estrellas*". En este caso el símbolo que las identifica es la letra P.

El número de establecimientos hoteleros así como el porcentaje que representan sobre el total así como la evolución del número de plazas que ofrecen los mismos en los años más recientes han sido los que se recogen en las tablas siguientes:

²² Todas las definiciones están extraídas de Ministerio de Transportes, turismo y comunicaciones RD 1634/1983 de 15 de junio BOE de 17-6-83.

TABLA 2. NÚMERO DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS

Categoría	1999		2000		2001	
	Establecimientos		Establecimientos		Establecimientos	
	Número	%	Número	%	Número	%
HOTELES: estrellas						
Cinco	76	1,47	81	1,53	85	1,54
Cuatro	730	14,10	772	14,55	827	15,07
Tres	1.721	33,23	1.793	33,80	1.870	34,08
Dos	1.463	28,25	1.497	28,22	1.557	28,37
Una	1.189	22,96	1.162	21,90	1.149	20,94
TOTAL	5.179	100,00	5.305	100,00	5.487	100,00

Fuente: Encuesta de Ocupación Hotelera del INE y elaboración propia

TABLA 3. EVOLUCIÓN DE PLAZAS POR CATEGORÍA DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS

Categoría	1999		2000		2001	
	Plazas		Plazas		Plazas	
	Número	%	Número	%	Número	%
HOTELES: estrellas						
Cinco	26.639	3,28	27.775	3,33	28.898	3,37
Cuatro	234.909	28,90	250.353	29,99	270.253	31,49
Tres	373.715	45,97	380.029	45,53	386.111	45,00
Dos	119.639	14,72	119.093	14,27	118.969	13,86
Una	58.022	7,14	57.446	6,88	53.836	6,28
TOTAL	812.924	100	834.696	100,00	858.067	100,00

Fuente: Encuesta de Ocupación Hotelera del INE y elaboración propia

Como puede observarse en las tablas anteriores, la categoría de establecimientos hoteleros de tres estrellas son los que presentan un mayor porcentaje sobre el total en lo que se refiere tanto al número de establecimientos (34% en el año 2001), que ha incrementado un 4'18% del año 1999 al 2000, y un 4'3% del 2000 al 2001; como al número de plazas que ofrecen (45% en el 2001), que ha aumentado un 1'69% del año 1999 al 2000 y un 1'6% del 2000 al 2001. Resulta interesante resaltar este hecho por cuanto es evidente que el peso presencial de esta categoría hotelera es notable en el sector (una tercera parte del número de establecimientos y casi la mitad de las plazas hoteleras ofertadas). Esto constituye, como se indica más adelante en el capítulo correspondiente, uno de los motivos por los que se ha considerado adecuado para este trabajo de investigación escoger como caso de estudio una empresa de esta categoría que podía, por tanto, representar una parte importante del total.

La estadística de Movimiento de Viajeros en Establecimientos Hoteleros, que mensualmente elabora el INE, revela que también es la categoría de tres estrellas la que recibe un mayor número de viajeros (alrededor de un 40% sobre el total) y la que recoge un número de pernoctaciones más elevado (sobre el 50%) en comparación con el resto de categorías, a lo largo de los años comprendidos entre 1997 y 2000, como puede observarse en las tablas siguientes.

TABLA 4. VIAJEROS POR CATEGORÍA DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS

Categoría	1997		1998		1999		2000	
	Viajeros		Viajeros		Viajeros		Viajeros	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
HOTELES: estrellas								
Cinco	1.719.184	4,54	1.714.066	4,11	1.992.964	4,07	2.070.568	4,17
Cuatro	12.529.789	33,07	13.792.559	33,07	16.462.469	33,60	17.065.557	34,36
Tres	15.108.592	39,87	17.147.032	41,11	20.392.860	41,62	20.318.093	40,91
Dos	5.733.137	15,13	6.302.933	15,11	6.995.452	14,28	7.010.141	14,12
Una	2.802.658	7,40	2.748.982	6,59	3.149.410	6,43	3.195.347	6,43
TOTAL	37.893.360	100	41.705.572	100	48.993.155	100	49.659.706	100

Fuente: Encuesta de Ocupación Hotelera del INE, estadística de Movimiento de Viajeros en Establecimientos Hoteleros y elaboración propia

TABLA 5. PERNOCTACIONES POR CATEGORÍA DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS

Categoría	1997		1998		1999		2000	
	Pernoctaciones		Pernoctaciones		Pernoctaciones		Pernoctaciones	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
HOTELES: estrellas								
Cinco	4.600.328	2,93	4.795.602	2,85	5.636.703	2,77	5.943.513	2,98
Cuatro	40.451.302	25,74	44.404.333	26,40	58.579.434	28,79	59.872.744	29,99
Tres	75.506.304	48,04	83.325.088	49,55	102.078.560	50,16	98.220.726	49,20
Dos	25.725.330	16,37	26.084.472	15,51	26.472.120	13,01	25.363.889	12,71
Una	10.886.429	6,93	9.561.004	5,69	10.737.087	5,28	10.218.418	5,12
TOTAL	157.169.693	100	168.170.499	100,00	203.503.904	100	199.619.290	100

Fuente: Encuesta de Ocupación Hotelera del INE, estadística de Movimiento de Viajeros en Establecimientos Hoteleros y elaboración propia

2.2. Características de la industria hotelera

Como ya se había apuntado anteriormente, las actividades realizadas en los establecimientos hoteleros son de naturaleza heterogénea. La empresa hotelera está caracterizada por un conjunto de prestaciones de servicios claramente diferenciados que están principalmente dedicados a las actividades de alojamiento y restauración que participan individualmente en la rentabilidad de la empresa. Los servicios de

hotelería pueden fijarse, en general, dentro del marco siguiente: empresas dedicadas, de modo profesional o habitual al alojamiento de las personas con, o sin, otros servicios de carácter complementario.

A su vez, estas actividades “se diferencian de las actividades de otras organizaciones industriales y comerciales por la distinta naturaleza de los servicios y negocios que ejercen, puesto que existe una actividad principal, “la venta del alojamiento” o de las habitaciones, distinta a las otras actividades, las cuales varían según el tamaño físico del hotel, los clientes del mismo, los servicios ofrecidos, la temporada, etc.”²³.

Esta naturaleza distinta contribuye a configurar un conjunto de características específicas para este sector. El conocimiento de esas características puede considerarse un paso obligado para el éxito en el desarrollo y la implantación de un modelo de gestión que se adapte a las peculiaridades que envuelven a la organización y a su proceso productivo. En base a las características particulares que Muñoz Colomina, C.I. (1993)²⁴ expone para las empresas de servicios en general, así como en los trabajos de Mestres, J.R. (1995), Musa, S.M. y Sanchis, J.R. (1993) y Aguayo, J.M. (1997) es destacable, entre otras, las siguiente características básicas del servicio que prestan los establecimientos hoteleros, teniendo en cuenta que su principal producto es el alojamiento del cliente:

1. En primer lugar, se debe concretar que el producto que ofrece consiste en la prestación de un servicio no inventariable una vez ha sido finalizado, aunque sí lo pueda ser en algún momento de su proceso de fabricación²⁵. Así pues, una vez obtenido no se puede inventariar para la venta posterior. Es evidente que la mayoría de los servicios tiene una caducidad inmediata o instantánea. Esta dificultad o incluso imposibilidad de almacenar el producto o el servicio obliga al hotel a preocuparse por conseguir colocar toda la producción diariamente, puesto que lo que no se vende puede considerarse una pérdida.

²³ Musa Alhasan, S.M. y Sanchis Palacio, J.R. (1993): “La determinación de los precios de alojamiento en la industria hotelera” *Estudios Turísticos. Instituto de Estudios Turísticos D.G. de Política Turística*, nº117, pp. 49 a 60. Esta cita corresponde a la p. 49.

²⁴ En el libro coordinado por E. Castelló (1993): *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española*. A.E.C.A. Madrid, C.I. Muñoz Colomina es autora del capítulo 8 que lleva por título “La Contabilidad de Gestión en las empresas de servicios”, pp. 135 a 165.

²⁵ Los obsequios a los clientes, alimentos, bebidas, material de limpieza, material de oficina, etc. son ejemplos de productos que necesariamente deberán inventariarse en un hotel. También podrían ser inventariable determinados alimentos cocinados o precocinados en la cocina y conservados bien al vacío o bien congelados.

2. El servicio no puede ser trasladado al cliente. Debe ser éste quien se desplace al lugar de la prestación del servicio para que pueda venderse. La empresa debe centrar parte de su atención al cliente y adaptar el servicio que ofrece a las circunstancias que condicionan su entorno. Es decir, el servicio o producto *“se consume en el lugar de producción. En el hotel la prestación de sus servicios tiene una unidad de tiempo y de espacio que no puede ser objeto de almacenamiento”*²⁶, como ya hemos apuntado anteriormente.
3. Además, existe una imposibilidad de aumentar la producción (las habitaciones), es decir, si se produce un incremento en la demanda de alojamiento, el hotel no podrá satisfacerla a corto plazo. Es decir, existe una cierta rigidez en este sentido que imposibilita una adaptación rápida a posibles necesidades del hotel.
4. No obstante, los hoteles deben ofrecer una diversidad de servicios importante para captar a los clientes a la vez que deben ser lo suficientemente flexibles como para adaptarse o ajustarse a una variedad amplia de situaciones más o menos previsibles o las diferentes necesidades de cada cliente como, por ejemplo, lavandería, plancha, gimnasio, teléfono, cambio de divisas, etc.
5. Además, cabe apuntar otra característica relacionada con el servicio hotelero como es la heterogeneidad de los productos o servicios que ofrece. En algunos hoteles puede perfectamente pedirse un café, jugarse un partido de tenis, alojarse una noche, utilizar el servicio de mueble-bar, disfrutar de una sesión de masajes, etc.
6. El carácter intangible o inmaterial de la mayoría de los servicios hoteleros, es decir, no se pueden coger o tocar representa un inconveniente a tener en cuenta en dos sentidos diferentes:
 - El producto se identifica con el servicio mismo que se presta en cada momento. Existe simultaneidad entre el momento de la obtención o “fabricación” del servicio y su consumo por parte del cliente. Por ello, es muy importante el contacto que se produce entre el productor o prestador del servicio y el consumidor. Es decir, el trato que el conjunto de los recursos humanos del hotel mantiene con los clientes es un punto clave y decisivo. De él depende a menudo la percepción de calidad y satisfacción que estos clientes se

²⁶ Mestres Soler, J. R. (1999), ob. cit., p. 4.

formen de la estancia en el hotel. De ahí la importancia que tienen los recursos humanos en este tipo de establecimientos.

- Al mismo tiempo, esta intangibilidad dificulta *“la diferenciación de los servicios, de manera que se han de buscar aspectos materiales (palpables, tangibles) que el cliente pueda relacionar con el servicio ofrecido”*²⁷.
7. En cuanto a la estructura y comportamiento de los costes de los establecimientos hoteleros puede remarcarse que *“los costes fijos (salarios, gastos de publicidad, amortización de edificios, instalaciones y muebles entre otros) son muy altos en comparación con los costes variables. Se consideran costes fijos aquéllos que no varían a corto plazo ante los cambios en la tasa de ocupación del hotel. (...)”*²⁸
 8. El servicio que se presta en el hotel consigue que entre los diferentes individuos que forman la organización así como sus distintos estamentos jerárquicos se produzcan contactos continuos.
 9. Algunos servicios no principales que se prestan en el hotel generan una venta indirecta y, por tanto, unos ingresos adicionales.
 10. La permanencia en las operaciones durante las 24 horas sin interrupción afecta directamente al volumen de la plantilla. La atención continuada al público comporta una planificación del personal que trabaja en la empresa con el objeto de que sea suficiente en todo momento para cubrir todas las necesidades.

Además de las características apuntadas, cabría añadir la que contempla Aguayo (1997) en su trabajo, cual es la siguiente:

11. *“la diversidad del origen geográfico de sus clientes, así como la pluralidad de canales que pueden ser utilizados por éstos para la contratación de los servicios que preste el centro”*²⁹.

A tenor de lo anterior, se detecta la importante relación existente entre la empresa y el cliente porque éste se halla presente en el proceso de elaboración o prestación del servicio. Desde el principio, el cliente manifiesta su deseo sobre el servicio final que

²⁷ Musa Alhasan, S.M. y Sanchis Palacio, J.R. (1993), ob.cit., p. 50.

²⁸ Musa Alhasan, S.M. y Sanchis Palacio, J.R. (1993), ob.cit., p. 50.

²⁹ Aguayo Moral, J. M. (1997): *“Un modelo para la segmentación de la información contable en las empresas hoteleras”*. Tesis doctoral. Universidad de las Palmas de Gran Canaria.

espera adquirir y, en consecuencia, éste debe adaptarse e incluso modificarse durante el proceso de obtención. Ello obliga a que los hoteles deban prestar parte de su atención al cliente y, por tanto, necesiten información sobre sus necesidades, sus gustos, sus costumbres, etc. Aunque estos datos puedan o no ser suministrados por la Contabilidad de Costes no deben olvidarse.

En relación a lo anterior, cabe destacar también la importancia que debe darse al concepto de calidad de los productos y servicios que ofrecen los hoteles ante el incremento de la competitividad en el mercado. Este concepto se ha convertido en un objetivo estratégico de las empresas. No obstante, para conseguir una mejora notable de la calidad se hace imprescindible la implantación de un sistema de contabilidad apropiado que elabore, analice y comunique la información necesaria en el que esté introducido el factor calidad como un objetivo más sobre el que debe informarse³⁰.

En un sistema de calidad total pueden considerarse como elementos necesarios para la aceptación del producto o servicio:

- *“la inexistencia de defectos o errores en la prestación o bien producido,*
- *la realización del control durante el proceso de producción y no "a posteriori",*
- *la reinicialización del proceso productivo -cuando se ha observado un fallo- para corregir la repetición del defecto y la eliminación de una tendencia peligrosa,*
- *la observación visual o automática por medio de un sistema riguroso y científico”³¹.*

Al plantearse un control de calidad en un establecimiento hotelero, *“las expectativas del cliente se encontrarán en el confort, limpieza y prestación esmerada del servicio de alojamiento, por lo que el seguimiento de los responsables departamentales, de cómo se ofrece dicho producto (silencio, ausencia de olores, dedicación del personal, cumplimiento de compromisos, perfección en la entrega de la habitación, etc.) validará o no validará el índice de calidad planteado”*.³²

³⁰ Tanto las ideas de la necesidad de información sobre la calidad y sobre la relación empresa-clientes en los hoteles han sido adaptadas de Muñoz Colomina, C.I. (1993), ob. cit.

³¹ Figuerola Palomo, M. (1995), ob. cit., p. 264 y 265.

³² Figuerola Palomo, M. (1995), ob. cit., p. 265.

La calidad en un establecimiento hotelero *"depende de la destreza y habilidad del equipo humano del hotel, puesto que unas buenas instalaciones o unas habitaciones lujosas no garantizan por sí solo el éxito de la empresa"*³³.

*"Cuando una persona desea comprar un coche lo que más le interesa son sus características técnicas. Sin embargo, cuando lo que desea es alojarse en un hotel, la calidad técnica ya viene dada por la categoría del hotel, y lo que realmente le interesa son los "retoques humanos". (...) Por lo tanto, los empleados de los hoteles se enfrentan a un desafío para satisfacer al público y mantener la clientela"*³⁴.

Además de centrar un interés real en la calidad del servicio prestado, la necesidad primordial de la dirección de los hoteles radica en obtener información relevante que permita formarse una visión de su funcionamiento con el fin de utilizarla como soporte en el proceso de toma de decisiones, tanto a nivel global de la empresa, como a nivel de sección o departamento.

Así pues, para este tipo de empresas será fundamental disponer de una contabilidad de gestión o de costes que les suministre información sobre la valoración correcta del coste de cada servicio o paquete de servicios de forma diferenciada de los demás. Los hoteles deben llevar una información sobre dichos costes de forma que puedan controlar si éstos sufren incrementos o decrementos con respecto a los presupuestos o previsiones iniciales.

También resulta fundamental disponer de información sobre las distintas actividades que componen el proceso productivo global y la capacidad disponible de las instalaciones para desarrollarlas. La contabilidad de gestión debe constituir el instrumento que suministre todos estos datos que podrán servir para la toma de decisiones a corto y a largo plazo.

³³ Musa Alhasan, S.M. y Sanchis Palacio, J.R. (1993), ob. cit. p. 50.

³⁴ Musa Alhasan, S.M. y Sanchis Palacio, J.R. (1993), ob. cit. p. 50.

3. La contabilidad de costes en las empresas hoteleras

En el apartado anterior se ha puesto de manifiesto que las características de la gestión de los hoteles distan bastante de aquéllas que son más específicas de un proceso de producción. Aunque directamente se hace referencia a los hoteles como empresas de prestación de servicios, en general, cabe recordar que en éstos pueden realizarse algunas actividades que admiten discusión en cuanto a si son actividades transformadoras o, como ya ha sido apuntado, de prestación de servicios. A este respecto Requena³⁵ plantea de forma acertada esta problemática de la siguiente forma:

“...si bien, no obsta para que, en esencia, el producto responda en alguna de sus múltiples manifestaciones a similares características, habida cuenta que, aun cuando en su mayoría participa de los rasgos que identifican a la empresa de servicios, no es menos cierto que en ocasiones responde también, a los de algunas actividades transformadoras.”

En base a esta problemática, por un lado, y en el conjunto de características y necesidades de información expuestas para los hoteles, por otro, puede afirmarse que estamos ante una empresa de singular complejidad en la medición del servicio que presta y, si cabe, del producto que elabora³⁶.

En estas condiciones, en el ámbito de la Contabilidad de Costes será necesaria, como punto de partida, la conceptualización de un modelo propio de producción de servicios que sea útil dentro de este sector y, en concreto, para la empresa hotelera, y para la finalidad concreta que se persiga en todo momento. Dicho modelo conceptual deberá posibilitar el establecimiento de un consenso acerca de los diferentes procesos productivos y de su desarrollo.

La formulación de un modelo de costes de la producción de servicios debe tener un sentido práctico y debe marcarse como uno de los objetivos más importante el hecho de posibilitar la gestión racional de los procesos así como el hecho de suministrar

³⁵ Requena Rodríguez, J.M. (1995): “La empresa de servicios: una propuesta de estructuración orgánica y definición del producto de restauración en la industria hotelera”. *Comunicación presentada en las II Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión*. Universidad de Málaga. Noviembre.

³⁶ Nos referimos, en todo caso, a la concreción y materialización física del producto de restauración.

información necesaria y oportuna en todo momento que sirva de apoyo en el proceso de toma de decisiones.

En Contabilidad de Costes existe una gran cantidad de métodos para calcular los costes. Su elección siempre depende de la información y los objetivos que se pretende conseguir así como de las características particulares de cada empresa. A continuación se hará referencia a los métodos para la determinación de los costes propuestos teóricamente, en unos casos, o bien ya aplicados en la práctica, en otros, en el sector hotelero. En particular, se harán referencias al método del coste completo o *full costing* y al método del coste variable o *direct costing* bajo el sistema estadounidense Uniform System of Accounts of Hotels (U.S.A.H.). Se expondrá también de una propuesta, más que de método de costes, de clasificación del producto de restauración mediante la adaptación del sistema hospitalario Grupos de Diagnósticos Relacionados (G.R.D.). Por último, se abordará el estudio de las aportaciones realizadas en relación al método del coste basado en las actividades (A.B.C.) que constituye el objeto de estudio de este trabajo.

3.1. El método del coste completo o “full costing”

El método del coste completo sostiene que todos los costes en los que incurre la empresa para producir y vender deben cubrirse mediante los ingresos generados a través de la venta de dichos productos y servicios. Por tanto, todos los costes deben incorporarse al coste final de la producción. En otras palabras, el coste final absorbe todos los costes de la explotación normal y corriente³⁷ de la empresa.

Este método de costes se sustenta en la clasificación de los costes por su naturaleza en directos e indirectos con respecto al producto o servicio de la empresa. De estos costes, los primeros se asignan directamente al producto o servicio y los segundos deben imputarse también al coste final del mismo mediante algún criterio de reparto, a menudo, a través de los centros de coste previamente definidos para cada empresa a efectos de la Contabilidad de Costes. De esta forma, el coste final del producto o servicio de la empresa está integrado por todos los costes, bien sean directos o indirectos.

³⁷ Esta definición ha sido tomada de Sáez Torrecilla, A. y otros (1993) *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*. Vol. 1. Ed. McGraw Hill. Madrid.

3.1.1. Base conceptual del método del coste completo por secciones

El método del coste completo por secciones se centra precisamente en el concepto de sección como instrumento de imputación de los costes indirectos creado en base a un análisis previo de la estructura funcional de la empresa para la localización de los costes. En cada sección se agrupan los costes que no pueden afectarse directamente a los productos por tratarse precisamente de costes indirectos respecto a los mismos.

La aplicación de este tipo de método en la empresa hotelera ha sido y es completamente válido y útil sobretodo para aquellos hoteles a los que les interese conocer y disponer de información sobre el valor de los costes totales de sus servicios o sus departamentos. En la doctrina de la Contabilidad de Costes se encuentran algunos autores que tratan la aplicación de este método a la empresa hotelera³⁸.

La metodología que debe seguirse en la aplicación del sistema de costes completos por secciones es, de forma resumida, la siguiente. En primer lugar, es necesario dividir la empresa en secciones (por ejemplo, habitaciones, cafetería, restaurante, recepción, almacén, administración, relaciones públicas, etc.). A continuación, todos los costes indirectos de un período determinado deben localizarse en las diferentes secciones ya definidas. Si se han identificado secciones auxiliares³⁹ deben repartirse sus costes entre las secciones principales en función de las prestaciones que las primeras hayan realizado a las segundas (la secciones de mantenimiento, de vigilancia, de limpieza de los hoteles, por ejemplo, prestan servicios al resto de secciones).

De esta forma, pueden conocerse los costes totales de cada sección principal (cafetería, habitaciones, restaurante...). A continuación deben definirse las unidades de obra, instrumento que permite medir la producción de una sección (por ejemplo el

³⁸ Puede consultarse un desarrollo del sistema de costes completos adaptado al sector hotelero en Oller Nogués, J. (1994): *Contabilidad de Costes para agencias de viajes, hoteles y cámpings*. Ed. Síntesis. Gestión Turística. Madrid; Secretaría de Turismo (1992): *Manual De Contabilidad Hotelera*. Noriega Editores, Ed. Limusa, Méjico, Amat Salas, O. (1992a): *Contabilidad y finanzas de hoteles*. Ed. Eada Gestión. Barcelona; y Harris, P. y Hazzar, P. (1995): *Accounting in the hotel and catering industry*. 4ª ed. Ed. Stanley Thornes Ltd. London, entre otros.

³⁹ Las secciones auxiliares son aquéllas que trabajan, directa o indirectamente, para otras secciones, principales o auxiliares, es decir, no prestan servicios de forma directa sobre los productos que obtiene la empresa.

número de comidas servidas en el restaurante, el número de estancias producidas en las habitaciones, etc.), y determinarse los costes de las mismas.

Por último, deben imputarse los costes de las secciones principales a los productos o servicios finales a través de las unidades de obra que han sido consumidas por cada uno de ellos y su coste unitario correspondiente, obteniendo así, el coste final del servicio o producto que presta la empresa hotelera (alojamiento, buffets, menús, etc.).

3.1.2. Ventajas e inconvenientes

Como en todos los métodos de coste analizados en este capítulo pueden citarse algunas ventajas y algunos inconvenientes. A parte de las ventajas que de forma genérica persigue la Contabilidad de Costes, presentamos las siguientes:

- La primera de las ventajas se define directamente a partir del propio método. Resulta útil para el conocimiento de los costes totales de los servicios, de las secciones, o de los departamentos de los hoteles.
- Mediante la división de la empresa en secciones y la aplicación de este método de costes se permite y facilita tanto el control de los costes como, al mismo tiempo, la asignación de responsabilidades en cada una de ellas.
- Es un sistema muy útil en entornos donde se utilice el análisis exhaustivo de los costes para la fijación de precios o tarifas. La comparación entre los costes y los ingresos totales aporta una indicación de los resultados y ofrece las pautas necesarias para la fijación de los precios.

A pesar de las ventajas, no deben olvidarse los inconvenientes que comporta la aplicación de este método de costes:

- La desventaja principal de este método es la utilización de criterios mayoritariamente subjetivos en el proceso de localización de los costes indirectos entre las secciones, en el reparto de los costes de las secciones auxiliares entre las secciones principales e, incluso, en la imputación de los costes de las secciones principales a los productos o servicios de la empresa.

- La subjetividad puede aparecer de nuevo en cuanto a la selección de una sola unidad de obra para cada una de las secciones en que se encuentra dividida la empresa.

Como se ha podido constatar, este método bastante utilizado en el sector industrial, presenta ventajas e inconvenientes. A continuación se estudian otros modelos de costes que también han sido propuestos o utilizados en el ámbito hotelero.

3.2. El método del coste variable o “direct costing”. El “Uniform System Of Accounts For the Lodging Industry” (U.S.A.L.I.)

El método de coste variable o “direct costing” propone la clasificación de los costes por naturaleza y la reclasificación de los mismos en costes fijos y variables. Para el cálculo del coste final del producto o servicio se tienen en cuenta sólo aquellos costes variables que son directamente asignables con facilidad al servicio correspondiente y el resto de costes, fijos, deben llevarse globalmente al resultado del período por no ser considerados componentes del coste del producto.

El desarrollo más importante de este método de costes realizado para la empresa hotelera, al que nos referiremos únicamente en lo que resta de apartado, es el Sistema Uniforme de Cuentas para Hoteles o Uniform System of Accounts for Hotels (U.S.A.H.) que fue concebido como una presentación uniforme de cuentas y aplicado por primera vez hacia el año 1925 por la compañía norteamericana “Asociación Hotelera de Nueva York”⁴⁰. Más tarde pasó a denominarse Uniform System of Accounts for Lodging Industry (U.S.A.L.I.). Actualmente su aplicación es de carácter obligatorio en Estados Unidos. Es utilizado en diferentes países por grandes cadenas hoteleras y su utilización se extiende continuamente constituyendo el sistema de análisis de gestión más difundido y usado en la industria hotelera internacional.

⁴⁰ Existen hasta nueve ediciones de esta obra, nosotros hemos trabajado con la última, es decir, con The Hotel Association of New York City, Inc. (1996): *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*. 9ª ed. Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, Michigan.

3.2.1. Base conceptual del sistema U.S.A.L.I.

En primer lugar, debe aclararse que el sistema U.S.A.L.I. no es un plan contable propiamente dicho. Pero igualmente debe señalarse que va más allá de un mero plan contable puesto que responde a los dos siguientes objetivos generales:

- *“establecer reglas de registro y clasificación de cuentas simples, claras y precisas, que puedan ser utilizadas por todos los hoteles, sea cual sea su categoría, capacidad o tipo,*
- *presentar los resultados, ingresos y gastos de forma estandarizada y homogénea con el objeto de permitir comparaciones eficaces en el tiempo (de un año a otro) y en el espacio (comparación entre hoteles)”⁴¹.*

Con los dos objetivos anteriores se pretende aportar a los responsables de los hoteles los modelos de una verdadera contabilidad de explotación destinada a seguir y controlar la actividad del hotel y que deben suministrar una información rápida, oportuna y necesaria para el proceso de toma de decisiones.

La operativa del sistema U.S.A.L.I.⁴² se basa en la división de la actividad hotelera en dos partidas o áreas fundamentales:

- los departamentos operacionales o áreas en las que se lleva a cabo la prestación de los servicios que ofrece el hotel a los clientes y que generan tanto ingresos como costes, tales como habitaciones, restauración, teléfono-télex, lavandería de clientes, etc., y
- los departamentos funcionales también considerados centros de costes, que no generan más que costes y no pueden asociarse directamente a una prestación de servicios del hotel a los clientes, por ejemplo, administración, márketing, mantenimiento, energía, etc.

⁴¹ Horwath Fiduciaire & Revision SA, (1992): *Uniform system of accounts for hotels. Organisation du departement financier d'une grande unité hôtelière*. Partie 4. Horwath Fiduciaire & Revision S.A., Geneve, p. 3.

⁴² Para profundizar en la conceptualización y operativa del sistema U.S.A.L.I. o U.S.A.H. puede consultarse Mestres, J.R. (1999), ob. cit., cap. 29 y 30; Horwath Fiduciaire & Revision SA. (1992), ob. cit., y Chin, J.; Barney, W. y O'Sullivan, H. (1995): *Hotels. An Industry Accounting and Auditing Guide*. Ed. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Filey.

La base contable de este sistema se centra en que la imputación de los costes se realiza sin la utilización de claves de reparto. Inicialmente se clasifican los costes en costes directos en relación a la prestación de servicios y costes no asociados directamente a una actividad de prestación de servicios. Por lo tanto, la imputación de costes deberá hacerse según pertenezcan o puedan asociarse a actividades de prestación (departamentos operacionales) o a centros de costes (departamentos funcionales).

Ciertas cargas que no pueden ser imputadas ni a departamentos operacionales ni funcionales directamente tales como los seguros, las amortizaciones, las cargas financieras, etc. se clasifican en un tercer apartado con el fin de no distribuir las evitando así la arbitrariedad de las claves de reparto.

El director de cada departamento es el responsable del margen de la actividad operacional o de explotación realizada en su departamento o sección (Gross Operating Profit o (G.O.I.)), resultado de la diferencia entre los ingresos y los gastos correspondientes del mismo. Ello es lógico puesto que pueden incidir, en cierta manera, tanto sobre sus ingresos como sobre sus costes, no ocurriendo así sobre las cargas o costes fijos recogidos como "otros costes".

Llegado a este punto, la suma de los márgenes o resultados de los departamentos operacionales, disminuida por los costes de los departamentos funcionales recibe el nombre de Gross Operating Profit (G.O.P.) o Income before fixed charges (I.B.F.C) que podríamos identificar como un Margen Bruto de Explotación. Este nivel de resultado margen o resultado resulta altamente significativo por cuanto es comparable entre todos los hoteles que apliquen este sistema U.S.A.L.I. de presentación de cuentas y es donde recae prioritariamente la mayor parte de la atención de los directivos responsables de la actividad del hotel. Puede considerarse la magnitud principal que es utilizada a nivel internacional para medir el grado de eficiencia en la gestión del hotel y permite establecer comparaciones entre diferentes hoteles.

Por diferencia entre el G.O.P. y los costes fijos identificados bajo la denominación "otros costes" se obtiene un nuevo nivel de resultados conocido como Net Operating Profit (N.O.P.) o Margen Neto de Explotación. Este nivel de margen o resultado, al contrario que el anterior, no resulta tan fácilmente comparable con otros

establecimientos hoteleros y por ello no se suele prestar demasiada atención a su importe.

De todas formas, y en mi opinión, quizás los directivos deberían detenerse en el análisis del N.O.P. en mayor detalle. En él participan costes tan importantes en una organización hotelera como las amortizaciones, los alquileres, los seguros, las cargas financieras, etc. que, aunque sean consideradas fijas, también afectan al resultado de la empresa y que en un establecimiento hotelero pueden llegar a representar un alto porcentaje sobre el total de costes. El Gross Operating Profit (G.O.P.) no es el verdadero resultado de la explotación de la empresa, puesto que, en realidad, es el Net Operating Profit (N.O.P.) el que, en última instancia, reflejará la buena o mala marcha de la actividad económica propia del hotel.

Sin embargo, aún puede determinarse un último nivel de resultado, el resultado del período, sumando o restando al N.O.P. aquellos ingresos o gastos de carácter extraordinario que se han producido en el establecimiento hotelero durante el período de cálculo.

A continuación se muestra una tabla en la que aparecen por columnas los datos relativos a los departamentos operacionales o de explotación, acumulándose en la última de las columnas de la tabla el total de todos ellos. En esta misma columna se deducen a continuación los costes de los departamentos funcionales, otros costes y partidas de tipo extraordinario para determinar el resultado bruto de explotación, el resultado neto de explotación y finalmente el resultado del período.

CUADRO 1. MÁRGENES Y RESULTADOS SEGÚN EL U.S.A.L.I.

DEPARTAMENTO OPERACIONAL 1	DEPARTAMENTO OPERACIONAL 2	DEPARTAMENTO OPERACIONAL 3	...	TOTAL
INGRESOS: + Facturación + Recaudaciones + Otros ingresos	INGRESOS + Facturación + Recaudaciones + Otros ingresos	INGRESOS + Facturación + Recaudaciones + Otros ingresos		INGRESOS TOTALES + Facturación + Recaudaciones + Otros ingresos
- COSTES DEPARTAMENTAL OPERACIONALES (Directos)	- COSTES DEPARTAMENTAL OPERACIONALES (Directos)	- COSTES DEPARTAMENTAL OPERACIONALES (Directos)		- COSTES TOTALES DEPARTAMENTALES OPERACIONALES (Directos)
MARGEN DPTO. OPERACIONAL 1 (G.O.I.)	MARGEN DPTO. OPERACIONAL 2 (G.O.I.)	MARGEN DPTO. OPERACIONAL 3 (G.O.I.)		MARGEN DPTOS. OPERACIONALES (G.O.I.)
				- COSTES DE DEPARTAMENTO FUNCIONAL 1 (indirectos)
				- COSTES DE DEPARTAMENTO FUNCIONAL 2 (indirectos)
				...
				= RESULTADO BRUTO DE EXPLOTACIÓN (G.O.P.)
				- OTROS COSTES (fijos e indirectos)
				=RESULTADO NETO DE EXPLOTACIÓN (N.O.P.)
				± GASTOS E INGRESOS EXTRAORDINARIOS
				RESULTADO DEL PERÍODO

Fuente: Elaboración propia

La presentación de los documentos de gestión que recogen toda la información generada a partir de la aplicación de este sistema se realiza mediante las siguientes dos series de tablas estandarizadas:

- tablas de síntesis: se trata de una cuenta de explotación general que representa conjuntamente los resultados para cada departamento o sección. Incorpora diferentes informaciones en función de las necesidades de análisis y de gestión,

más o menos detalladas, y permite formarse una visión de conjunto de toda la actividad del establecimiento hotelero.

En concreto, la información que suministra es acerca de los ingresos (ejercicio actual y anterior, tanto en valores como en porcentajes) y de los costes agrupados por categorías homogéneas (también del ejercicio actual y anterior, en valores y porcentajes) y la comparación de los distintos niveles de resultados del período respecto de los que habían sido previstos. Esta información se clasifica para los departamentos operacionales, los departamentos funcionales y otros costes.

- tablas de base o parciales: son las tablas de información detalladas para cada departamento operacional y funcional. Se elaboran antes que la tabla general o de síntesis para poder confeccionar ésta. Hay tres categorías de tablas parciales que corresponden precisamente a los departamentos operacionales, los departamentos funcionales y los otros costes.

La elaboración de las tablas parciales permite mejorar el conocimiento y el análisis de los ingresos y los costes y detectar mejor las responsabilidades, al mismo tiempo que presenta información contable simple, clara, detallada y uniforme a la dirección del hotel para el proceso de toma de decisiones, para la confección de bases estadísticas así como para un buen control de toda la actividad de la empresa hotelera.

En realidad todo el sistema U.S.A.L.I. está concebido con la finalidad de proporcionar los indicadores de control que sean precisos y permitir una interpretación rápida de los resultados obtenidos.

3.2.2. Ventajas e inconvenientes del U.S.A.L.I.

La utilización del sistema U.S.A.L.I. por parte de las empresas hoteleras ha comportado numerosas ventajas. Entre todas ellas, expondremos a continuación aquellas que pueden considerarse más importantes:

- a) Establece reglas de registro y de clasificación de cuentas que resultan simples, claras y precisas aunque el sistema no representa un auténtico plan de cuentas.

- b) Este sistema puede ser utilizado por cualquier categoría, tamaño y tipo de establecimiento hotelero.
- c) Mediante este método se elabora y suministra información rápida, necesaria y útil para el proceso de toma de decisiones.
- d) No es necesario utilizar claves de reparto de costes por lo que se evita la subjetividad que ello conlleva.
- e) Aumenta el nivel de conocimiento de la actividad hotelera por parte de los directivos, lo cual facilita, a su vez, el seguimiento, el control y la mejora de las actuaciones llevadas a cabo en cada uno de los departamentos o las secciones de la empresa.
- f) La delegación de responsabilidades que se desprende de la aplicación del sistema U.S.A.L.I. estimula la acción de cada sección, departamento o individuo, motiva la participación en la consecución de los objetivos generales y considera a los responsable “*managers*” de su propia actividad.
- g) Supone una vía para la unificación y homogeneización de los métodos de tratamiento y presentación de los elementos de explotación de la actividad hotelera a escala mundial, lo cual permite, igualmente, la comparación mucho más fiable entre hoteles tanto en el tiempo como en el espacio.
- h) Dinamiza el conjunto de la actividad profesional hotelera por cuanto permite construir bases de datos estadísticos a partir de cifras más homogéneas y estandarizadas que facilitan el estudio de los resultados de la gestión de todo el sector hotelero de una zona geográfica, de un país, o de todo el mundo, lo cual puede facilitar la mejora en la comunicación entre los mismos profesionales con el fin de preparar elementos de decisión colectivos más eficaces.

Una vez especificadas algunas de las ventajas del sistema U.S.A.L.I. cabe reflexionar también sobre los posibles inconvenientes o, quizás mejor, críticas o faltas del mismo:

- a) La metodología seguida para el tratamiento de los costes está basada en el sistema de costes variables y, por lo tanto, no imputa a los departamentos algunos costes de carácter fijo que son cuantitativamente sustanciales (tales como las

amortizaciones y los alquileres, principalmente) que realmente alterarían los resultados de cada sección o departamento de ser incluidos para el cálculo de los mismos.

- b) Desatiende la determinación del coste unitario de los servicios o productos propios de la explotación hotelera, aunque, en este sentido, disponga de algunos indicadores o ratios más o menos aproximados. Entendemos que el cálculo de los costes unitarios debe contemplarse puesto que resulta de utilidad principalmente para el proceso de fijación de precios de venta.
- c) Centra mucha, o quizás demasiada, atención en el G.O.P. (Gross Operating Profit) y descuida, en cierta medida, el verdadero resultado final de la empresa hotelera, que es, en realidad, el que interesa a los propietarios o accionistas para medir la verdadera rentabilidad del negocio. Cualquier estudio que emprende la dirección de un establecimiento hotelero que aplica el sistema U.S.A.L.I. suele poner un mayor énfasis en el análisis del G.O.P. que en el nivel de resultados final o neto obtenido durante el período.

Así pues, como conclusión de este apartado dedicado al estudio del sistema más aceptado en el entorno hotelero para la información contable, el modelo U.S.A.L.I., cabe añadir que este sistema puede convertirse en una auténtica vía para la homogeneización y unificación de los métodos de tratamiento y registro de las operaciones de la explotación hotelera, aunque no debe olvidarse que también queda aún mucho campo por recorrer sobretodo en cuanto se refiere a la materia de imputación de costes fijos, al refinamiento en el cálculo del coste del producto, etc.

3.3. El sistema de grupos de diagnóstico relacionado (G.R.D.)

En este apartado no es pretensión, como en los casos anteriores, analizar un sistema de costes que ha sido aplicado en el entorno hotelero sino estudiar un desarrollo que fue propuesto en concreto para el producto de restauración. Quizás no se trate del área más rentable dentro del sector hotelero pero sí es una de las que comportan mayor volumen y complejidad de actividades y, por tanto, en materia de contabilidad de costes su estudio detallado requiere un considerable esfuerzo si pretende acercarse lo más fielmente posible al verdadero coste de los numerosos productos que se ofrecen en restauración.

En este sentido, resulta realmente interesante esta propuesta que fue realizada en el año 1995 por Requena⁴³ sobre la aplicación del sistema de Grupos Homogéneos de Productos, similar al de Grupos de Diagnóstico Relacionados (G.R.D.), ampliamente estudiado y aplicado al sector hospitalario, para la estructuración orgánica y clasificación del producto de restauración en la industria hotelera.

A continuación, se expone brevemente la base conceptual del sistema G.R.D., para continuar, en el siguiente apartado, con la adaptación del mismo al producto de restauración de la empresa hotelera.

3.3.1. Base conceptual del sistema G.R.D.

Los Grupos Relacionados con el Diagnóstico (G.R.D.) son fruto de una larga investigación realizada por especialistas de la Universidad de Yale, iniciada a mediados de la década de los años 60, que se ha ido mejorando posteriormente y se ha concretado en la identificación de un total de 467 grupos de diagnóstico relacionado o G.R.Ds.

Los G.R.D. suponen la definición de tipos de casos o episodios hospitalarios codificados correspondientes a diagnósticos médicos específicos, en cada uno de los cuales se espera que los pacientes reciban una cantidad similar de servicios hospitalarios y recursos (médicos y no médicos).

Entre las definiciones de producto hospitalario, los G.R.D. constituyen el sistema más desarrollado y más evaluado, tanto en relación con su bondad como sistema de clasificación de categorías isoconsumo, como a su impacto e incentivos generados como mecanismo de pago en diversas agencias y programas estadounidenses y como instrumento de gestión en otros entornos.

Este sistema de clasificación tiene como objetivo agrupar los distintos episodios de hospitalización en un número manejable de categorías isoconsumo (homogéneas en cuanto al consumo de recursos). La homogeneidad en el consumo de recursos se

⁴³ Aplicación que fue presentada por J.M. Requena Rodríguez a las II Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC) en Málaga en noviembre de 1995.

define en relación con la homogeneidad de la variable estancia media de los pacientes. Cada categoría se define como combinación de una serie de características demográficas, diagnósticas y terapéuticas parecidas. Un episodio concreto se asigna a una categoría o G.R.D. si satisface las características definitorias de ese G.R.D.

Los G.R.D., con un significado clínico y siendo homogéneos en cuanto a consumo de recursos, pueden ser tomados como definición válida de producto hospitalario a los efectos de gestión o de contabilidad de costes. Dentro de la implantación de un sistema de costes por G.R.D. debe elegirse entre obtener los costes por paciente, comparable a una orden de fabricación que presenta unas especificaciones concretas, opción que resulta mucho más detallada y ofrece más información, o bien, simplemente calcular los costes por G.R.D., opción mucho más manejable que la anterior.

Todos los G.R.D. se agrupan en un total de 23 categorías diagnósticas mayores o principales, por ejemplo y a título indicativo, sistema nervioso, ojo, enfermedades y trastornos del aparato respiratorio, del aparato circulatorio, etc. Cada una de ellas puede subdividirse en categorías de tipo médico o de tipo quirúrgico. Dentro de cada uno de estos distintos tipos se clasifican según la descripción correspondiente los diferentes G.R.D. Así, por ejemplo, en la categoría diagnóstica mayor 2: ojo, tipo médico, aparecen un total de 6 G.R.D. (043: Hypema; 044; Infecciones agudas mayores del ojo; 045: alteraciones neurológicas del ojo, etc.).

En base a este sistema⁴⁴ se ha realizado la siguiente propuesta de clasificación correspondiente al producto de restauración de la empresa hotelera.

3.3.2. Aplicación al producto de restauración de los hoteles

Las características de heterogeneidad y multiproducción del servicio que ofrecen los hospitales y los hoteles son en una proporción elevada, similares. Esta similitud implica que, en muchos casos, los modelos de Contabilidad de Costes o de Gestión aplicados en unos puedan resultar aplicables y útiles en los otros. Siguiendo esta idea

⁴⁴ Si se quiere profundizar en la base conceptual de este sistema y su aplicación al entorno hospitalario pueden consultarse textos como Casas, M. (1991): *Los grupos relacionados con el diagnóstico. Experiencias y perspectivas de utilización*. Ed. SG y Masson. Barcelona. Y Varios (1984): *El concepto de los grupos de diagnósticos relacionados y sus aplicaciones*. Ed. Ernst & Whinney. Madrid.

se analiza la propuesta de una metodología para la estructuración orgánica, las interrelaciones entre los lugares de coste y la definición del producto de restauración en la industria hotelera realizada por el profesor Requena.

Centrándose en el producto de restauración se realiza una propuesta de agrupación de productos elaborada siguiendo un sistema de clasificación por Grupos Homogéneos de Elaboración (G.H.E.) y de Servicio (G.H.S.). El planteamiento más importante radica en la disminución de la desmesurada variedad de productos y, a su vez, diversificación infinita de los mismos, a través de un sistema de clasificación parecido al *case mix*⁴⁵ hospitalario, de forma que el número menor de casos o productos resulte útil y manejable para el cálculo de costes y para su gestión.

En primer lugar, el autor define las ocho especialidades básicas en que se puede dividir la actividad de restauración:

1. Entrantes
2. Sopas y guisos
3. Huevos
4. Pescados
5. Mariscos y moluscos
6. Carnes y aves
7. Arroces y pastas
8. Postres

Además del consumo de materias primas, que incorporarían el coste de los lugares de la sección de aprovisionamiento respectivos, los lugares de coste cocina y restaurante completan la estructura del coste del producto de restauración. El primero aporta el componente de elaboración, con una variedad de tratamiento muy amplia, mientras que el segundo aporta el componente de servicio, con una variedad de tratamiento reducida.

Por ello, se definen un número razonable de G.H.E. para el centro de cocina, en total 68, siguiendo criterios especializados de diversificación como, por ejemplo, distinguir entre fríos o calientes, fritos, al horno, cocidos o a la plancha, con salsa o sin ella, con guarnición o sin ella, etc⁴⁶. También se expone una desagregación mínima de G.H.S.

⁴⁵ El *case-mix* de gestión hospitalaria es un nuevo instrumento que proporciona la información sobre los costes que integran la función asistencial con lo económico-administrativo y sobre la composición técnica de los mismos, y además se basa en el nuevo sistema de clasificación de pacientes o G.R.D.

⁴⁶ Para ver la clasificación exhaustiva de estos grupos se recomienda consultar la ponencia ya citada.

en el centro de restaurante en tres modalidades⁴⁷ que deberán combinarse convenientemente con las anteriores. Así, por ejemplo, dentro la especialidad básica de restauración codificada con el número 1 tendríamos, por ejemplo, los entrantes que estarían definidos por ensaladas, entremeses, y verduras, siempre que estas últimas no sean guarnición de otro plato. Para cada uno de estos entrantes, los G.H.E. serían:

01. Fríos con salsa.
02. Fríos sin salsa.
03. Calientes con salsa.
04. Calientes sin salsa.

Todos estos grupos anteriores corresponderían a G.H.S. en servicio emplatado. No siendo así en otras especialidades básicas como los postres que también admiten una reclasificación de los G.H.E. en las tres modalidades: emplatado, al *rechaud* y en *plaquet*, según convenga.

Una vez han sido definidos los grupos homogéneos de elaboración y sus posibles alternativas de servicio se pueden calcular sus costes respectivos mediante la aplicación simple del método de las equivalencias, con lo que resulta relativamente sencillo el cálculo del coste unitario de elaboración y de servicio para el coste unitario total de restauración.

3.3.3. Ventajas e inconvenientes de la aplicación

Entre las ventajas más importantes del sistema de los G.R.D. y, más concretamente, de los G.H.E. y G.H.S. estudiados se pueden citar las siguientes:

- a) La habilidad para clasificar los diferentes productos de restauración en un número de grupos más o menos manejable, de acuerdo con una medida de consumo de factores homogénea.

⁴⁷ Basta diferenciar en: emplatado cuando la comida ya viene preparada en el plato desde la cocina y el camarero debe limitarse a llevarlo al cliente en la mesa, en *plaquet* si la comida sale de la cocina en grandes bandejas u otro tipo de recipiente y el camarero debe trasladarlo al plato del cliente, y al *rechaud* si la comida requiere un tratamiento especial ante el cliente antes de poner el plato a su disposición.

- b) Contribuye a mejorar la exactitud de la información de los costes de los factores consumidos, tanto en términos reales o históricos como previstos, por parte de los productos que se elaboran en restauración así como por el mismo centro en conjunto.
- c) Permite plantear un nivel de predicción de costes futuros mucho mayor que los sistemas de presupuestación habituales. Si se aprovecha el conocimiento acerca de los consumos que se efectúan para la confección de cada plato podrán realizarse previsiones mucho más adecuadas de los consumos a realizar en un periodo futuro.

En cuanto a los inconvenientes, que también presenta, se distinguen los siguientes:

- a) A pesar de las ventajas existentes, los grupos homogéneos de productos no permanecerán estáticos en el tiempo. Se ofrecerán nuevos productos, es decir, nuevos platos, que obligarán a redefinir y desarrollar continuamente nuevos grupos homogéneos variando posiblemente los cálculos y conceptos del trabajo original.
- b) La aplicación de este tipo de clasificación necesita sistemas de control de costes exhaustivos. Ello conlleva la necesidad de disponer de equipos informáticos potentes que puedan recoger, procesar y suministrar correctamente la gran cantidad de datos que deben manejarse.
- c) La aplicación de este sistema implica un proceso de formación y de mentalización importante del personal de la empresa, tanto en cuanto al conocimiento correcto del sistema como en relación a la información que el mismo genera.

3.4. El sistema activity based costing (A.B.C.)

En este apartado se lleva a cabo una primera aproximación del sistema de costes basado en las actividades al sector hotelero, después de haber estudiado diferentes propuestas de contabilidad de costes desarrolladas para el mismo y tras haber dedicado el primer capítulo al desarrollo conceptual y la evolución de este sistema. Como es obvio, no se estudia de nuevo la conceptualización teórica del sistema ni las aportaciones más recientes realizadas en este ámbito, aunque este esquema corresponda a los subapartados en los que se han ido estructurando los anteriores

sistemas de coste, puesto que ya fue analizado en profundidad en el capítulo primero de esta tesis doctoral, como ya ha sido indicado.

Sin embargo, sí que ha suscitado un gran interés realizar una revisión de todos aquellos trabajos que pueden considerarse más destacables en el campo del sistema ABC en el entorno hotelero, analizando aquellos avances que han ido consiguiendo así como las conclusiones alcanzadas por cada uno de ellos.

A continuación se recogen dos tablas que contienen de forma resumida las características más importantes en relación a las diferentes aportaciones relacionadas de alguna forma con el sistema ABC y el sector hotelero, cuyo estudio será abordado en el siguiente apartado. El orden en el que se han recogido estos trabajos en las dos tablas coincide con el seguido en la exposición posterior. Las abreviaciones que aparecen en estas tablas corresponden a modelos o sistemas de análisis y determinación de costes o de resultados que se detallarán también en el estudio de cada una de las aportaciones.

Como podemos observar, cada una de las dos tablas que se recogen a continuación responden a un enfoque distinto bajo el cual podemos enmarcar los diversos trabajos. La primera agrupación de trabajos, recogida en la primera tabla corresponde a todas las aportaciones realizadas dentro del ámbito hotelero en relación al análisis de rentabilidad con mayor o menor referencia al sistema de costes basado en las actividades. El segundo grupo de trabajos está centrado específicamente en el proceso de determinación de los costes en el sector hotelero a través de la utilización del sistema de costes basado en las actividades.

No todos los trabajos contenidos en la primera tabla se centran en el análisis o utilización del sistema ABC. Únicamente uno de los mencionados desarrolla su propuesta basándose realmente en este sistema. En cambio, como es lógico puesto que están orientados principalmente hacia la determinación de costes, todos los trabajos recogidos en la segunda de las tablas giran entorno a este sistema de cálculo de costes en la realización de sus propuestas.

En las siguientes tablas se ha incluido una fila con información relativa a una posible aplicación práctica tanto a un posible nivel teórico o descriptivo como a un nivel práctico real o simulado, bien sea con importes numéricos o sin ellos. También se ha creído oportuno distinguir aquellos trabajos cuya aportación se mueve en un ámbito

teórico de aquéllos que aportan alguna experiencia a modo de ejemplo o mediante el estudio de un caso. En este sentido, corresponde reconocer que, sean de la clase que sean, estas aplicaciones suponen aportaciones considerables a este tema por cuanto intentan demostrar la aplicabilidad de unos sistemas o modelos al entorno hotelero.

Por otra parte, el análisis de algunos de los trabajos que expondremos a continuación nos muestra alguna aplicación práctica en el sector hotelero a través de casos reales, bien del modelo propuesto para el análisis y determinación de la rentabilidad por segmento de mercado o bien del sistema ABC. No obstante, aunque algunos de estos trabajos sean bastante exhaustivos debe advertirse que, en opinión personal, no detallan toda la información que resultaría realmente una aportación interesante para el conocimiento profundo de todas las etapas del proceso de implantación de estos sistemas en el entorno hotelero. El grado de detalle de la información aportada suele descender únicamente hasta el nivel de centros de actividad sin desglosar, relacionar, ni codificar las actividades identificadas en los establecimientos, ni desarrollar y analizar el proceso de análisis y racionalización que ha conducido al reconocimiento o aceptación de las actividades definitivas.

Los objetivos planteados en cada trabajo así como las aportaciones realizadas en los mismos giran entorno a los dos enfoques principales en función de los cuales han sido agrupados estos trabajos, como ya se ha apuntado anteriormente. En un primer caso, están más centrados en el análisis de resultados y en la realización de propuestas o de aplicaciones de diferentes modelos y, en otro caso, persiguen proponer o aplicar sistemas de costes basados en las actividades a propósito de algún objetivo colateral o como fin principal.

TABLA 6. TRABAJOS SOBRE EL ANÁLISIS DE RENTABILIDAD EN HOTELES CON REFERENCIA AL ABC

AUTORES	DUNN Y BROOKS	NORDLING Y WHEELER	NOONE	NOONE Y GRIFFIN
AÑO	1990	1992	1996	1997
SISTEMA DE ANÁLISIS	MSPA y ABC	MSAM	CPA, YM y ABC	CPA Y YM
ABC CENTRO DE ESTUDIO	No	No	Si	No
TIPO DE INVESTIGACIÓN	Descripción teórica del ABC y aplicación práctica del modelo de análisis de beneficios por segmento de mercado (MSPA) basado en las etapas del sistema ABC	Descripción teórica y aplicación práctica del modelo de contabilidad por segmento de mercado (MSAM)	Trabajo descriptivo y de aplicación práctica exhaustiva del sistema ABC a través del método del caso.	Descripción teórica del análisis de la rentabilidad por cliente (CPA) y del <i>yield management</i> (YM) con mínima relación con el ABC
APLICACIÓN PRÁCTICA	Simulación mediante un caso de hotel hipotético con aplicación del modelo MSPA a partir del ABC	Caso de hotel real con aplicación del modelo MSAM a toda la organización (caso de hotel Las Vegas Hilton)	Caso de hotel real con aplicación del modelo CPA basado en el ABC a toda la organización (caso hotel de Dublín)	No realiza ninguna aplicación práctica
OBJETIVOS DEL ESTUDIO	<ul style="list-style-type: none"> Exponer el MSPA basado en principios de ABC 	<ul style="list-style-type: none"> Exponer el MSAM basado en el MSPA 	<ul style="list-style-type: none"> Estudiar el potencial del ABC para un CPA Comprobar la aplicabilidad del CPA en hoteles 	<ul style="list-style-type: none"> Proponer el ABC como solución para un CPA consistente
APORTACIONES	<ul style="list-style-type: none"> Propuesta del análisis de la rentabilidad por segmento de mercado Atención también en áreas de ingresos auxiliares 	<ul style="list-style-type: none"> Primera experiencia práctica de MSPA en hoteles Modelo aplicable a todos hoteles 	<ul style="list-style-type: none"> Relación ABC con CPA Propuesta CPA en hoteles a partir de información del ABC (a nivel de centro de actividad) 	<ul style="list-style-type: none"> No se ha implantado un CPA mediante ABC en hoteles Relación del CPA con el <i>yield management</i> con el ABC

Fuente: Elaboración propia

TABLA 7. TRABAJOS SOBRE EL ANÁLISIS DE RENTABILIDAD EN HOTELES CON REFERENCIA AL ABC

AUTORES	RUBIO, M.	BERTS Y KOCK	ILIC, S.	BURGESS Y BRYANT	BAUJÍN, VEGA Y ARMENTEROS
AÑO	1995	1995	2000	2001	2001
SISTEMA DE ANÁLISIS	ABC	ABC	ABC	ABC, YM, CPA	ABC Y ABM
ABC CENTRO DE ESTUDIO	SI	SI	SI	SI	SI
TIPO DE INVESTIGACIÓN	Descripción y propuesta teórica del ABC al sector hotelero	Descripción teórica de la aplicabilidad del ABC en empresas de servicios con especial referencia al sector hotelero	Descripción teórica del ABC y propuesta de aplicación práctica	Exposición descriptiva acerca de la gestión de los ingresos con referencia al ABC como sistema de costes útil.	Descripción y propuesta teórica del ABC al sector hotelero
APLICACIÓN PRÁCTICA	La propuesta realizada es una simulación teórica, sin importes, para un hotel hipotético	No realizan ninguna aplicación práctica	Propuesta de simulación realizada para el caso de un hotel hipotético	No realiza ninguna aplicación práctica.	La propuesta realizada es una simulación teórica, sin importes, para un hotel hipotético
OBJETIVOS DEL ESTUDIO	<ul style="list-style-type: none"> Propuesta del sistema ABC en hoteles 	<ul style="list-style-type: none"> Estudiar la aplicabilidad del ABC en empresas de servicios 	<ul style="list-style-type: none"> Metodología de aplicación ABC en hotel hipotético 	<ul style="list-style-type: none"> Revisión trabajos en el área de la gestión de hoteles 	<ul style="list-style-type: none"> Propuesta del sistema ABC y ABM en hoteles
APORTACIONES	<ul style="list-style-type: none"> Análisis ABC estratégico, simple y capacidad en hoteles Propuesta básica de implantación ABC en hoteles 	<ul style="list-style-type: none"> Utilizan el sector hotelero como ejemplo en su publicación Proponen combinación de métodos tradicionales para costes poco importantes y ABC para costes cuantiosos. 	<ul style="list-style-type: none"> Metodología detallada de ABC en hotel hipotético ABC cuyos objetivos de coste finales son segmentos de mercado 	<ul style="list-style-type: none"> Revisión investigación en diferentes áreas de la gestión hotelera Revisión poca aplicación de ABC en hoteles 	<ul style="list-style-type: none"> Propuesta completa de implantación ABC en hoteles Propuesta de aplicación del ABM en hoteles

Fuente: Elaboración propia

3.4.1. Investigación previa de ABC en hoteles

En un principio, pareció interesante profundizar en el estudio de los casos de implantación del sistema ABC en hospitales puesto que en este tipo de organizaciones a parte de los servicios médicos también se prestan servicios como los de alojamiento y de comida a los pacientes que pueden asimilarse a los que se ofrecen en empresas hoteleras. Puesto que el interés de esta investigación se centra en proponer la aplicación del ABC al entorno hotelero que se dedica al alojamiento y a la restauración parecía posible aprovechar las experiencias realizadas en hospitales.

No obstante, como ha podido observarse, los casos estudiados del sistema ABC en hospitales se centran básicamente en áreas médicas concretas, identificando siempre las actividades que en ellas se realizan para atender las necesidades clínicas del paciente (área de radiología, de urología, etc.). Los objetivos de coste son pacientes de distintas clases agrupados por historiales clínicos o tipos de enfermedades. En el caso del hospicio, por ejemplo, los objetivos de coste eran pacientes con empeoramiento lento de la enfermedad, con empeoramiento rápido, enfermos terminales y muertos. En cambio, en ninguno de los casos expuestos se estudiaban las actividades específicas de alojamiento y servicio alimenticio aunque también se lleven a cabo en estas organizaciones. Los perfiles y las preocupaciones de un hospital son distintos de los de un hotel, por lo que los sistemas de costes basados en las actividades deberán diseñarse teniendo en cuenta estos aspectos diferenciales y poco podrán aprovecharse las experiencias estudiadas en organizaciones sanitarias.

En el contexto de las empresas dedicadas a prestar servicios de alojamiento es mínima la literatura existente sobre la utilización de los sistemas de costes basados en las actividades a pesar de sus beneficios potenciales así como de su adaptabilidad para el análisis de la rentabilidad por segmento de mercado. Además de la escasa investigación realizada en este contexto *“tampoco existe evidencia en la literatura que sugiera que el sistema ABC se haya implantado en el sector hotelero”*⁴⁸.

⁴⁸ Noone, B.M. y Griffin, P. (1997): "Enhancing yield management with customer profitability analysis" En *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, vol. 9, nº 2, pp. 75 a 79. Esta cita corresponde a la p. 78.

A continuación se citan de forma resumida diferentes aportaciones que han realizado algunos autores relacionadas directa o indirectamente con la metodología ABC en la industria hotelera. Se revisan primero aquéllos que se han centrado más en una orientación basada en la rentabilidad del cliente y se continúa con aquéllos más enfocados hacia la determinación de los costes.

3.4.1.1. *Propuestas basadas en el análisis de beneficios por cliente*

Han sido publicados algunos estudios que analizan el impacto que cada segmento de clientes comporta en los beneficios generados en el contexto hotelero pero sin relacionar este enfoque con una metodología ABC⁴⁹. Es decir, aunque en estos trabajos se analicen las diferentes formas de maximización los beneficios a través de un análisis de los distintos segmentos de clientes del hotel no se incide en el interés que puede suscitar el hecho de disponer de una información fiable y oportuna sobre los costes de la empresa. En cambio, otras publicaciones sí se han centrado en el cálculo de costes vinculándolo al análisis de rentabilidad. Estos trabajos son los que a continuación son objeto de análisis.

3.4.1.1.1. *Modelo de análisis de beneficios por segmento de mercado de Dunn y Brooks (1990)*⁵⁰

Los primeros en considerar una aproximación completa de segmentación de mercado en un entorno hotelero vinculado con el análisis de beneficios son los autores Dunn y Brooks que proponen la aplicación de un Análisis de Rentabilidad por Segmento de Mercado (MSPA) a las organizaciones hoteleras sin explorar el posible potencial que podría reportar este análisis de la rentabilidad por cliente (CPA) si se estudiara como método complementario del proceso del "yield management"⁵¹ que es ampliamente

⁴⁹ Pueden consultarse trabajos como el de Orkin, E. (1990): "Strategies for managing transient rates", *Cornell Hotel and Restaurant Quarterly*, vol. 30, nº 4, february, pp. 35 a 39; Jones, P. y Hamilton, D. (1992): "Yield management: putting people in the big picture", *Cornell Hotel and Restaurant Quarterly*, vol. 33, nº1, february, pp. 89 a 96, y Donaghy K; McMahon, U. y McDowell D. (1995): "Yield management: an overview", *International Journal of Hospitality Management*, vol. 14, nº2, pp. 139 a 150, entre otros.

⁵⁰ Dunn, K.D. y Brooks, D.E. (1990): "Profit analysis: beyond yield management". *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, vol. 31, núm. 3, november, pp. 80 a 90.

⁵¹ Dentro del contexto hotelero el " yield management " puede definirse como "el uso de información, histórica y actual, en combinación con apoyos políticos, apoyos procedimentales y modelos estadísticos, para ampliar la capacidad del hotel para llevar a cabo un número de prácticas de

utilizado en la industria hotelera aunque estos autores consideran que con los sistemas del "*yield management*", la mayoría de operadores de hotel han conseguido el objetivo de maximizar sus ingresos.

Los autores proponen un modelo que vincula los objetivos financieros y de márketing con los ingresos, gastos y beneficios de cada segmento de mercado. El análisis de los beneficios por segmento de mercado se basa en realizar una distribución, en dos fases, de los costes en los que incurre la empresa. En la primera etapa, se registran los gastos en los centros de costes (por ejemplo, habitaciones, restauración, márketing). En una segunda etapa, se asignan estos costes proporcionalmente a los denominados centros de actividad (por ejemplo, reservas, limpieza de habitaciones, chek-in/check-out). Finalmente, los costes y los ingresos asociados se asignan desde los centros de actividad o de trabajo a los segmentos de mercado correspondientes en función del consumo que cada segmento realiza del centro de actividad.

Este análisis proporciona a la dirección una visión sobre los costes que soporta la organización y muestra los gastos asociados con los ingresos generados por los distintos segmentos de mercado específicos.

Su principal aportación puso de manifiesto que un segmento de clientes con ingresos altos podía ser menos productivo o rentable que otro segmento que estuviera pagando precios más bajos por habitación. En determinadas ocasiones este segundo segmento puede comportar al establecimiento ingresos complementarios a los del alojamiento que repercuten en definitiva en unos beneficios mayores para dicho segmento. Ello hace necesario considerar otras áreas de ingresos y completar este análisis mediante información fiable sobre los costes, no sólo para el servicio del alojamiento en las habitaciones sino también para las áreas de ingresos auxiliares.

negocios comunes y, por lo tanto, incrementar tanto sus ingresos como sus capacidades de prestación de servicios a los clientes" Lieberman, W.H. (1993): "Debunking the Myths of Yield Management", *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, february, pp. 34 a 41. Esta definición corresponde a la p. 36; o como "*la técnica de maximización de ingresos que se dirige a incrementar el "yield" neto mediante la ocupación prevista de la capacidad disponible de habitaciones para segmentos de mercado predeterminados a un precio óptimo*". Donaghy et al. (1995), ob. cit.. El concepto de yield o eficiencia del yield no es más que los ingresos realizados entre los ingresos potenciales, teniendo en cuenta que cuanto mayor sea este coeficiente mejor.

3.4.1.1.2. *Modelo de contabilidad por segmentos de mercado de Nordling y Wheeler (1992)*⁵²

Una de las referencias más citadas por los escasos autores que han estudiado el modelo ABC en el entorno hotelero es el trabajo, publicado en el año 1992, de Nordling y Wheeler, dos altos cargos de la Cadena Hilton. Estos autores desarrollaron una aproximación analítica, radicalmente diferente a las existentes, en el hotel Las Vegas Hilton⁵³ que ellos mismos denominaron el modelo de contabilidad por segmento de mercado (Market Segment Accounting Model o MSAM) de enormes similitudes con respecto del modelo de Dunn y Brooks. Empezaron este proyecto porque mediante los métodos tradicionales de contabilidad no eran capaces de dar respuestas satisfactorias a cuestiones tan fundamentales sobre su negocio como el hecho de conocer la rentabilidad por clase de cliente, el número de habitaciones que puede ocupar cada segmento de clientes, cuántas habitaciones debe ocupar cada segmento en los periodos más conflictivos del año, cómo deberían fijarse los precios para cada segmento, etc. Este desconocimiento repercutía en profundas consecuencias sobre la mayoría de las decisiones de la organización.

Todo ello debe unirse al entorno cada vez más competitivo en el que vivía este hotel, sobre todo en cuanto al ámbito relativo a la industria del juego y a los complejos hoteleros, por lo que disponer de información útil para la toma de decisiones se convirtió en un reto urgente.

La base de las aproximaciones tradicionales que se venían utilizando consistía en considerar cada departamento operativo del hotel (p.ej. casino, habitaciones, alimentación y bebidas (Food and Beverage o F&B), etc.) como un centro de beneficios y en acumular diferentes datos bajo cada uno de estos centros. Esto suponía un inconveniente para el hotel Las Vegas Hilton puesto que los clientes proceden de distintos mercados que están bastante bien definidos. Un "ganador de premios" que vuela desde cualquier país básicamente para apostar en el juego, por ejemplo, generará más ingresos para el departamento casino que un matrimonio que esté de vacaciones en Las Vegas. Además, el primero incurrirá en unos costes para el

⁵² Nordling, C.W. y Wheeler, S.K. (1992): "Building a Market-Segment Accounting Model to Improve Profits." *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, June, pp. 29 a 36.

⁵³ Se trata de un complejo hotelero que tenía entonces 3.174 habitaciones, 13 restaurantes, 1000 máquinas tragaperras, 73 mesas de juego, salas de congresos con capacidad total de 1493 asientos y 229.000 metros cuadrados de espacio para convenciones.

hotel diferentes a los de la pareja de vacaciones. Para el primero los gastos de habitación y de restauración serán secundarios mientras que para la pareja de casados no.

Otra clase de cliente es aquél que se aloja en el hotel con motivo de la celebración de un congreso o una convención que puede pagar un precio más elevado por habitación y suele gastar más dinero que el anterior matrimonio.

Incluso dentro de un departamento concreto también varía el perfil de gasto de los clientes de un segmento de mercado a otro. En el departamento de juegos o en el casino, el primer cliente puede gastar más tiempo en los dados o en la ruleta mientras que la pareja que está de vacaciones suele gastar más tiempo en las máquinas tragaperras. De este modo podría continuarse con el análisis por tipos de clientes y por cada uno de los servicios que se prestan en los distintos departamentos del hotel teniendo en cuenta que cada situación comporta para la empresa unos beneficios y unos costes diferentes.

Evidentemente, cuanto mayor sea el hotel o el complejo hotelero más aumentan las posibilidades de producirse diferentes combinaciones de clientes, gastos, servicios, etc. El tamaño del hotel es, sin duda, un factor a tener en cuenta en este tipo de análisis. Hoteles con miles de habitaciones persiguen día tras día el objetivo de ocuparlas todas por lo que deben atraer diariamente la combinación óptima de los distintos segmentos de mercado que mejor contribuya al cumplimiento de este objetivo. Generalmente las convenciones o los congresos son los eventos que más clientes acercan al hotel, y aunque los clientes de este tipo sea menos rentables que los que vienen para apostar mucho dinero en el casino, realmente consiguen ocupar muchas habitaciones, que es en definitiva uno de los aspectos que más cuentan.

Normalmente los directivos han perseguido maximizar sus beneficios buscando siempre aquellos segmentos de clientes que pagaban el mayor precio por sus habitaciones, pero pocos han sido los que han valorado los servicios complementarios, así como el beneficio o la pérdida total, por cada segmento de clientes.

En el hotel Las Vegas Hilton se ideó la contabilidad por segmento de mercado. El proyecto que duró aproximadamente un año, fue encabezado por John Giovenco⁵⁴, presidente del Hilton Gaming. Se determinaron los ingresos, costes y beneficios por cada segmento de mercado así como por cada departamento del hotel. En 1992 ya se utilizaba la información generada por el modelo para la fijación de precios, el establecimiento de prioridades en la empresa, entre otras actuaciones, con un nivel de confianza en los datos como no habían tenido anteriormente.

Según Nordling y Wheeler *"el valor del modelo para la toma de decisiones no es la rentabilidad absoluta por cada segmento de mercado sino el valor relativo de cada segmento en comparación con el resto de ellos"*⁵⁵. No es tan interesante conocer qué beneficio ha sido generado por un cliente de un congreso como saber que es 1,3 veces el beneficio del cliente que se ha alojado con un paquete vacacional de un operador mayorista. Esta información sirve al hotel para poder tomar decisiones clave sobre las ocupaciones de habitaciones y los gastos promocionales.

El modelo de contabilidad por segmento de mercado es *"un instrumento flexible de gestión que identifica cada segmento de ingresos, coste y rentabilidad dentro del hotel y del casino por cada segmento de mercado que genera los ingresos"*⁵⁶. Puede ser muy detallado o muy general en función de la disponibilidad de datos derivados de una investigación de mercados y de equipos informáticos suficientemente potentes.

En un primer momento, se identificaron 10 segmentos de mercado diferentes que incluyen, por ejemplo, convención, ocio, tour y viaje, jugadores de premios, etc. Después se relacionó cada habitación que había sido ocupada con el correspondiente segmento de clientes. El siguiente paso consistió en identificar qué información y qué sistemas de recogida de datos estaban disponibles en el hotel. Se dieron cuenta de que tenían un sistema en recepción que permitía vincular cada noche de hotel vendida con su segmento correspondiente, un sistema en el casino que podía relacionar también los jugadores con su segmento de mercado, una base de datos de todos los clientes que habían estado en el hotel para identificar modelos o patrones de gasto por

⁵⁴ Había sido uno de los líderes de la industria que había desarrollado el sistema unificado de cuentas para hoteles (USAH), sistema de contabilidad de la industria hotelera ahora tradicional que prepara informes financieros basados en los ingresos, costes y beneficios de cada departamento del hotel.

⁵⁵ Nordling, C.W. y Wheeler, S.K. (1992), ob. cit., p. 31.

⁵⁶ Nordling, C.W. y Wheeler, S.K. (1992), ob. cit., p. 31.

segmento de mercado, datos procedentes de una investigación de mercados realizada generalmente por consultores externos, con detalle de las características demográficas de los clientes, la frecuencia de su visita, y los patrones de gasto de los clientes en todos los segmentos. Además se disponía de informes financieros que detallaban los ingresos obtenidos en el área de F&B por punto de venta, las estadísticas de salarios por departamento y el importe gastado en promoción por segmento.

Los datos generados por el modelo eran ingresos (clasificados en habitaciones, F&B, casino y otros), gastos departamentales (generales o no) y beneficios por segmento de clientes. La información más importante era el "porcentaje de contribución" que representa en qué medida contribuye cada segmento de mercado al total de ingreso operativo. Todos los datos necesarios para el mantenimiento del modelo se recalculan periódicamente y además el mismo modelo se ha ido refinando poco a poco.

Según los autores, este modelo es aplicable a cualquier tipo de hotel, ofrezca o no una línea de juegos. Cuanto más complejos sean los segmentos de mercado del hotel más valioso será el modelo puesto que permite maximizar la rentabilidad calculando la combinación óptima de clientes o de recursos. No obstante, como podemos observar, este modelo está orientado al cliente y no se centra en el análisis de las actividades que se requieren para prestar los servicios a estos clientes por lo que no es un sistema de costes basado en las actividades propiamente dicho aunque la orientación de este modelo sea bastante distinta de la de los modelos tradicionales.

3.4.1.1.3. *Análisis de la rentabilidad por cliente (CPA) mediante el sistema abc de Noone (1996)*⁵⁷

La investigación llevada a cabo por Breffni Noone perseguía, entre otros objetivos, investigar el potencial de la utilización del sistema de costes basado en las actividades en un modelo de análisis de rentabilidad por cliente (CPA), probar la aplicación del modelo CPA en el contexto hotelero e investigar el papel potencial del CPA en la toma de decisiones de los hoteles.

⁵⁷ Noone, B.M. (1996): *An investigation into the application of customer profitability analysis as a strategic decision-making tool in a hospitality environment*. Tesina M.B.S., Dublin Business School, Dublin City University, Dublin.

Como ya se ha comentado, el análisis de la rentabilidad de clientes o CPA implica la identificación de ingresos, costes y beneficios por grupos de clientes o por clientes individuales. La disponibilidad de información cuantitativa es esencial para el éxito de este análisis. Mientras que la aceptación del CPA está bastante generalizada entre directivos es paradójico que, en la mayoría de compañías, haya poca información disponible sobre la rentabilidad de los clientes y eso en el caso de que exista.

Seguramente ello es debido a que los sistemas de contabilidad de gestión se suelen diseñar básicamente para determinar los costes y analizar la rentabilidad por cada producto o línea de productos. Esto es importante para satisfacer las necesidades de información financiera de las empresas y para valorar la gestión a través de decisiones como eliminar una línea de producto, ajustar los precios de venta o establecer criterios para juzgar la introducción de nuevos productos. Sin embargo, según el autor, este énfasis sobre la rentabilidad del producto ha conducido a descuidar la rentabilidad del cliente como indicador clave de la gestión en muchas organizaciones. Cabe destacar que la rentabilidad difiere mucho entre cliente o grupo de clientes a causa de los niveles variables de servicio y apoyo que son necesarios para satisfacer las necesidades de cada uno de ellos, pero los métodos de contabilidad convencionales raramente revelan tales diferencias.

Noone estudia la factibilidad del CPA en el contexto hotelero a partir de la información que genera un análisis basado en las actividades mediante la aplicación del CPA en un hotel de Irlanda, cuya identificación prefiere no desvelar. Se trata de un hotel de tres estrellas localizado en el centro de la ciudad de Dublín, de buena reputación, que disfruta de una posición relativamente fuerte en el mercado. Forma parte de un grupo de inversiones hoteleras que pertenece a un *holding*. El hotel es de tamaño medio y cuenta con un total de 85 habitaciones.

Según Noone, el desarrollo del sistema pasó, entre otras, por la fase de identificación de micro y macroactividades, aunque únicamente especifica en su trabajo estas últimas y realmente se echa en falta el desarrollo y análisis de las primeras. Las macroactividades identificadas son: limpieza o mantenimiento de habitaciones, recepción de clientes (entrada y salida), reservas, administración, central de teléfonos, preparación/servicio de comida, preparación/servicio de bebida, publicidad y promoción, y administración general.

En opinión propia, lo que realmente podría considerarse actividades objeto de análisis de un sistema ABC es aquello que presumiblemente el autor ha tratado como microactividades pero que no las ha especificado ni detallado en su estudio. Por otra parte, lo que denomina macroactividades serían como puede observarse, en realidad, secciones o centros de coste: habitaciones, recepción, reservas, administración, teléfonos, restaurante, bar, comercial y dirección.

Los costes de los recursos consumidos por el hotel se distribuyeron entre estas macroactividades mediante la base de reparto correspondiente (*resource driver*⁵⁸). El siguiente paso consistió en el análisis de los ingresos utilizando una muestra de 1950 facturas seleccionada a partir del total aproximado de 20000 facturas de la empresa. Para completar todas las etapas clasifica los clientes en nueve agrupaciones: negocios UK, comercial, viajero individual, grupos de música, fin de semana, propio paquete turístico, grupo, convención y otros clientes, a los que se traspasan los costes de las macroactividades en función nuevos criterios (*activity drivers*⁵⁹). De esta forma se cuantifican los costes por grupo de clientes que se comparan con sus correspondientes ingresos para determinar el beneficio que era realmente el objetivo del análisis. A partir de aquí se analizan los resultados y se concluye el trabajo manifestando que el CPA es aplicable al contexto hotelero y que la información basada en las actividades resulta útil para los propósitos del CPA.

3.4.1.1.4. Aportación de Noone y Griffin (1997)⁶⁰

La investigación de estos autores sigue la línea de Nordling y Wheeler, en cuanto que persiguen el análisis de la rentabilidad por cliente (CPA). Argumentan que, con el fin de sostener la rentabilidad y el crecimiento de las organizaciones hoteleras a largo plazo, las decisiones sobre el "*yield management*", que suelen centrarse en el corto plazo, deben incorporar o tener en cuenta dos limitaciones críticas:

- las implicaciones de coste de la combinación de clientes para maximizar los beneficios y

⁵⁸ El autor denomina *resource driver* a la clave de distribución de los recursos entre las macroactividades, lo que vendrían a ser generadores de costes.

⁵⁹ En este caso también son criterios de reparto aunque de costes de actividades hacia objetos de coste. Nosotros igualmente los denominamos generadores de coste aunque el autor habla de *activity drivers*.

⁶⁰ Noone, B.M. y Griffin, P. (1997), ob. cit.

- el gasto auxiliar o complementario que efectúan los clientes, no sólo el gasto que han realizado en el servicio principal de alojamiento.

El "*yield management*" dentro de un entorno hotelero persigue como objetivo conseguir una combinación óptima de negocio entre grupos y clientes pasantes que maximice el nivel de ocupación y la tarifa media de habitaciones.

Noone y Griffin consideran que el análisis de la rentabilidad por cliente (CPA), que informa de los ingresos, costes y beneficios por grupo de clientes, aportará a la gestión la información sobre el gasto y coste auxiliar o complementario que mejorará las decisiones sobre el *mix* o combinación de clientes que resultará más interesante a largo plazo. Ponen de manifiesto que la clave de un correcto CPA debe sustentarse en la aplicación de un método apropiado de tratamiento e imputación de los costes a los clientes y asimismo consideran que el sistema de costes ABC es la solución óptima.

En la aproximación del análisis CPA se percibe el cliente como el producto u objeto de coste sobre el que deben calcularse los costes tanto directos como indirectos. Mediante la información ABC, los costes generales pueden trasladarse a los clientes que han recibido un servicio, además de todos sus costes directos. De la comparación de los ingresos de cada cliente con sus costes asignados se obtiene un resultado neto que representa el establecimiento de una cartera o resumen de rentabilidad por cliente en la que se muestra su contribución financiera al conjunto de rentabilidad de la compañía.

Teniendo en cuenta que probablemente el éxito del CPA depende del uso de un método de costes apropiado para la cuantificación del coste por segmento de clientes, los autores apuestan por el análisis ABC puesto que la información que genera suministra a la dirección una visión más clara sobre la rentabilidad real de sus grupos de clientes y aporta una base importante para la toma de decisiones acerca de la mejor combinación de clientes, tanto a corto como a largo plazo.

A pesar de los beneficios potenciales del sistema ABC y su aplicabilidad a un CPA, no hay suficiente evidencia en la literatura como para sugerir que se ha implantado el CPA en el sector hotelero usando la metodología del ABC. Recordemos que Nordling y Wheeler documentaban en 1992 una implementación del CPA en el Hilton las Vegas, pero no se realizaba el análisis de las actividades en la asignación de los costes generales.

Incluso el propio concepto del sistema ABC y su aplicación potencial al CPA en el entorno hotelero hoteles ha recibido poca atención en la literatura relacionada con la hostelería, a excepción del trabajo publicado en este contexto por Dunn y Brooks, como ya hemos comentado anteriormente. Continúa, por tanto, presente la cuestión relativa a si el CPA puede aplicarse a los establecimientos hoteleros usando el sistema ABC o no, y si este análisis realmente fortalece el proceso de la gestión del "yield".

3.4.1.2. *Propuestas orientadas al cálculo de costes*

Tras revisar de las aportaciones publicadas entorno al análisis de la rentabilidad de los clientes, la exposición se centra a continuación en aquellas que profundizan en la determinación de los costes.

3.4.1.2.1. *Aportación de Rubio (1995)⁶¹*

En este sentido, una de las aportaciones más detallada en la literatura española parece ser la realizada por M. Rubio Misas en la que se describe una aproximación teórica de la aplicación del sistema ABC a un hotel general. Además analiza las posibilidades que presenta la clasificación del ABC en estratégico, simple y de capacidad⁶² con respecto a su adecuación a la empresa hotelera. De esta forma:

Considera que el sistema ABC estratégico es el más adecuado para el sector hotelero por estar en línea con la característica de temporalidad que presentan los servicios que ofrece dicho sector, pues el sistema ABC estratégico se basa en el nivel de actividad que la empresa se marca como objetivo durante su horizonte de planificación.

La autora considera el sistema ABC simple como el más adecuado como medida de eficacia pero inadecuado para la fijación de precios porque no discrimina los costes

⁶¹ Rubio Misas, M. (1995): "Los sistemas de costes basados en la actividad. Una aplicación a la empresa hotelera", *Actualidad financiera*, nº 25, junio, pp. 863 a 874.

⁶² Puede consultarse un análisis más detallado de estos tres enfoques del sistema ABC en el trabajo de Yang, G. y Wu, R.C. (1993): "Strategic costing & ABC", *Management Accounting*, vol. 74, nº11, may, pp. 33 a 37.

correspondientes a la capacidad no utilizada y puede provocar fuertes distorsiones en los costes unitarios si existe un volumen considerable de costes fijos.

En cuanto al sistema ABC capacidad se determina suponiendo una utilización plena de la capacidad y se considera incorrecta para la fijación de precios por ser demasiado optimista porque raramente una instalación funciona al 100% en todo momento.

En el mismo artículo se estudian las principales tareas realizadas en las áreas funcionales de la empresa hotelera y proponen generadores de costes para cada una de ellas, o para un conjunto de las mismas. Se analiza y describe, brevemente, el sistema ABC para, posteriormente, proponer teóricamente la aplicación del mismo a una empresa hotelera, así como identificar las actividades principales y sus generadores de costes respectivamente.

3.4.1.2.2. Aportación de Berts y Kock (1995)

En 1995, Kjell Berts y Sören Kock⁶³ estudian diferentes consideraciones relativas a la implantación del sistema ABC en el sector servicios y, también dedican, aunque de forma teórica y general, una especial atención al sector del hospedaje y la restauración. Expone algunas particularidades del sistema ABC en este subsector como ejemplo de empresas complejas que ofrecen servicios y productos muy variados. Considera que para satisfacer las expectativas del cliente cuando solicita un servicio deben realizarse multitud de actividades que no son fáciles de imputar a dicho servicio.

Los autores prefieren una mezcla de análisis ABC y de cálculos tradicionales de costes. En un cálculo de costes tradicional el total de costes se distribuye entre la capacidad disponible. *"Un análisis ABC puede usarse para distribuir costes de mayor cuantía para imputarlos a ciertas actividades. Los cálculos de costes tradicionales pueden utilizarse para dividir los costes de menor cuantía y los costes derivados de actividades complejas. Para el tratamiento de estos costes de menor importe, un análisis ABC podría causar más costes y burocracia que con los sistemas*

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

*tradicionales, lo cual también ha sido subrayado en las discusiones con directivos de este sector*⁶⁴.

En este sector se conocen el total de costes incurridos (salarios, costes sociales, costes fijos, costes por empres, etc.). Este total de costes debe distribuirse entre las diferentes actividades que se realizan en la empresa. También pueden tenerse en cuenta estudios sobre el tiempo invertido en realizar cada actividad como base para las distribuciones y cálculos de los costes. Una cuestión crítica sería, sin embargo, que tuviera que utilizarse un promedio en lugar del tiempo realmente consumido para realizar estas actividades. No es posible cobrar al cliente un precio diferente por un plato en función del tiempo que haya llevado prepararlo. Si servir un plato ha conllevado 15 minutos en lugar de 10 que era el tiempo previsto como promedio para su preparación no podemos cargarle un 50% más al cliente en la factura. En el cálculo ABC, que es más dinámico, el cambio se mostraría más rápidamente. El estudio de tiempo dará una estimación del tiempo consumido en tomar pedidos, servir bebidas, vino, cerveza y comida a los clientes. Es posible implantar un cálculo de coste tradicional para la distribución de costes en función del conjunto de clientes diario o por noche que han sido servidos en el restaurante y del tipo de productos que la empresa ha vendido en esas ocasiones. El cálculo de costes tradicional es muy fácil de usar y útil para posteriores seguimientos cuando se trabaja con menores costes y actividades complejas.

Otro problema habitual en el cálculo de costes dentro del sector hotelero es el hecho de que el número de clientes puede oscilar ampliamente de una semana a otra, o de un día a otro. Con un sistema de costes tradicionales el objetivo es estimar el número normal de clientes de una semana y usarlo como base estadística en el cálculo de coste tradicional. Sin embargo, también sería posible usar otras unidades como bases, por ejemplo, diferentes clases de bebidas y platos, para el análisis en las empresas de servicios. La cuestión es si los resultados serían más fiables o más baratos. La base de distribución de costes más común ha sido el volumen puesto que otras bases son difíciles de comprender y recoger y a menudo causan más costes porque conllevan mucho más papeleo.

Como consecuencia, es más útil si inicialmente se implanta un ABC en una empresa de servicios y se utiliza como base para la distribución de costes el volumen como si

⁶⁴ Berts, K. y Kock, S. (1995), ob. cit., p. 62.

se estuvieran determinando de forma tradicional los costes a partir de estudios de tiempo sobre todo si las actividades ejecutadas son muchas y de corta dirección.

Si los resultados de la implantación del sistema ABC son buenos y el personal se acostumbra a trabajar con los cálculos del enfoque ABC, podrán cambiarse las bases y usar otras distintas a las basadas en el volumen. En una segunda etapa puede también ser útil para la empresa de servicios empezar usando cálculos ABC que son generados por el ordenador. La dirección de las empresas, sin embargo, debe ser consciente de que los beneficios de usar el sistema ABC están en función del tipo de servicios que produce la compañía. De otra forma, el sistema ABC costará más de lo que devuelve.

3.4.1.2.3. *Aportación de Sandra Ilic (2000)*⁶⁵

Sandra Ilic propone como ejemplo la aplicación de un sistema de costes basado en las actividades simple en un hotel hipotético cuyo objetivo de coste lo constituyen los segmentos de mercado para los que teóricamente trabaja el hotel.

Para ello agrupa los costes de los recursos del hotel en las dos categorías siguientes⁶⁶:

- Operativos: de habitaciones, de restaurante, de banquetes y de centros de teléfonos,
- Generales: de finanzas, de recursos humanos, de márketing, administración y general y ocupación.

Una vez determinados los costes de los recursos deben distribuirse entre las actividades en una primera etapa. Las actividades propuestas por Ilic para el hipotético hotel son nueve en total: administración, banquetes, entrada de clientes y salida de clientes, márketing, limpieza de habitaciones, restaurantes, reservas, habitaciones y teléfono. En mi opinión, se trata más de centros que de actividades. Es un caso parecido al tratamiento que Noone (1996) daba a las macroactividades que, a mi

⁶⁵ Ilic, S. (2000): "Activity-based costing in hotel industry". *Comunicación presentada al 15th Biennial International Congress of "Tourism and hospitality management: Trends and Challenges for the future"*. October, Opatija, Croatia.

⁶⁶ Clasificación que la autora ha adaptado del trabajo de la Hotel Association of New York (1996), ob. cit., p. 13.

entender, eran secciones. Por lo general, en hoteles más grandes podrían identificarse un número mayor de actividades que las que se definirían en hoteles más pequeños.

Para repartir los costes entre estas actividades debe escogerse un generador de costes o *cost driver*. Es importante identificar este generador lo más correctamente posible para realizar una distribución de costes fiable. Los costes de las actividades deberán repartirse en una segunda etapa entre los segmentos de mercado que son, según Ilic: Clientes pasantes, Grupos, Restaurante sin alojamiento y Banquete sin alojamiento.

Resumiendo, los centros de coste soportan o apoyan centros específicos de actividad y un determinado centro de actividad incurre en costes para segmentos particulares de mercado. El recurso de ocupación por ejemplo, soporta todos los centros de actividades en alguna medida. El coste del departamento de habitaciones apoya sólo tres actividades que son reservas, registro de entrada de clientes o *check-in* y registro de salida de clientes o *check-out* y limpieza de habitaciones. En cambio, los costes del centro de la actividad de reservas apoyan los servicios prestados a los segmentos de mercado de grupo y pasantes.

Según Ilic, *"una ventaja principal del sistema ABC sobre un sistema de cálculo de costes convencional es la incorporación de datos no financieros. Para dirigir y eliminar actividades que no generan valor añadido con el sistema de gestión de costes basados en las actividades, la dirección del hotel necesita desarrollar apropiadas medidas de gestión tanto financieras como no financieras"*.⁶⁷

Con una implantación apropiada del sistema ABC, los directivos del hotel podrán valorar mejor sus departamentos operativos y sus segmentos de mercado. Los costes ya no se considerarán más absolutamente fijos o no distribuibles. El sistema ABC puede ayudar a la dirección para mejorar la calidad de los servicios que se prestan en el hotel y la eficiencia en el consumo de los recursos.

⁶⁷ Ilic, S. (2000), ob. cit, p. 467.

3.4.1.2.4. Aportación de Burgess y Bryant (2001)⁶⁸

Según Burgess y Bryant la literatura publicada en el área de la gestión de los ingresos o *yield management* se concentra de forma importante en los aspectos operativos de la maximización de ingresos. Estos aspectos de rentabilidad han sido considerados recientemente pero los intentos prácticos de implantar una aproximación que reconozca la rentabilidad de los diferentes segmentos de mercado de un establecimiento hotelero han sido problemáticos. En este trabajo los autores revisan la literatura aportada en el área de la rentabilidad y la gestión de ingresos y abordan los aspectos relacionados con su implantación.

Disponer de información financiera fiable y relevante es crucial y ello comporta disponer también de sistemas sofisticados que sean capaces de analizar y predecir los datos apropiados en cada período. Dada la implicación que tiene la función financiera en el diseño y el uso de los sistemas de información, su contribución a este desarrollo se está convirtiendo en un aspecto básico para todo este proceso y para el incremento total de la rentabilidad del hotel. Por ello, se debe aportar aquella información necesaria sobre los costes de la empresa. En este sentido, Burgess y Bryant tratan el sistema ABC como una de las técnicas que algunos autores han propuesto para la determinación de estos costes. No obstante, argumentan que las propuestas de implantación prácticas han sido mínimas y que existe una gran diferencia entre la aplicación práctica y su desarrollo teórico.

3.4.1.2.5. Aportación de Baujín, Vega y Armenteros (2001)⁶⁹

Baujín, Vega y Armenteros proponen en el año 2001 un modelo, que se aplica en diversas instalaciones hoteleras de Varadero, con el fin de aportar un instrumento adecuado para procesar, interpretar y comunicar al equipo directivo información estratégica para el proceso de mejora continua.

⁶⁸ Burgess, C. y Bryant, K. (2001): "Revenue management - the contribution of the finance function to profitability". *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, vol. 13, nº 3, march, pp. 144 a 150.

⁶⁹ Baujín, P. Vega, V. Y Armenteros, M. (2001): "Diseño y aplicación de un sistema de costo basado en actividades en instalaciones hoteleras". Comunicación presentada al *VII Congreso del Instituto Internacional de Costos / II Congreso de ACODI*, julio, León, España, pp. 1 a 19.

Los autores consideran que debido a la irrupción de nuevas técnicas de gestión, existe la necesidad de desarrollar una metodología para realizar el proceso de presupuestación (ABB), de determinación de costes (ABC) y de administración y gestión (ABM) en establecimientos hoteleros en función de las actividades que se llevan a cabo en los mismos. No obstante, el desarrollo que llevan a cabo se centra exclusivamente en las etapas de la aplicación del sistema ABC y en la metodología ABM y en ningún momento relacionan estos enfoques con el cliente o con su rentabilidad.

En este trabajo se describen todas las fases que deben seguirse en la implantación del sistema ABC en un entorno hotelero. Aportan definiciones de nuevos conceptos en este ámbito como los servicios básicos, definidos como servicios que presta el hotel (alojamiento, comida, bebida, recreación y otros (tabaco y cigarro, excursiones, teléfono-fax, boutique)).

También se detienen en el concepto de centro de actividades como *“nivel de agrupación de los costos y gastos, de una o varias actividades, que están en función de uno o varios servicios”*⁷⁰. Estos autores inciden enormemente en la importancia de identificar los centros en los que se llevan a cabo un conjunto de actividades antes de definir éstas⁷¹, y localizar los costes del hotel en estos centros antes de trasladarlos a las actividades. Por ello, consideran importante reconocer una fase más a las de determinación del coste de las actividades y de productos o servicios, etapas ampliamente aceptadas.

En mi opinión, en la fase de identificación de actividades no se reconocen las más generales de un hotel como, por ejemplo, las relacionadas con recepción, habitaciones, restauración, administración, reservas, etc. Además, no se describe la etapa de distribución de los costes de los centros entre las diferentes actividades.

En este trabajo, como en la mayoría de los anteriores, se echa en falta la propuesta de cuadros diseñados para la presentación de los costes de los servicios o estados de

⁷⁰ Baujin et al (2001), ob. cit., p. 6.

⁷¹ Aunque ya estuvimos comentando que esta etapa era opcional y no siempre necesaria en el proceso de implantación de un sistema ABC.

resultados, con un desglose detallado por diferentes niveles. A mi parecer, esta aportación hubiera conseguido enriquecer esta comunicación por cuanto hubiera completado todo el proceso de determinación y presentación de información sobre los costes de los hoteles.

Por lo demás, este trabajo parece muy acertado puesto que ha avanzado en el ámbito de la investigación del sistema ABC y ABM en su aplicación al sector hotelero, en el que existía poca evidencia empírica. La propuesta de medidas de eficiencia referidas a los servicios básicos resulta un tema interesante que debe ser objeto de ampliación en un futuro.

Aunque no exista, por el momento, suficiente aplicación del modelo ABC al sector hotelero, seguramente su implantación a la contabilidad de costes y de gestión en la empresa hotelera reportaría múltiples ventajas. Habiendo puesto de manifiesto la escasa investigación sobre este tema debe tenerse en cuenta que existe una necesidad importante al respecto en el campo teórico y práctico del modelo ABC en cuanto a su diseño e implementación en el sector hotelero.

También debe considerarse que aunque la amplia mayoría de los establecimientos del sector hotelero mundial aplica el modelo USALI, éste resulta insuficiente en cuanto a la escasa profundización con la que se lleva a cabo la imputación de algunos costes, y casi obvia la existencia y necesidad de estudio de otros costes.

Por todo ello, los capítulos siguientes de esta tesis están dedicados al estudio empírico llevado a cabo mediante el método del caso acerca de la implantación real del sistema de costes basado en las actividades en un establecimiento hotelero.

CAPÍTULO 3 EL SECTOR HOTELERO

1. El turismo: concepto y clasificación.....	155
1.1. Concepto de turismo	156
1.2. Evolución del turismo	159
2. Establecimientos hoteleros.....	165
2.1. Clasificación de los establecimientos hoteleros.....	166
2.2. Características de la industria hotelera	169
3. La contabilidad de costes en las empresas hoteleras.....	175
3.1. El método del coste completo o “full costing”.....	176
3.1.1. Base conceptual del método del coste completo por secciones	177
3.1.2. Ventajas e inconvenientes.....	178
3.2. El método del coste variable o “direct costing”. El “Uniform System Of Accounts For the Lodging Industry” (U.S.A.L.I.)	179
3.2.1. Base conceptual del sistema U.S.A.L.I.....	180
3.2.2. Ventajas e inconvenientes del U.S.A.L.I.....	184
3.3. El sistema de grupos de diagnóstico relacionado (G.R.D.).....	186
3.3.1. Base conceptual del sistema G.R.D.	187
3.3.2. Aplicación al producto de restauración de los hoteles.....	188
3.3.3. Ventajas e inconvenientes de la aplicación	190
3.4. El sistema activity based costing (A.B.C.).....	191
3.4.1. Investigación previa de ABC en hoteles.....	196
3.4.1.1. Propuestas basadas en el análisis de beneficios por cliente	197
3.4.1.2. Propuestas orientadas al cálculo de costes	206

CAPÍTULO 3 EL SECTOR HOTELERO

TABLA 1. VISITANTES PROCEDENTES DEL EXTRANJERO E INGRESOS DE DIVISAS (1978-1999).....	162
TABLA 2. NÚMERO DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS	168
TABLA 3. EVOLUCIÓN DE PLAZAS POR CATEGORÍA DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS	168
TABLA 4. VIAJEROS POR CATEGORÍA DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS 169	
TABLA 5. PERNOCTACIONES POR CATEGORÍA DE ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS	169
TABLA 6. TRABAJOS SOBRE EL ANÁLISIS DE RENTABILIDAD EN HOTELES CON REFERENCIA AL ABC.....	194

TABLA 7. TRABAJOS SOBRE EL ANÁLISIS DE RENTABILIDAD EN HOTELES CON REFERENCIA AL ABC.....	195
--	-----

CAPÍTULO 3 EL SECTOR HOTELERO

CUADRO 1. MÁRGENES Y RESULTADOS SEGÚN EL U.S.A.L.I.	183
--	-----