

2. Cálculo del coste de las actividades

Una de las etapas más importantes del sistema de costes basado en las actividades además de la identificación de las actividades es la determinación de su coste, fase que se aborda en este apartado. Para ello, se estudia primero el proceso de cálculo del coste primario de las actividades teniendo en cuenta todos los criterios, descritos en el apartado anterior, para la distribución de los recursos o elementos de coste consumidos entre las actividades. Después se describe el reparto secundario de los costes de aquellas actividades que fueron consideradas secundarias y, por último, se determinará el coste total de las actividades.

2.1. Coste primario de las actividades

Definidos todas las claves de reparto o *resource drivers* para la distribución de los costes entre las actividades y recogida toda la información necesaria semanalmente, se acumulan todos los datos y al finalizar cada periodo mensual se determina el coste de las actividades ejecutadas por todos los centros de actividad.

Aunque podría informarse primero de la localización de algunos costes en centros de actividad y, una vez completada esta información, proceder a la determinación de los costes de las actividades, se optó por informar directamente de estos costes de actividades. No obstante, el hotel puede disponer en cualquier momento de aquella información si le resulta interesante.

Siguiendo la misma tónica que en capítulo anterior de descargar el desarrollo teórico de multitud de tablas insertadas, se han incluido como anexos de este capítulo los cuadros o tablas que recogen la determinación del coste primario de las actividades de diferentes departamentos a partir del traspaso de los costes en función de las claves de reparto que hemos ido indicando en los apartados anteriores. No obstante, a continuación se muestra, como ejemplo, la tabla correspondiente al departamento de habitaciones (tabla 1). Las tablas del resto de centros están en los anexos de este capítulo siguiendo el mismo orden en el que se han expuesto los mapas y el diccionario de actividades en el capítulo anterior de esta tesis: centros de habitaciones, restauración, recepción, reservas y facturación, etc. (tablas 20 a 29).

La columna en la que se recogen los totales de la tabla ya refleja el coste por centros de actividad que es distribuido, en la mayoría de los casos, entre las diferentes columnas correspondientes a las actividades ejecutadas. Los totales reflejados en la última fila suponen los costes definitivos de las actividades calculados después de sumar a la fila de coste primario, las filas relativas al reparto secundario resumido de los costes de las actividades auxiliares.

Cabe indicar que las actividades de las áreas de gerencia, dirección ejecutiva y dirección general no han sido objeto de determinación de sus costes. No obstante, estas actividades son primarias y han sido clasificadas dentro del nivel de empresa por lo que únicamente sería necesario deducir sus importes en el último nivel de beneficios obtenido por la empresa después de tener en cuenta todos los ingresos generados y todos los costes directos o derivados de las actividades. Esto significa que a efectos de presentación de las cuentas la implicación de no disponer de los costes de estas actividades es poco importante y más teniendo en cuenta que es la misma dirección quien tiene que comprender y analizar los resultados obtenidos.

TABLA 1. COSTES ACTIVIDADES DEPARTAMENTO HABITACIONES

Descripción	TOTAL	%	HPA1	HPA2	HPA3	HPA4	HPA15	HPA20	Departamento
Personal Directo	2,473,306	67,02%	1,616,762	470,578	164,482	17,223	43,093	161,168	
ETT	443,163	12,01%	443,163	0	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	227,126	6,15%	183,295	24,028	0	0	18,871	931	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%							
Rappels por compras	0	0,00%							
Alojamiento Guías	0	0,00%							0
Animación	0	0,00%							
Agua	66,970	1,81%							66,970
Gas	0	0,00%							0
Luz	0	0,00%							0
Teléfono Oficinas	6,960	0,19%	0	0	6,960	0	0	0	
Lavandería Exterior	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	
Seguridad	0	0,00%							
Correos y Telégrafos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	
Mensajería	0	0,00%							
Libros de Consulta	0	0,00%							
Cuotas Asociados	9,671	0,26%							9,671
Amortización Inmovilizado	463,069	12,55%	0	0	97,105	98,909	267,055	0	
Diferencias Facturación	0	0,00%							
Prevención de Riesgos	0	0,00%							4,684
Personal Indirecto	0	0,00%							
Servicios Exteriores	0	0,00%							
Recuperación siniestros	0	0,00%							
Servicios Bancarios	0	0,00%							
Publicidad y propaganda	0	0,00%							
Material de Oficina	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	
Tributos	0	0,00%							
Gastos de Viaje	0	0,00%							
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%							
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	3.690.264	(100.00%)	2,243,220	494,606	268,547	116,133	329,020	162,099	76.641
Reparto Secundario	752714		741423		0		10,760	531	
	(950,519)			(494,606)		(116,133)	(339,780)	0	
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	3.492.459		2,984,643	(0)	268,547	(0)	(0)	162,630	76.641

2.2. Subreparto de los costes de las actividades secundarias

Las actividades consideradas de apoyo o secundarias en el hotel puesto que no se ejecutan para un producto o servicio directamente no pudiéndose identificarse con el mismo, al nivel que sea (de producto, de lote, de línea, etc.) o bien son actividades a nivel de toda la empresa, deben distribuir sus costes entre aquellas otras actividades que las utilizan. Para proceder a esta distribución deben elegirse los generadores de coste más apropiados. Estos *cost drivers* deben reflejar, de la forma más adecuada, la relación causa efecto existente entre las actividades implicadas. A continuación se exponen los generadores de coste escogidos para cada actividad secundaria.

- En el departamento de habitaciones se llevan a cabo las tres actividades secundarias siguientes:
 - H.P.A.2 Limpiar zonas comunes. Se entiende que de las zonas comunes se aprovechan básicamente el centro de habitaciones y la recepción por lo que se consideró estas áreas eran las que debían recibir estos costes. Puesto que las zonas pueden identificarse con espacios y metros cuadrados, se decidió que éste fuera el primer generador de costes de esta actividad para separar los costes de habitaciones de los costes de recepción.

Los correspondientes al centro de habitaciones, debido a que quienes utilizan las zonas comunes (pasillos y escaleras) y valoran que estén limpias son los clientes y son quienes ocupan las habitaciones, se consideró oportuno traspasarlos directamente a HPA1 Limpiar habitaciones.

La parte que de estos costes correspondiera al centro de recepción debía a su vez traspasarse a las actividades realizadas en este centro. Ya que cuanto más tiempo se dedique a una actividad (por ejemplo, receptiva de clientes, o cambio de moneda, etc.) más tiempo se están aprovechando de estas zonas comunes, se eligieron las horas de trabajo de la actividad como nuevo generador de costes. Por ello, puede concluirse que la combinación de m² y horas es el generador de costes resultante.

- H.P.A.4 Gestionar almacén habitaciones. Se trata de una actividad cuyo objetivo consiste en gestionar los materiales necesarios para la ejecución de las actividades del departamento de habitaciones únicamente. No se consideró apropiado utilizar como generador de costes el número de artículos almacenados puesto que es más laborioso almacenar y gestionar unos que otros. Finalmente se optó el valor del consumo de materiales entendiendo que cuanto mayor fuera éste más coste podía representar para la gestión del almacén de habitaciones.
- H.P.A.15 Lavandería interior. Esta actividad se encarga de la limpieza de toda la lencería de restauración (trapos, delantales, manteles, servilletas, etc.) que se utiliza en diferentes actividades de este centro de trabajo y de restauración. Se descartó rápidamente la posibilidad de utilizar como generador de costes el número de piezas limpiadas, debido a que no es lo mismo limpiar un trapo que un mantel y además es casi imposible cuantificar el número de prendas lavadas y utilizadas después por cada actividad. Debido a que la medida más generalizada de la lavandería suele ser quilos de ropa limpiada y ésta sí que podía conocerse, se eligió como generador de costes precisamente los quilos de ropa limpiados.
- El centro de restauración es donde se realizan más actividades secundarias.
 - H.F.A.4 Limpiar sala. Esta actividad corresponde a la limpieza de la sala del restaurante por lo que el producto que más se beneficia de esta actividad es la venta del buffet puesto que se sirve en esta misma sala. Por lo tanto, se creyó oportuno asignar los costes de esta actividad a la HRA37 Venta buffet, así el generador de costes sería unidades monetarias de venta de buffet.
 - H.F.A.5 Limpiar cocina. Esta actividad consistía en la limpieza de la zona destinada a cocinar alimentos que o bien se venden en el bar o bien se trata del buffet. Por lo tanto, lo lógico es que las actividades HFA1 Preparar y vender alimentos bar y HFA2 Preparar buffet sean las que se beneficien de la limpieza de la cocina y es por ello que sus costes se han distribuido entre ambas en función de las unidades monetarias de venta.
 - H.F.A.6 Limpiar bar. Esta actividad tiene un tratamiento parecido a la anterior aunque su distribución deba hacerse entre las actividades HFA1 Preparar y

vender alimentos bar y HFA3 Preparar y vender bebidas bar. Ambas se benefician de la limpieza del bar para efectuar una correcta venta tanto de alimentos como de bebidas.

- H.F.A.8 Gestionar compras generales. Esta actividad está encuadrada en este departamento porque la realiza el jefe de restauración. No incluye el coste de los materiales comprados sino únicamente todos los recursos consumidos para la gestión de las compras del hotel. El generador de costes elegido fue el número de albaranes por almacén para distribuirlo así entre las actividades correspondientes a la gestión de almacenes.
- H.F.A.9 Controlar Almacén F&B. Igual que con la actividad de controlar almacén de habitaciones y después de analizar qué tipo de información podía estar disponible más fácilmente también se optó por escoger como generador de costes el valor de los consumos de materiales, alimentos y bebidas. Generalmente, en este almacén se requieren más cuidados o mayor tiempo de manipulación para los artículos de mayor coste que para los de coste menor (por ejemplo, licores en comparación con latas de refrescos, pescados frescos en comparación con latas de conservas de atún, etc.).
- H.F.A.13 Gestionar personal. Esta actividad está relacionada únicamente con las actividades de restauración por cuanto se realiza sobre los trabajadores de esta área. En función del número de trabajadores que intervienen en cada actividad principal se traslada el coste de esta actividad secundaria.
- H.F.A.14 Coordinar animación. Esta actividad está enfocada a incrementar las ventas de bebidas en el bar básicamente por lo que podría haberse reservado para el cálculo de costes de bebidas a nivel de línea de producto. De todas formas, el generador de costes, aunque no fuera necesario, sería el importe de ventas de bebidas en el bar.
- H.F.A.15 Atender clientes. Esta actividad se realiza en el área de restauración por lo que los comentarios que deben atenderse de los clientes siempre serán originados por algún producto vendido en este centro. Por este motivo se decidió que las tres actividades que se beneficiaban en un sentido u otro (quejas,

sugerencias, comentarios) debían ser la HFA1 Preparar y vender alimentos bar, HFA2 preparar buffet cocina y HFA3 Preparar y vender bebidas bar. De todas formas, el coste de esta actividad es muy bajo por lo que no ha sido objeto de mucho interés por parte de los responsables.

- H.F.A.16 Planificar menús. La planificación de menús sólo afecta al buffet. Aunque en el hotel quisieran considerarla como una actividad secundaria asignable directamente a la preparación del Buffet, en nuestra opinión podrían haberse agrupado ambas en una sola actividad puesto que el objetivo perseguido es el mismo. El generador de costes o, en este caso, medida de la actividad sería el número de menús planificados.
- En el área de recepción se ha identificado una actividad secundaria que es la siguiente:
 - H.R.A.2 Atención a clientes externos e internos. Esta actividad está contemplada en el área de recepción para recoger todas aquellas acciones encaminadas básicamente a informar a los clientes de todo aquello que soliciten. A menudo se interesan por determinados servicios que presta el hotel de los cuales les informan los recepcionistas. También se incluyen tareas relacionadas con el área de restauración como la impresión de menús o la realización de alguna fotocopia. Puesto que todas ellas van encaminadas hacia la prestación o venta de algún servicio o producto, se decidió que el generador de costes más apropiado para esta actividad tan heterogénea podría ser el volumen de ventas generado. No obstante, las ventas de habitaciones se relacionan con la actividad de receptiva de clientes.
- Las actividades del centro de supermercado repartidas:
 - La única actividad secundaria del supermercado es HSA3 Gestión de stocks. Esta actividad sirve únicamente a la actividad HSA2 ventas de supermercado por lo que sus costes se traspasan íntegramente a dicha actividad en el reparto secundario de costes. El generador de costes debe ser unidades monetarias de ventas de artículos en el supermercado.

- Las actividades secundarias de administración y finanzas eran:
 - HAA4 Control de gestión. Esta actividad sirve básicamente para los centros generadores de ingresos, es decir, el supermercado, recepción y restauración. El generador de costes considerado como el más apropiado para el reparto de esta actividad entre las demás fueron las unidades monetarias de las ventas.
 - HAA5 Cash management. Esta actividad puede razonarse de la misma forma que la anterior. Por este motivo, también el importe de las ventas fue elegido como el generador de costes más adecuado.
- Actividades de apoyo realizadas por los serenos:
 - H.Z.A.1 Sacar Basuras. En realidad esta actividad se definió así con el fin de no confundir a estos trabajadores con una denominación de la actividad que no se correspondiera con lo que realmente hacen. Sin embargo, estas basuras corresponden únicamente a las habitaciones por lo que no deja de ser la última operación de la limpieza de habitaciones. Esto conllevaría a agruparla junto con HPA1 Limpiar habitaciones, y el coste del tiempo dedicado por estos empleados sería un coste más de esta última actividad. Todo ello conduce a trasladar directamente el coste de esta actividad a la de limpiar habitaciones. El generador de coste que define la relación de causa y efecto entre ambas viene dado, si cabe, por el número de habitaciones.
 - H.Z.A.2 Limpiar Piscina. Los costes de esta actividad deben repartirse entre el restaurante y el alojamiento de los clientes puesto que si el hotel no tuviera piscina tendrían que bajarse los precios por habitación, o no vendrían tantos clientes al hotel. Igualmente si no hubiera piscina seguramente el bar no realizaría las ventas que consigue. Además esta actividad se quiso definir como tal para identificar claramente qué costes generaba el mantenimiento de la piscina. Por todo ello, se consideró oportuno distribuir entre las actividades de preparación y venta de los productos del bar y buffet, y las habitaciones en función del ingreso de ventas.

- H.Z.A.3 Limpiar terraza. Esta actividad y la anterior están bastante ligadas. Aunque dado el interés en mantener por separado todo lo relacionado con la piscina resultó imposible convencer al hotel para agrupar ambas. Del mismo modo, el criterio de reparto de nuevo sería entre restauración y habitaciones en función del ingreso de ventas.

En cuanto a los centros de facturación y reservas y vigilancia no se ha incluido ningún comentario, puesto que todas sus actividades fueron consideradas primarias. Igualmente tampoco se ha comentado el tratamiento de las actividades de los centros de dirección debido a que se prefirió no considerarlos por el momento.

El resumen de los generadores de costes elegidos para la distribución del coste de las actividades secundarias entre aquéllas que las hubieran utilizado o de las que se hubieran beneficiado muestra en el cuadro siguiente:

CUADRO 3. ACTIVIDADES SECUNDARIAS Y GENERADORES DE COSTES

CENTRO	CÓDIGO	ACTIVIDAD	GENERADOR DE COSTES
HABITACIONES	H.P.A.2	Limpiar Zonas Comunes	m2 v horas
HABITACIONES	H.P.A.4	Gestionar Almacén Habitaciones	u.m. consumo materiales
HABITACIONES	H.P.A.15	Lavandería Interior	Kg limpiados de ropa
F&B	H.F.A.4	Limpiar sala	Directo a buffet
F&B	H.F.A.5	Limpiar cocina	u.m. ventas buffet v alimentos
F&B	H.F.A.6	Limpiar bar	u.m. ventas bar
F&B	H.F.A.8	Gestionar Compras Generales	nº albaranes
F&B	H.F.A.9	Controlar Almacén F&B	u.m. consumo materiales
F&B	H.F.A.13	Gestionar Personal	Personal asignado a Dpto
F&B	H.F.A.14	Coordinar Animación	u.m. ventas bebidas bar
F&B	H.F.A.16	Planificar Menús	Nº menús
RECEPCIÓN	H.R.A.2	Atención a Clientes Externos e Internos	u.m. ventas
ADMINISTRACIÓN	H.A.A.4	Control de gestión	u.m. ventas
ADMINISTRACIÓN	H.A.A.5	Cash management	u.m. ventas
CONSERJE	H.Z.A.1	Sacar Basuras	Nº de habitaciones
CONSERJE	H.Z.A.2	Limpiar Piscina	Por ventas Habitaciones. F&B
CONSERJE	H.Z.A.3	Limpiar Terraza	Por ventas Habitaciones. F&B

En las tablas siguientes (tablas 2 y 3) puede observarse el proceso de reparto de los costes de las actividades secundarias o auxiliares. Éstas se han recogido en las filas de la tabla. En las columnas únicamente se han incluido aquellas actividades que realmente reciben costes

de las secundarias, por lo que se han eliminado de la tabla las actividades que no recibían ninguno de estos costes para que pudiera observarse completamente.

El resumen de este reparto secundario de los costes de las actividades de apoyo entre el resto ya aparece recogido en las tablas de determinación del coste de las actividades de los centros. Si se observa la tabla 1 del área de habitaciones puede comprobarse como en las penúltimas filas aparece este subreparto. Las cantidades negativas corresponden a importes de actividades de apoyo que han sido redistribuidos y las cantidades positivas son aquéllas que recibe cada actividad. No tienen porqué coincidir ambos importes en cada tabla. Debemos tener en cuenta que el hotel está dividido en numerosas áreas que a su vez realizan muchas actividades. Algunas actividades pueden estar cediendo costes a otras de áreas distintas. Por lo que sólo el conjunto de todas las tablas puede aportarnos un cuadro global. Incluso así, se comprobaría que tampoco coinciden las cantidades positivas con las negativas. Cabe recordar que en este hotel se realizan actividades para el resto de edificios del grupo y esto debe tenerse en cuenta a efectos de esta distribución de costes.

2.3. Coste total de las actividades

Realizados los repartos primarios y secundarios de costes entre las actividades, la suma de los costes primarios de cada actividad, especialmente las principales, más los derivados del reparto de las actividades secundarias comportará el total del coste de las actividades primarias.

Las actividades secundarias, una vez han distribuido todos sus costes, tendrán un valor final de cero en las casillas correspondientes a sus costes totales.

Toda la información relativa al coste de las actividades se resume en las mismas tablas en las que se detallaba el reparto primario por lo que remitimos al lector a su consulta.

Puesto que todas las actividades están identificadas en algún centro concreto, una vez determinados los costes de éstas pueden también agruparse y calcular el total de costes consumidos por centro de actividad. Esta información se recoge en la tabla 30 que aparece en los anexos de este capítulo.

385

TABLA 2. REPARTO SECUNDARIO COSTES ACTIVIDADES DE APOYO (1ª parte)

Actividad Secundaria														
CÓD.	ACTIVIDADES	Generador de costes	HPA1	HPA3	HPA2	HPA15	HPA20	HSA2	HRA1	HRA20	HRA22	HRA30	HRA31	HRA32
			Limpiar Pisos	Controlar Lavand. Exterior	Limpiar Zonas Comunes	Lavand. Interior	Limpiar Restaurante	Ventas Super	Realizar Receptiva Clientes	Controlar Vigilantes Seguridad	Compra Venta-Divisas	Venta de Entradas Excurs.	Alquilar Safe	Alquilar Cunas
HPA2	Limpiar Zonas Comunes	M2 y tiempo actividad recep	246.224						22.752		37.690	1.682	7.419	495
HPA4	Gestionar Almacén Pisos	u.m. consumo materiales	104.515	0	13.701	10.760	531							
HPA15	Lavandería Interior	Kg ropa por actividad	204.942											
HFA4	Limpiar Sala	u.m. ventas Buffet												
HFA5	Limpiar Cocina	u.m. vtas buffet y alimentos bar												
HFA6	Limpiar Bar	u.m. vtas alimentos y bebidas bar												
HFA8	Gestionar Compras Generales	nº albaranes	17.747						1.930					
HFA9	Controlar Almacén F&B	u.m. consumo materiales												
HFA13	Gestionar Personal	Nº personal asignado												
HFA14	Coordinar Animación	u.m. ventas bebidas												
HFA15	Atender Clientes	Clientes Bar , cocina,super												
HFA16	Planificar Menús	Nº menús												
HRA2	Atención a Clientes Externos e Internos	u.m. ventas						65.073	510.673		35.829	6.953	21.154	1.588
HSA3	Gestión de Stocks Super	u.m. supermercado						233.329						
HAA4	Control de Gestión	u.m. ventas						35.310	79.260		10.823	2.100	6.390	480
HAA5	Cash Management	u.m. ventas						20.209	31.574		3.969	770	2.343	176
HZA1	Sacar Basuras	Nº habitaciones	49.351											
HZA2	Limpiar Piscina	u.m. ventas Pisos,Bar ,cocina	66.405											
HZA3	Limpiar Terraza	u.m. ventas Pisos,Bar ,cocina	152.239											
TOTAL COSTES SUBREPARTO			741.423	0	13.701	10.760	531	353.921	646.189	0	88.311	11.506	37.306	2.739

TABLA 3. REPARTO SECUNDARIO COSTES ACTIVIDADES DE APOYO (2ª parte)

Actividad Secundaria												
CÓD.	ACTIVIDADES	Generador de costes	HRA33	HRA34	HRA35	HRA36	HRA37	HRA38	HFA1	HFA2	HFA3	TOTALES
			Cobrar Billares	Alquilar Parking	Recaudar Tfno Púb. y Habitac.	Otras Ventas	Ventas Buffet	Alquilar Lavandería Clientes	Preparar y Vender Alimentos	Preparar Buffet Cocina	Preparar y Vender Bebidas	
HPA2	Limpiar Zonas Comunes	M2 y tiempo actividad recep	49.461	1.632	3.611	1.731	17.954	3.957				494.608
HPA4	Gestionar Almacén Pisos	u.m. consumo materiales										129.507
HPA15	Lavandería Interior	Kg ropa por actividad							8.655	7.465	18.718	339.780
HFA4	Limpiar Sala	u.m. ventas Buffet					163.510					163.510
HFA5	Limpiar Cocina	u.m. vtas buffet y alimentos bar							24.002	33.860		57.862
HFA6	Limpiar Bar	u.m. vtas alimentos y bebidas bar							32.026		133.645	165.672
HFA8	Gestionar Compras Generales	nº albaranes							47.207	18.668	136.055	221.607
HFA9	Controlar Almacén F&B	u.m. consumo materiales							16.819	12.839	26.711	56.370
HFA13	Gestionar Personal	Nº personal asignado							0	0	16.098	16.098
HFA14	Coordinar Animación	u.m. ventas bebidas									110.206	110.206
HFA15	Atender Clientes	Clientes Bar , cocina,super							1.506	1.149	2.391	5.046
HFA16	Planificar Menús	Nº menús								28.365		28.365
HRA2	Atención a Clientes Externos e Internos	u.m. ventas	10.608	7.260	8.791	0	66.835	2.697	47.376		197.698	982.535
HSA3	Gestión de Stocks Super	u.m. supermercado										233.329
HAA4	Control de Gestión	u.m. ventas	3.204	2.193	2.656	0	20.189	815	49.559		59.719	272.698
HAA5	Cash Management	u.m. ventas	1.175	804	974	0	7.404	299	29.248		21.902	120.848
HZA1	Sacar Basuras	Nº habitaciones										49.351
HZA2	Limpiar Piscina	u.m. ventas Pisos,Bar ,cocina							6.212	8.676	25.812	107.105
HZA3	Limpiar Terraza	u.m. ventas Pisos,Bar ,cocina							14.123	19.924	58.937	245.224
TOTAL COSTES SUBREPARTO			68.448	11.890	16.032	1.731	275.892	7.768	276.733	130.947	807.893	3.499.720

2.4. Generadores de coste de las actividades

Una vez se han determinado los costes de las actividades por la acumulación en los repartos primario y secundario de los importes correspondientes a los consumos que éstas han efectuado de los diferentes recursos de la empresa, dichos costes deben relacionarse con los objetivos finales de coste. Para llevar a cabo este proceso deben seleccionarse los *cost drivers* o generadores de coste más adecuados, y como señalan Innes y Mitchell (1991)¹ “*deben proporcionar una base aceptable para conocer los efectos de modificaciones en los componentes de coste debidos a variaciones en el nivel de servicio prestado*”.

Los generadores de coste, *cost drivers* o *activity drivers*, según como se los denomine, son necesarios, por tanto, para llevar a cabo el proceso de traspaso del coste de las actividades primarias que están relacionadas con los objetos de coste a éstos mismos.

Este proceso puede realizarse de distintas formas:

- *"Asignando el output de una actividad individual a su producto/servicio u otro objeto de coste.*
- *Combinando actividades similares y seleccionando un output representativo para el grupo combinado y asignar este output representativo a su producto/servicio u objeto de coste.*
- *Además, los costes de la actividad pueden asignarse a los productos sin referencia a los outputs de la actividad.*
- *Usando un activity driver sustituto, definido como un activity driver que no es descriptivo de una actividad pero que está estrechamente relacionado con la realización de la actividad*².

Entre las conclusiones obtenidas en el estudio empírico realizado por Cobb et al. (1992)³ se destacan como principales dificultades de las empresas durante el proceso de implantación del sistema de costes ABC:

¹ Innes, J. Y Michell, F. (1991): *Activity Based Cost Management. A case study of development and implementation*, CIMA, Londres. P. 22

² Miller, J.A.. (1996), ob. cit., p. 61.

³ Cobb, I.; Innes, J. Y Mitchell, F. (1992): *Activity based costing: problems in practice*. Ed. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). London, p. 27.

- a nivel técnico, la elección de los generadores de coste o *cost drivers*, y
- en general, las modificaciones producidas en la estructura organizativa.

Como ya se comentó al inicio de la implantación del sistema ABC en el establecimiento objeto de nuestro estudio, ésta comportó efectivamente modificaciones en la estructura organizativa, puesto que incluso se cambió el organigrama de la empresa. En cuanto al primer aspecto, la elección de los generadores de coste, también se detectaron dificultades a nivel técnico.

En el proceso de selección de los *"activity drivers es bastante común disponer de varias alternativas. Suelen ser necesarios algunos juicios o análisis para elegir el mejor activity driver, dada la situación"*⁴. Es evidente que este proceso depende del tipo de empresa y del nivel de detalle que se haya perseguido en la implantación del ABC. En realidad, esta selección es específica de la situación y de cada organización individual.

La mayoría de los *cost drivers* escogidos en este caso de estudio coincidieron con lo que se conoce como outputs o medidas de la actividad ya estudiados en el capítulo anterior.⁵ Por lo general, *"las medidas de las actividades suelen estar relacionadas con el volumen, el valor, la calidad, el tiempo o el nivel de servicio prestado"*⁶ por lo que pueden representar un buen sustituto de los generadores de coste de las actividades.

En algunas ocasiones, cuando el sistema de costes basado en las actividades ya lleva tiempo en funcionamiento y los gestores han adquirido suficiente experiencia suelen distinguirse más claramente entre ambos conceptos (medidas de la actividad y generadores de coste) por lo que se eligen para cada actividad las dos magnitudes. Sin embargo, en los primeros pasos de la implantación de un sistema ABC y con el objeto de no elevar el grado de complejidad que de por sí presenta el sistema ABC suele hacerse coincidir ambas magnitudes para cada actividad.

Con el objeto de conseguir toda la información que se consideró necesaria para acometer esta elección de generadores de costes se incluyeron en el diseño de

⁴ Miller, J.A.. (1996), ob. cit. p. 62.

⁵ En el trabajo de Cokins, G. et al. (1993), pp. 29 a 30 se realiza una comparación entre lo que se denominan medidas de las actividades, los inductores y las medidas de los outputs. Cokins, G., Stratton, A. y Helbling, J. (1993): *An ABC Manager's Primer*, Dow Jones-Irwin, Nueva York.

⁶ Fernández, L.. (1999), ob. cit., p.137.

cuestionarios determinadas preguntas como, por ejemplo, la número 6 ¿qué motiva que tengas que realizar esta actividad?, la 7 ¿con qué servicio prestado por el hotel está relacionada esta actividad?, la 8 ¿cuándo y por qué necesitas cambiar la forma de realizar esta actividad? entre otras.

Además, en cualquier implantación del sistema ABC suele plantearse la cuestión acerca del número de generadores de coste que deben ser elegidos. Según indica Cooper (1989) *“el número de cost drivers elegidos dependerá de la posibilidad de agrupar actividades de acuerdo con la diversidad de servicios ofrecidos, el coste relativo de las actividades y la diversidad en el tamaño de los lotes de los servicios prestados”*⁷.

En el caso que se estudia, antes de escoger los generadores de coste para cada actividad identificada se ha realizado, como hemos podido estudiar, un proceso de racionalización de las mismas agrupando todas aquéllas que lo permitieran, eliminando otras, etc. Una vez se dispuso de la lista definitiva de actividades identificadas con las que íbamos a trabajar para la completa implantación del sistema pudimos plantearnos cuántos y qué generadores de coste queríamos o podíamos manejar. En este sentido, no se limitó el número de generadores que iban a elegirse en función de ningún criterio, por lo que si hubiera sido conveniente escoger un generador de coste diferente por actividad se hubiera hecho, aunque algunas actividades finalmente comparten el mismo generador de coste. Se consideró que el programa informático, una vez estuviera completamente diseñado y se hubiera puesto en funcionamiento, sería capaz de asumir todos los cálculos necesarios derivados de cualquier volumen de generadores de coste. No obstante, se tuvo que escoger en algunos casos concretos entre varios generadores de coste posibles, optando en la mayoría de los casos por aquél que fuera más accesible, sin perjuicio de una reconsideración futura del mismo.

El único problema que aparecía se centraba en definir toda la información que debería obtenerse mensualmente para trabajar correctamente. Para ello, los trabajadores deberían rellenarse con todos estos datos las correspondientes hojas de actividad.

⁷ Cooper, R. (1989): “The rise of Activity Based Costing. Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need and How Do You Select Them?”. *Journal of Cost Management*, winter, pp. 34 a 46. Esta cita corresponde a la p. 35.

En el cuadro siguiente se muestran los problemas derivados de la elección de los generadores de costes y la solución o soluciones que fueron adoptadas para solucionarlos.

CUADRO 4. PROBLEMAS Y SOLUCIONES DERIVADAS DE LA ELECCIÓN DE GENERADORES DE COSTE

PROBLEMA	SOLUCIÓN ADOPTADA
Elección de generadores de coste	<ul style="list-style-type: none"> • Identificación y posterior racionalización de las actividades • Redacción de las preguntas adecuadas para obtener suficiente información al respecto en los cuestionarios que debieron responder todas las áreas • Elección en determinadas ocasiones del generadores de coste que pudiera obtenerse más fácilmente
Número de generadores de coste a escoger	<ul style="list-style-type: none"> • No se limitó el número de generadores de coste que debían escogerse • El programa informático era capaz de procesar todos los datos
Obtener información mensual	<ul style="list-style-type: none"> • Diseñar hojas para cada actividad en las que se rellenen todos los datos necesarios

Fuente: elaboración propia

En la tabla 31 de los anexos de este capítulo se recoge la determinación de los costes de las medidas de actividades que fueron consideradas más importantes, para el periodo de cálculo considerado.

3. Costes de los objetivos de coste

El entorno cada vez más competitivo en el que se mueven todas las empresas, y en concreto, las empresas turísticas, está expuesto continuamente a variaciones directas de los propios gustos de la demanda que comportan la necesidad de vigilar los precios. Para ello, los responsables de la gestión de los negocios turísticos requieren de una información lo más fiable posible respecto al valor de los productos o servicios que prestan. La empresa no puede permitirse trasladar siempre sus ineficacias a un aumento de sus precios. *"Una información precisa y detallada del coste de producción real es vital en la fijación de precios, en la selección del proveedor, en las decisiones de hacer o comprar, en el diseño para el coste y en decisiones similares"*⁸.

⁸ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 206.

En el sistema ABC el coste de los productos y servicios mejora con respecto de métodos tradicionales a través de la imputación más específica de costes de apoyo que hasta ahora se venían agrupando en gastos generales repartiéndose entre los productos y servicios como tales. *"El coste del producto por actividades se obtiene por medio de la identificación de los materiales y de las actividades necesarios para fabricar el producto y por medio de la determinación de la cantidad de actividad para cada producto"*⁹.

En un sistema de costes basado en las actividades se considera que los productos consumen actividades y materiales y otros costes directos. Por ello deben identificarse con suma atención todas aquellas materias que se necesitan para la formación de cada producto o para la prestación de cada servicio. Además, han de asignarse a los productos o servicios todos los costes de las actividades en función del consumo que hayan hecho de éstas.

A diferencia de los modelos convencionales de contabilidad de costes, el sistema de costes basado en las actividades relaciona, por tanto, las actividades con los productos o servicios que las consumen, mientras que los modelos de coste tradicionales distribuyen los costes generales entre los productos o servicios según bases que no siempre reflejan su consumo real.

Para la determinación del coste de los objetivos de coste es necesario identificar primero cuáles van a ser considerados como tales para continuar después con el cálculo de su coste.

3.1. Identificación de los objetivos de coste

Suele considerarse un objeto de coste *"cualquier cliente, producto, servicio, contrato, proyecto, o cualquier otra unidad de trabajo para la cual se desee una medida de coste separada. El término de objeto de coste se usa porque los principios y métodos del ABC tienen una aplicación en el coste del servicio y del producto. Estos métodos son igualmente útiles para determinar el coste exacto de proyectos, contratos, programas, canales de distribución o segmento de clientes"*¹⁰.

⁹ Brimson, J.A. (1991) ob. cit., p. 223.

¹⁰ Miller, J.A. (1996): Implementing Activity-Based Management in Daily Operations. M/Wiley Series in Manufacturing. John Wiley & Sons, Inc. New York., p. 9.

*"El número de objetivos de información posibles es inmenso. Las diferentes decisiones de la dirección requieren distintos niveles de detalle de coste y, por tanto, diferentes presentaciones de coste"*¹¹. Son objetivos de coste por ejemplo, un producto, un servicio, un pedido, un departamento, un cliente, etc.

Precisamente, la identificación de los objetos de coste en el hotel no fue un proceso muy fácil. Aunque resulte extraño, el hecho de que la empresa estudiada sea un establecimiento hotelero, perteneciente al sector servicios, comporta que algunos de los servicios prestados a los clientes puedan ser considerados al mismo tiempo actividades realizadas en la empresa.

Si la empresa es industrial no suele presentarse ninguna dificultad a la hora de identificar los objetos de los que se pretende determinar su coste, puesto que básicamente son los productos y lotes que fabrica y vende. En última instancia, si la empresa quiere profundizar más en el conocimiento de la gestión de sus costes puede identificar también a los clientes como objetos de coste con el fin de determinar cuánto le cuesta prestar sus servicios a ciertos clientes o a todos ellos y, en consecuencia, qué rentabilidad se ha obtenido de cada uno de ellos.

En el caso de una empresa de servicios, y particularmente en un establecimiento hotelero, se presentan una serie de dificultades al identificar cuáles son los objetos de coste. Por el mero hecho de ser una empresa de servicios, los objetos de coste, entendiéndolos por éstos los servicios que ofrece, son intangibles y resulta a veces más complejo identificarlos como objetos porque físicamente no existen. Además, a menudo, nos encontramos con el hecho de que determinados productos o servicios hoteleros podrían definirse incluso como si se tratara de una única actividad como, por ejemplo, Preparar y vender bebidas en el bar, Vender entradas o excursiones, Alquilar parking, Alquilar cunas, etc. La propia actividad se confunde con el servicio que se está prestando. Además, esta actividad o este servicio genera directamente unos ingresos que serán los que se compararán con los costes respectivos para calcular los márgenes y resultados correspondientes. Por ello, debe señalarse que, en ocasiones, no está clara la diferencia entre producto hotelero y actividad, de forma que pueda verse truncado el proceso de distribución de los costes de los recursos a las actividades y de éstas a los productos o servicios.

¹¹ Brimson, J.A. (1991), ob. cit., p. 188.

Una solución a este problema hubiera consistido en tratar lo que realmente son tareas como si fueran actividades. Es decir, desglosar, por ejemplo, la actividad de preparar y vender bebidas en tareas como tomar el pedido del cliente, preparar la bebida, servir la bebida, cobrar del cliente, recoger la mesa, etc. Este modo de operar hubiera supuesto dos problemas, por un lado, un grado de detalle muy elevado que hubiera aportado una mayor complejidad al modelo y mayor pérdida de tiempo para los camareros y, por otro lado, heterogeneidad en cuanto al nivel de identificación de todas las actividades del establecimiento, puesto que mientras que unas realmente se corresponderían con la definición de actividad generalmente aceptada otras serían en realidad simples operaciones.

Por ello, la solución que finalmente se consideró mejor consistió en aceptar como actividades lo que también serían para el hotel servicios prestados al cliente por los que la misma empresa recibiría su correspondiente ingreso.

Por ello, como se observará en los siguientes apartados, en las tablas confeccionadas para recoger la determinación de los costes de los productos o servicios encontraremos determinados casos en los que el coste se corresponde con la actividad que efectúa para prestar dicho servicio únicamente.

En el siguiente cuadro se han recogido todos los productos o servicios identificados en el hotel y agrupados por centros de actividades, sobre los cuales se determinarán los costes que han supuesto. En algunos casos, podría haberse desglosado aún más el producto o servicio. De todas formas, para ser la primera vez que se llevaba a cabo la implantación del ABC se prefirió dejarlo de esta manera.

CUADRO 5. OBJETOS DE COSTE

CENTRO DE ACTIVIDAD INICIAL	OBJETO DE COSTE	
HABITACIONES	ALOJAMIENTO	
RESTAURACIÓN	BUFFET	BUFFET DESAYUNO
		BUFFET CENA
		BUFFET MEDIA PENSION
		BUFFET PENSIÓN COMPLETA
		PICNIC
	ALIMENTOS RESTAURANTE	
	ALIMENTOS BAR O SNACKS	
	CAFÉS	
	HELADOS	
	BEBIDAS	REFRESCOS
		CERVEZAS
		COMBINADOS
		ESPIRITUOSOS
VINOS		
RECEPCIÓN	ALQUILER DE PÁRQUING	
	ALQUILER DE CUNAS	
	VENTA DE ENTRADAS	
	VENTA DE BUFFETS	
	ALQUILER CAJA FUERTE	
	CAMBIO DIVISAS	
	BILLARES	
	TELÉFONO PÚBLICO	
	LAVANDERÍA CLIENTES	
SUPERMERCADO	ARTÍCULOS	

Fuente: elaboración propia

3.2. Determinación de los costes de productos y servicios

El proceso de determinación de costes de los productos y servicios de una empresa en el sistema ABC se realiza mediante dos operaciones. Por un lado, todos aquellos costes que han sido considerados directos en relación con estos productos o servicios deberán asignarse a los mismo y, por otro lado, los costes de las actividades deben relacionarse también con ellos.

A continuación, se determinarán los costes de los objetos anteriormente identificados por centros de actividad en el orden mantenido a lo largo de los dos capítulos de la implantación del ABC, es decir, habitaciones, productos de restauración, servicios de recepción y supermercado.

3.2.1. Costes de habitaciones

La particularidad principal que presenta el coste de las habitaciones en un establecimiento hotelero se deriva de por la amortización de la propia habitación. Un coste directo del producto o servicio de alojamiento de habitaciones es precisamente

esta amortización que supone dicho servicio. Por ello aparece como uno de los primeros componentes de la formación del coste del servicio de alojamiento, al que se añaden después el coste de todas las actividades que han debido efectuarse para la prestación del servicio.

Si se desglosan y acumulan por niveles de unidad, lote, producto y línea, los costes correspondientes al servicio de alojamiento obtendremos la información que se recoge en la siguiente tabla.

TABLA 4. COSTE DEL SERVICIO DE ALOJAMIENTO

	DESCRIPCIÓN ACTIVIDAD	ALOJAMIENTO	%
Costes directos	Amortizaciones	11056252	63,90%
	Consumo de agua	759778	4,39%
	Consumo de luz	552443	3,19%
	Consumo de gas	268426	1,55%
COSTES DIRECTOS		12.636.899	9,13%
HPA1	Limpiar Habitaciones	2984643	17,25%
HPA3	Controlar Lavandería Exterior	268547	1,55%
HRA1	Realizar Receptiva Clientes	836188	4,83%
HOA1	Reservas Directos	0	
HOA3	Reservas Garantías	38483	0,22%
HOA2	Reservas Agencias	0	
COSTE TOTAL A NIVEL UNITARIO		16.764.760	96,89%
Nº habitaciones		3.625	
Coste unitario		4.625	
HOA5	Control de Reservas	45691	0,26%
HOA6	Facturación y cobro Agencias	0	
COSTE TOTAL A NIVEL DE LOTE		16.810.451	97,16%
Nº habitaciones		3.625	
Coste unitario		4.637	
HOA4	Demandas Información Directos	644	0,00%
HRA10	Filtrar Incidencias	0	
HRA11	Controlar caja recepción	120602	0,70%
COSTE TOTAL A NIVEL DE PRODUCTO O LÍNEA		16.931.697	97,86%
Nº habitaciones		3.625	
Coste unitario		4.671	
HRA20	Controlar Vigilantes Seguridad	0	
HAA1	Cierre Mensual	124224	0,72%
HAA2	Cierre Diario	74676	0,43%
HAA3	Cierre Anual	0	
HZA4	Vigilancia general	77518	0,45%
DEPTO	General Reservas	9190	0,05%
DEPTO	General Habitaciones	76641	0,44%
COSTE TOTAL SERVICIO ALOJAMIENTO		17.302.242	100,00%
Habitaciones Vendidas		3.625	
Coste unitario		4.625	
Coste unitario a nivel de lote		4.637	
Coste unitario a nivel de producto		4.671	
Coste unitario definitivo		4.773	

Tal y como se había señalado, en el coste del servicio de alojamiento aparece como primer componente el coste directo que supone la amortización de las habitaciones alojadas que asciende a una cantidad muy elevada en comparación con el resto de importes. Esta amortización también podría haberse incluido en la actividad HPA1 Limpiar habitaciones aunque lo único que se consigue con ello es distorsionar el coste

de la misma. Al coste de amortización que figura en primer lugar se acumulan por niveles los costes de las diferentes actividades que han sido requeridas para la prestación de este servicio al cliente.

En primer lugar, las actividades HPA1 Limpiar habitaciones, HPA3 Controlar lavandería exterior, HRA1 Realizar receptiva de clientes, HOA1 Reservas directos, HOA2 Reservas Agencias y HOA3 Reservas garantías han sido consideradas a nivel unitario. Se trata de actividades que deben realizarse para cada habitación. Si una habitación no ha sido vendida o ocupada estas actividades no tienen que realizarse para aquella habitación. Al no haberse distinguido el objeto de coste por tipos de habitaciones, los costes de estas actividades se traspasan directa e íntegramente al producto de alojamiento y no son necesarios generadores de coste a efectos de bases de distribución que relacionen el producto con el consumo que ha hecho de tales actividades. En este caso, la relación causa y efecto entre servicio de alojamiento y actividades requeridas es clara y directa por lo que sus costes se asignan sin repartos. Los costes financieros de las comisiones de las tarjetas de crédito con las que algunos clientes pagan el alojamiento no han sido incluidos en estos cálculos, sin embargo, aparecerán como costes directos en la tabla 10 que se mostrará más adelante en torno a márgenes y resultados de este servicio, como un coste que se deducirá de los correspondientes ingresos generados por las ventas del mismo.

Las actividades HOA5 Control de Reservas y HOA6 Facturación y cobro Agencias fueron consideradas actividades a nivel de lote o grupo de habitaciones. Se trata de actividades que no se realizan por habitación, su ejecución viene motivada por determinadas agrupaciones de habitaciones ocupadas, diarias, por facturas, etc. Es por este motivo por lo que no se han incluido en la primera determinación de costes. Al igual que sucedía con las actividades a nivel unitario o producto, por el hecho de no haber distinguido el alojamiento por clases de habitaciones observamos que resulta innecesario cualquier reparto de los costes de estas actividades definidas a nivel de lote puesto que se trata de costes directamente relacionables con este servicio.

Otras actividades cuyos costes han sido acumulados a los anteriores fueron la HOA4 Demandas Información Directos y la HRA10 Filtrar Incidencias identificadas a nivel de producto o línea de producto. No son actividades relacionadas directamente con la unidad de alojamiento, ni con un grupo de habitaciones. Se trata de actividades que se efectúan porque el hotel ofrece esta línea de servicios con independencia del número

de habitaciones que finalmente se vendan o del número de grupos de habitaciones ocupadas.

Por último se acumulan los costes de las actividades realizadas a un nivel más general dentro de este departamento como es la HRA20 Controlar vigilantes seguridad y otros costes que no han sido asignados más que a nivel de departamento en espera de mejorar o instalar sistemas de recepción de los datos suficientes para la identificación con las actividades que los consumen.

Acumulados todos los costes de las diferentes actividades, pueden determinarse los costes correspondientes al servicio de alojamiento de las habitaciones vendidas en el hotel. Estos cálculos pueden realizarse a nivel unitario, de lote, etc. Los valores resultantes se han incluido al final de la tabla 4.

En realidad, hubiera resultado interesante desglosar el coste del servicio de alojamiento en función del tipo de habitación para calcular así el coste de la habitación doble, individual, y de minusválido. Esta propuesta requería una implicación del personal del departamento de habitaciones que la dirección prefirió posponer. No obstante, el formato de presentación de la información relativa al coste de los diferentes tipos de habitaciones sería tal y como presentamos en los cuadros siguientes:

CUADRO 6. COSTE ALOJAMIENTO POR TIPOS DE HABITACIONES

ACTIVIDADES	HABITACIONES			TOTAL
	DOBLES	INDIVIDUALES	MINUSVÁLIDOS	
COSTE DIRECTO				
AMORTIZACIÓN				
ACTIVIDADES UNITARIAS				
HPA1 Limpiar habitaciones				
HRA1 Receptiva de clientes				
Etc.				
TOTAL COSTE				
Nº HABITACIONES				
COSTE UNITARIO				
Nº CLIENTES				
COSTE POR CLIENTE				

ACTIVIDADES	HABITACIONES			TOTAL
	DOBLES	INDIVIDUALES	MINUSVÁLIDOS	
COSTE HABITACIONES UNITARIO				
ACTIVIDADES LOTE				
HPA3 Controlar lavandería exterior				
Etc.				
TOTAL COSTE				
Nº GRUPOS O Nº HABITACIONES				
COSTE UNITARIO				
Nº CLIENTES				
COSTE POR CLIENTE				

ACTIVIDADES	HABITACIONES			TOTAL
	DOBLES	INDIVIDUALES	MINUSVÁLIDOS	
COSTE LOTE HABITACIONES				
ACTIVIDADES LINEA PRODUCTO				
Etc.				
TOTAL COSTE				
Nº HABITACIONES				
COSTE UNITARIO				
Nº CLIENTES				
COSTE POR CLIENTE				

3.2.2. Costes de productos de restauración

En el área de restauración de un establecimiento hotelero se elaboran y sirven los diferentes platos incluidos dentro de su oferta culinaria. El cálculo de costes de los platos elaborados en este área productiva suele determinarse a menudo mediante el sistema de *direct costing* y es precisamente éste, como ya señalamos, el sistema de cálculo de costes que aplicaban en el hotel objeto de estudio antes de la introducción del ABC.

En la aplicación del método ABC para la determinación del coste de cada plato o bebida servido en este centro de costes se han seguido los pasos más comunes.

Primero se traspasa a cada bebida, *snack* o *buffet* preparado y servido su coste directo o coste de ventas, formado tanto por el coste de la materia prima incorporada (alimentos, botellas, etc.), que configura en los tradicionales escandallos de costes, como por el coste de mano de obra del cocinero y del ayudante de cocina derivado de la propia elaboración del plato si se trata del servicio de buffet o de los alimentos servidos en el bar (denominados comúnmente *snacks*).

En segundo lugar, deben traspasarse también los costes de aquellas actividades que se han ejecutado con motivo de la elaboración de los platos o del servicio de las

bebidas. Por lo tanto, el tratamiento del resto de costes de esta sección, que no sean costes directos, pasa por un análisis de las actividades que en ésta se realiza mediante el estudio de los recursos que se han consumido. A través de este estudio se logró determinar los costes totales de las actividades que se ejecutan en el área de restauración a partir de los cuales hemos calculado los costes de los platos y bebidas allí servidos.

A continuación se muestran las tablas 5 y 6 que han sido confeccionadas en relación a los costes de estos productos. En ellas aparece todo el conjunto de actividades o *bill* de actividades, acumuladas en función de su nivel de actuación en relación con el producto, que han participado en cada uno de los objetos de coste, bebidas y snacks o alimentos servidos en el bar, en primer lugar, y buffet, en segundo lugar.

El coste de la actividad HFA1 preparar y vender alimentos bar había ascendido a 1.961.394 y como puede observarse aparece desglosado en dos importes, para las bebidas y alimentos del bar y para los buffets, el primero recogido en la tabla 5 y el segundo en la tabla 6.

Lo mismo sucede con la actividad HPA20 Limpiar restaurante puesto que su coste también aparece dividido entre los dos cuadros, en el primero, el coste de esta actividad que se reparte entre los alimentos del bar y las bebidas asciende a 162.630 y se reparte entre los alimentos del restaurante y los buffets. Este coste se reparte entre todos los productos que se venden en restaurante en función del importe generado por sus ventas. Por este motivo, éste fue también el generador de costes elegido para esta actividad. Se entiende que la limpieza del restaurante está en función de esta magnitud, cuanto más se vende más se ensucia en restaurante y es necesario limpiar más o durante más tiempo.

La actividad HFA7 cierre mensual del bar se distribuye también entre los productos que son vendidos en el bar en función de unidades monetarias derivadas de las ventas.

Las actividades HFA18 Control de gestión del bar y HFA19 Control de gestión de la cocina que aparecen en las tablas siguientes deberían distribuirse respectivamente entre los productos servidos y preparados en el bar y en la cocina en función también del mismo criterio que en los casos anteriores, es decir, según el importe de las ventas generadas. Durante el período de cálculo considerado no se han realizado estas

actividades, sin embargo, se han recogido en el nivel que les corresponde en las tablas siguientes con importe 0.

A su vez, el coste general del departamento procedente de partidas no repartidas entre las actividades por su difícil identificación también se ha recogido en las dos tablas, pero la cantidad es la misma puesto que se consideró oportuno distribuirlo a partes iguales entre el restaurante y el bar o cafetería ya que se benefician ambos espacios o áreas de los costes generales del departamento de restauración de igual forma.

Los costes financieros por las comisiones de las tarjetas de crédito con las que algunos clientes pagan los productos no se han incluido en los cálculos anteriores, no obstante, en el cuadro de márgenes y resultados de estos productos aparecerá, tal y como se verá más adelante, como un coste de ventas que se deducirá de los correspondientes ingresos generados por los mismos.

TABLA 5. COSTE DE BEBIDAS Y SNACKS DEL BAR

CÓD.	DESCRIPCIÓN	Refrescos	%	Cervezas	%	Combinado	%	Espirituosos	%	Helados	%	Snack Bar	%	Vinos Cavas	%	Cafes e Infusion	%	Totales	%
	Coste Ventas Prod.	1334409	71,94	711580	28,74	524522	35,78	21826	24,49	491573	46,30	152863	35,56	23708	22,66	26601	19,79	3287083	37,02
	Mermas de Prod.																		
	Dif Inv.Productos	2	0,00																
	Dtos sobre Prod.																	49396	0,56
	Dif. Facturación																		
	Costes Financieros																		
	Costes Dir. Prod.	1334411	71,94	711580	28,74	524522	35,78	21826	24,49	491573	46,30	152863	35,56	23708	22,66	26601	19,79	3336479	37,57
HFA1	Preparar y Vender Alimentos Bar									556211	52,39	270320	62,88					826531	9,31
HFA3	Preparar y Vender Bebidas Bar	479463	25,85	1721280	69,53	918444	62,66	65419	73,39					78236	74,79	104403	77,68	3367245	37,92
	Costes unidad prod.	1813874	97,78	2432860	98,27	1442966	98,44	87245	97,88	1047784	98,69	423183	98,43	101944	97,45	131004	97,47	7530255	84,80
	Costes a nivel de lote	1813874	97,78	2432860	98,27	1442966	98,44	87245	97,88	1047784	98,69	423183	98,43	101944	97,45	131004	97,47	7530255	84,80
HPA20	Limpiar Restaurante	31288	1,69	32633	1,32	17400	1,19	1438	1,61	10565	1,00	5135	1,19	2030	1,94	2591	1,93	103080	1,16
HFA17	Controlar caja bar	9820	0,53	10242	0,41	5461	0,37	451	0,51	3316	0,31	1611	0,37	637	0,61	813	0,60	32351	0,36
	Costes Línea Prod.	1854982	100	2475735	100	1465827	100,00	89134	100	1061665	100	429929	100	104611	100	134408	100	7665686	86,33
HRA20	Controlar Vig. Seg.																		
HFA13	Gestionar personal																		
HFA7	Cierre mensual																	28062	0,32
HFA18	Control gestión bar																		
HFA19	Control gest. cocina																		
HAA10	Cierre mensual F&B																	8210	0,09
HAA13	Cierre diario F&B																	28050	0,32
HAA16	Cierre anual F&B																		
HZA4	Vigilancia general																	4845	0,05
DPTO	General Departam.																	74.584	0,84
	Subactividad																	1070349	12,05
	TOTAL COSTE PRODUCTO	1854982	100	2475735	100	1465827	100	89134	100	1061665	100	429929	100	104611	100	134408	100	8879786	100
	Productos Vendidos	12.622		9.731		5.051		241		5.387		2.825		467		1.508			
	Coste unitario	144		250		286		362		195		150		218		87			
	Coste unitario a nivel lote	144		250		286		362		195		150		218		87			
	Coste unitario a nivel línea	147		254		290		370		197		152		224		89			

TABLA 6. COSTE DE LOS SNACKS Y DEL BUFFET DE RESTAURANTE

CÓD.	Descripción	Snacks Restaur.	%	Buffet Desayuno	%	Buffet Cena	%	Buffet MP	%	Buffet PC	%	Picnic	%	N/A	%	Totales	%
	Coste de Ventas de Productos	1.019.537	46,79	123.021	43,25	924.277	41,93	222.912	42,12							2.289.748	31,09
	Mermas de Productos																
	Descuentos sobre Productos																
	Diferencia Invent. Productos													897.933	41,27	897.933	12,19
	Diferencias Facturación																
	Costes Financieros cobros			309	0,11	4.570	0,21									4.879	0,07
	Costes Directos de Productos	1.019.537	46,79	123.330	43,35	928.847	42,14	222.912	42,12					897.933	41,27	3.192.560	43,35
HRA37	Ventas Buffet			39.548	13,90	311.652	14,14	75.162	14,20							426.362	5,79
HFA1	Preparar y Vender Alimentos Bar	1.134.863	52,08													1.134.863	15,41
	Costes por unidad de producto	2.154.400	98,87	162.878	57,26	1.240.499	56,28	298.074	56,33					897.933	41,27	4.753.785	64,55
HFA2	Preparar Buffet Cocina			116.624	41,00	919.034	41,70	221.647	41,85							1.257.305	17,07
HOA8	Fact y cobro de Pensiones			276	0,10	2.178	0,10	525	0,10							2.979	0,04
HOA11	Facturación y cobro Buffet Guías					2.690	0,12									2.690	0,04
	Costes a nivel de lote	2.154.400	98,87	279.779	98,35	2.164.402	98,20	520.246	98,31					897.933	41,27	6.016.759	81,70
HPA20	Limpieza Restaurante	24.702	1,13	3.232	1,14	25.472	1,16	6.144	1,16							59.550	0,81
HRA11	Controlar caja recepción			1461	0,51	11537	0,52	2783	0,53							15784	0,21
	Costes por Línea de Producto	2.179.102	100	284.475	100	2.201.411	100	529.173	100					897.933	41,27	6.092.093	82,72
HRA20	Controlar vigilantes																
HRA13	Gestionar personal																
HFA7	Cierre mensual															16.211	0,22
HFA18	Control de gestión bar																
HFA19	Control de gestión cocina																
HAA10	Cierre mensual F&B															4.743	0,06
HAA13	Cierre diario F&B															16.204	0,22
HAA16	Cierre anual F&B																
DPTO	General Departamento															74.584	1,01
	Subactividad													1.154.670	53,07	1.154.670	15,68
	Costes totales	2.179.102	100	284.475	100	2.201.411	100	529.173	100					2.052.603	100	7.364.319	100
	Productos Vendidos	6.399		751		1.756		662						9.568			
	Coste unitario	337		217		706		450									
	Coste unitario a nivel de lote	337		373		1.233		786									
	Coste unitario a nivel de producto o línea	341		379		1.254		799									

3.2.3. Costes de productos de recepción

El coste de los diferentes productos o servicios que se venden en el área de recepción ha sido calculado y se recoge en las tablas 7 y 8. Como puede observarse, en las primeras líneas vuelven a figurar los costes directos con respecto de cada producto o servicio. Estos corresponden, por un lado, al coste del propio producto vendido como es la entrada de Port Aventura que después es vendida al cliente y, por otro lado, al coste de las comisiones financieras que representan el cobro mediante tarjeta de crédito de algunas ventas.

En las siguientes líneas, se acumulan los costes de las diferentes actividades que han tenido que realizarse para la obtención del producto o la prestación del servicio agrupadas en función del nivel de su ejecución en relación con el producto o servicio.

En primer lugar, se han incluido aquellas actividades que se ejecutan unitariamente por producto o servicio y son HRA22 compra-venta divisas, HRA30 venta de entradas-excursiones, HRA31 alquilar safe, HRA32 alquilar cunas, HRA34 alquilar p rquing y HRA38 alquilar lavandería clientes. Sus costes son trasladables íntegramente al servicio correspondiente con la excepción de la actividad HRA30 venta de entradas-excursiones que en función del generador de costes o "activity driver" número de entradas vendidas se reparte entre las entradas del parque Port Aventura o del Aqu polis.

A continuación se acumulan los costes de las actividades identificadas a nivel de lote tales como HRA33 cobrar billares, HRA35 recaudar teléfono público, HOA10 Facturación y cobro cunas. Son actividades que no necesitan ser ejecutadas cada vez que se alquila una cuna, o se realiza una llamada desde un teléfono público, etc., es decir, no son actividades a nivel unitario.

Después aparecen los costes no asignados a ninguna actividad que corresponde a un importe general del departamento de recepción del que disfrutan todas las actividades en mayor o menor medida.

Puede observarse la escasa diferencia que presentan los costes unitarios de cada servicio en niveles diferente (unitario, de lote, de línea, etc.). Se entiende que esto es debido a la clara identificación de la actividad necesaria para su prestación y con el

servicio mismo. La mayoría de costes imputables a estos servicios son costes directos o costes a nivel unitario.

Cabe comentar también que en estos cuadros aparecen algunas actividades sin coste para este período de cálculo como las relativas al control de vigilancia. Se ha preferido incluirlas sin importe para que pueda observarse claramente a qué nivel deberían considerarse si realmente han supuesto un coste.

405

TABLA 7. COSTE PRODUCTOS Y SERVICIOS RECEPCIÓN (1ª parte)

Código	Descripción Actividad	Port Ave.	%	Aquopolis	%	Teléfono	%	Caja fuerte	%	Billar	%	Moneda extranjera	%	Total Recepción	%
	Coste directo productos	197525	48,61	102001	46,32	147292	42,89	44075	23,36	910	1,29	3073	0,77	495688	31,44
	Costes financieros cobros	420	0,10	426	0,19									2106	0,13
	Costes directos productos	197947	48,71	102427	42,52	147292	42,89	44075	23,36	910	1,29	3073	0,77	497974	31,58
HRA22	Compra-Venta Divisas											384468	96,34	384468	24,38
HRA30	Venta de Entradas - Excursiones	9829	2,42	14365	6,52									24194	1,53
HRA31	Alquilar Safe							95543	50,64					95543	6,06
HRA32	Alquilar Cunas													6600	0,42
HRA34	Alquilar Parquing													24141	1,53
HRA38	Alquilar Lavandería Clientes													55525	3,52
HRA36	Otras Ventas													15953	1,01
	COSTE A NIVEL UNITARIO	207776	51,13	1167920	53,04	147292	42,89	139618	73,99	910	1,29	387541	97,11	1104398	70,03
HRA33	Cobrar Billares									66373	93,88			66373	4,21
HRA35	Recaudar Teléfono Público					46756	13,61							46756	2,96
HOA10	Facturación y cobro Cunas							0						0	0,00
	COSTE A NIVEL LOTE	207776	51,13	1167920	53,04	194048	56,51	139618	73,99	67283	95,17	387541	97,11	1217527	77,20
HRA11	Controlar caja recepción	667	0,16	975	0,44	2076	0,60	4996	2,65	2505	3,54	8461	2,12	22407	1,42
	COSTE A NIVEL DE PRODUCTO O LÍNEA	208443	51,29	117767	53,48	196124	57,11	144614	76,64	69788	98,71	396002	98,23	1239934	78,62
DEPTO	General Recepción													73518	4,66
HRA20	Controlar Vigilantes Seguridad													0	0,00
HZA4	Vigilancia General													36900	2,34
HAA1	Cierre Mensual													74676	4,74
HAA2	Cierre Diario													13833	0,88
HAA3	Cierre Anual													0	0,00
	Subactividad													138244	8,77
	COSTE TOTAL													1577105	100
	<i>Número de unidades vendidas</i>	52		76		111		221		5		13321			
	<i>Coste a nivel unitario</i>	3.996		1.537		1.327		632		182		293			
	<i>Coste unitario a nivel de lote</i>	3.996		1.537		1.748		632		13.457		293			
	<i>Coste unitario a nivel de producto</i>	4.009		1.550		1.767		654		13.958		300			

406

TABLA 8. COSTE PRODUCTOS Y SERVICIOS RECEPCIÓN (2ª parte)

Código	Descripción Actividad	Cunas	%	Parquing	%	Tabaco	%	Lavanderia	%	Otros	%	Total Recepción	%
	Coste directo productos	136	1,79	623	2,13			231	0,41			495688	31,44
	Costes financieros cobros	175	2,30	1085	3,71							2106	0,13
	Costes directos productos	311	4,10	1708	5,83			231	0,41			497.974	31,58
HRA22	Compra-Venta Divisas											384468	24,38
HRA30	Venta de Entradas - Excursiones											24194	1,53
HRA31	Alquilar Safe											95543	6,06
HRA32	Alquilar Cunas	6600	86,87									6600	0,42
HRA34	Alquilar Parquing			24141	82,47							24141	1,53
HRA38	Alquilar Lavandería Clientes							55525	98,06			55525	3,52
HRA36	Otras Ventas									15953	100	15953	1,01
	COSTE A NIVEL UNITARIO	6911	90,97	25849	88,31	0	0	55756	98,47	15953	100	1104398	70,03
HRA33	Cobrar Billares											66373	4,21
HRA35	Recaudar Teléfono Público											46756	2,96
HOA10	Facturación y cobro Cunas											0	0,00
	COSTE A NIVEL LOTE	6911	90,97	25849	88,31	0	0	55756	98,47	15953	100	1.217.527	77,20
HRA11	Controlar caja recepción	375	4,94	1715	5,86			637	1,12			22407	1,42
	COSTE A NIVEL DE PRODUCTO O LÍNEA	7286	95,90	27564	94,17	0	0	56393	99,59	15953	100	1239934	78,62
DEPTO	General Recepción											73518	4,66
HRA20	Controlar Vigilantes Seguridad											0	0,00
HZA4	Vigilancia General											36900	2,34
HAA1	Cierre Mensual											74676	4,74
HAA2	Cierre Diario											13833	0,88
HAA3	Cierre Anual											0	0,00
	Subactividad											138244	8,77
	COSTE TOTAL											1.577.105	100
	Número de unidades vendidas	161		180		0		267					
	Coste a nivel unitario	43		144				209					
	Coste unitario a nivel de lote	43		144				209					
	Coste unitario a nivel de producto	45		153				211					

3.2.4. Costes de ventas supermercado

El cálculo del coste de las ventas del supermercado (se muestra en la tabla 9) únicamente debe incluir el propio coste de los productos que han sido vendidos en este centro y el de las actividades principales. Como ya se indicó en su momento, un supermercado puede ser objeto de un análisis y una identificación mucho más profunda y detallada de las actividades que allí se realizan que la llevada a cabo en este trabajo, sin embargo, al tratarse de una actividad económica complementaria al servicio principal del hotel, el interés de la dirección no se centró en el estudio exhaustivo del supermercado.

TABLA 9. COSTE ARTÍCULOS VENDIDOS EN SUPERMERCADO

CÓD.	Descripción Actividad	Ventas Supermercado	%
	Coste de Ventas de Productos	2.329.747	74,81%
	Costes directos producto	2.329.747	74,81%
HSA2	Ventas Supermercado	607616	19,51%
	Coste unidad producto	2.937.363	94,32%
	Costes a nivel de lote	2.937.363	94,32%
HSA4	Limpiar supermercado	86.994	2,79%
HSA1	Cierres diarios	20.650	0,66%
HAA12	Cierre mensual supermercado	1.079	0,03%
HAA15	Cierre diario supermercado	49.651	1,59%
HAA18	Cierre anual supermercado	0	
HZA4	Vigilancia general	18.450	0,59%
	TOTAL COSTE SUPERMERCADO	3.114.187	100,00%
	Productos vendidos	7.842	
	Coste unitario promedio	397	

Fuente: elaboración propia

Cabe recordar también que el coste definitivo de la actividad HSA2 ventas de supermercado que aquí se recoge recibió los costes correspondientes a la actividad de apoyo o auxiliar de este centro.

Una vez finalizado el proceso de traspaso de los costes de las actividades a los productos, "*todos los costes existentes estarán asignados a los objetos de coste, excepto los costes de sostenimiento, que son los que están relacionados con actividades que apoyan a la cadena en su conjunto, como los costes de infraestructura*"¹² y los costes de actividades de administración y dirección de la empresa. Llegados a este punto, aún es necesario acometer una nueva etapa más, ya

¹² Fernández Portillo, L. (1999), ob. cit., p. 136.

no de cálculo de costes sino de determinación de márgenes y resultados obtenidos por la empresa.

4. Márgenes y resultados

Una vez han sido calculados los costes de los productos y servicios que fabrica o presta una empresa dentro del proceso de determinación de los costes resulta interesante completarlo mediante la determinación de márgenes y resultados. Por este motivo, se dedica este apartado a su cálculo especificando la información para cada servicio hotelero.

Para ello, se han separado en diferentes subapartados los productos y servicios que se venden en la empresa hotelera objeto de este estudio según el área en el que se efectúan estas ventas con la única excepción del servicio de alojamiento que se analiza en primer lugar.

4.1. Resultados de habitaciones

En primer lugar, se recoge la tabla 10 en la que se incluyen los diferentes niveles de resultados generados por el servicio de alojamiento. Puede observarse en la tabla el alto margen que en este período de cálculo obtuvo este hotel a partir del servicio de alojamiento, una vez tenidos en cuenta todos los costes implicados en la prestación de este servicio.

TABLA 10. RESULTADOS DEL SERVICIO DE ALOJAMIENTO

Concepto	Habitaciones	%
Ventas de Productos	27.364.918	100,00
Costes directos	(12.636.899)	46,19
Contribución Ventas Producto	14728019	53,82
Costes a nivel unitario	(4127861)	15,08
Resultado a nivel unitario	10600158	38,74
Costes a nivel de lote	(45691)	0,17
Resultado a nivel de lote	10554467	38,57
Costes a nivel de producto	(121246)	0,44
Resultado a nivel de producto	10433221	38,13
Costes a nivel de centro	(362249)	1,32
Resultado de alojamiento	10070972	36,80
Productos Vendidos	3.625	
Margen Bruto unidad vendida	4.062,9	
Resultado unitario	2.924,2	
Resultado unitariopor lote o grupo	2.911,6	
Resultado unitario por producto o línea	2.878,1	
Resultado unitario por centro	2.778,2	

Fuente: elaboración propia

4.2. Resultados de productos de restauración

La determinación de los resultados generados por la venta de los productos en el área de restauración se ha llevado a cabo en dos tablas diferentes (tablas 32 y 33) recogidas en los anexos de este capítulo. En la primera se incluye toda la información relativa a los productos que son vendidos en el bar o cafetería (bebidas y alimentos, también denominados snacks), mientras que en la tabla 33 se muestran los resultados de los productos que se cocinan para su posterior consumo en el restaurante (las raciones del buffet y los snacks). También se ha distinguido el resultado según los diferentes niveles estudiados (producto, lote, producto, etc.).

Debe remarcarse la diferencia de márgenes generados en ambas tablas. En cuanto a la tabla 32, en la que se incluyen los productos vendidos en el bar, exceptuando los helados, todos los productos generan un alto margen. En concreto, la venta de vinos y de cafés generan casi un 50% de beneficio. En cambio, en la tabla 33, que refleja la determinación de resultados obtenidos por productos de restaurante, los márgenes son mucho menores. La mayoría de estos productos generan un beneficio alrededor del 15%.

Otra cuestión que también deberíamos comentar es el convencimiento que tiene la dirección del hotel en cuanto a la necesidad de mantener abierto un centro de restauración aún ocasionando en algunos meses de menor ocupación pérdidas importantes. En su opinión, un hotel debe disponer de un área de restaurante y cafetería con precios atractivos para el cliente con la finalidad de asegurar la ocupación de las habitaciones del hotel (objetivo considerado primordial) y motivar al cliente para que esté en el hotel el tiempo máximo posible, puesto que así previsiblemente realizará más consumo.

4.3. Resultados de recepción

De igual forma que para el servicio de alojamiento y los productos de restauración, se determinan los resultados obtenidos de los productos y servicios que se venden en el área de recepción. Se han recogido también en dos tablas incluídas en los anexos de este capítulo (tabla 34 y 35).

En conjunto, todos estos productos generan un resultado muy elevado, más de un 69% de promedio. No obstante, contrasta el escaso margen obtenido al vender entradas de Port Aventura. Ello es debido, aparentemente, a que el coste directo del producto vendido es muy elevado en relación al de su venta. Las condiciones con las que se adquieren estas entradas son muy rígidas y la empresa tiene muy poco margen para trabajar con ellas.

En cambio, otros productos o servicios generan un altísimo resultado relativo, llegando a superar el 90% en los casos de alquiler de cunas y alquiler de plazas de parking, o a rozar el mismo porcentaje como el alquiler de caja fuerte y el billar. Se trata de productos propiedad de la empresa que no deben contratarse o negociarse con ninguna empresa externa lo cual rebaja sus costes.

4.4. Resultados de ventas de supermercado

Por último, se estudian en este apartado los resultados obtenidos a través de las ventas de artículos en el supermercado del hotel. En la tabla 11 se se muestran los datos correspondientes a estos resultados. Como puede observarse, se ha determinado muy poca información acerca de los mismos. No obstante, en mi opinión, deberían revisarse los precios de venta los artículos, así como los precios de compra, los consumos empleados en la ejecución de las actividades de esta área, etc. si se considera que el margen de un 10% es escaso para un supermercado en pleno mes de agosto.

TABLA 11. RESULTADOS DE VENTAS DE SUPERMERCADO

Concepto	Supermercado	%
Ventas de Productos	3.487.003	100
Costes directos	(2329747)	66,81
Contribución ventas productos	1157256	33,19
Costes a nivel unitario	(607616)	17,43
Resultado a nivel unitario	549640	15,76
Resultado a nivel de lote	549640	15,76
Costes a nivel de producto	(176824)	5,07
Resultado a nivel de producto	372816	10,69
Resultado de supermercado	372816	10,69

4.5. Resultados generales

Para el equipo directivo es importante disponer de una cuenta de resultados sintética en forma de tabla que se ha recogido también en el anexo de este capítulo (tabla 36).

En ella se recogerán los diferentes niveles de márgenes obtenidos a partir de las ventas de los distintos productos y servicios de habitaciones, restauración, recepción y supermercado. Al igual como en los casos anteriores, en esta tabla aparecen detallados los distintos niveles (unitario, de lote, producto, etc.) de márgenes y resultados con los porcentajes correspondientes.

5. Aproximación al coste por cliente

Los objetos de coste son unidades para las que se llevan a cabo una serie de actividades dentro de las organizaciones. Son beneficiarios de las actividades cuyo coste es determinado y controlado. Son objetos de coste los productos, los servicios, un proceso, incluso un cliente, o un segmento de clientes. La mayoría de sistemas ABC que han sido implantados en las empresas no persiguen en un primer momento la determinación de los costes relacionados con los clientes. No obstante, algunos autores tal y como se estudió en el capítulo tercero de esta tesis doctoral apuntan hacia el cliente como foco de atención puesto que su comportamiento en un establecimiento como el hotelero condiciona claramente sus resultados.

Tal y como se expuso al principio de este capítulo los clientes de este hotel son de tres clases diferentes:

- Tour operadores TT.OO., el contrato con los cuales se denominan contratos de garantías.
- Agencias, con las que la empresa trabaja a través de contratos de cupo.
- Directos, es decir, personas que de forma individualizada o en grupos reservan el alojamiento en la empresa sin intermediarios. Evidentemente, la empresa obtiene una rentabilidad mucho mayor con este tipo de clientes que con los dos anteriores.

El objetivo de determinación de costes por cliente debería orientarse básicamente a estos tres tipos. No obstante, si la dirección lo considera interesante podría considerarse también el perfil del cliente en función del tipo de habitación que ha solicitado: habitación simple o individual, doble, etc. De este modo, podrían realizarse estadísticas del número de servicios o productos complementarios solicitados por estos tipos de clientes o por los citados anteriormente (Tour operadores, directos y agencias). Se trata de estudios adicionales que ampliarían las posibilidades del sistema de costes basado en las actividades. Teniendo los datos derivados del

sistema y recogiendo aquéllos que fuera necesarios para efectuar estos análisis se estaría suministrando información interesante para determinadas decisiones que debería aprovechar la dirección del establecimiento hotelero.

Bajo el sistema ABC existe una relación de causa y efecto entre ciertas actividades y un producto o servicio concreto, pero también puede existir entre algunas actividades y un determinado cliente, grupo o segmento de clientes. Por ejemplo, las visitas efectuadas a los clientes, la atención específica que requiere un determinado tipo de cliente etc. son actividades generadas por el cliente y no por el producto vendido y, a su vez, pueden comportar un consumo de recursos concreto. Por ello, tiene poco sentido tratar de relacionar el coste de estas actividades con las unidades vendidas puesto que estaríamos provocando una serie de subsidios cruzados de costes.

El conocimiento de los costes que genera cada clase o segmento de clientes supone una información relevante para el proceso de decisiones tales como la fijación de precios, la prestación de un servicio, la aceptación de la demanda de alojamiento de un cliente determinado, la combinación óptima de clases de clientes para cada periodo, los clientes que deben potenciarse, aquéllos que deben abandonarse, etc.

La identificación de los clientes como objetos de coste pretende determinar qué actividades están vinculadas con cada uno de ellos y, en consecuencia, su coste. Probablemente, se ponga así de manifiesto que los costes varían de un cliente a otro, incluso aunque demanden los mismos servicios.

En este sentido, el sistema ABC se convierte en una importante herramienta de apoyo a la estrategia, ya que permite conocer la estructura de costes y las rentabilidades de cada cliente. También facilita la elección de los canales de distribución y los mercados más adecuados para la estrategia perseguida por la organización. Ahora bien, antes de emprender cualquier acción en contra de algún cliente determinado es necesario realizarse algunos planteamientos estratégicos. En este sentido, Kaplan distingue tres clases de clientes que no siendo rentables deben mantenerse:

- a) *“aquellos clientes nuevos en el mercado pero con buenas expectativas o aquéllos en crecimiento con previsión de un aumento futuro de su negocio*
- b) *los que pueden ofrecer beneficios difícilmente cuantificables. Por ejemplo, aquéllos cuyos movimientos pueden reflejar las tendencias del mercado.*

- c) *Aquéllos que son muy estrictos, exigentes o gozan de buena imagen, por cuanto su mantenimiento puede aportar credibilidad para la empresa*¹³.

6. Acciones a emprender con el sistema ABC

Los sistemas de costes basados en las actividades asignan los recursos consumidos en la organización a las actividades que han ocasionado este consumo, y de éstas a los distintos objetos (productos o servicios) de coste en función de la demanda que han realizado. A partir de aquí, se pueden determinar los resultados que dichos productos o servicios han generado. Estas etapas son las que se han llevado a cabo para la determinación de los costes y de los resultados en el hotel.

A partir de toda la información generada por el sistema ABC, tanto en lo referente a costes y resultados, como en lo relacionado con la respuesta de los trabajadores, el desarrollo de las entrevistas, la formalización de los cuestionarios, etc., la dirección fue planteándose la implantación de ciertos cambios e incluso determinadas acciones a corto y a largo plazo que comentamos a continuación.

- **Realización de estudios**

Mediante la implantación del sistema ABC una de las ventajas que ha reportado para administración ha sido que ahora disponen de suficiente información como para estudiar si interesa económicamente abrir el establecimiento hotelero al público durante todo el año, es decir, si alargar la temporada de actividad sale rentable o no.

Con el sistema ABC se conocen ahora las actividades y los procesos que se realizan diaria, semanal y mensualmente así como los costes que comportan. Se dispone de información suficiente como para identificar rápidamente las actividades que deberían llevarse a cabo en caso de admitir más clientes, o en caso de abrir un día más, una semana más, o todo el año. Por ello, conociendo la ocupación, o estimándola con un grado alto de fiabilidad, se podría prever el número de personas que serían necesarias para cada período de actividad, fuera la semana siguiente, el mes siguiente, etc..

¹³ Kaplan, R.S. (1993): "En defensa de la gestión del coste basada en la actividad". *Harvard Deusto Business Review*, nº 58, pp. 22 a 31. Esta cita corresponde a la página 30.

De esta forma, algunos de los costes que han venido siendo fijos en esta empresa como algunos costes de personal, podrían llegar a variabilizarse. No se propone que todo el personal sea subcontratado, pero sí aquél que sólo en momentos puntuales sea claramente necesario.

- **Cálculo de rentabilidad de clientes**

El sistema ABC permite, en una fase más elaborada y compleja que la inicial, llegar a determinar el coste por tipo de cliente, por segmento de mercado, etc. Si también se controlan los ingresos derivados de los mismos en cada servicio que vende el hotel, podrán entonces calcularse las rentabilidades que éstos generan. De ahí se determinarán los porcentajes con los que cada segmento contribuye al total de beneficios de la empresa, se identificarán los clientes que más beneficios aportan, se podrán orientar las campañas de publicidad y de captación de clientes a aquéllos que en cada época del año más nos interese captar, etc.

En el hotel se ha previsto determinar la rentabilidad de los diferentes clientes de la organización a través de la utilización del sistema ABC para la siguiente temporada.

- **Unificación de procesos.**

El hecho de que la corporación esté compuesta por tres edificios en los que los servicios se prestan y venden por separado hace que existan diferencias actualmente en la forma de ejecutar las actividades en la mayoría de los procesos realizados. Uno de los objetivos planteados por el equipo directivo consiste en la unificación y comparación de las actividades y de los procesos que se repiten en los diferentes edificios a modo de *benchmarking* interno para detectar las mejores prácticas y plantear su utilización generalizada. Por ejemplo, reunir a los jefes de las distintas áreas de recepción para comparar la forma en que ejecutan las actividades, analizar quién las realiza mejor, intentar copiar sus procedimientos, aprender de ellos, plantear recomendaciones para la mejora de estas ejecuciones, etc.

- **Análisis de la subactividad**

Un establecimiento hotelero es una empresa de servicios básicamente. Como tal, está expuesta a un alto grado de subactividad. Muchos de sus trabajadores, recepcionistas, camareros, etc. pasan ciertos periodos de tiempo a la espera del acercamiento de

algún cliente. No pueden dejar de estar preparados para atender al cliente en ningún momento. La dirección no le puede decir al trabajador que se vaya a casa y vuelva al cabo de media hora. En el restaurante no es fácil enviar al camarero a casa durante una hora porque no hay clientes y llamarle o hacerle volver cuando éstos vuelvan.

Todo ello comporta unos costes de subactividad inevitables. El objetivo que se plantea la dirección del establecimiento consiste en planificar las tareas mejor repartidas en el tiempo para intentar cubrir estos espacios de subactividad con la ejecución de otro tipo de operaciones. Es decir, un trabajador puede aprovechar el tiempo ocioso para colocar hamacas, recolocar sillas, limpiar mesas, etc. y cuando hay más carga de trabajo porque hay clientes puede dedicarse a servirlos.

Este objetivo implica un conocimiento profundo de las actividades ejecutadas, de los tiempos muertos, de los procesos de prestación de servicios, y de los costes incurridos en la empresa. Supone un verdadero esfuerzo por analizar cada puesto de trabajo de cada departamento. Aunque probablemente no se consiga a corto plazo, se trata de un planteamiento perseguido por el equipo directivo.

- **Cambio de programa informático**

Se ha planteado un cambio de programa para el soporte informático de los datos que son procesados en el ordenador con la aplicación del sistema de costes basado en las actividades. Está previsto invertir los suficientes recursos para diseñar el sistema ABC en el programa ACCESS, cuyas bases de datos serán de mucha utilidad para la elaboración y comparación de datos, y volcar después toda la información que ha sido generada durante esta temporada de actividad del año 2001.

- **Análisis de valor de las actividades**

Por el momento, la implantación llevada a cabo en el hotel ha sido exclusivamente de un sistema de costes basado en las actividades sin apenas una aproximación al sistema de gestión basado en las actividades. Evidentemente, un intento de gestionar la empresa a partir de la información generada por el ABC y con su filosofía abriría un abanico de posibilidades para esta organización hotelera.

En concreto, la primera de ellas consiste, y así se lo ha planteado la dirección, en el análisis de las actividades estudiando las que añaden valor y las que no, tanto desde

la perspectiva del cliente como desde un punto de vista interno de la organización. Este estudio debería permitir a la dirección conocer qué actividades son innecesarias para satisfacer a los clientes del hotel, o cuáles son más valoradas por éstos. De esta forma, podrían emprenderse acciones para eliminar las primeras reconduciendo los recursos invertidos en las mismas hacia otros puntos de mayor atención o reduciendo los costes que generaban en beneficio de los resultados del hotel.

- **Indicadores o medidas de gestión**

En esta misma línea, en el hotel también se ha propuesto la identificación de una serie de indicadores de gestión específicos de esta organización que aporten información de carácter estratégico para el proceso de toma de decisiones. Estas medidas deberían estar relacionadas con la calidad de los servicios, el nivel de satisfacción de los clientes, la cuota de mercado, la rentabilidad, la eficiencia en la prestación de los servicios, el tiempo dedicado a la realización de determinadas actividades, el tiempo de espera de los clientes en determinadas operaciones, etc.

El objetivo de identificar y controlar estas medidas consiste en disponer de información estratégica tanto financiera como no financiera que sirva de soporte a la dirección para la toma de determinadas decisiones y para la gestión general del hotel. Conocer el número de quejas de los clientes, la clase de quejas de los clientes, el tiempo que tardan en registrar su entrada o su salida, importes incobrados, etc. es crucial para tomar las acciones que se consideren oportunas si lo que se pretende es mejorar el nivel de satisfacción del cliente y la calidad del servicio. Por todo ello, está previsto acometer una fase de estudio para la identificación de los indicadores clave en este negocio hotelero.

- **Proceso de presupuestación**

El departamento de administración y finanzas de esta empresa lleva a cabo el proceso de elaboración de presupuestos al finalizar cada año y hasta el momento se ha venido realizando a partir de la información derivada del sistema de costes completo utilizado para todo el hotel, el sistema de costes variable usado específicamente para los productos de restauración, los datos de la contabilidad financiera y las previsiones de incrementos de gastos o de ventas aportadas por la dirección.

A partir de la información suministrada por el sistema de costes basado en las actividades el equipo directivo conjuntamente con el departamento implicado se han planteado la posibilidad de utilizar esta información para la elaboración de los presupuestos de las temporadas siguientes. Por el momento, no se ha llevado a cabo pero está prevista esta posibilidad para un futuro no muy lejano.

- **Elaboración de un plan estratégico de empresa**

Por último, cabe resaltar el interés puesto de manifiesto por parte de la dirección por la elaboración de un plan estratégico de la corporación. Los objetivos que se perseguirían con el mismo se basarían, en primer lugar, en el diagnóstico de la situación actual del grupo en el entorno, tanto desde un punto de vista interno como externo. De este análisis deberían derivarse una serie de puntos fuertes y débiles con los que cuenta la organización en todos los sentidos (humanos, financieros, localización, mercado, clientes, etc.). Igualmente deberían detectarse todas las amenazas que pueden perjudicar a la organización a corto y a largo plazo, así como las oportunidades que debe aprovechar tanto para consolidar su situación como para mejorar o ampliar sus actuaciones. En segundo lugar, y a partir de toda la información de la etapa anterior, deberían diseñarse unas líneas estratégicas generales a largo y a corto plazo que reflejaran los objetivos generales a los cuales la empresa deberá dedicar todos los esfuerzos necesarios. Por último, y para lograr esos objetivos estratégicos, deberán establecerse todas las actuaciones que serán necesarias para poder lograrlos.

En mi opinión, si esta organización lleva a cabo finalmente el plan estratégico de su empresa para los próximos años e invierte todos los esfuerzos necesarios para el seguimiento y la consecución de todas las acciones necesarias puede convertirse en un grupo con un peso específico importante dentro de su mercado.

ANEXOS DEL CAPÍTULO 5

TABLA 12. HOJA DE INFORMACIÓN POR ACTIVIDAD HPA1 (1ª parte)

ACTIVIDAD :	Limpiar Pisos		HPA1						
Centro de Coste	Holiday Pisos								
Coste Unitario Cost Driver		1.675,92	Pesetas						
			1-5/08/01	6-12/08/01	13-19/08/01	20-26/08/01	27-31/08/01	Total Outputs	Total Coste
Cost Driver	Nº Pisos Limpiados		181,00	321,00	304,00	296,00	236,50	1.338,50	2.243.219,39
Totales			181,00	321,00	304,00	296,00	236,50	1.338,50	2.243.219,39
PERSONAL	Ud. Medida	Coste/Hora	1-5/08/01	6-12/08/01	13-19/08/01	20-26/08/01	27-31/08/01	Total Horas	Total Coste
Garcia Gomez, Damiana	Hora	1.204,12	9,50	22,00	22,00	19,00	25,00	97,50	117.401,55
Morillo Braza, Josefa	Hora	1.722,34	10,00	23,50	23,50	27,00	23,00	107,00	184.290,17
Braza Pelayo, MªLuz	Hora	1.261,26	10,75	37,00	20,00	29,00	18,75	115,50	145.676,03
Carrasquilla Hurtado, Carmen	Hora	1.203,38	10,25	43,00	19,50	39,25	16,00	128,00	154.033,24
Besora Hernández, MªCarmen	Hora	1.226,07	19,00	21,75	40,00	19,25	32,50	132,50	162.454,36
Gomez Navarrete, A.Josefa	Hora	1.130,28	20,00	19,25	37,50	17,25	29,00	123,00	139.024,67
Ana Ruiz Pizarro	Hora	1.244,77	12,00	4,00	30,75	12,25	24,25	83,25	103.627,04
Gonzalez Gonzalez, Josefa 1/2 jornada	Hora	1.235,12	13,00	18,00	10,00	17,75	16,00	74,75	92.325,17
Lajas Carrasco, Mari	Hora	1.219,17	9,00	29,50	18,00	39,75	18,75	115,00	140.204,15
Aurora Morillo Braza	Hora	1.203,58	21,50	15,50	37,50	18,00	28,75	121,25	145.934,14
Serrano Bernet, Araceli 1/2 jornada	Hora	1.356,18	7,50	12,50	20,50	16,00	8,00	64,50	87.473,80
Ascensión Miñambres	Hora	1.223,03	8,50	42,00	15,00	36,25	16,25	118,00	144.317,20
Mercedes Cots 1/2 jornada	Hora	1.274,14							
Totales			151,00		294,25	290,75	256,25	1.280,25	1.616.761,53
PRODUCTO	Ud. Medida	Coste	1-5/08/01	6-12/08/01	13-19/08/01	20-26/08/01	27-31/08/01	Total Unidades	Total Coste
R1 LIMPIA SANITARIOS CONC 1066	K	1.715,95	2,00	8,00	9,00	7,00	6,00	32,00	54.910,53
R2 HIGIENE MULTIUSOS CONC 1067	K	696,98	3,00	18,00	17,00	14,00	11,00	63,00	43.909,43
PAPEL HIGIENICO PEQUEÑO 20 M 629	Ud.	18,50	432,00	576,00	720,00	444,00	840,00	3.012,00	55.722,00
FREGONA ALGODÓN 304	Ud.	122,00		2,00		5,00	4,00	11,00	1.342,00
BOLSA BASURA 80 X 105 NEGRA 657	Ud.	10,63	150,00	210,00	200,00	200,00	160,00	920,00	9.776,84
LIMPIACRISTALES 864	L	102,40		4,00	4,00	6,00	4,00	18,00	1.843,20
ESPUMADERA MANGO ACERO 847	Ud.	119,00		2,00				2,00	238,00
VASO DURALEX SABOY 4 AGUA 831	Ud.	43,00	2,00	1,00			7,00	10,00	430,00
JARRA ARCOROC 1L 270	Ud.	191,00							
LEJIA 321	L	42,00	4,00	15,00	17,00	14,00	12,00	62,00	2.604,00
VASO DURALEX SABOY 7 VINO 832	Ud.	39,00	2,00	3,00	11,00	6,00		22,00	858,00
VASO DURALEX TURBO 830	Ud.	75,00	5,00	1,00	7,00	4,00		17,00	1.275,00
TAZA ARCOPAL DESAYUNO 827	Ud.	115,00		8,00	2,00	3,00	4,00	17,00	1.955,00
PLATO ARCOPAL LLAN 822	Ud.	127,00			2,00			2,00	254,00
ESTROPAJO BAÑO BLANCO 873	Ud.	142,20			1,00	1,00		2,00	284,40
PAPEL HIGIENICO PEQUEÑO 60 M. 1196	Ud.	49,90							
DESINFECTANTE WC 872	Ud.	343,00							

TABLA 13. HOJA DE INFORMACIÓN POR ACTIVIDAD HPA1 (2ª parte)

CENICERO DURALEX 833	Ud.	63,00			1,00			1,00	63,00
TENEDOR MESA M.410 836	Ud.	39,00			1,00			1,00	39,00
CUBITERA GOMA LEKUE 858	Ud.	250,00		3,00	1,00			4,00	1.000,00
BAYETA ABSORBENTE AZUL 4M 315	M	576,75		1,00	1,00			2,00	1.153,50
BOLSA BASURA 54 X 60 G-100 713	Ud.	2,99		125,00	125,00	50,00	125,00	425,00	1.269,90
DESENGRASANTE SUMAGRIL 901	L	437,00							
PLATO ARCOPAL POSTRE MODERNO 824	Ud.	84,00		1,00		1,00		2,00	168,00
SARTEN TWENTY 26 CM. ALLUFLON 850	Ud.	996,00		2,00				2,00	1.992,00
ABRIDOR EXPLORADOR 834	Ud.	59,00					1,00	1,00	59,00
PLATO ARCOPAL DESAYUNO 828	Ud.	90,00	1,00		1,00			2,00	180,00
AZUCARERO DENOX 859	Ud.	278,00							
CUCHILLO MESA M.FERIA 837	Ud.	83,00			1,00			1,00	83,00
R5 AMBIENTADOR CONC 1069	K	1.382,99		4,00	1,00	1,00	1,00	0,15	213,57
CACEROLA SUPREM 24 CM. 844	Ud.	1.500,00							
PALO ALUMINIO DOBLE ROSCA 1'4 725	Ud.	213,00		1,00	1,00	2,00		4,00	852,00
TENEDOR MESA M.410 836	Ud.	39,00		1,00				1,00	39,00
CUCHARA CAFE M.410 840	Ud.	31,00		1,00	2,00	10,00		13,00	403,00
PLATO ARCOPAL HONDO 823	Ud.	127,00							
CEPILLOS 307	Ud.	133,00							
ESTROPAJO FIBRA VERDE 1099	M	175,50							
BUGA GRAS DESENGRASANTE 317	K	189,00		1,00		1,00		2,00	378,00
ESPATULA CURVADA 856	U	92,00				1,00	1,00	2,00	184,00
TENEDOR PASTEL 839	U	19,00					1,00	1,00	19,00
Totales			601,00	988,00	1.125,00	769,00	1.175,00	4.651,15	183.295,36
SUBCONTRATAS	Ud. Medida	Coste/Hora	1-5/08/01	6-12/08/01	13-19/08/01	20-26/08/01	27-31/08/01	Total Horas	Total Coste
Esperanza Iglesias	Hora	1.465,00		14,00	8,00		9,00	31,00	45.415,00
Petrona Torres	Hora	1.465,00		9,00	8,00	9,00	9,00	35,00	51.275,00
Sonia Carrasco	Hora	1.465,00							
Maria Mendoza	Hora	1.465,00		9,50	7,50	9,50	9,50	36,00	52.740,00
Encarnación G.	Hora	1.465,00							
Noelia Sanchez	Hora	1.465,00							
Rosario Ruano	Hora	1.465,00		9,00	8,00	9,00	7,00	33,00	48.345,00
Mercedes Marin	Hora	1.465,00			8,00	9,00	9,50	26,50	38.822,50
Juani Vazquez	Hora	1.465,00		9,00	8,00	9,00	9,00	35,00	51.275,00
Juana Gallego	Hora	1.465,00		9,00	8,00	9,00	9,00	35,00	51.275,00
Mari Castro	Hora	1.465,00		9,00	9,00	9,50	9,50	37,00	54.205,00
Isabel Cuenca	Hora	1.465,00		9,00	7,00	9,00	9,00	34,00	49.810,00
Sonia del Pozo	Hora	1.465,00							
Motse Egea	Hora	1.465,00							
Totales				77,50	71,50	73,00	80,50	302,50	443.162,50

TABLA 14.HORAS TRABAJADAS EN DEPARTAMENTO DE HABITACIONES

	HPA1	HPA2	HPA3	HPA4	HPA15	HPA20	HPA5	TOTAL HORAS MES	Semanas	Horas Semana	Horas Previstas	Horas Extra	Horas Debidas	Coste Hora	Total Coste Mes	Subactividad
Garcia Gomez, Damiana	97,50	18,50	2,00	0,00	0,00	0,00	0,00	118,00	4,29	27,53	85,71	32,29	0,00	1.204,12	142.085,98	0,00
Morillo Braza, Josefa	107,00	0,00	44,50	10,00	20,50	0,00	0,00	182,00	4,29	42,47	171,43	10,57	0,00	1.722,34	313.465,52	0,00
Braza Pelayo, MªLuz	115,50	45,00	6,25	0,00	1,00	17,75	0,00	185,50	4,29	43,28	171,43	14,07	0,00	1.261,26	233.964,54	0,00
Carrasquilla Hurtado, Carmen	128,00	39,50	3,25	0,00	1,00	17,50	0,00	189,25	4,29	44,16	171,43	17,82	0,00	1.203,38	227.740,55	0,00
Besora Hernández, MªCarmen	132,50	35,00	4,75	0,00	1,75	15,00	0,00	189,00	4,29	44,10	171,43	17,57	0,00	1.226,07	231.727,35	0,00
Gomez Navarrete, A.Josefa	123,00	52,50	1,50	0,00	2,00	17,00	0,00	196,00	4,29	45,73	171,43	24,57	0,00	1.130,28	221.535,25	0,00
Ana Ruiz Pizarro	83,25	40,25	26,25	0,00	0,00	15,50	0,00	165,25	4,29	38,56	171,43	0,00	6,18	1.244,77	205.698,12	7.690,90
Gonzalez Gonzalez, Josefa 1/2 jornada	74,75	12,50	5,25	0,00	0,00	0,00	0,00	92,50	4,29	21,58	85,71	6,79	0,00	1.235,12	114.248,54	0,00
Lajas Carrasco, Mari	115,00	39,75	6,75	0,00	0,75	16,25	0,00	178,50	4,29	41,65	171,43	7,07	0,00	1.219,17	217.621,23	0,00
Aurora Morillo Braza	121,25	41,75	9,75	0,00	0,00	13,75	0,00	186,50	4,29	43,52	171,43	15,07	0,00	1.203,58	224.467,77	0,00
Serrano Bernet, Araceli 1/2 jornada	64,50	19,50	2,00	0,00	0,00	0,00	0,00	86,00	4,29	20,07	85,71	0,29	0,00	1.356,18	116.631,73	0,00
Ascensión Miñambres	118,00	41,75	3,50	0,00	0,00	20,00	0,00	183,25	4,29	42,76	171,43	11,82	0,00	1.223,03	224.119,71	0,00
Mercedes Cots 1/2 jornada	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4,29	0,00	85,71	0,00	85,71	1.274,14	0,00	0,00
TOTALES	1.280,25	386,00	115,75	10,00	27,00	132,75	0,00	1.951,75		455,41	1.885,71	157,93	91,89	16.503,45	2.473.306,31	7.690,90

TABLA 15.HOJA DE COSTE DEL RECURSO DE INMOVILIZADO

Nº	DESCRIPCIÓN	CÓD. EMPRESA	CÓD. CENTRO	COSTE COMPRA	VIDA ÚTIL	AMORTIZ. ANUAL	AMORTIZ. MENSUAL (12 MES)	AMORTIZ. MENSUAL (7 MES)	MTO INT	MTO EXT	INTERESES ANUALES	SEGUROS	IBI	TOTAL ANUAL	TOTAL MES
AF00001	Ord. PIII733 128 MB	H1	ADMON												
AF00002	Copiadora Canon F-13	H1	ADMON												
AF00003	Fax Canon H-12	H1	ADMON												
...	...														
AF00024	Armario frigorífico bebidas	H1	BAR												
AF00025	Máquina café KB-100	H1	BAR												
AF00026	Lavavasos GS 8/2	H1	BAR												
AF00027	Silla Mod. 220 500unid.	H1	BAR												
...	...														
AF00058	Cámaras frigoríficas	H1	COCINA												
AF00059	Horno Mixto flash	H1	COCINA												
AF00060	Lavavajillas GS82	H1	COCINA												
AF00061	Mueble buffet central	H1	COCINA												
...	...														
...	...														
TOTAL															

TABLA 16.RELACIÓN ENTRE ACTIVOS INMOVILIZADOS Y ACTIVIDADES

		ACTIVIDADES RECEPCIÓN				ACTIVIDADES F&B				RESERVAS Y FACTURACIÓN				...			SUBACTIVIDAD	TOTAL
CENTRO	INMOVILIZADO	HRA1	HRA2	HRA3	...	HFA1	HFA2	HFA3	...	HOA1	HOA2	HOA3	...					
RECEPCIÓN	1	X		X														
	2	X	X	X	X													
	3			X														
	...																	
F&B	1					X		X	X									
	2						X											
	3								X									
	...								X									
RESERVAS Y FACTURACIÓN	1									X	X	X						
	2										X							
	3										X							
	...										X							
...																		
TOTAL																		

TABLA 17. IMPUTACIÓN CONSUMO ELÉCTRICO ENTRE ACTIVIDADES

						HABITAC.	RECEPCIÓN	RESTAURACIÓN	SUPERMERCADO	RESERVAS	ADMINISTR.	CONSERJERÍA	DIRECCIÓN
	Lectura Ant	Ultima Lect	Total KW	Precio KW	Total Coste								
Luz Holiday	216523	225089	8566	87,91	753006	552443	82708	110489	7366	9190	0	0	0
General	216523	225089	8566	87,91	753006								
TOTAL LUZ					753006	552443	82708	110489	7366	9190	0	0	0

TABLA 18. IMPUTACIÓN CONSUMO AGUA ENTRE ACTIVIDADES

						HABITAC.	RECEPCIÓN	RESTAURACIÓN	SUPERM.	RESERVAS	ADMIN.	CONSERJ.	DIRECCIÓN	PISCINA
	Lectura Ant	Ultima Lect	Total M3	Precio M3	Total Coste									
Agua Holiday	35324	42896	7802	130.1	1015309									
General	33999	41586	7589	130	986509	826748	15200	144561	0	0	0	0	0	
Piscina	1095	1308	213	135	28800									28800
TOTAL AGUA					1015309	826748	15200	144561	0	0	0	0	0	28800

TABLA 19. IMPUTACIÓN CONSUMO GAS ENTRE ACTIVIDADES

						HABITAC.	RECEPCIÓN	RESTAURACIÓN	SUPERM.	RESERVAS	ADMIN.	CONSERJ.	DIRECCIÓN	PISCINA
	Lectura Ant	Ultima Lect	Total M3	Precio M3	Total Coste									
Gas Holiday	82642	89392	6750	45,5	307105	268426	0	38679	0	0	0	0	0	0
TOTAL GAS	82642	89392			307105	268426	0	38679	0	0	0	0	0	0

426 TABLA 20. COSTES ACTIVIDADES DEPARTAMENTO HABITACIONES

Descripción	TOTAL	%	HPA1	HPA2	HPA3	HPA4	HPA15	HPA20	Departamento
Personal Directo	2,473,306	67,02%	1,616,762	470,578	164,482	17,223	43,093	161,168	
ETT	443,163	12,01%	443,163	0	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	227,126	6,15%	183,295	24,028	0	0	18,871	931	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%							
Rappels por compras	0	0,00%							
Alojamiento Guías	0	0,00%							0
Animación	0	0,00%							
Agua	66,970	1,81%							66,970
Gas	0	0,00%							0
Luz	0	0,00%							0
Teléfono Oficinas	6,960	0,19%	0	0	6,960	0	0	0	
Lavandería Exterior	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	
Seguridad	0	0,00%							
Correos y Telégrafos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	
Mensajería	0	0,00%							
Libros de Consulta	0	0,00%							
Cuotas Asociados	9,671	0,26%							9,671
Amortización Inmovilizado	463,069	12,55%	0	0	97,105	98,909	267,055	0	
Diferencias Facturación	0	0,00%							
Prevención de Riesgos	0	0,00%							4,684
Personal Indirecto	0	0,00%							
Servicios Exteriores	0	0,00%							
Recuperación siniestros	0	0,00%							
Servicios Bancarios	0	0,00%							
Publicidad y propaganda	0	0,00%							
Material de Oficina	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	
Tributos	0	0,00%							
Gastos de Viaje	0	0,00%							
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%							
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	3.690.264	(100.00%)	2,243,220	494,606	268,547	116,133	329,020	162,099	76.641
	752714		741423		0		10,760	531	
Reparto Secundario	(950,519)		(494,606)		(116,133)		(339,780)	0	
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	3.492.459		2,984,643	(0)	268,547	(0)	(0)	162,630	76.641

427

TABLA 21. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RESTAURACIÓN (1a parte)

Descripción	TOTAL	%	HFA1	HFA2	HFA3	HFA4	HFA6	HFA5	HFA7	HFA8	HFA9
Personal Directo	2,169,565	33,87%	528,121	302,711	750,793	70,436	76,368	55,815	42,850	209,159	54,947
ETT	114,126	1,78%	30,246	59,138	21,128	3,614	0	0	0	0	0
Productos Limpieza y Menaje	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%									
Rappels por compras	0	0,00%									
Alojamiento Guías	83,333	1,30%									
Animación	0	0,00%									
Agua	144,561	2,26%	32,915	56,045	55,600						
Gas	38,679	0,60%									
Luz	110,489	1,72%									
Teléfono Oficinas	16,523	0,26%	0	0	0	0	0	0	0	4,131	0
Lavandería Exterior	0	0,00%									
Seguridad	0	0,00%									
Correos y Telégrafos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mensajería	0	0,00%									
Libros de Consulta	0	0,00%									
Cuotas Asociados	0	0,00%									
Amortización Inmovilizado	3.707.071	57,87%	1.093.101	670.368	1.731.831	89.460	89.304	2.047	1.423	2.174	1.423
Diferencias Facturación	0	0,00%									
Prevención de Riesgos	21,078	0,33%									
Personal Indirecto	0	0,00%									
Servicios Exteriores	0	0,00%									
Recuperación siniestros	0	0,00%									
Servicios Bancarios	0	0,00%									
Publicidad y propaganda	0	0,00%									
Material de Oficina	503	0,01%	278	224	0	0	0	0	0	0	0
Tributos	0	0,00%									
Gastos de Viaje	0	0,00%									
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%									
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	6.405.928	(100,00%)	1.684.661	1.088.485	2.559.352	163.510	165.672	57.862	44.273	215.464	56.370
Reparto Secundario	434853		276.733	168.820	807893	(163,510)	(165,672)	(57,862)		(215,464)	(56,370)
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	6.840.780		1.961.394	1.257.305	3.367245	0	0	0	44,273	0	0

428 TABLA 22. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RESTAURACIÓN (2a parte)

Descripción	TOTAL	%	HFA13	HFA14	HFA15	HFA16	HFA17	HFA18	HFA19	HFA22	Departamento
Personal Directo	2,169,565	33,87%	10,610	4,918	3,794	25,631	30,928	0	0	2,484	
ETT	114,126	1,78%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%									
Rappels por compras	0	0,00%									
Alojamiento Guías	83,333	1,30%		83,333							
Animación	0	0,00%		0							
Agua	144,561	2,26%									0
Gas	38,679	0,60%									38,679
Luz	110,489	1,72%									110,489
Teléfono Oficinas	16,523	0,26%	4,131	4,131	0	0	0	0	0	4,131	
Lavandería Exterior	0	0,00%									
Seguridad	0	0,00%									
Correos y Telégrafos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Mensajería	0	0,00%									
Libros de Consulta	0	0,00%									0
Cuotas Asociados	0	0,00%									
Amortización Inmovilizado	3.707.071	57,87%	1,357	17,823	1,252	2,734	1,423	0	0	1,351	
Diferencias Facturación	0	0,00%									
Prevención de Riesgos	21,078	0,33%								21,078	
Personal Indirecto	0	0,00%									
Servicios Exteriores	0	0,00%									
Recuperación siniestros	0	0,00%									
Servicios Bancarios	0	0,00%									
Publicidad y propaganda	0	0,00%									
Material de Oficina	503	0,01%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Tributos	0	0,00%									0
Gastos de Viaje	0	0,00%									
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%									
TOTAL COSTES POR	6.405.928	(100)	16,098	110,206	5,046	28,365	32,351	0	0	29,044	149.168
Reparto Secundario	434853		(16,098)	(110,206)	(5,046)	(28,365)		0	0	0	
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	6.840.780		0	0	0	0	32,351	0	0	29,044	149.168

429 TABLA 23. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RECEPCIÓN (1a parte)

Descripción	TOTAL	%	HRA1	HRA10	HRA11	HRA20	HRA22	HRA30	HRA31
Personal Directo	1,137,663	56,46%	111,103	0	101,654	0	181,534	8,027	36,605
ETT	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0
Productos Limpieza y Menaje	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%							
Rappels por compras	0	0,00%							
Alojamiento Guías	0	0,00%							
Animación	0	0,00%							
Agua	15,200	0,00%							
Gas	0	0,00%							
Luz	82,708	4,10%							
Teléfono Oficinas	33,742	1,67%	0	0	0	0	8,321	0	0
Lavandería Exterior	0	0,00%							
Seguridad	0	0,00%				0			
Correos y Telégrafos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0
Mensajería	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0
Libros de Consulta	0	0,00%							
Cuotas Asociados	0	0,00%							
Amortización Inmovilizado	699,239	34,70%	72,980	0	51,671	0	96,458	4,215	19,659
Diferencias Facturación	0	0,00%							
Prevención de Riesgos	0	0,00%							
Personal Indirecto	0	0,00%							
Servicios Exteriores	0	0,00%							
Recuperación siniestros	0	0,00%							
Servicios Bancarios	0	0,00%							
Publicidad y propaganda	0	0,00%							
Material de Oficina	61,520	3,05%	5,916	0	5,469	0	9,845	446	1,973
Tributos	0	0,00%							
Gastos de Viaje	0	0,00%							
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%							
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	2.014.887	100	189.999	0	158.793	0	296.158	12.688	58.237
Reparto Secundario	193.532		646.189				88.310	11.506	37.306
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	2.223.604		836.188	0	158.793	0	384.468	24.194	95.543

430 TABLA 24. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RECEPCIÓN (2a parte)

Descripción	TOTAL	%	HRA32	HRA33	HRA34	HRA35	HRA36	HRA37	HRA38	HRA2	Departamento
Personal Directo	1,137,663	56,46%	2,423	1,276	7,627	18,086	8,076	86,660	18,606	555,986	
ETT	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%									
Rappels por compras	0	0,00%									
Alojamiento Guías	0	0,00%									
Animación	0	0,00%									
Agua	15,200	0,00%							15,200		0
Gas	0	0,00%									0
Luz	82,708	4,10%									82,708
Teléfono Oficinas	33,742	1,67%	0	0	0	0	0	0	0	25,421	
Lavandería Exterior	0	0,00%									
Seguridad	0	0,00%									
Correos y Telégrafos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Mensajería	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0	
Libros de Consulta	0	0,00%									
Cuotas Asociados	0	0,00%									
Amortización Inmovilizado	699,239	34,70%	1,307	587	4,197	11,679	5,685	46,849	12,905	371,048	
Diferencias Facturación	0	0,00%									
Prevención de Riesgos	0	0,00%									
Personal Indirecto	0	0,00%									
Servicios Exteriores	0	0,00%									
Recuperación siniestros	0	0,00%									
Servicios Bancarios	0	0,00%									
Publicidad y propaganda	0	0,00%									
Material de Oficina	61,520	3,05%	131	62	428	960	461	4,703	1,046	30,079	
Tributos	0	0,00%									
Gastos de Viaje	0	0,00%									
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%									
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	2.014.887	100	3,861	1,925	12,252	30,725	14,222	138,212	47,757	982,535	82,708
Reparto Secundario	193.532		2.739	64.448	11.889	16.031	1.731	288.150	7.768	(982,535)	
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	2.223.604		6.600	66.373	24.141	46.756	15.953	426.362	55.525	0	82,708

TABLA 25. COSTE ACTIVIDADES DEPARTAMENTO DE RESERVAS Y FACTURACIÓN

Descripción	TOTAL	%	HOA1	HOA2	HOA3	HOA4	HOA5	HOA6	HOA8	HOA10	HOA11	Departamento
Personal Directo	55924	56,10	0	0	23,551	386	28,412	0	1,902	0	1,673	
ETT	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	0	0										
Mermas Limpieza y Menaje	0	0										
Rappels por compras	0	0										
Alojamiento Guías	0	0										
Animación	0	0										
Agua	0	0										
Gas	0	0										
Luz	9190	9,22										9190
Teléfono Oficinas	2248	2,26	0	0	980	16	1,182	0	0	0	70	
Lavandería Exterior	0	0										
Seguridad	0	0										
Correos y Telégrafos	23	0,02	0	0	0	23	0	0	0	0	0	
Mensajería	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Libros de Consulta	0	0										
Cuotas Asociados	0	0										
Amortización Inmovilizado	19585	19,65	0	0	13,850	217	15,973	0	1,069	0	941	
Diferencias Facturación	0	0										
Prevención de Riesgos	0	0										
Personal Indirecto	0	0										
Servicios Exteriores	0	0										
Recuperación siniestros	0	0										
Servicios Bancarios	0	0										
Publicidad y propaganda	0	0										
Material de Oficina	244	0,24	0	0	103	2	124	0	8	0	7	
Tributos	0	0										
Gastos de Viaje	0	0										
Otros Gastos no Asignables	0	0										
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	87.214	100	0	0	38,483	644	45,691	0	2,979	0	2,690	9190
Reparto Secundario	0											
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	87.214		0	0	38,483	644	45,691	0	2,979	0	2,690	9190

TABLA 26. COSTE ACTIVIDADES DEL SUPERMERCADO

Descripción	TOTAL	%	HSA1	HSA2	HSA3	HSA4	Departamento
Personal Directo	407,507	67,69%	14,811	173,057	158,323	61,316	
ETT	0	0,00%	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	1,352	0,22%	0	500	0	852	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%					
Rappels por compras	0	0,00%					
Alojamiento Guías	0	0,00%					
Animación	0	0,00%					
Agua	0	0,00%					
Gas	0	0,00%					
Luz	7,366	1,22%					7,366
Teléfono Oficinas	1,676	0,28%	0	0	1,676	0	
Lavandería Exterior	0	0,00%					
Seguridad	0	0,00%					
Correos y Telégrafos	0	0,00%					
Mensajería	0	0,00%					
Libros de Consulta	0	0,00%					
Cuotas Asociados	0	0,00%					
Amortización Inmovilizado	182,278	30,28%	5,760	79,211	72,482	24,826	
Diferencias Facturación	0	0,00%					
Prevención de Riesgos	0	0,00%					
Personal Indirecto	0	0,00%					
Servicios Exteriores	0	0,00%					
Recuperación siniestros	0	0,00%					
Servicios Bancarios	0	0,00%					
Publicidad y propaganda	0	0,00%					
Material de Oficina	1,854	0,31%	79	927	848	0	
Tributos	0	0,00%					
Gastos de Viaje	0	0,00%					
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%					
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	602.033	100	20,650	253,695	233,329	86,994	7,366
Reparto Secundario	120.592			353.921	(233,329)		0
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	724.449		20,650	607.616	0	86,994	7,366

433 TABLA 27. COSTE ACTIVIDADES DEPARTAMENTO ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS (1a parte)

Descripción	TOTAL	%	HAA1	HAA2	HAA3	HAA4	HAA5	HAA6	HAA7	HAA8
Personal Directo	869,122	70,81%	121,302	74,518	0	345,207	119,352	89,695	0	0
ETT	0	0,00%								
Productos Limpieza y Menaje	0	0,00%								
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%								
Rappels por compras	0	0,00%								
Alojamiento Guías	0	0,00%								
Animación	0	0,00%								
Agua	0	0,00%								
Gas	0	0,00%								
Luz	0	0,00%								
Teléfono Oficinas	11,415	0,93%	1,217	656	0	4,728	2,057	1,708	0	0
Lavandería Exterior	0	0,00%								
Seguridad	0	0,00%								
Correos y Telégrafos	355	0,03%	0	0	0	0	355	0	0	0
Mensajería	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	0
Libros de Consulta	0	0,00%								
Cuotas Asociados	0	0,00%								
Amortización Inmovilizado	215,314	17,54%	22,952	12,382	0	89,175	38,807	32,217	0	0
Diferencias Facturación	0	0,00%								
Prevención de Riesgos	0	0,00%								
Personal Indirecto	0	0,00%								
Servicios Exteriores	112,827	9,19%								
Recuperación siniestros	0	0,00%								
Servicios Bancarios	1,722	0,14%								
Publicidad y propaganda	0	0,00%								
Material de Oficina	16,559	1,35%	1,765	952	0	6,858	2,985	2,478	0	0
Tributos	0	0,00%								
Gastos de Viaje	0	0,00%								
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%			0				0	0
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	1.227.314	100	147,236	88,509	0	445,967	163,556	126,098	0	0
Reparto Secundario	(203.878)					(445,967)	(163,556)			
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	1.023.436		147,236	88,509	0	0	0	126,098	0	0

434 TABLA 28. COSTE ACTIVIDADES DEPARTAMENTO ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS (2a parte)

Descripción	TOTAL	%	HAA9	HAA10	HAA12	HAA13	HAA15	HAA16	HAA18	Departamento
Personal Directo	869,122	70,81%	28,172	10,905	909	37,259	41,803	0	0	0
ETT	0	0,00%								
Productos Limpieza y Menaje	0	0,00%								
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%								
Rappels por compras	0	0,00%								
Alojamiento Guías	0	0,00%								
Animación	0	0,00%								
Agua	0	0,00%								
Gas	0	0,00%								
Luz	0	0,00%								
Teléfono Oficinas	11,415	0,93%	248	96	8	328	368	0	0	
Lavandería Exterior	0	0,00%								
Seguridad	0	0,00%								
Correos y Telégrafos	355	0,03%	0	0	0	0	0	0	0	
Mensajería	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Libros de Consulta	0	0,00%								
Cuotas Asociados	0	0,00%								
Amortización Inmovilizado	215,314	17,54%	4,681	1,812	151	6,191	6,946	0	0	
Diferencias Facturación	0	0,00%								
Prevención de Riesgos	0	0,00%								
Personal Indirecto	0	0,00%								
Servicios Exteriores	112,827	9,19%								112,827
Recuperación siniestros	0	0,00%								
Servicios Bancarios	1,722	0,14%								1,722
Publicidad y propaganda	0	0,00%								
Material de Oficina	16,559	1,35%	360	139	12	476	534	0	0	
Tributos	0	0,00%								
Gastos de Viaje	0	0,00%								0
Otros Gastos no Asignables	0	0,00%						0	0	0
TOTAL C. POR ACTIVIDAD	1.227.314	100	33,461	12,953	1,079	44,255	49,651	0	0	114,549
Reparto Secundario	(203.878)									
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	1.023.436		33,461	12,953	1,079	44,255	49,651	0	0	114,549

TABLA 29. COSTE ACTIVIDADES DE SERENOS Y VIGILANCIA

Descripción	TOTAL	%	HZA1	HZA2	HZA3	HZA4	Departamento
Personal Directo	1,046,676	100	49,351	78,305	245,224	95,929	
ETT	0	0.00					
Productos Limpieza y Menaje	0	0.00	0	0	0	0	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0.00					
Rappels por compras	0	0.00					
Alojamiento Guías	0	0.00					
Animación	0	0.00					
Agua	28800	0.00	28800				
Gas	0	0.00					
Luz	0	0.00					
Teléfono Oficinas	0	0.00					
Lavandería Exterior	0	0.00					
Seguridad	0	0.00					
Correos y Telégrafos	0	0.00					
Mensajería	0	0.00					
Libros de Consulta	0	0.00					
Cuotas Asociados	0	0.00					
Amortización Inmovilizado	0	0.00					
Diferencias Facturación	0	0.00					
Prevención de Riesgos	0	0.00					
Personal Indirecto	0	0.00					
Servicios Exteriores	0	0.00					
Recuperación siniestros	0	0.00					
Servicios Bancarios	0	0.00					
Publicidad y propaganda	0	0.00					
Material de Oficina	0	0.00					
Tributos	0	0.00					
Gastos de Viaje	0	0.00					
Otros Gastos no Asignables	0	0.00					
TOTAL COSTES POR ACTIVIDAD	497,609	100	49,351	107,105	245,224	95,929	0
Reparto Secundario	(401,668)		(49,351)	(107,105)	(245,224)	0	0
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	95,929		0	0	0	95,929	0

TABLA 30. COSTES TOTALES POR CENTROS DE ACTIVIDADES

Descripción	TOTAL	%	HABITAC.	F&B	RECEPCIÓN	RES. Y FACT.	SUPERM.	ADMINISTR.	SER. Y VIG.	DIRECCIÓN
Personal Directo	8.159.763	51,31%	2.473.306	2.169.565	1.137.663	55.924	407.507	869121,606	1046675,53	
ETT	557.288	3,50%	443.163	114.126	0	0	0	0	0	
Productos Limpieza y Menaje	228.478	1,44%	227.126	0	0	0	1.352	0	0	
Mermas Limpieza y Menaje	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Rappels por compras	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Alojamiento Guías	83.333	0,52%	0	83.333	0	0	0	0	0	
Animación	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Agua	240.346	1,51%	66.970	144.561	15	0	0	0	28800	
Gas	38.679	0,24%	0	38.679	0	0	0	0	0	
Luz	209.753	1,32%	0	110.489	82.708	9.190	7.366	0	0	
Teléfono Oficinas	72.564	0,46%	6.960	16.523	33.742	2.248	1.676	11415	0	
Lavandería Exterior	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Seguridad	123.492	0,78%	0	0	0	0	0	0	123492	
Correos y Telégrafos	378	0,00%	0	0	0	23	0	355	0	
Mensajería	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Libros de Consulta	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Cuotas Asociados	9.671	0,06%	9.671	0	0	0	0	0	0	
Amortización Inmovilizado	5.286.556	33,24%	463.069	3.707.071	699.239	19.585	182.278	215314,0848	0	
Diferencias Facturación	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Prevención de Riesgos	21.078	0,13%	0	21.078	0	0	0	0	0	
Personal Indirecto	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Servicios Exteriores	112.827	0,71%	0	0	0	0	0	112827	0	
Recuperación siniestros	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Servicios Bancarios	1.722	0,01%	0	0	0	0	0	1722	0	
Publicidad y propaganda	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Material de Oficina	80.680	0,51%	0	503	61.520	244	1.854	16559	0	
Tributos	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Gastos de Viaje	0	0,00%	0	0	0	0	0	0	0	
Otros Gastos no Asignables	677.714	4,26%	0	0	0	0	0	0	0	677714
TOTAL COSTES CENTRO	15.904.322	100	3.690.264	6.405.928	2.014.887	87.214	602.033	1227313,691	1198967,53	677714

TABLA 31. COSTE DE MEDIDAS DE ACTIVIDADES

CÓDIGO	H.P.A.1	H.P.A.3	H.R.A.1	H.R.A.22	H.R.A.30	H.R.A.31	H.R.A.32	H.R.A.33	H.R.A.34	H.R.A.35	H.R.A.38	H.S.A.2
ACTIVIDAD	Limpiar Pisos	Controlar Lavandería Exterior	Realizar Receptiva Clientes	Compra Venta-Divisas	Venta de Entradas - Excursion	Alquilar Safe	Alquilar Cunas	Cobrar Billares	Alquilar Parking	Recaudar Teléfono Público	Alquilar Lavandería Clientes	Ventas Supermercado
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	2.984.643	268.547	836.188	384.468	24.194	95.543	6.600	66.373	24.141	46.756	55.525	607.616
Outputs	nº habitaciones	kg ropa controlados	nº clientes atendidos	nº transacciones	nº transacciones	nº cajas alquiladas	nº cunas alquiladas	nº recaudaciones	nº plazas alquiladas	nº recaudaciones tño	nº transacciones	nº artículos vendidos
Nº de Outputs	1.339	6.590	478	1.321	61	221	161	5	180	111	267	7.842
Coste Unitario Output	2.230	41	1.749	291	397	432	41	13.275	134	421	208	77

CÓDIGO	H.O.A.3	H.O.A.4	H.O.A.5	H.Z.A.4	H.F.A.1	H.F.A.3	H.F.A.13	H.O.A.8	H.O.A.11
ACTIVIDAD	Reservas Garantías	Demandas Informac. Directos	Control de Reservas	Vigilancia General	Preparar y Vender Alimentos Bar	Preparar y Vender Bebidas Bar	Gestionar Personal	Fact y cobro de Pensiones	Facturación y cobro Buffet Guías
TOTAL COSTE ACTIVIDAD	38.483	644	45.691	95.929	1.730.895	2.526.085	16.098	2.979	2.690
Outputs	nº reservas	nº solicitudes	nº controles	nº horas	Nº art. vendidos	Nº art. vendidos	Nº personas	Nº facturas	Nº facturas
Nº de Outputs	398	2	5	94	15.783	34.397	23	7	3
Coste Unitario Output	97	322	9.138	1.021	110	73	700	426	897

TABLA 32. RESULTADOS DE BEBIDAS Y SNACKS DE BAR

Concepto	Total	%	Refrescos	%	Cervezas	%	Combinados	%	Espirituosos	%	Helados	%	Snacks	%	Vinos	%	Cafes	%
Ventas de Productos	10593841	100	3.215.600	100	3353810	100	1788.274	100	147801	100	1085791	100	527.696	100	208652	100	266216	100
Costes directos	(3287084)	31,03	(1334411)	41,50	(711580)	21,22	(524522)	29,33	(21826)	14,77	(491.573)	45,27	(152.863)	28,97	(23708)	11,36	(26601)	9,99
Contribución Ventas productos	7306756	68,97	1.881.189	58,50	2642230	78,78	1263752	70,67	125975	85,23	594.218	54,73	374.833	71,03	184944	88,64	239615	90,01
Costes a nivel unitario y lote	(4193776)	39,59	(479.463)	14,91	(1721280)	51,32	(918444)	51,36	(65419)	44,26	(556.211)	51,23	(270.320)	51,23	(78236)	37,50	(104403)	39,22
Resultados a nivel unitario	3112980	29,38	1.401.726	43,59	920950	27,46	345308	19,31	60556	40,97	38.007	3,50	104.513	19,81	106708	51,14	135212	50,79
Resultado a nivel de lote	3112980	29,38	1.401.726	43,59	920950	27,46	345308	19,31	60556	40,97	38.007	3,50	104.513	19,81	106708	51,14	135212	50,79
Costes a nivel de producto	(135.431)	1,29	(41.108)	1,28	(42.875)	1,28	(22.861)	1,29	(1.889)	1,28	(13.881)	1,28	(6.746)	1,28	(2667)	1,28	(3404)	1,28
Resultados a nivel de producto	2977549	28,11	1.360.618	42,31	878075	26,18	322447	18,03	58.667	39,67	24.126	2,22	97.767	18,53	104041	49,86	131808	49,51
Costes de centro	(143.751)	1,36																
Resultado a nivel de centro	2833798	26,75																
<i>Productos Vendidos</i>			12622		9731		5051		241		5387		2825		467		1508	
Margen Bruto unidad vendida			149		272		250		523		110		133		396		159	
Resultado unitario			111		95		68		251		7		37		228		90	
Resultado unitario por lote o grupo			111		95		68		251		7		37		228		90	
Resultado unitario por producto o línea			108		90		64		243		4		35		223		87	

TABLA 33.RESULTADOS BUFFETS Y SNACKS RESTAURANTE

Concepto	Total	%	Snacks Rest	%	Buffet Desayuno	%	Buffet Cena	%	Buffet MP	%	N/A
Ventas de Productos	6.120.092	100,00	2.538.684	100,00	332.199	100	2.617.851	100	631.358	100	0
Costes directos	(3.192.560)	52,17	(1.019.537)	40,16	(123.330)	37,13	(928.847)	35,48	(222.912)	35,31	(897.933)
Contribución Ventas productos	2.927.532	47,83	1.519.147	59,84	208.869	62,87	1.689.004	64,52	408.446	64,69	(897.933)
Costes a nivel unitario	(1.561.225)	25,51	(1.134.863)	44,70	(39.548)	11,90	(311.652)	11,90	(75.162)	11,90	
Resultados a nivel unitario	1.366.307	22,32	384.284	15,14	169.321	50,97	1.377.352	52,61	333.284	52,79	(897.933)
Coste a nivel de lote	(1.262.974)	20,64			(116900)	35,19	(923902)	35,29	(222172)	35,19	(897.933)
Resultados a nivel de lote	103.333	1,69	384.284	15,14	52.421	15,78	453.450	17,32	111.112	17,60	(897.933)
Costes a nivel de producto	(75.334)	1,23	(24.702)	0,97	(4.693)	1,41	(37.009)	1,41	8.927	1,41	
Resultados a nivel de producto o linea	27.999	0,46	359.582	14,16	47.728	14,37	416.441	15,91	102.185	16,18	(897.933)
Costes a nivel de centro	(1.272.226)	20,79									
Resultado a nivel de centro	(1244227)	20,30									
<i>Productos Vendidos</i>			6399		751		1756		662		
Margen Bruto unidad vendida			237,40		278,12		961,85		616,99		
Resultado unitario			60,05		225,46		784,37		503,45		
Resultado unitario por lote o grupo			60,05		69,80		258,23		167,84		
Resultado unitario por producto o linea			56,19		63,55		237,15		154,36		

TABLA 34. RESULTADOS DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS DE RECEPCIÓN (1ª parte)

Concepto	Total	%	Port Aventura	%	Aquopolis	%	Teléfono	%	Caja fuerte	%	Billar	%
Ventas de Productos	5069265	100	214205	100	143399	100	471080	100	1133540	100	568435	100
Coste de Ventas de Productos	(497974)	9,82	(197947)	92,41	(102427)	71,43	(147292)	31,27	(44075)	3,89	(910)	0,16
Contribución Ventas productos	4571291	90,18	16.258	7,59	40.972	28,57	323788	68,73	1089465	96,11	567525	99,84
Costes a nivel unitario	(606424)	11,96	(9829)	4,59	(14365)	10,02			(95543)	8,43		
Resultado a nivel unitario	3964867	78,21	6429	3,00	26607	18,55	323788	68,73	993922	87,68	567525	99,84
Costes a nivel de lote	(113129)	2,23					(46756)	9,93			(66373)	11,68
Resultado a nivel de lote	3851738	75,98	6429	3,00	26607	18,55	277032	58,81	993922	87,68	501152	88,16
Costes a nivel de producto	(22407)	0,44	(667)	0,31	(975)	0,68	(2076)	0,44	(4996)	0,44	(2505)	0,44
Resultado a nivel de producto o línea	3829331	75,54	5.762	2,69	25.632	17,87	274.956	58,37	988926	87,24	498647	87,72
Costes a nivel de centro	-337171	6,65										
Resultado neto	3492160	68,89										
<i>Productos Vendidos o recaudaciones</i>			52		76		111		221		5	
Margen Bruto unidad vendida			312,65		539,11		2917,01		4929,71		113505	
Resultado unitario			123,63		350,09		2917,01		4497,38		113505	
Resultado unitario por lote o grupo			123,63		350,09		2495,78		4497,38		100230	
Resultado unitario por producto o línea			110,81		337,26		2477,08		4474,78		99729	

TABLA 35.RESULTADOS DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS DE RECEPCIÓN (2ª parte)

Concepto	Total	%	Moneda	%	Cunas	%	Parquing	%	Lavanderia	%	Otros
Ventas de Productos	5069265	100	1919905	100	85110	100	389051	100	144539	100	
Coste de Ventas de Productos	(497974)	9,82	(3073)	0,16	(311)	0,37	(1708)	0,44	(231)	0,16	
Contribución Ventas productos	4571291	90,18	1916832	99,84	84799	99,67	387343	99,56	144308	99,84	
Costes a nivel unitario	(606424)	11,96	(384468)	20,03	(6600)	7,75	(24141)	6,21	(55525)	38,42	(15953)
Resultado a nivel unitario	3964867	78,21	1532364	79,81	78199	91,88	363202	93,36	88783	68,42	(15953)
Costes a nivel de lote	(113129)	2,23									
Resultado a nivel de lote	3851738	75,98	1532364	79,81	78199	91,88	363202	93,36	88783	68,42	(15953)
Costes a nivel de producto	(22407)	0,44	(8461)	0,44	(375)	0,44	(1715)	0,44	(637)	0,44	
Resultado a nivel de producto o línea	3829331	75,54	1523903	79,37	77824	91,44	361487	92,92	88146	60,98	(15953)
Costes a nivel de centro	-337171	6,65									
Resultado neto	3492160	68,89									
<i>Productos Vendidos o recaudaciones</i>			1321		161		180		267		
Margen Bruto unidad vendida			1451,05		526,70		2151,91		540,48		
Resultado unitario			1160,00		485,71		2017,79		332,52		
Resultado unitario por lote o grupo			1160,00		485,71		2017,79		332,52		
Resultado unitario por producto o línea			1153,60		483,38		2008,26		330,13		

TABLA 36. RESULTADOS GENERALES DEL HOTEL

Concepto	Habitaciones	%	Bar	%	Restaurante	%	Recepción	%	Supermercado	%	TOTAL	%
Ventas de Productos	27.364.918	100,00	10593841	100	6120092	100,00	5069265	100	3.487.003	100	52.635.119	100
Costes directos	(12.636.899)	46,19	(3287084)	31,03	(3192560)	52,17	(497974)	9,82	(2329747)	66,81	(21.944.264)	41,69
Contribución Ventas Producto	14728019	53,82	7306756	68,97	2927532	47,83	4571291	90,18	1157256	33,19	30.690.854	58,31
Costes a nivel unitario	(4127861)	15,08	(4193776)	39,59	(1561225)	25,51	(606424)	11,96	(607616)	17,43	(11.096.902)	21,08
Resultado a nivel unitario	10600158	38,74	3112980	29,38	1366307	22,32	3964867	78,21	549640	15,76	19.593.952	37,23
Costes a nivel de lote	(45691)	0,17			(1262974)	20,64	(113129)	2,23			(1.421.794)	2,70
Resultado a nivel de lote	10554467	38,57	3112980	29,38	103333	1,69	3851738	75,98	549640	15,76	18.172.158	34,52
Costes a nivel de producto	(121246)	0,44	(135.431)	1,29	(75334)	1,23	(22407)	0,44	(176824)	5,07	(531.242)	1,01
Resultado a nivel de producto	10433221	38,13	2977549	28,11	27999	0,46	3829331	75,54	372816	10,69	17.640.916	33,52
Costes a nivel de centro	(362249)	1,32	(143.751)	1,36	(1272226)	20,79	-337171	6,65			(2.115.397)	4,02
Resultado de alojamiento	10070972	36,80	2833798	26,75	(1244227)	20,30	3492160	68,89	372816	10,69	15.525.519	29,50

2. Cálculo del coste de las actividades.....	375
2.1. Coste primario de las actividades	375
2.2. SUBREPARTO DE LOS COSTES DE LAS ACTIVIDADES SECUNDARIAS.....	378
2.3. COSTE TOTAL DE LAS ACTIVIDADES	384
2.4. GENERADORES DE COSTE DE LAS ACTIVIDADES	387
3. COSTES DE LOS objetivos de coste	390
3.1. IDENTIFICACIÓN DE LOS OBJETIVOS DE COSTE	391
3.2. DETERMINACIÓN DE LOS COSTES DE PRODUCTOS Y SERVICIOS	394
3.2.1. COSTES DE HABITACIONES	394
3.2.2. COSTES DE PRODUCTOS DE RESTAURACIÓN	398
3.2.3. COSTES de productos de recepción	403
3.2.4. COSTES DE VENTAS SUPERMERCADO.....	407
4. MÁRGENES Y RESULTADOS	408
4.1. resultados de habitaciones	408
4.2. RESULTADOS DE PRODUCTOS DE RESTAURACIÓN	409
4.3. resultados DE RECEPCIÓN	409
4.4. RESULTADOS DE VENTAS DE SUPERMERCADO.....	410
4.5. resultados generales.....	410
5. APROXIMACIÓN AL COSTE POR CLIENTE	411
6. ACCIONES A EMPRENDER CON EL sistema ABC	413

CAPÍTULO 5 APLICACIÓN DEL SISTEMA ABC A UNA EMPRESA HOTELERA. UN CASO EMPÍRICO. CÁLCULO DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES Y SERVICIOS Y DETERMINACIÓN DE RENTABILIDADES

TABLA 1. COSTES ACTIVIDADES DEPARTAMENTO HABITACIONES	377
TABLA 2. REPARTO SECUNDARIO COSTES ACTIVIDADES DE APOYO (1ª parte) 385	
TABLA 3. REPARTO SECUNDARIO COSTES ACTIVIDADES DE APOYO (2ª parte) 386	
TABLA 4. COSTE DEL SERVICIO DE ALOJAMIENTO	395
TABLA 5. COSTE DE BEBIDAS Y SNACKS DEL BAR	401
TABLA 6. COSTE DE LOS SNACKS Y DEL BUFFET DE RESTAURANTE	402
TABLA 7. COSTE PRODUCTOS Y SERVICIOS RECEPCIÓN (1ª parte)	405
TABLA 8. COSTE PRODUCTOS Y SERVICIOS RECEPCIÓN (2ª parte)	406
TABLA 9. COSTE ARTÍCULOS VENDIDOS EN SUPERMERCADO	407
TABLA 10. RESULTADOS DEL SERVICIO DE ALOJAMIENTO	408
TABLA 11. RESULTADOS DE VENTAS DE SUPERMERCADO.....	410
TABLA 12. HOJA DE INFORMACIÓN POR ACTIVIDAD HPA1 (1ª parte).....	420
TABLA 13. HOJA DE INFORMACIÓN POR ACTIVIDAD HPA1 (2ª parte).....	421
TABLA 14. HORAS TRABAJADAS EN DEPARTAMENTO DE HABITACIONES ..	422
TABLA 15. HOJA DE COSTE DEL RECURSO DE INMOVILIZADO	423
TABLA 16. RELACIÓN ENTRE ACTIVOS INMOVILIZADOS Y ACTIVIDADES	424
TABLA 17. IMPUTACIÓN CONSUMO ELÉCTRICO ENTRE ACTIVIDADES	425
TABLA 18. IMPUTACIÓN CONSUMO AGUA ENTRE ACTIVIDADES	425
TABLA 19. IMPUTACIÓN CONSUMO GAS ENTRE ACTIVIDADES	425
TABLA 20. COSTES ACTIVIDADES DEPARTAMENTO HABITACIONES.....	426
TABLA 21. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RESTAURACIÓN (1a parte).....	427
TABLA 22. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RESTAURACIÓN (2a parte).....	428
TABLA 23. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RECEPCIÓN (1a parte) 429	
TABLA 24. COSTE ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO DE RECEPCIÓN (2a parte) 430	

TABLA 25. COSTE ACTIVIDADES DEPARTAMENTO DE RESERVAS Y FACTURACIÓN.....	431
TABLA 26. COSTE ACTIVIDADES DEL SUPERMERCADO	432
TABLA 27. COSTE ACTIVIDADES DEPARTAMENTO ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS (1a parte)	433
TABLA 28. COSTE ACTIVIDADES DEPARTAMENTO ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS (2a parte)	434
TABLA 29. COSTE ACTIVIDADES DE SERENOS Y VIGILANCIA.....	435
TABLA 30. COSTES TOTALES POR CENTROS DE ACTIVIDADES.....	436
TABLA 31. COSTE DE MEDIDAS DE ACTIVIDADES	437
TABLA 32. RESULTADOS DE BEBIDAS Y SNACKS DE BAR.....	438
TABLA 33. RESULTADOS BUFFETS Y SNACKS RESTAURANTE	439
TABLA 34. RESULTADOS DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS DE RECEPCIÓN (1ª parte).....	440
TABLA 35. RESULTADOS DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS DE RECEPCIÓN (2ª parte).....	441
TABLA 36. RESULTADOS GENERALES DEL HOTEL.....	442

CAPÍTULO 5 APLICACIÓN DEL SISTEMA ABC A UNA EMPRESA HOTELERA. UN CASO EMPÍRICO. CÁLCULO DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES Y SERVICIOS Y DETERMINACIÓN DE RENTABILIDADES

CUADRO 3. ACTIVIDADES SECUNDARIAS Y GENERADORES DE COSTES	383
CUADRO 4. PROBLEMAS Y SOLUCIONES DERIVADAS DE LA ELECCIÓN DE GENERADORES DE COSTE	390
CUADRO 5. OBJETOS DE COSTE	394
CUADRO 6. COSTE ALOJAMIENTO POR TIPOS DE HABITACIONES	397