

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera de Posgrado
“ESPECIALIAZACIÓN EN COSTOS PARA LA GESTIÓN EMPRESARIAL”

TRABAJO FINAL

Cdor. RUBÉN ERNESTO GALLE

Tema: “LA GESTIÓN DE EMPRESAS DE TURISMO: Un caso de aplicación del
modelo ABC (Activity Based Costed)

Director: Cdor. José María Alessandro

La Plata, Septiembre de 2008

INDICE

1. Resumen
2. Análisis y descripción de la actividad turística en general
 - a. Análisis de la Oferta
 - b. Análisis de la Demanda
 - c. Participación del Sector Gobierno
 - d. Patrimonio turístico y Destinos turísticos
 - e. Las empresas de turismo
3. Análisis de la Cadena de Valor
 - a. Cadena de valor tradicional
 - b. Propuesta de cadena de valor integrada
4. El nivel de ocupación en Turismo
5. Herramientas de gestión comúnmente utilizadas
6. La utilización del ABC como herramienta de gestión
7. Aplicación del ABC a una empresa de catering para vuelos
 - a. Desarrollo teórico
 - b. Aplicación al caso en particular
 - c. Desarrollo práctico
8. Conclusiones
9. Bibliografía

1. Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo plantear alternativas de uso de modelos, técnicas y herramientas de determinación de costos y analizar la gestión de empresas vinculadas con la actividad turística, en relación con las necesidades de información de los empresarios del Sector Turismo.

En tal sentido, el autor reconoce que la aplicación del costeo y gestión de actividades (ABC ABM), es de mejor utilización en empresas de procesos simples y fundamentalmente en empresas de servicios, considerando de gran utilidad su uso en empresas vinculadas al Turismo.

Es así que se expone un caso de una empresa de Catering para vuelos, en el que se desarrolla íntegramente, desde la determinación de los costos de las actividades hasta el análisis de los desvíos y su gestionamiento.

Esta alternativa de gestión propuesta, no excluye que puedan coexistir otras técnicas o herramientas útiles, a efectos de brindar información para la toma de decisiones de los empresarios de la actividad turística.

Asimismo se aborda el tema desde la actividad turística en forma global, analizando los diferentes actores que en ella intervienen. La oferta, la demanda, el sector gobierno; además de recorrer las características del patrimonio turístico y los destinos turísticos.

2. Análisis y descripción de la actividad turística en general

La actividad turística no está ajena a la economía de las naciones ni a la economía universal. El patrimonio turístico de una región, ciudad, etc. (ya sea este natural, artificial, histórico, cultural, de recreación, de descanso u otro, o bien combinaciones de éstos), está a disposición de cualquier habitante del mundo que quiera visitarlo, apreciarlo, disfrutarlo, estudiarlo, etc., normalmente a cambio de algún precio. Las diversas modalidades de atracción requieren de infraestructura propia o adicional necesaria e indispensable para que se cumpla su cometido; y esta infraestructura se plasma en actividades industriales, comerciales y de servicios que pueden ser propias de la misma actividad turística o accesorias a ella.

Es por todo ello que existen:

- a. Productos Turísticos
- b. Empresas Turísticas
- c. Mercado Turístico (Oferta y Demanda)
- d. Planificación Turística
- e. Políticas y Regulaciones

Esta actividad turística, tanto pública como privada, requiere ser analizada, controlada y gestionada en todos sus aspectos, en pos de que sea generadora de utilidades y a la vez eficiente. A estos fines es necesario conocer las características particulares de esta actividad en general y en forma detallada de los distintos eslabones que conforman la cadena turística.

En tal sentido, el objetivo del presente trabajo pretende dar a conocer las características y la complejidad de la actividad turística en general, y en particular de sus diversos componentes y los procesos que se requieren para cumplir sus propios fines; de manera de poder seleccionar y aplicar las herramientas de gestión y decisión tradicionales y/o modernas que mejor se adecuen a las necesidades de la actividad.

El desarrollo del presente trabajo se limitará al análisis de los aspectos vinculados a la interrelación del mercado turístico con las empresas y los productos. Es decir una visión parcial de la actividad, que es la vinculada al conocimiento de la acción empresarial dentro del Turismo.

Mientras los aspectos relacionados con la planificación, políticas y regulaciones turísticas que están concentrados en el rol del estado, y que si bien influye y afecta la acción empresarial, dependen de los planes y acciones de gobierno de cada ámbito gubernamental y deben estar en línea con los anteriores; será objetivo de una continuación del presente.

El Turismo, ¿Actividad Industrial o de Servicios?

Si bien es conocido que “El Turismo” no conforma una actividad nueva y que su origen y desarrollo datan de muchos años atrás, también es cierto que a tomado auge esta actividad con concepción integral en las últimas dos décadas, aproximadamente, y que desde hace unos diez años una de las mayores preocupaciones de los empresarios turísticos es hacer eficiente la gestión de sus empresas ante la complejidad intrínseca de la actividad, el mercado en que actúan y los vaivenes de la economía.

Uno de los primeros conceptos que se deben definir, es dentro de qué tipo de actividad encuadramos al turismo, que aunque se puede suponer que esta definición no es trascendente, es menester para iniciar el análisis pretendido. El basamento de esta cuestión radica en que los operadores de la actividad turística, los organismos gubernamentales y la doctrina vienen discrepando sobre el particular desde hace mucho tiempo y aún no se ha llegado a una definición generalizada sobre el tema.

La definición más tradicional, que fuera la de mayor aceptación desde los primeros años en que se empezó a tratar el tema, define al turismo como una actividad de servicios, sustentada la misma sobre un análisis practicado desde la demanda. Con posterioridad se comenzó a ensayar la definición del turismo como actividad industrial, sustentado en un enfoque integral de la actividad y con inserción dentro del conjunto de actividades económicas. Esto dio origen a confusiones tales como considerar equivalentes:

¿industria turística IGUAL a industria hotelera?.

Lo que debe tenerse en cuenta es que dentro de la complejidad de la actividad turística existen eslabones que brindan servicios (agencia de viajes, guías turísticos, transporte, y también el hotel, entre otros); la actividad turística en su conjunto y vista desde un aspecto económico “es una actividad productiva”, cuyo producto puede ser un bien o un servicio.

En razón de lo expresado, me inclino por la conceptualización del turismo, en su conjunto, como una actividad industrial¹, que se define:

“Turismo es la actividad económica productora de bienes y servicios que son destinados a quienes deciden desplazarse temporal y voluntariamente fuera del lugar de residencia habitual sin incorporarse al mercado de trabajo del lugar de destino, con motivo o no de recreación”

El mismo autor, Gustavo Capece, en el libro citado en (1) practica una ampliación de esta definición en concordancia con su idea de turismo sostenido y sustentable, y define:

“Turismo es la actividad económica productora de bienes y servicios que respetando los límites físicos del espacio en que se desarrolla y los psíquicos de los habitantes y demás actores, son destinados a quienes deciden desplazarse temporal y voluntariamente fuera del lugar de residencia habitual sin incorporarse al mercado de trabajo del lugar de destino, con motivo o no de recreación”

Productos Turísticos y Turista

Desde el sentido más amplio de la definición de Producto, los que estamos vinculados a los costos y la gestión, lo concebimos como el resultante de la transformación de factores de producción que sometidos a un proceso apropiado, están destinados al mercado con el objetivo de satisfacer a la demanda, pudiendo ser este producto un bien o un servicio.

¹ Gustavo R. Capece, Turismo Sostenido y Sustentable, Ed. Agencia Periodística CID – 1997

Cuando se habla de Producto Turístico, no difiere en mucho de la definición practicada en el párrafo anterior, solo que se adecua la misma a que existen productos turísticos que no son necesariamente la resultante de la transformación descrita, sino que son la resultante de las bellezas o atracciones naturales, culturales, históricas, etc., que en la jerga turística se denomina *Patrimonio Turístico*.

Retomando los conceptos del autor y el libro citado en (1), el mismo, dice que:

“El producto turístico es la suma, en magnitudes variables, de servicios y bienes, materiales e inmateriales, tangibles e intangibles, que se utilizan a lo largo del tiempo en que el visitante, voluntariamente asume el rol de turista”

Aunque analizando la importancia que tiene dentro de la actividad turística el Patrimonio Turístico de un ámbito geográfico, cultural, etc. se considera más apropiada la siguiente definición,² que dice:

“El producto turístico está conformado por los servicios, los bienes y el patrimonio que la comunidad receptiva ofrece y el visitante goza a lo largo de su permanencia en el lugar visitado”

No obstante estas definiciones, es necesario practicar una distinción entre los productos turísticos que ofrece la comunidad receptiva y la necesidad de satisfacción del turista en relación con su expectativa de visita, lo que se va a traducir en la existencia de productos competitivos en destinos competitivos.

Desde una concepción de gestión es importante tener en cuenta que si bien se puede entender que dos destinos turísticos pueden competir por el patrimonio que ofrecen, lo que en realidad los hará competitivos, es el conjunto de bienes y servicios que se incorporan al patrimonio turístico, como otro producto³ a efectos de brindar satisfacción al turista.

Otro aspecto a tener en cuenta es que una buena parte de estos productos (bienes y servicios) que se ofrecen adicionalmente al patrimonio turístico, esta definidos por las necesidades y requerimientos del turista. Y ellos son:

- Alimentación
- Seguridad
- Salud
- Descanso
- Protección y Seguridad
- Información
- Comunicación
- Servicios en general
- Infraestructura

² Luis Martínez Tecco – La política de la preservación: acción, difusión, promoción – Revista Turismo y Ambiente Nro. 6 Septiembre de 1995

³ Hay quienes hablan de Productos Turísticos a secas ó Producto Integral Turístico y en este trabajo se lo denomina PRODUCTO TURÍSTICO GLOBAL

Estas necesidades están vinculadas a los requerimientos humanos básicos, de traslados entre el origen y el destino y como habitantes transitorios en el destino⁴

CARACTERÍSTICAS DE LOS PRODUCTOS ACCESORIOS AL PATRIMONIO TURÍSTICO QUE SON REQUERIDOS POR EL TURISTA

VINCULADOS A:

NECESIDADES HUMANAS BÁSICAS	TRASLADO DESDE EL ORIGEN AL DESTINO	SER HABITANTES EN DESTINO
Infraestructura	Infraestructura	Infraestructura
Alimentación	Servicios de Transporte	Comunicación
Protección	Otros Servicios	Seguridad
Descanso	Información	Salud

Cuadro 1 – Necesidades requeridas por el turista

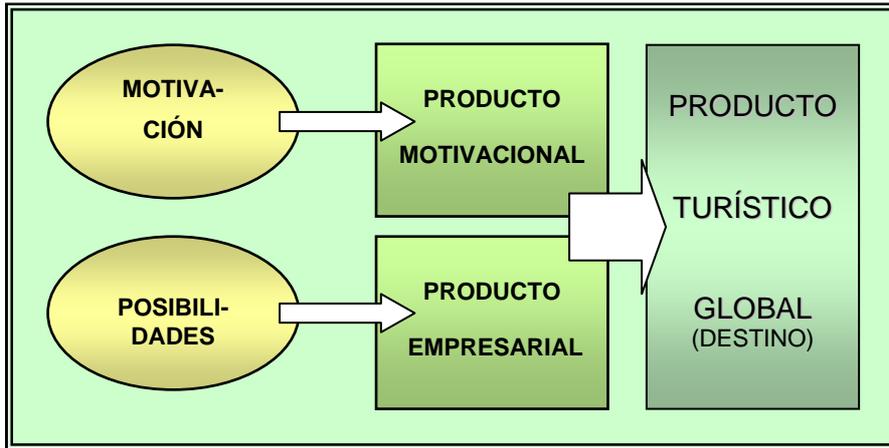
El conjunto de estas actividades y recursos y el Patrimonio Turístico propio del destino conforman el PRODUCTO TURÍSTICO GLOBAL

En la actividad turística como en cualquier otra, la satisfacción del cliente (turista) es fundamental, con la característica de que la oferta se anticipa a la demanda. Esta satisfacción se traduce en un proceso de decisión del turista, que se explica en que el turista elige ¿qué quiere hacer?, lo que implica su “motivación” a hacer turismo, con ¿qué presupuesto económico y cuánto tiempo dispone para moverse?, lo que define cuales son sus “posibilidades” y por último ¿en qué lugar?, es decir que elige el “destino”.

Cada una de estas etapas del proceso están requiriendo de productos que satisfagan, en principio la toma de decisiones⁵.

⁴ Ver Cuadro 1

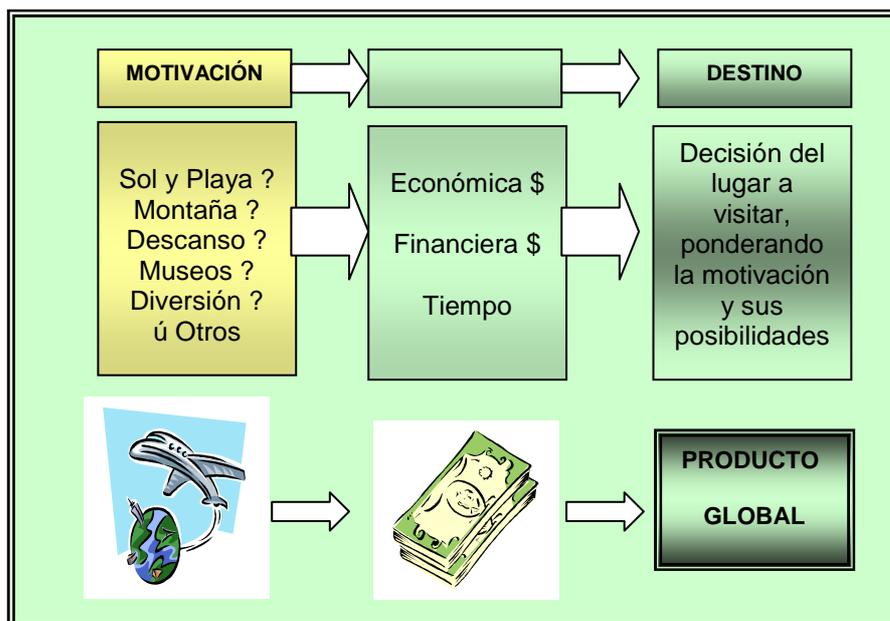
⁵ Conceptos enunciados en el curso Diseño y Gestión de Productos Turísticos correspondiente al Seminario organizado por IDNTidad – Buenos Aires 2003. Ver cuadro 3



Cuadro 2 – Conformación del Producto Turístico Global

Es preciso contar con esta información cuando se busca gestionar los productos turísticos y su respectiva función de comercialización, y tener en cuenta que desde la visión de la empresa, seguramente existan limitaciones en la gestión de los mismos debido a que los distintos productos enunciados, en algunos casos, no cuentan con unidad de mando controlable por la empresa; en la planificación turística el rol del estado tiene una relevancia significativa; las regulaciones y las políticas turísticas también producen efectos en este aspecto, y claramente el proceso de decisión que experimenta el cliente (turista) es el condicionante de mayor importancia.

Esto nos indica que la gestión integral de los productos turísticos debe ser coordinada por lo menos por los dos actores de la oferta que son el estado y las empresas, no perdiendo de vista el objetivo de generación de utilidades, actividad rentable y fundamentalmente la satisfacción del turista.



Cuadro 3 – Proceso de decisión del turista

Concluyendo este análisis parcial a nivel de productos turísticos, es recomendable poseer dentro de la empresa de una Planificación Táctica y Estratégica, coordinada con el entorno no controlable por ella y se considera como herramienta muy valorada para el manejo de la gestión conocer el Ciclo de Vida de los Productos, que si bien el producto motivacional posee un ciclo de vida lo suficientemente prolongado para su explotación, debe ser acompañado por el producto empresarial, que tiene un ciclo más corto que el anterior, pero que no debe descansar en la longitud del ciclo del producto motivacional y experimentar las innovaciones necesarias, aprovechar los impactos de la moda, mejorar la calidad de los servicios, analizar la segmentación del mercado turístico (nivel económico, social, cultural, status), manteniendo los recursos publicitarios necesarios, el marketing apropiado y promocionando el PRODUCTO GLOBAL que finalmente es el que, en general, compra el turista.

No se debe olvidar que la planificación, las políticas y las regulaciones deben necesariamente contemplar la preservación del medio ambiente, que se transforma en un recurso vital para la vigencia de los Productos Turísticos.

Empresas Turísticas y Mercado Turístico

Una buena parte del desarrollo de este trabajo se ha dedicado al análisis de los productos turísticos y el turista, siendo ellos los dos elementos sustanciales de la existencia de la actividad; y por el lado de las empresas turísticas se han efectuado, hasta aquí, algunas menciones puesto que obviamente no pueden estar ajenas a los componentes turísticos mencionados.

En este acápite se desarrollará la relación de los productos turísticos y el turista con las empresas turísticas, eslabón indispensable en la cadena turística; y como ellos, en conjunto actúan en el mercado turístico.

En primer término se realizará una enumeración de las empresas turísticas, haciendo la pregunta ¿cuáles son las empresas de turismo? ; y en respuesta a este interrogante se practica un primer listado, que nos indica sin duda que ellas son empresas de turismo típicas:

- ⇒ Agencia de turismo (minorista y mayorista)
- ⇒ Hotelería y Gastronomía
- ⇒ Transportes (aéreos, terrestres, fluviales, marítimos, transfer, etc.)
- ⇒ Servicios de Guías de Turismo
- ⇒ Servicios de Asistencia al Viajero (salud, seguridad, financiero)
- ⇒ Centros culturales (museos, exposiciones, ferias)
- ⇒ Producción y Venta de suvenires

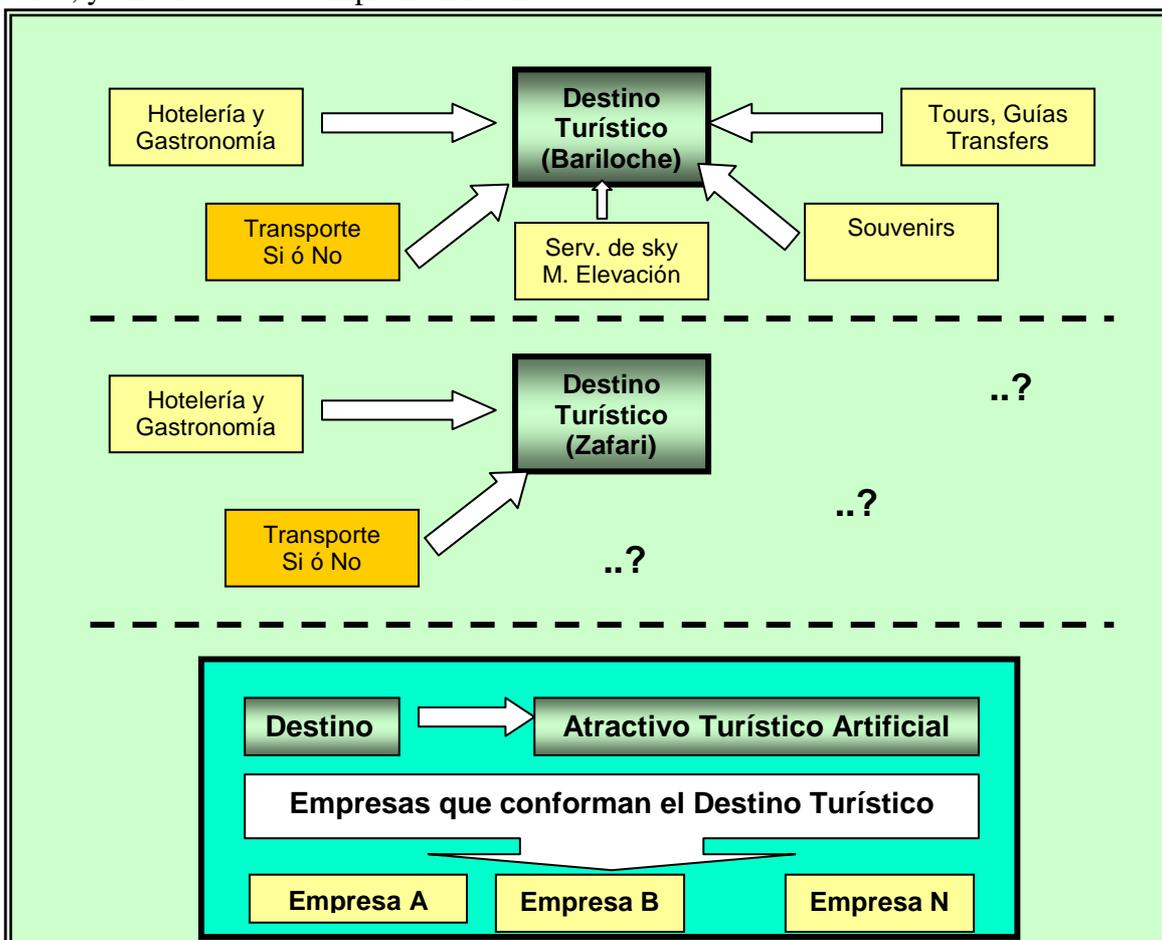
A su vez, existen empresas de tipo convencionales, que en destinos turísticos adquieren también la identidad de empresas turísticas, tales como:

- ⇒ Servicios de Taxis y remises
- ⇒ Teatros, Cines y espectáculos
- ⇒ Centros de diversión
- ⇒ Comercios en general y Shoppings
- ⇒ Servicios de Comunicaciones

Estas empresas ofrecen al mercado turístico bienes y servicios – producto empresarial – que en conjunto con el producto motivacional, definen el producto global turístico. En este sentido, es importante diferenciar que: existen destinos turísticos que requieren de productos (bienes y servicios adicionales) para conformar un producto global turístico, por ejemplo San Carlos de Bariloche, Argentina; y otros destinos que los requiere en menor cuantía, por ejemplo turismo aventura; y por último se presentan casos en que la sola existencia de una o varias empresas turísticas en algún lugar apropiado, en donde ese lugar no tenga ningún atractivo como patrimonio turístico, conforman por sí solas el destino turístico y por ende el producto global turístico, por ejemplo Club – Med, Dysney Turismo Salud, etc⁶. Lo que sí es relevante tener en cuenta que los productos empresariales que siempre existen en el lugar de destino son la hotelería o alojamiento y la gastronomía; mientras que el transporte entre el lugar de origen del turista y el lugar de destino puede o no existir, siendo el caso de que no exista cuando el turista se traslada por sus propios medios, por ejemplo automóvil.

En estos casos en donde las empresas turísticas, por si solas, son el producto global turístico, nos encontramos en presencia de lo que podemos denominar la creación de un atractivo turístico artificial.

Lo cierto es que todas estas empresas en forma conjunta definen la Oferta turística. Y paradójicamente se da que en algunos casos se complementan y se necesitan unas de otras, y en otros casos compiten entre ellas.



4 – Relación de las Empresas Turísticas con el Destino Turístico

Bullón⁷ afirma que “para que un servicio turístico se convierta en oferta turística es imprescindible que el consumidor potencial conozca su existencia”, de lo que se desprende, que sólo lo que está en el mercado es la oferta potencial, que se transformará en oferta real cuando la demanda potencial (consumidor) realiza su consumo.

Este concepto es fundamental, puesto que desde la óptica de la gestión esta situación de que exista una oferta potencial para una demanda probable, se traduce en el nivel de ocupación que tienen estas empresas, que en general denominamos capacidad. Y si bien puede haber excepciones, hay una serie de factores económicos, políticos, sociales que en conjunto con los ciclos estacionales produce una sub - ocupación de la capacidad de estas empresas.

Justamente, la capacidad ociosa es uno de los principales inconvenientes que afrontan los empresarios del turismo, y es el punto de partida para elaborar un sistema de gestión interna que permitan paliar tal situación a través de decisiones estratégicas apropiadas.

3. Análisis de la Cadena de Valor

Habiendo realizado un análisis de los componentes que interactúan en el sector turístico, es convenientemente necesario ensayar un Modelo de Cadena Turística, lo que no significa que la misma sea la única y excluyente, sino sólo un modelo que permite a partir de la Oferta Turística, los recursos necesarios para que funcione el proceso productivo de la actividad, del que se obtendrán productos turísticos con el objetivo de ser consumidos a satisfacción de la Demanda (Turista); poseer los conocimientos del funcionamiento integrado del Sector, y el agregado de valor de cada uno de sus eslabones.

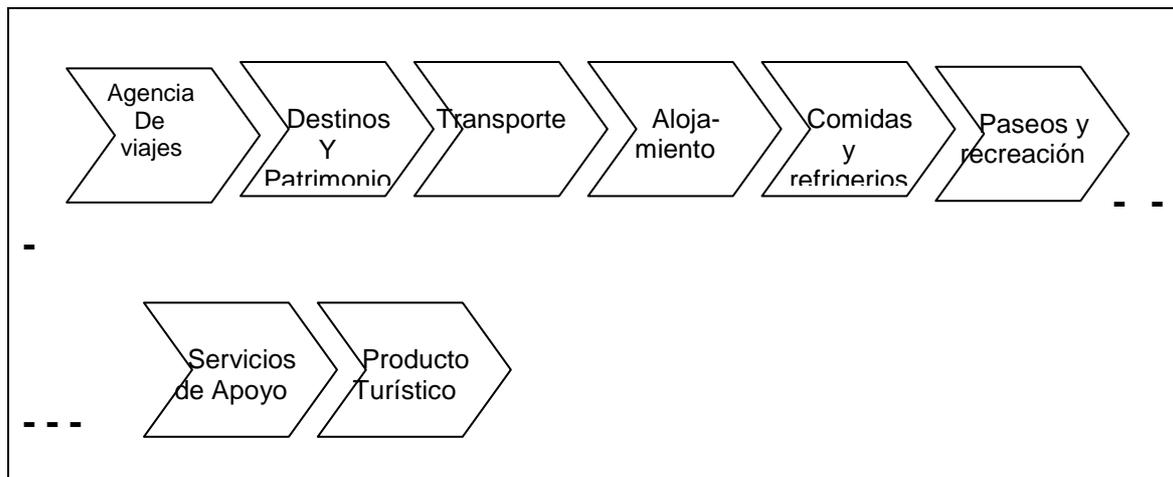
La complejidad de esta actividad para desarrollar la cadena turística, esta dada en la gran cantidad de actividades, heterogéneas todas ellas, que participan en la oferta del producto turístico y los diversos caminos que la demanda puede recorrer para la obtención del producto.

Una cadena lógica de elaboración del producto turístico pasa por la imaginación de los agentes de turismo para trabajar sobre un destino; el análisis de su patrimonio con sus atractivos, cultura de sus habitantes actuales, políticas municipales, accesos, planta urbana; el alojamiento y los servicios gastronómicos; los servicios recreativos, productores, comercios, servicios de apoyo que seguramente éstos se presenten en distintos eslabones de la cadena tales como comunicaciones, seguridad, asistencia médica al viajero y asistencia financiera.

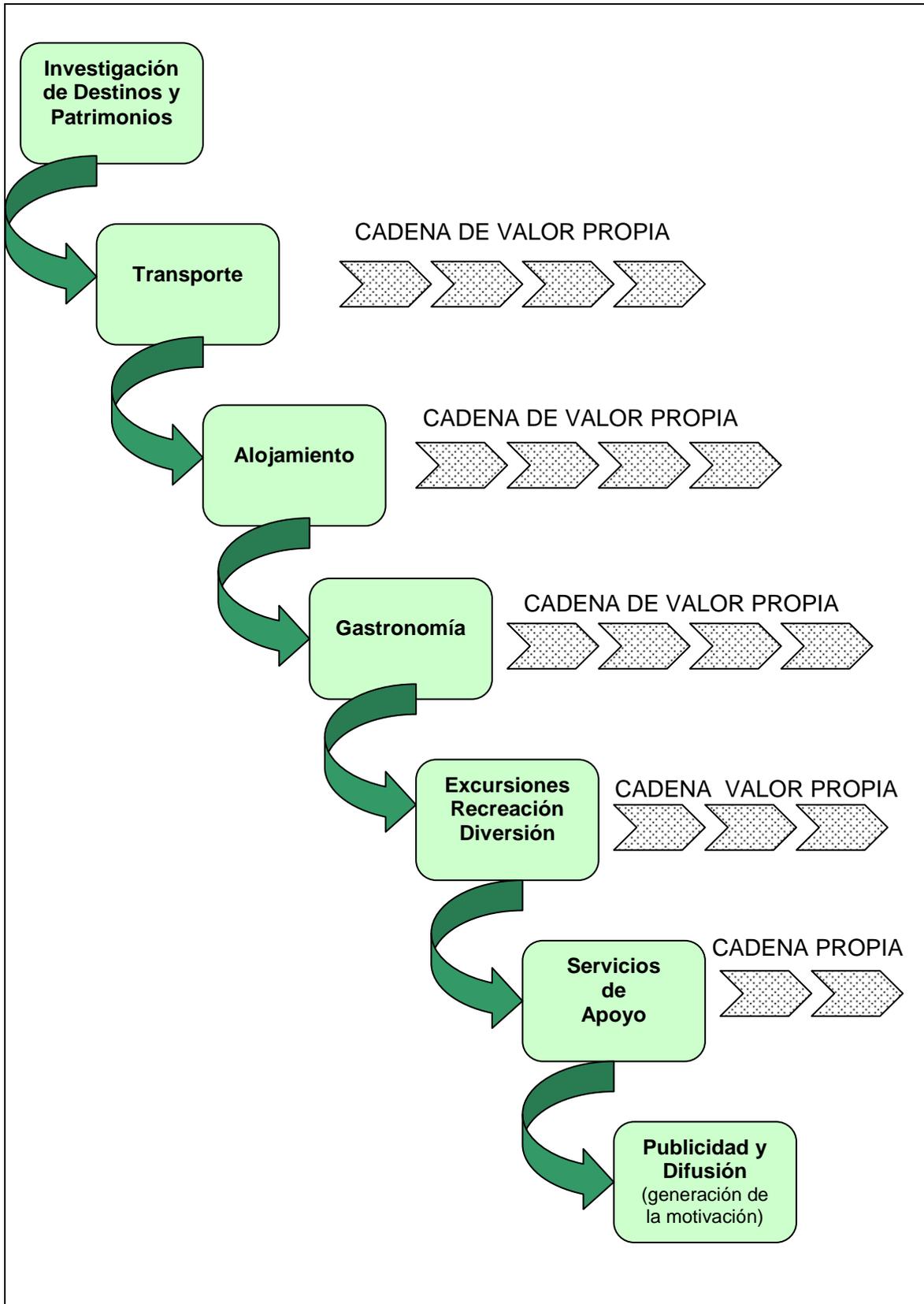
⁷ Roberto Bullón – Planificación del Espacio Turístico – Ed. Trillas – 1985

Siendo esta cadena vulnerable, puesto que ante la motivación de hacer turismo, no necesariamente el consumidor potencial la debe recorrer de esta manera, sino que puede armarse su propio paquete turístico con su cronograma, reservas, tickets, etc., por ejemplo a través de Internet y así entrar en la cadena por cualquier eslabón o directamente no entrar en ella (siendo esto último poco probable).

Para comprender mejor esta posición, se desarrollan los Cuadros 5 y 5.1., que se muestra a continuación.



Cuadro 5 – Esquema de Cadena Turística global y tradicional



Cuadro 5.1 – Esquema de Cadena Turística Integrada

4. El nivel de ocupación en turismo

Luego de efectuado el análisis de la demanda, la capacidad de ocupación del conjunto de actividades que complementan el destino turístico, se encuentran íntimamente relacionados y corresponde analizarlos y efectuar la planificación en conjunto, dado que ya se ha definido mediante el estudio de la demanda que objetivos se persiguen.

Cuando el destino turístico es preexistente y por lo tanto cuenta con infraestructura suficiente para prestar los servicios de satisfacción al turista, dependerá de los objetivos de la planificación la reestructuración de la capacidad de ocupación. Esto es que si se pretende continuar con el crecimiento turístico, dado que la demanda así lo exige y ese crecimiento es viable, desde el punto de vista de espacios, edilicio, económico, medio ambiente; es decir que el crecimiento es sostenido y sustentable, se irán ampliando las estructuras para permitir un mayor nivel de ocupación. Mientras que si el objetivo es mantener los niveles de ocupación existentes, por falta de espacios, preservación del medio ambiente u otros, la planificación deberá centrarse en la mejora continua de los servicios que se ofrecen al turista. Todo ello en armonía con estrategias de comercialización, información y difusión que permitan el mantenimiento de los niveles de visitantes alcanzados.

En cualquiera de los dos casos no debe descuidarse que los destinos turísticos están fuertemente influenciados por los ciclos estacionales, por consiguiente en las épocas de baja ocupación se deberán utilizar herramientas de gestión y estratégicas que permitan paliar el impacto negativo de tales ciclos.

En el caso que el destino turístico es nuevo, o bien siendo preexistente nació con una planificación organizada, esta planificación debe prever la fijación de los niveles de ocupación y su crecimiento programado, basándose en:

4.1. La cantidad de atractivos que posea el destino y el tiempo necesario que debe utilizar el turista para la visita de los mismos, estará diagramado en distintas excursiones alternativas, pudiendo optar el turista por las que tomará, en razón de su tiempo total disponible y su motivación sobre los atractivos; o bien, que tal diagramación de las excursiones esté organizada en paquetes que definen el tiempo mínimo de estada de los visitantes en el destino turístico.

En el primer caso, es el turista el que fija el tiempo de estada en el destino turístico. Mientras que en el otro caso, se está forzando al turista a permanecer en el destino turístico, como mínimo, el tiempo programado en el paquete.

4.2. Durante el tiempo que permanezca en el destino, requerirá para satisfacción de sus necesidades mínimas el servicio de alojamiento y restauración que en función de la demanda prevista y el tiempo de programación del paquete van a definir la capacidad hotelera necesaria en el destino, debiéndose tener en cuenta además de los probables turistas que no compran paquetes y programan por sí mismos sus estadías.

4.3. Deberá proveérsele al turista de los servicios de transportes internos (colectivos, transfer, taxis, remises) que satisfagan sus requerimientos durante su estadía. Y para fijar la capacidad de transportes internos que se definirán por la cantidad de turistas por contingente multiplicada por los contingentes que conviven durante el mismo tiempo de

estadía, a los que habrá que adicionarles el uso que hacen del transporte los habitantes estables (comunidad receptiva) del destino turístico.

4.4. La programación de los paquetes turísticos y las capacidades de ocupación hoteleras están vinculadas con los medios de transporte existentes entre los lugares de origen de los turistas y el destino turístico, sus frecuencias y las restricciones de tales medios de transporte respecto del lugar de destino, tales como:

- A. Destinos con accesos restringidos
 - Destinos donde existen transportes regulares
 - Destinos donde disminuye la frecuencia en T. Baja
- B. Destinos donde los medios de comunicación son variados

En relación con las frecuencias de este transporte, debe tenerse en cuenta, las fluctuaciones por los cambios de temporada.

Las frecuencias de viajes (aéreos y/o terrestres) son de vital importancia para tomar decisiones en épocas de baja temporada (baja ocupación).
Dependiendo del lugar y los medios de comunicación existentes

4.5. Todos estos aspectos están condicionados por los ciclos estacionales y la competencia con otros destinos turísticos.

En primer lugar se analizarán los ciclos estacionales, que salvo algunos destinos turísticos, que si bien, sufren disminuciones de demanda, mantienen durante todo el año sus niveles de turismo; la mayoría de los destinos turísticos tienen sus Temporadas Altas y sus Temporadas Bajas. Obviamente los inconvenientes se producen en las épocas de temporadas bajas, en donde el nivel de ocupación disminuye sensiblemente y se produce la denominada Capacidad Ociosa, y esto es así en todos los eslabones de la cadena turística; dado que se debe determinar una capacidad de ocupación que permita atender al turismo en temporada alta, para lo cual se efectúan las inversiones y se montan las infraestructuras, que inevitablemente son excesivas para la atención del turismo en baja temporada.

Por otra parte se debe tener en cuenta que los niveles de ocupación, también se ven condicionados por la competencia entre destinos turísticos, que coinciden en temporadas altas; lo que puede producir capacidad ociosa en un destino turístico (p. ej. “B”), porque el destino turístico “A” aplicó mejores estrategias de comercialización que el destino turístico “B”, lo que impulsó al turismo a volcarse al “A”.

Y también pueden competir destinos turísticos que no coinciden en sus temporadas altas, pero que en sus ciclos medios (cuando pasan de Temporada Alta a Temporada Baja y viceversa), compiten con niveles de ocupación por debajo de los normales.

Esta planificación integrada de las actividades que en conjunto definen el Destino Turístico y el Producto Turístico, se debe realizar con objetivos de conjunto que permitan que cada una de las actividades en sí mismas sean rentables y que proporcionen a la demanda (Turista), satisfacción al cliente y calidad de servicio.

Por lo tanto, definir las capacidades de ocupación en forma aislada y no planificada de manera integrada, acarreará que alguna de ellas experimenten niveles de ocupación bajos (capacidad ociosa) aún en las épocas de Alta Temporada.

De todos modos, y en razón de los ciclos estacionales, las inversiones que deben efectuar los empresarios del turismo, que en general son de elevado volumen de capital, deben diseñarse en función de los niveles de ocupación de las temporadas altas, conociéndose con anticipación la ociosidad de las temporadas bajas (ociosidad anticipada).

De hecho, si ocasionalmente se visita, por ejemplo, Termas de Río Hondo en época veraniega o bien Villa Gesell en invierno, se observarán hoteles, restaurantes y comercios en general, totalmente cerrados, mientras que los que mantienen el servicio durante todo el año, lo hacen con niveles de ocupación bajos.

5. Herramientas de gestión comúnmente utilizadas

Mucho se ha hablado, escrito y discutido respecto de la validez de la utilización del ABC (Costeo Basado en Actividades) y del ABM (Dirección Basada en Actividades) como técnicas y/o herramientas modernas de costos y gestión versus técnicas y/o herramientas de las llamadas tradicionales.

En relación a ello, es importante poner en relieve, que más allá de la información a que normalmente se está acostumbrado a elaborar y como conocedores de la temática, especialistas en la materia y fundamentalmente “Analistas de Gestión”, “LA INFORMACIÓN” que se debe analizar y brindar a quienes tomen decisiones es aquella que sirva a los objetivos del decisor.

Entrando en el tema que en esta oportunidad es motivo de análisis, debo confesar que en principio, he sido uno de los que me negaba a la utilización de los modelos ABC ABM como herramientas de determinación de costos y de gestión; pero a medida que fue pasando el tiempo y la aparición de las demandas de los empresarios ávidos de información para mejorar la gestión de sus empresas, me he dado cuenta que, el cúmulo de modelos, técnicas y herramientas que en general, sean “modernas o tradicionales” son válidas para ser utilizadas para la elaboración de información para la gestión, teniendo como base el objetivo seguido por el decisor y para ello elaborar y brindar la información más apropiada en relación con tal objetivo.

De todos modos, como cualquier otra herramienta, el ABC y el ABM cuentan con algunas limitaciones que están vinculadas al tipo de empresa, al sector al que pertenecen, a la envergadura y complejidad de los procesos entre otras. En tal sentido, a medida que va creciendo el número de actividades y complejidad de los procesos productivos, la aplicación del ABC ABM se hace más engorroso, aún con la aplicación de Macro y Micro actividades, que son de mucha utilidad también en procesos no tan complejos. No por nada sus creadores (Kaplan y Cooper) fijan un límite subjetivo de no más de 100 actividades.

Y siguiendo los dichos del Prof. Marcelo G. Podmoguilnye², que expone sobre la viabilidad de la aplicación del ABC en las empresas de servicios, y plantea la diferenciación entre estas empresas y las empresas manufactureras, como sigue:

- *Ninguna o poca significatividad de los materiales directos, cuando en las empresas manufactureras es parte integrante de los costos esenciales de un producto.*
- *Poca significatividad de los costos variables, y por tanto serias dificultades para encontrar en este tipo de empresas relaciones de eficiencia marginal entre factores demandados y resultados u objetivos alcanzados.*
- *Significatividad manifiesta de los costos fijos operativos.*
- *Costos fijos estructurales o de capacidad relevantes.*
- *Sus directores muestran especial interés en el costo de “hacer” y no en el costo de cada servicio ofrecido.*
- *Incertidumbre sobre qué capacidad operativa instalar para prestar servicios.*
- *Alta subjetividad del analista en la determinación de los objetos de costo, que bien podría ser un servicio o una actividad.*

Continuando con el análisis, ahora relacionándolo con el TURISMO y basándome en su definición más moderna³

“Turismo es la actividad económica productora de bienes y servicios que respetando los límites físicos del espacio en que se desarrolla y los psíquicos de los habitantes y demás actores, son destinados a quienes deciden desplazarse temporal y voluntariamente fuera del lugar de residencia habitual sin incorporarse al mercado de trabajo del lugar de destino, con motivo o no de recreación”

Donde, los aspectos centrales de la actividad están vinculados a la prestación de servicios y en relación con la producción de bienes turísticos, se presentan procesos de producción más bien sencillos.

Pero además se debe tener en cuenta que las inversiones estructurales para poder brindar el servicio turístico son de gran importancia (Costos Fijos Indirectos) y por lo tanto el eje de la preocupación de los empresarios del turismo.

Todos estos aspectos particulares y consideraciones relacionadas con la Actividad Turística, me sugieren como primera conclusión que la utilización del ABC ABM es muy conveniente para ejecutar la Gestión de esta actividad.

Asimismo, sostengo que no por utilizar una herramienta de gestión, debemos desechar otras. En esta actividad se da la particularidad de que existen costos fijos de estructura importantes, costos variables poco significativos y una alta contribución marginal. Para el empresario de turismo es muy útil también conocer el Nivel de Ocupación de Equilibrio, para tomar decisiones respecto de los volúmenes de ventas, comparativamente en altas y bajas temporadas

² Marcelo Gustavo Podmoguilnye – El Costeo Basado en Actividades, Un enfoque sobre su aplicabilidad práctica en las empresas argentinas. Ed. La Ley 2004. Cap V

³ Gustavo R. Capece, Turismo Sostenido y Sustentable, Ed. Agencia Periodística CID – 1997

6. La utilización del ABC como herramienta de gestión

Las particularidades de la aplicación de la gestión de actividades en Turismo no desconocen en ningún momento el proceso de determinación de costos basados en las actividades, tal es así que:

a. Respeto de las premisas básicas del modelo

LOS PRODUCTOS “NO CONSUMEN” RECURSOS
LOS PRODUCTOS SON ORIGINADOS POR LAS ACTIVIDADES
SOLO LAS ACTIVIDADES CONSUMEN RECURSOS

b. Respeto del proceso de determinación de costos (Cuadro 6)

Los costos de los factores directos a los productos se asignan en forma directa

Los costos de los factores indirectos a los productos se asignan a las actividades por medio de los inductores correspondientes

Los costos de las actividades se asignan a los productos por medio de los inductores en relación al uso que hacen de ellas.

c. Respeto de la jerarquización de actividades (Cuadro 7)

Macro actividades: comprendidas por las funciones y los procesos

Micro actividades: comprendidas por las operaciones y las tareas

d. Respeto de los niveles de actividad (Cuadro 7)

Actividades a nivel de UNIDAD de producto

Actividades a nivel de LINEA de productos

Actividades a nivel de LOTE

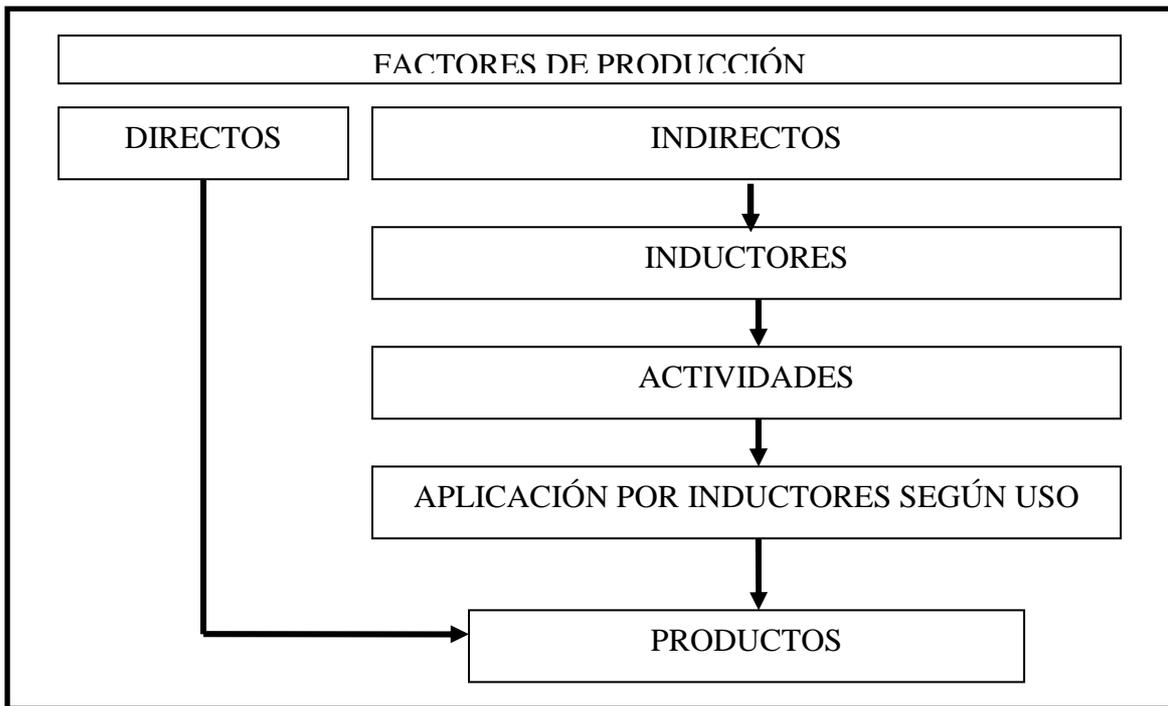
Actividades de APOYO (Soporte)

e. Respeto de la Gestión de Actividades

Actividades que agregan valor → Lograr la mayor eficiencia

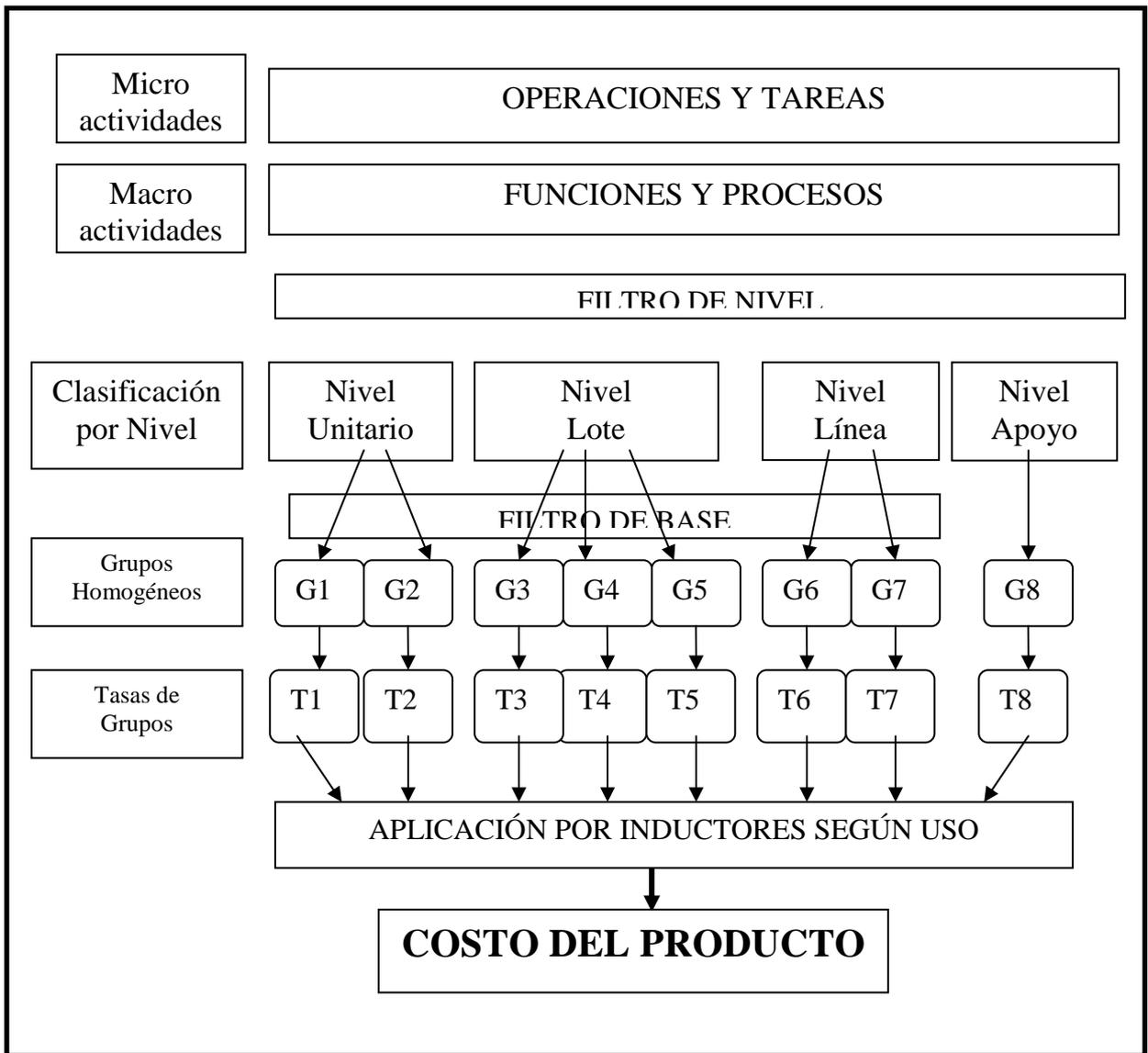
Actividades que no agregan valor

- Si no agregan valor y son necesarias en el proceso, se deberá centrar el análisis en reducir sus costos al mínimo posible
- Si no agregan valor y luego de un análisis del proceso se determina su irrelevancia en el mismo, pueden llegar a ser eliminadas



Cuadro 6 – Proceso de determinación de costos

A efectos de dar explicación al Cuadro 7, siguiente, no se debe confundir que a pesar de la existencia de Macro y Micro actividades, todas ellas son actividades con diferente nivel de jerarquía y su relevancia surge del grado de análisis que se pretenda realizar. Asimismo, cuando se refiere a Grupos Homogéneos, son actividades iguales o similares a las que se les han definido idéntico inductor, por lo que se agrupan las actividades con su correspondiente costo y las Tasas de Grupo corresponden al inductor correspondiente al Grupo de Actividades Homogéneo



Cuadro 7 – Clasificación y uso de las actividades y aplicación al costo del producto

Luego de la descripción del proceso propio de determinación de costos mediante el modelo ABC, la propuesta es que para el análisis de la gestión no es relevante, en principio, llegar a la determinación del costo del producto, sino trabajar con costos presupuestados, determinando el costo de las actividades presupuestadas y los inductores presupuestados en función del nivel de actividad previsto. Fundamentalmente en el caso de los Inductores presupuestados, éstos, funcionarán como indicadores del nivel de eficiencia buscado permitiendo su comparación con la actividad real alcanzada. Si bien, recientemente se generó la afirmación de la no relevancia de la determinación del costo del producto para el análisis de la gestión, es oportuno considerar que más allá de determinar el costo del producto por este modelo, lo que toma significación es el uso de las actividades por parte de los productos con relación al nivel de actividad.

Esta propuesta es aún más importante si consideramos que la actividad de Turismo, se desarrolla con alto grado de ociosidad debido a los ciclos estacionales (Temporadas altas y bajas).

7. Aplicación del ABC a una empresa de catering para vuelos

Para el análisis de la gestión del Turismo, es necesario diferenciar la Cadena Turística Integrada⁴ de las Cadenas de Valor propias de cada eslabón de la Cadena Integrada, donde, la complejidad de esta actividad para desarrollar la cadena turística, esta dada en la gran cantidad de actividades, heterogéneas todas ellas, que participan en la oferta del producto turístico y los diversos caminos que la demanda puede recorrer para la obtención del producto, donde se podría generar una jerarquía aún mayor de actividades denominada Mega actividades. En el cuadro 3 se puede observar la desintegración de actividades como aquí se enuncia.

En este caso en particular se analizará:

- a. Dentro de la Cadena Integrada la actividad TRANSPORTE AÉREO
- b. En la cadena propia de transporte aéreo, la actividad de CATERING, y
- c. Ya dentro del CATERING, sus propias actividades

NOTA: En este caso la actividad CATERING, que se encuentra dentro del Transporte Aéreo, está tercerizada, pudiendo no estarlo; y de hecho es una actividad que las empresas de transporte aéreo, así lo hacen (tercerizan).

En primer lugar, se definen las actividades del CATERING, que a efectos de simplificar el ejemplo ya cuentan con sus costos asignados, brindándose a continuación una descripción del proceso:

El proceso de producción y distribución (simplificado) de una empresa de catering para vuelos, se desarrolla de la siguiente manera:

1. Produce y vende dos productos, a) plato de entrada (fiambre con ensalada rusa) y b) plato principal (pastas).
2. El abastecimiento se centra en compras de materias primas e insumos, a los cuales se les realiza un control de calidad previo a la preparación.
3. Luego se pone a punto la maquinaria (peladoras, cocina, horno, etc)
4. Seguidamente se comienza la elaboración de las comidas, luego el enfriado de la entrada y el control de calidad de la comidas elaboradas.
5. Seguidamente se procede al envasado apropiado para cada plato, existiendo un servicio de preentrega y servicios varios.
6. Finalizando el proceso con el almacenamiento para el suministro y el transporte hacia el aeropuerto.

Siendo las actividades y sus costos presupuestados Mensuales.

1. Abastecimiento	\$ 200.-
2. Recepción y Control Materias Primas	\$ 1.000.-
3. Puesta a punto de Maquinarias	\$ 800.-
4. Preparación Menú	\$ 15.000.-
5. Enfriado y armado Entrada	\$ 2.000.-
6. Servicio C. Calidad Productos	\$ 1.000.-
7. Fraccionado	\$ 5.000.-
8. Envasado	\$ 500.-
9. Servicios varios	\$ 500.-
10. Servicio de preentrega	\$ 300.-

⁴ Rubén Ernesto Galle - Un enfoque preliminar para la Gestión de la Actividad Turística, VIII Congreso Internacional de Costos. Punta del Este, Uruguay – Noviembre 2003

11. Transporte	\$ 1.260.-
Costo Total Mensual del Proceso	\$ 27.560.-

Los niveles de actividad previstos son:

	Entradas	Plato Principal
Unidades Producidas	10.000	12.000
Ordenes de Fabricación	4	12
Lotes de Venta	90	110
Ordenes de Compra	1	1
Recepción de Mat. Primas	1 vez p/semana.	
Horas Hombre	500 hs	1.100 hs.
Transporte (6x2x30)	180 Km.	180 Km.

Estos niveles de actividad previstos, darán origen a los inductores correspondientes a cada una de las actividades.



Cuadro 8 – Cadena de Valor propia del CATERING

Seguidamente, y por aplicación de los filtros de nivel, se reclasificarán las actividades (Unidad, Lote, Línea, Apoyo) y definirán los inductores y tasas de grupo para cada uno de los grupos de actividades homogéneas. (Ver Anexo 1)

Asimismo, se indica a qué nivel del Proceso corresponde cada una de las actividades que en su conjunto corresponden a la Función de fabricación de productos.

ANEXO 1 – Costos de actividades, niveles de actividad y tasas de grupo “previstas”

Nº Act	Descripción	Proceso	Nivel	Inductor	Nivel Activ.	Costo	Tasa Grupo
1	Control Calidad Prod.	Producción	Línea	Q.Productos	2	\$ 1.000	500,00
2	Puesta a punto	Producción	Lote	Q.Ord.Fab.	16	\$ 800	50,00
3	Preparación menú	Producción	U.Prod.	Q. Platos	22000	\$ 15.000	0,9091
4	Fraccionado	Producción	U.Prod.	Q. Platos	22000	\$ 5.000	
5	Enfriado entrada	Producción	U.Prod.	Q. Entradas	10000	\$ 2.000	0,20
6	Empaquetado	Producción	Lote	Q. Lotes Venta	200	\$ 500	2,50
7	Compra M.Primas	Abastecim.	Lote	Q. Ord.Cpra	2	\$ 200	200,00
8	Recepción y control	Abastecim.	Lote	Q. Ord. Entr	4	\$ 1.000	
9	Servicios	Soporte	Apoyo	Q. Hs. Hombre	1600	\$ 500	0,50
10	Servicio Preentrega	Soporte	Apoyo	Q. Hs. Hombre	1600	\$ 300	
11	Transporte	Soporte	Apoyo	Q. Km. Recorr	360	\$ 1.260	3,50

COSTOS TOTALES DEL PROCESO \$ 27.560

Es preciso mencionar que en el caso de las actividades 7 y 8 - que corresponden al mismo nivel “Lote” - Compra de materias primas y Recepción y control, respectivamente, se las agrupó como homogéneas, aún reconociéndose que si bien tienen inductores diferentes, (la 7 Q. Ord. Compra y la 8 Q. Ord. Entrega) en realidad ambas corresponden al mismo proceso y al solo efecto de eficientar estas actividades y por cuestiones de tratarse de compras de insumos perecederos, se contrata la compra mensual en 2 órdenes de compra y se estipulan entregas semanales; se unifican los inductores como Q. Ordenes de compra y entrega siendo su nivel de actividad previsto 6 órdenes por mes.

De otro modo se deberían analizar como actividades independientes, o bien efectuar 1 orden de compra por cada entrega, lo que incrementaría el costo de la actividad 7.

Continuando con el desarrollo del caso, se considera necesario tener claridad de cada uno de los grupos de actividades y su correspondiente tasa de grupo:

GRUPO	ACTIVIDADES	TASA DE GRUPO
1	1	\$ 500,00 por línea
2	2	\$ 50,00 por O. Fab.
3	3 y 4	\$ 0,9091 por Q. Platos
4	5	\$ 0,20 por Q. Entradas

por el nivel de actividad real y este producto se compara con los costos reales insumidos, de modo que:

$$\text{DESVÍO TOTAL} = (\text{TGP} \times \text{NAR}) - \text{CRI}$$

Donde:

TGP = Tasa de Grupo Prevista
 NAR = Nivel de Actividad Real
 CRI = Costos Reales Incurridos

Entonces:

GRUPO ACTIVIDADES	TGP	NAR	COSTO PREVISTO	COSTO REAL	DESVIO TOTAL
1	500,00	2	\$ 1.000,00	\$ 960,00	\$ 40,00
2	50,00	14	\$ 700,00	\$ 810,00	-\$ 110,00
3	0,91	21500	\$ 19.545,45	\$ 21.400,00	-\$ 1.854,55
4	0,20	9500	\$ 1.900,00	\$ 2.200,00	-\$ 300,00
5	2,50	198	\$ 495,00	\$ 600,00	-\$ 105,00
6	200,00	6	\$ 1.200,00	\$ 1.380,00	-\$ 180,00
7	0,50	1450	\$ 725,00	\$ 900,00	-\$ 175,00
8	3,50	348	\$ 1.218,00	\$ 1.300,00	-\$ 82,00
TOTALES			\$ 26.783,45	\$ 29.550,00	-\$ 2.766,55

Dicho desvío, como en cualquier análisis de gestión debemos desmenuzarlo con el mayor grado de detalle posible y no solamente a nivel total, sino analizando cada una de las actividades y grupo de actividades y el comportamiento de los desvíos en el nivel de actividad y del comportamiento de las tasas de grupo.

Por tanto, se analizará ahora el Desvío por Aprovechamiento de los niveles de actividades previstos y se determinará si existieron ociosidades en el uso de los recursos de cada uno de los grupos de actividades; para lo cual se relacionarán los niveles de actividad previstos y reales y se ponderará la diferencia por la tasa de grupo prevista.

$$\text{DESVÍO DE APROVECHAMIENTO} = (\text{NAR} - \text{NAP}) \times \text{TGP}$$

Donde:

NAR = Nivel de Actividad Real
 NAP = Nivel de Actividad Previsto
 TGP = Tasa de Grupo Prevista

Entonces:

GRUPO ACTIVIDADES	NAR (1)	NAP (2)	TGP (3)	DESVÍO (1-2) x 3
1	2	2	\$ 500,00	\$ 0,00
2	14	16	\$ 50,00	-\$ 100,00
3	21500	22000	\$ 0,91	-\$ 454,55
4	9500	10000	\$ 0,20	-\$ 100,00
5	198	200	\$ 2,50	-\$ 5,00
6	6	6	\$ 200,00	\$ 0,00
7	1450	1600	\$ 0,50	-\$ 75,00
8	348	360	\$ 3,50	-\$ 42,00
DESVÍO POR APROVECHAMIENTO (OCIOSIDAD)				-\$ 776,55

Se continúa, con el análisis del Desvío por Presupuesto, es decir que se realizará la comparación de los costos previstos con los costos que surjan de la ejecución real del proceso, que se determinará por la diferencia de las tasas de grupo previstas por los niveles de actividad previstos contrastados con las tasas de grupo reales por los niveles de actividad reales, por lo que:

DESVIO DEL PRESUPUESTO = (TGP x NAP) – (TGR x NAR)

Donde:

TGP = Tasa de Grupo Prevista

NAP = Nivel de Actividad Previsto

TGR = Tasa de Grupo Real

NAR = Nivel de Actividad Real

Entonces:

GRUPO ACTIVIDADES	TGP	NAP	TGR	NAR	DESVIO
1	500,00	2	480,00	2	\$ 40,00
2	50,00	16	57,86	14	-\$ 10,00
3	0,91	22000	1,00	21.500	-\$ 1.400,00
4	0,20	10000	0,23	9.500	-\$ 200,00
5	2,50	200	3,03	198	-\$ 100,00
6	200,00	6	230,00	6	-\$ 180,00
7	0,50	1600	0,62	1.450	-\$ 100,00
8	3,50	360	3,74	348	-\$ 40,00
DESVÍO POR PRESUPUESTO (NEGATIVO)					-\$ 1.990,00

Luego de esta determinación de desvíos, se debe analizar actividad por actividad en el componente desagregado de cada uno de los desvíos, poniendo énfasis principalmente en el Grupo de Actividades 3 cuyos desvíos en conjunto representan el 67% del desvío total, siendo un 59% la representatividad en el desvío por aprovechamiento y del 70% en el desvío variaciones de costos presupuestados vs. reales.

No solamente por la magnitud de los desvíos que provoca, sino también porque es el nudo del proceso de producción; el Grupo de Actividades 3, es la “*Actividad Crítica*” de este proceso productivo y será necesario analizarla profundamente, controlarla y hacer un seguimiento estrecho de la misma.

Lograr los niveles de eficiencia y actividad previstos en el grupo de actividades 3 y manteniéndose las condiciones del resto del grupo de actividades, llevaría a tener un nivel total de desvíos del orden 3% sobre los parámetros previstos, que se podría considerar como poco significativo.

Esto permitiría focalizar los análisis de la gestión de este proceso, en seguir eficientando el resto de las actividades y grupo de actividades, para lograr una adecuada gestión interna.

8. Conclusiones

Las conclusiones a las que he arribado en el presente trabajo y más aún contrastando los enfoques teóricos con experiencias en esta actividad tan particular, son:

- a. La necesidad de información que requiere el empresario de turismo, es tan variada que, será conveniente que el analista de gestión que lo asesore cuente con una base de datos amplia y bien desagregada a efectos de dar satisfacción a tales necesidades y permitirle la toma de decisiones con información adecuada. En tal sentido la aplicación del modelo ABC para la determinación del costo de las actividades, sus inductores y tasas de grupo; como la utilización de ABM a los efectos de gestionar actividades ***“Es apropiada y conveniente para el Turismo”***
- b. Asimismo la utilización de estos modelos, no excluyen la utilización de herramientas tradicionales, muy importantes para el empresario del turismo, tal como trabajar con el Nivel de Ocupación de Equilibrio que, rápidamente le dan una idea del posicionamiento de resultados, respecto del volumen de ventas.
- c. No necesariamente calcular costos basados en las actividades implica determinar costos de los productos, para gestionar las actividades. Y me animo a decir que hasta sería irrelevante hacerlo.
- d. Destacar la importancia de la visión horizontal de los procesos (Encadenamiento), y particularmente en la Actividad Turística no olvidar que si bien una empresa dedicada al turismo, puede y debe gestionarse internamente, esa empresa, es un eslabón (actividad) de una cadena de mayor nivel, y ser eficiente y competitiva, le permitirá formar parte de tal cadena.

9. Bibliografía

Marcelo Gustavo Podmoguilnye – El Costeo Basado en Actividades, Un enfoque sobre su aplicabilidad práctica en las empresas argentinas. Ed. La Ley 2004

Gustavo R. Capece, Turismo Sostenido y Sustentable, Ed. Agencia Periodística CID – 1997

Rubén Ernesto Galle - Un enfoque preliminar para la Gestión de la Actividad Turística, VIII Congreso Internacional de Costos. Punta del Este, Uruguay – Noviembre 2003

Gregorio Coronel Troncoso – Temas de Costos por Procesos., Revista Costos y Gestión N° 37, año 10, Septiembre de 2000.

Marcelo Gustavo Podmoguilnye – La evolución hacia el costeo híbrido de los procesos – Anales del XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, 2002

Enrique Cartier y Marcelo G. Podmoguilnye – La reingeniería de procesos en el nuevo escenario globalizado. Su impacto en las técnicas de costeo, Revista Costos y Gestión N° 32, Año 8, Junio 1999.

Horngren, Sundem y Stratton – Introducción a la Contabilidad Administrativa. Ed. Pearson Educación 2001, Undécima Edición

Luis Martínez Tecco – La política de la preservación: acción, difusión, promoción – Revista Turismo y Ambiente Nro. 6 Septiembre de 1995

Roberto Bullón – Planificación del Espacio Turístico – Ed. Trillas – 1985