

# GESTIÓN DEL COSTO POR ACTIVIDADES EN EL SECTOR HOTELERO.

Jorge Rodrigo Ruiz Murillo, Mgs.

*Magíster en Gestión Turística (Ecuador). Licenciado en Publicidad y Mercadotecnia.*

*Guía profesional de Turismo.*

*Docente de la carrera de Turismo y Hotelería en la FACSO,*

*Universidad de Guayaquil, Ecuador.*

*jorge.ruizm@ug.edu.ec*

Mónica Angelina Pérez Zulueta, MSc.

*Máster en Gestión Turística, mención*

*Gestión Hotelera (Cuba). Licenciada en Contabilidad y Finanzas.*

*Docente a tiempo completo de la Facultad de Ciencias Económicas y*

*Empresariales en la Universidad Tecnológica ECOTEC, Ecuador.*

*Coordinadora de Planificación Institucional.*

*Docente a medio tiempo de la carrera de Turismo y Hotelería en la FACSO,*

*Universidad de Guayaquil, Ecuador.*

*mperez@ecotec.edu.ec*

## ARTÍCULO DE INVESTIGACIÓN

**Recibido:** 16 de noviembre de 2016.

**Aceptado:** 2 de marzo de 2017.

## RESUMEN

La Contabilidad es una disciplina que tiene su origen en el propio surgimiento de las antiguas civilizaciones. A lo largo de cientos de años fue evolucionando y desarrollándose en función de las necesidades de información. Son diversas las ramas que componen a la contabilidad, entre ellas la llamada en los últimos años Contabilidad de Gestión, es en esta rama de la ciencia que se enfoca el estudio de esta investigación, específicamente en el sistema de gestión y costos basado en actividades ABC/ABM. El sistema de costos en cuestión se encuentra ampliamente abordado en la literatura científica, a pesar de su relativo joven estudio (década del 80'). Es así que el propósito de este trabajo se centra en la propuesta de un procedimiento de costeo basado en actividades para un Hotel. Para garantizar validez y confianza a los resultados obtenidos se aplicaron diversos métodos del nivel empírico y estadístico tales como el método de expertos y coeficiente de Kendall. Como resultado se arriba a

conclusiones importantes que coadyuvan a mejorar el modo de gestionar los recursos y actividades que se consumen y ejecutan en el área objeto de estudio.

Palabras clave: contabilidad, costos, actividades, gestión.

## **ABSTRACT**

Accounting is a discipline that has its origin in the very emergence of ancient civilizations. Over hundreds of years it was evolving and developing based on information needs. There are several branches that make up accounting, including the call in recent years Accounting Management, it is in this branch of science that focuses the study of this research, specifically in the system of management and costs based on ABC / ABM. The cost system in question is widely discussed in the scientific literature, despite its relatively young study (1980s). It is thus that the purpose of this work is centered in the proposal of an cost-based procedure of activities for a Hotel. To guarantee validity and confidence to the obtained results, several empirical and statistical methods were applied, such as the expert method and the Kendall coefficient. As a result, important conclusions are added that help to improve the way to manage the resources and activities that are consumed and executed in the area under study.

Keywords: accounting, costs, activities, management.

## **INTRODUCCIÓN**

El mundo actual se caracteriza por estar en constante variación, en el que convergen factores como: la globalización e internacionalización de los mercados, creciente incertidumbre del entorno, aumento notable de la competencia, conformación de un mercado dominado por una demanda cada vez más selectiva, utilización de la calidad como estrategia competitiva de diferenciación, incremento en la diversidad de productos ofrecidos al mercado; todo esto ha conllevado a que las empresas alcancen una nueva cultura organizativa, tratando de adaptarse al nuevo entorno que les rodea, con el fin de aumentar sus posibilidades de mercado, ello en definitiva, se traduce en un alto nivel de complejidad de las operaciones comerciales, para las cuales, los Sistemas de Costos Tradicionales no han sido capaces de apoyar adecuadamente. En la medida que esto ocurre en su exterior, en su interior ocurren cambios importantes con la misma velocidad, tanto en las estructuras organizativas, como en las de dirección.

En los últimos años han surgido técnicas y herramientas nuevas que han logrado mejorar o sustituir a las ya existentes con el propósito de obtener

una mayor eficiencia en la gestión empresarial. Para esto se han introducido nuevos procedimientos con el propósito de lograr una mayor organización en cuanto a las exigencias de los clientes.

A finales de la década de los 80, tomó mayor auge el Sistema de Costos basado en Actividades (ABC), sobre todo en Europa y Norte América. En este sentido puede señalarse, que el ABC es un modelo diferente a los conocidos y aunque posee elementos de los sistemas anteriores, muestra ventajas ya probadas en empresas que desean ser líderes en el mercado.

El Costeo basado en Actividades y la Administración basada en Actividades (ABC/ABM), es considerado en la actualidad, dentro de las teorías relacionadas con la gestión empresarial, como una herramienta para tener éxito en el uso adecuado de la información para la toma de decisiones internas y externas.

El ABC tiene su origen en la consideración de los Sistemas de Costos Tradicionales (haciendo referencia los Sistemas de Coste Estándar), como limitación para un eficaz proceso de control operativo y de gestión adecuado al nuevo entorno en el que la capacidad de respuesta y la flexibilidad son las claves para mantenerse competitivo, de esta manera, el ABC ha emergido como un método que asegura la evasión de los problemas relacionados con el Sistema de Coste Estándar, ofreciendo una medida más precisa de los recursos consumidos en una organización.

En Ecuador, aún no existe implementación del Sistema ABC/ABM por las empresas, aunque es de señalar que se han acelerado las investigaciones al respecto para su introducción futura.

Para que un hotel logre sus objetivos requiere el uso de infraestructura, materia prima, talento humano, los cuales deben estar organizados por departamentos, áreas, cargos, objetivos y funciones para brindar de manera eficiente y eficaz los productos tangibles e intangibles de este sector. Por tanto, el éxito de los servicios de alojamiento depende de los costos y calidad que genere la cadena de valor en sus servicios como base primordial de rentabilidad y la entera satisfacción de sus clientes, expresada esta última en factores como servicios personalizados, rápidos, seguros y múltiples atracciones.

Es probable que, en la actualidad, una de las mejores vías para mantener la rentabilidad de un negocio sea el manejo apropiado de sus actividades. Por lo tanto, es necesario desarrollar un enfoque gerencial sobre la información basadas en actividades (ABC).

El hotel objeto de estudio se caracteriza por poseer instalaciones de lujo, confort, mobiliario de alta calidad y tecnología, comprometiéndose con las

exigencias del cliente de hoy, cumpliendo con la moderación y distinción de su categoría, así como de garantizar la prestación de excelentes servicios. Sin embargo, por las insuficiencias que se exhiben en la gestión de la información de los costos sobre la proyección, realización y registro de los mismos y el empleo de estos para el proceso de toma de decisiones, sobre los productos o servicios que oferta, se plantea el diseño de esta investigación.

La problemática se presenta en la gestión interna del Hotel al momento de garantizar una correcta contabilización de sus actividades, ya que no existe información de aquellas actividades y/o tareas que generan valor al servicio, provocando el descontrol de los recursos productivos necesarios para ejecutar los procesos inherentes al Hotel. Por otra parte, el sistema de costos que presenta, no garantiza la evaluación de aquellos elementos indirectos que representan en su mayoría, el mayor porcentaje de gastos. De esta manera, se ve afectado el manejo de información confiable y oportuna relacionada al costo de los productos y servicios.

Es así que el propósito principal de este trabajo es validar un procedimiento de gestión y costos basado en actividades en un área específica del Hotel, partiendo de las bondades que presenta este novedoso sistema de gestión y que serán abordadas a lo largo del desarrollo de este documento.

## REVISIÓN TEÓRICA

La utilización de un Sistema de Costos por Actividades adquirió especial relevancia en un entorno controvertido y dinámico como fue la etapa final del siglo XX, dadas las condiciones en que los directivos empresariales necesitaban información que les permitiera tomar decisiones con relación a la combinación y diseño de productos, así como en los procesos tecnológicos y elementos vinculados a la rentabilidad de la organización a escala global.

En tal sentido, debe señalarse algunos de los cambios relevantes que inciden en el sistema de cálculo y gestión de costos, destacándose los siguientes (Amat y Soldevila, 1998):

- 1- Los avances tecnológicos y el incremento de la competitividad provocan la necesidad de aumentar el catálogo de productos, simultaneando con que los ciclos de vida de dichos productos sean cada vez más cortos.
- 2- Para reducir las inversiones en activos y así poder operar con mejores costos financieros, existe una creciente necesidad de reducir las existencias, lo que precisa de series de producciones más cortas.

3- Estos avances tecnológicos también repercuten en una reducción del peso de la mano de obra directa al incrementarse los costos indirectos. Esto es así por la necesidad de que las organizaciones sean más flexibles y orientadas a la clientela, lo que provoca un mayor peso de los costos relacionados con la investigación y desarrollo, lanzamientos de series más cortas, programación de la producción, logística, administración y comercialización. Esto genera un mayor peso de los costos indirectos.

4- Necesidad de evitar que en los centros de costos existan actividades que no generen valor.

Estos cambios provocan la necesidad de imputar los costos indirectos a los objetivos de costos (productos, clientes, servicios, entre otros) de una forma más razonable, a como se hacen en los Sistemas de Costos Convencionales. Esto es consecuencia, tanto de la necesidad de obtener información más detallada de los costos, como de la pérdida de confiabilidad de los criterios convencionales de reparto de costos.

El análisis de la gestión de los costos parte en principio de los procesos que ocurren en la empresa, pues estos se derivan en diversas actividades que garantizan el producto/servicio que demanda el cliente.

Sobre los orígenes del ABC, Jhonson (1993) señaló que “existen dos caminos que conducen a los actuales ideales del análisis por actividades”. Ambos caminos nacen en el mundo de los negocios y no en el académico.

Algunos contadores de gestión en el mundo académico, especialmente Gordon Shillinglaw en Columbia y George Stabus en Berkeley, esbozaron los conceptos de análisis basados en las actividades a comienzo de la década del 60. Sin embargo, los conceptos de actividad que enunciaron parecen no haber influido el pensamiento académico (salvo en la actualidad), ni tampoco parecen haber repercutido sobre el desarrollo del ABC/ABM en el mundo de los negocios.

### **Fundamentos doctrinales del ABC/ABM.**

El Sistema ABC/ABM surge con la finalidad de mejorar la gestión y el cálculo del costo de cualquier objetivo de costo (Cooper y Kaplan, 1988). En este sentido, el origen de la gestión y la incurrencia del costo aparecen primeramente en la ejecución de las actividades que se realizan para obtener un bien o servicio.

En tal sentido, se entiende por actividad al conjunto de tareas o acciones que se realizan en un puesto de trabajo, que generan costos y están orientadas a la obtención de un output para elevar el valor añadido de una

organización. Se llevan a cabo para satisfacer necesidades de clientes ya sean internos o externos (Amat y Soldevila, 1998).

Las tareas pueden ser realizadas por un individuo o un grupo, se suponen o dan lugar a un saber o hacer específico; con un carácter homogéneo desde el punto de vista de su comportamiento de costo y de ejecución, que permita obtener un output, dirigidas a satisfacer a un cliente externo e interno y ello mediante el empleo de una serie de entradas.

El ABC/ABM, basa su filosofía propiamente en que las actividades consumen recursos y que los productos o servicios consumen actividades (Cooper y Kaplan, 1988), permitiendo relacionar el costo de las actividades con cualquier objetivo de costo (Figura 1).

Dicho proceso se desarrolla, en primer lugar, asignando a las actividades el costo de los recursos consumidos por éstas, posteriormente, se asigna a cada objetivo de costo, el costo de las actividades consumidas por éstos, a través de los inductores o generadores de costos que son los causantes de los costos de las actividades. Necesariamente no tiene por qué coincidir la medida de la actividad con el inductor o generador de costos (cost-driver). El mejor inductor de costos de una actividad será el causante de la misma (Blanco, 2000).

Este sistema puede ser utilizado para mejorar la asignación de costos indirectos frente a cualquier objetivo de costo, sin embargo, es concebido más como un modelo de consumo de recursos, cuyo objetivo final es la gestión empresarial, facilitando información para la toma de decisiones, como el análisis de la rentabilidad de productos o servicios, la estimación del costo de las actividades, la estimación del impacto en el costo de las actividades ante mejoras en determinadas operaciones de la organización y motivación de los empleados para favorecer su comportamiento ante el sistema.

Así pues, el uso del ABC/ABM se dirige a mejorar la gestión y el cálculo del costo de cualquier objetivo de costo, con la finalidad de facilitar información, relevante y oportuna, para la toma de decisiones.

Figura 1: Fundamentos del Sistema ABC/ABM.



Fuente: elaboración propia.

Con el paso del tiempo, el Sistema de Costos basado en las Actividades (ABC) de la década del 60 ha evolucionado, extendiéndose el objetivo inicial pretendido por dicho sistema, y desarrollándose el denominado Sistema de Gestión basado en las Actividades (ABM).

El ABM es una filosofía de gestión centrada en la planificación, ejecución y medida de las actividades que se ejecutan en la empresa (Sharman, 1994). Esta técnica, basada en la cadena de valor de Porter (1989), se centra en el análisis de las actividades que se realizan en la organización, en busca de la mejora continua, tratando de identificar y suprimir aquellas actividades que no contribuyen a generar valor, tanto al cliente interno como al externo y, a su vez, mejorar la aportación de las restantes actividades.

El término ABC/ABM aparece por la necesidad de calcular y gestionar el costo de las actividades, por tanto, es considerado por los expertos como un sistema integral.

Este sistema integral argumentó en sus inicios que las empresas deberían manejar actividades y no costos como tal. Los costos por sí solos, no son una fuente de valor competitivo puesto que, sólo las actividades tienen el poder de agregar valor. Por tanto, la gerencia debe buscar, controlar y eliminar el derroche de esfuerzos, es decir, aquellas actividades que no agregan valor. Con este sistema, el cálculo de los costos pierde relevancia para cedérselo a la gestión de las actividades

En el ámbito teórico, existen determinados trabajos que se centran en criticar los principios básicos del Sistema ABC/ABM, pero la mayoría de los investigadores como: Tamarit, 2002; Caldera, 2003; Castelló y Lizcano, 2003; Pérez, 2003; Bescos, 2004; Baujín y Vega, 2005; Pérez, 2007, consideran que dichos sistemas son superiores a los métodos de cálculo de costos y gestión tradicionales, por los aportes que realiza el sistema a la toma de decisiones.

## **MATERIALES Y MÉTODOS**

### **Procedimiento metodológico.**

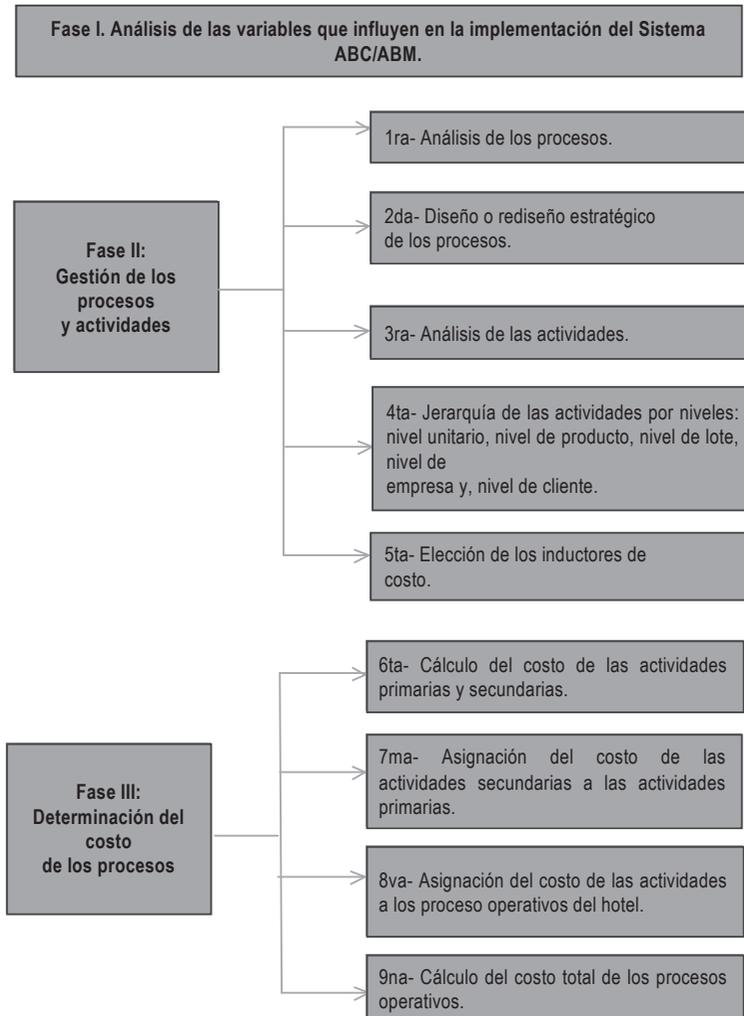
Se presenta en la Figura 2 el procedimiento para la implementación del Sistema ABC/ABM en la entidad objeto de estudio, específicamente en el Área de Alojamiento. El éxito de este procedimiento en la práctica puede lograrse con la preparación y capacitación del personal contable y no contable del hotel relacionada a la Contabilidad de Gestión, haciendo énfasis en el Sistema ABC/ABM concretamente.

El personal directivo y contable es el responsable de apoyar y encaminar un plan de formación para los empleados según las características de cada área.

El procedimiento ABC/ABM debe ser lo más claro posible para el usuario del sistema, pues la falta de conocimiento al respecto constituye una barrera actual para su posible implementación.

En tal sentido, se tiene en cuenta el procedimiento que se propone, la fase que se ocupa del estudio de las variables que influyen en el éxito del sistema, analizándose en mayor medida aquellas relacionadas con la organización y el comportamiento de los empleados.

Figura 2. Procedimiento de implementación del ABC/ABM.



Fuente: elaboración propia a partir de Quesada (2007).

A continuación, se explica cada una de las fases que aparecen en el procedimiento propuesto y que se presentan en la figura anterior.

### **Fase I: Análisis de las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC/ABM.**

Para la selección de las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC/ABM, se aplicó el coeficiente de competencia para la Selección de Expertos.

El objetivo fundamental del método empleado, es:

✓ Determinar las variables que influyen en el objeto de estudio práctico.

Se aplicó un cuestionario a los expertos seleccionados para conocer las variables que influyen en la implementación del sistema propuesto, así como la utilización de parámetros estadísticos para caracterizar cada una de ellas y conocer así el grado de influencia de las mismas en la implementación del Sistema ABC/ABM. Estos parámetros son:

Coeficiente de Consenso: se calcula para saber si los decisores aceptan o no la propuesta que le hace el facilitador, utilizando para ello la siguiente expresión:  $GC = (1 - VN / VT)$

Donde:

GC = Grado de aceptación de cada uno de los atributos por parte de los decisores.

VN = Total de votos negativos

VT = Total de votos

Si luego de efectuados los cálculos el Grado de Aceptación es mayor que 80%, entonces el atributo evaluado se acepta.

-El método de Füller, es la técnica escogida para el desarrollo de la presente investigación. Este procedimiento se realiza para determinar la importancia o ponderación de las diferentes variables; donde se determina cuál de ellas posee más peso y así sucesivamente por orden, es decir, las más significativas en función de las estrategias y objetivos de la organización, según la evaluación realizada por los expertos. El mismo pertenece a la familia de los llamados métodos de comparaciones pareadas o por parejas. Con la aplicación del Triángulo de Füller se obtiene un vector de importancia o peso de los atributos que caracterizan al sistema y que abarcan desde K1 hasta Kn, para ello el decisor se enfrenta con el esquema del triángulo, cuyas filas están formadas por un arreglo de pares de atributos. Comparación de los criterios por parejas:

Para llevar a cabo esta comparación, se elabora una matriz criterio-criterio, donde se consigan las preferencias en cada pareja de criterios (1 significa que el criterio i es más importante que el criterio j),

	C1	C2	C3	C4	C5
C1	1	:	1	1	1
C2	0	:	1	1	1
C3	0	0	1	1	0
C4	0	0	0	1	0
C5	0	0	1	1	1

Cálculo del peso subjetivo de cada criterio: Aquí se determina la preferencia total de cada criterio, es decir, la cantidad de veces que el criterio analizado es preferido respecto a los restantes; y así se calcula el peso subjetivo de cada criterio a través de la siguiente expresión:

$$W_{k1} = \frac{\sum_{i=1}^n P_{ji}}{\sum_{j=1}^n \sum_{i=1}^n P_{ji}}$$

Donde:

$W_{jk}$ : peso subjetivo del criterio j.

$P_{ji}$ : preferencia del criterio j sobre el criterio i.

## Fase II: Gestión de los procesos y actividades.

Esta fase se desarrolla, con el objetivo de obtener los procesos que se ejecutan en el hotel, determinando los subprocesos que le son inherentes y las actividades que le corresponden, considerando para ello las etapas descritas en la figura anterior.

Etapa 1ra: Análisis de los procesos.

Los expertos listan todos los procesos y actividades que se desarrollan en las diversas áreas del hotel, derivados de la aplicación del método de tormenta de ideas. Seleccionados los procesos, se procede a la segunda etapa de la Fase II.

Etapa 2da: Diseño o rediseño estratégico de los procesos.

La definición del alcance de los procesos, conlleva a delimitar cuales son las actividades que más se relacionan a un proceso determinado. Lo cual permite, disminuir el número de actividades a ejecutar en cada proceso y subproceso, eliminándose así, aquellas actividades que no agregan valor.

Conocidos los procesos, se procede a realizar el análisis de las actividades que se ejecutan en el hotel.

Etapa 3ra: Análisis de las actividades.

Para el análisis de las actividades se empleará la clasificación de Porter (1985), en actividades primarias y actividades de apoyo. Señalándose, que si importante es identificar las actividades primarias, también es importante identificar las actividades de apoyo, pues estas últimas garantizan que se puedan ejecutar todas con el máximo de eficiencia posible.

Etapa 4ta: Jerarquía de las actividades por niveles.

La jerarquía de las actividades no es más que la agrupación de actividades homogéneas a distintos niveles según su comportamiento en el proceso. Las actividades se deben agrupar por niveles: nivel unitario; nivel de lote; nivel de producto; nivel de cliente y, finalmente a nivel del hotel.

Etapa 5ta: Elección de los inductores de costo.

En esta etapa, es importante dejar bien definido la diferencia existente entre inductor de costo y unidad de actividad:

Inductor de costo: constituye la causa del origen del costo, o sea, la variable que provoca el nivel de costo alcanzado.

Unidad de actividad: representa el efecto y se relaciona con el resultado del proceso, es decir, con el servicio o producto final, por tanto, determina o trata de medir el efecto, determinando las variaciones en la estructura de costo de una actividad.

### **Fase III. Determinación del costo de los procesos.**

Esta fase comienza a partir de la sexta etapa del procedimiento y se relaciona fundamentalmente con la determinación del costo de las diferentes etapas que prosiguen y que forman parte del costo total de los servicios que demandan los clientes en la entidad objeto de estudio.

Etapa 6ta: Cálculo del costo de las actividades primarias y de apoyo.

Para la determinación del costo de las actividades primarias y de apoyo hay que auxiliarse de etapas expuestas con anterioridad, pues de ello depende

conocer con mayor exactitud el costo total de la actividad que se ejecuta dentro del proceso.

En tal sentido, los documentos primarios ayudan y apoyan a la toma de decisiones mediante la información que aportan a partir del registro y el control existentes en dicha actividad.

Etapa 7ma: Asignación del costo de las actividades de apoyo a las actividades primarias.

Para realizar la asignación del costo es necesario considerar la 5ta. Etapa de la Fase II, o sea, identificar y seleccionar los inductores de costos que reflejen la mejor relación causa-efecto de cada actividad primaria que se ejecuta.

Una vez asignados los costos de las actividades de apoyo a las actividades primarias, se procede a la asignación de los costos de las actividades a los diferentes procesos que se realizan en el hotel.

Etapa 8va: Asignación del costo de las actividades a los procesos operativos del hotel.

En esta etapa ocurre la asignación del costo de las actividades de apoyo a las actividades primarias de los diferentes procesos y, la asignación de las actividades de los procesos estratégicos y de apoyo a los procesos operativos del objeto de estudio.

Etapa 9na: Cálculo del costo total de los procesos operativos.

Para determinar el costo de los procesos operativos, debe considerarse la asignación del costo de las actividades primarias de los procesos estratégicos y de apoyo a los procesos operativos del hotel. En este sentido, los costos que finalmente se asignan a dichos procesos operativos constituyen el objetivo final de cada proceso, lo que permitirá evaluar posteriormente las actividades que no fueron rentables y que deben ser mejoradas en el menor tiempo posible y que se refleja en la secuencia a seguir para la determinación de dicho cálculo.

## **ANÁLISIS DE RESULTADOS**

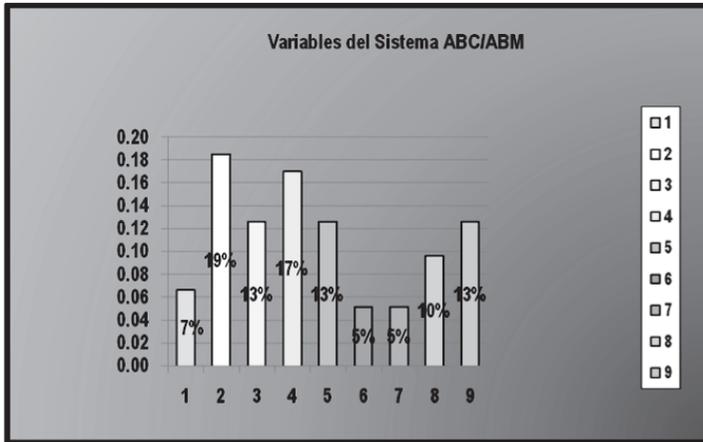
### **Validación del procedimiento ABC/ABM.**

#### **Fase I: Análisis de las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC/ABM en el Hotel.**

Considerando los análisis anteriores, se muestra en la Figura 3, las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC/ABM determinadas

por los expertos según sus criterios, además del nivel de importancia que presenta cada una de ellas en dicha implementación.

Figura 3: Variables relacionadas con la implementación del Sistema ABC/ABM.



Fuente: elaboración propia.

Donde:

1. Estructura organizativa.
2. Estrategia empresarial.
3. Cultura empresarial.
4. Apoyo por parte de la alta dirección.
5. Claridad y consenso de los objetivos del sistema.
6. Relación del ABC/ABM con otros sistemas de gestión.
7. Relación de la organización con los trabajadores.
8. Percepción de la utilidad del sistema.
9. Actitud hacia el sistema

Según se explicó anteriormente, de las 19 variables expuestas a los expertos, nueve resultaron influir sobre el diseño e implementación del Sistema ABC/ABM en el objeto de estudio, lo cual fue determinado a partir del cuestionario aplicado a los expertos y procesado a través del coeficiente de consenso.

Seguidamente se realizó el análisis criterio-criterio (método del Triángulo de Füller), para determinar el peso específico de cada una de las resultantes, evidenciándose en la figura expuesta anteriormente que la variable más importante es la estrategia empresarial, por consiguiente la entidad debe hacer mayor énfasis sobre este aspecto si se quiere acertar en la aplicación del sistema, tanto es así, que para conseguir el apoyo de la alta dirección (segunda variable más importante) y que esta lo utilice en sus análisis y acciones, el ABC/ABM debe vincularse con la formulación y evaluación de la estrategia competitiva.

Se hace necesario aclarar que el resto de las variables no seleccionadas por los expertos en este caso, son igual de importantes en la implementación del sistema, solo que su elección dependerá de las características tanto organizacionales, como estructurales y de los objetivos que se persigan.

## **Fase II: Gestión de los procesos y actividades.**

Etapa I: Análisis de los procesos.

Estos procesos estaban definidos por el hotel.

Procesos del Hotel

- ✓ Procesos de Alojamiento
- ✓ Procesos de Alimentos y Bebidas
- ✓ Procesos de Gestión Estratégica
- ✓ Procesos de Gestión de Marketing
- ✓ Procesos de Gestión Personal
- ✓ Procesos de Gestión de Financiera
- ✓ Procesos de Seguridad

Etapa 2da: Diseño o rediseño estratégico de los procesos.

Procesos Relevantes:

- ✓ Procesos de Alojamiento
- ✓ Procesos de Alimentos y Bebidas
- ✓ Procesos de Seguridad

Etapa 3ra: Análisis de las actividades.

Tabla 1: Actividades del subproceso de Pisos.

Primarias	De Apoyo
1. Realizar limpieza de áreas públicas. 2. Realizar limpieza de habitaciones. 3. Dotar la habitación de comodidades y lencería. 4. Atender a clientes especiales.	5. Solicitar y Recibir pedidos de insumos. 6. Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y las camareras. 7. Entregar insumos y lencería a las camareras. 8. Supervisar y controlar el trabajo de las camareras. 9. Lavar y/o planchar la ropa de los clientes. 10. Recibir lencería limpia. 11. Entregar lencería sucia.

Fuente: elaboración propia.

Tabla 2: Actividades del subproceso de Recepción.

Primarias	De Apoyo
1. Realizar check-in. 2. Tramitar la solicitud de clientes. 3. Realizar check-out.	4. Solicitar y Recibir pedidos de Insumos. 5. Revisar y controlar la ejecución de las actividades. 6. Realizar reservas. 7. Realizar Pre-Alojamiento. 8. Brindar servicio traslado de equipaje. 9. Realizar operaciones de caja. 10. Realizar cierre de caja.

Fuente: elaboración propia.

Etapa 4ta: Jerarquía de las actividades por niveles.

Tabla 3: Clasificación de las actividades por niveles.

	Actividades	Unitario	Producto
<b>Código</b>	<b>Subproceso de Pisos:</b>		
Ap-1	Solicitar y Recibir pedido al Almacén de Insumos.		X
Ap-2	Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y camareras.	X	
Ap-3	Entregar insumos y lencería a las camareras.		X
Ap-4	Supervisar y controlar el trabajo de las camareras.	X	
Ap-5	Realizar limpieza de áreas públicas.	X	
Ap-6	Realizar limpieza de habitaciones.	X	
Ap-7	Dotar la habitación de comodidades y lencería.	X	
Ap-8	Atender a clientes especiales.	X	
Ap-9	Lavar y/o planchar la ropa de los clientes.	X	
Ap-10	Entregar lencería sucia.		X

<b>Ap-11</b>	Recibir lencería limpia.		<b>X</b>
	<b>Subproceso de Recepción:</b>		
<b>Ar-1</b>	Solicitar y Recibir pedidos al Almacén de Insumos.		<b>X</b>
<b>Ar-2</b>	Revisar y controlar la ejecución de las actividades.	<b>X</b>	
<b>Ar-3</b>	Realizar reservas.	<b>X</b>	
<b>Ar-4</b>	Realizar Pre-Alojamiento.	<b>X</b>	
<b>Ar-5</b>	Realizar <u>check-in</u> .	<b>X</b>	
<b>Ar-6</b>	Brindar servicio traslado de equipaje.	<b>X</b>	
<b>Ar-7</b>	Realizar operaciones de caja.	<b>X</b>	
<b>Ar-8</b>	Tramitar la solicitud de clientes.	<b>X</b>	
<b>Ar-9</b>	Realizar <u>check-out</u> .	<b>X</b>	
<b>Ar-10</b>	Realizar cierre de caja.		<b>X</b>

Fuente: elaboración propia.

Eraza 5ta: Elección de los inductores de costo.

En esta etapa se analizan las actividades de apoyo para determinar el generador que mayor relación guarda con la actividad primaria.

Tabla 4: Inductores de costo del subproceso de Pisos.

Actividades de Apoyo	Actividades primarias				Inductor de costo	Costos del período
	Ap-5	Ap-6	Ap-7	Ap-8		
Ap-1	-	-	-	-	-	X
Ap-2	X	X	X	X	Horas de mano de obra directa	-
Ap-3	-	X	X	-	Cantidad de camareras	-
Ap-4	X	X	X	X	Horas de mano de obra directa	-
Ap-9	-	-	-	X	-	-
Ap-10	-	X	-	-	-	-
Ap-11	-	-	X	-	-	-

Fuente: elaboración propia.

Tabla 5: Inductores de costo del subproceso de Recepción.

Actividades de Apoyo	Actividades primarias			Inductor de costo	Costos del período
	Ar-5	Ar-8	Ar-9		
Ar-1	-	-	-	-	X
Ar-2	X	X	X	Horas de mano de obra directa	-
Ar-3	X	-	-	-	-
Ar-4	X	-	-	-	-
Ar-6	X	-	X	Cantidad de <u>check in</u> y <u>check out</u>	-
Ar-7	X	-	X	Cantidad de <u>check in</u> y <u>check out</u>	-
Ar-10	-	-	X	-	-

Fuente: elaboración propia.

### Fase III: Determinación del costo de los procesos.

Etaa 6ta: Cálculo del costo de las actividades primarias y de apoyo.

Para calcular el costo de las actividades se sumarán el material directo (MD), la mano de obra directa (MOD) y los costos indirectos de fabricación variables (CIFv), esto dará como resultado el costo de la actividad incluyendo el tiempo.

Tabla 7: Cálculo del costo de las actividades del subproceso de Pisos.

Códigos	MD	MOD	OCI	Total
Ap-1	0.403	34.96	0.00	35.36
Ap-2	0.00	571.04	0.00	571.04
Ap-3	1.24	3,047.31	0.00	3,048.55
Ap-4	1.38	1,314.00	0.00	1,315.38
Ap-5	162.40	5,226.00	0.00	5,388.40
Ap-6	247.54	3,235.33	0.00	3,482.87
Ap-7	4,463.74	3,235.33	0.00	7,699.07
Ap-8	30.00	2,296.04	0.00	2,326.04
Ap-9	223.95	384.00	0.00	607.95
Ap-10	0.00	1,803.75	0.00	1,803.75
Ap-11	1.71	1,406.25	0.00	1,407.96
<b>Total</b>	<b>\$ 5,132.36</b>	<b>\$ 22,554.01</b>	<b>\$ 0.00</b>	<b>\$ 27,686.37</b>

Fuente: elaboración propia.

Tabla 8: Cálculo del costo de las actividades del subproceso de Recepción.

Códigos	MD	MOD	OCI	Total
Ar-1	0.202	23.308	0.00	23.51
Ar-2	0.00	582.69	0.00	582.69
Ar-3	40.20	474.00	0.00	514.20
Ar-4	0.134	351.7400	0.00	351.87
Ar-5	625.385	351.75	0.00	977.14
Ar-6	0.00	2,626.00	0.00	2,626.00
Ar-7	60.63	703.50	0.00	764.13
Ar-8	3.84	703.50	0.00	707.34
Ar-9	0.16	879.37	0.00	879.53
Ar-10	2.36	150.75	0.00	153.11
<b>Total</b>	<b>\$ 732.91</b>	<b>\$ 6,846.61</b>	<b>\$ 0.00</b>	<b>\$ 7,579.52</b>

Fuente: elaboración propia.

Leyenda:

MD: Material Directo

MOD: Mano de Obra Directa

OCI: Otros Costos Indirectos

Etapa 7ma: Asignación del costo de las actividades de apoyo a las actividades primarias.

Tabla 9: Costo asignado a las actividades primarias en el subproceso de Pisos.

Actividades de apoyo	Actividades primarias (AP)				Costo Total
	Ap-5	Ap-6	Ap-7	Ap-8	
Ap-2	142.76	142.76	142.76	142.76	571.04
Ap-3		1,524.28	1,524.28		3,048.56
Ap-4	328.85	328.85	328.85	328.85	1,315.40
Ap-9				607.95	607.95
Ap-10		1,803.75			1,803.75
Ap-11			1,407.96		1,407.96
Costo Total Asignado	471.61	3,799.64	3,403.85	1,079.56	8,754.66
Costo AP	5,388.40	3,482.87	7,699.07	2,326.04	18,896.38
<b>Total CAP</b>	<b>\$ 5,860.01</b>	<b>\$ 7,282.51</b>	<b>\$ 11,102.92</b>	<b>\$ 3,405.60</b>	<b>\$ 27,651.04</b>

Fuente: elaboración propia.

Tabla 10: Costo asignado a las actividades primarias en el subproceso de Recepción.

Actividades de apoyo	Actividades primarias (AP)			Costo Total
	Ar-5	Ar-8	Ar-9	
Ar-2	233.08	<u>233.08</u>	116.54	582.70
Ar-3	514.20			514.20
Ar-4	351.87			351.87
Ar-6	1,272.73		1,353.27	2,626.00
Ar-7	<u>370.35</u>		393.78	764.13
Ar-10			<u>153.11</u>	153.11
Costo Total Asignado	2,742.23	233.08	2,016.70	4,992.01
Costo AP	<u>977.14</u>	<u>707.34</u>	<u>879.53</u>	<u>2,564.01</u>
<b>Total CAP</b>	<b><u>\$ 3,719.37</u></b>	<b><u>\$ 940.42</u></b>	<b><u>\$ 2,896.23</u></b>	<b><u>\$ 7,556.02</u></b>

Fuente: elaboración propia.

Leyenda:

AP: actividad primaria

CAP: costo de la actividad primaria

Actividad de apoyo que no se asigna a la actividad primaria

Etapa 8va: Asignación del costo de las actividades al proceso operativo del Hotel.

<b>Proceso de Alojamiento</b>	
Pisos	\$ 27,651.04
Recepción	\$ 7,556.02

Etapa 9na: Cálculo del costo total de los procesos operativos.

Total proceso Alojamiento: \$35207.06

## CONCLUSIONES

La evolución del Sistema ABC/ABM y la preocupación existente en la literatura contable por este, es visible ya que su desarrollo teórico, así como las aplicaciones que han sido llevadas a la práctica empresarial, confirman el potencial que presenta y las posibilidades futuras de este sistema.

El procedimiento ABC/ABM que se propone a la dirección del Hotel, está sustentado sobre un estudio de variables relacionadas con la organización y con los empleados, solucionando las limitaciones que presenta el sistema de costo actual que emplea la institución para la toma de decisiones.

Desde el punto de vista del rigor científico el estudio de variables, contó con el criterio de los expertos seleccionados, pues el nivel de conocimiento de los mismos permitió realizar el trabajo con toda la información necesaria.

Las técnicas y herramientas utilizadas durante la aplicación del procedimiento, permitieron facilitar y visualizar los resultados obtenidos. Estos resultados propiciaron detectar reservas y posibilidades de gestión para mejorar el servicio que se da a los clientes.

La gestión del costo de las actividades, propicia conocer con antelación el inductor de costo más apropiado que influye en la misma y permite determinar con mayor precisión el cálculo de éste.

El sistema de costo actual en el hotel objeto de estudio, limita la toma de decisiones, ya que la información que brinda es insuficiente desde el punto de vista de gestión y reducción de los costos, así como para determinar márgenes de contribución.

Los resultados obtenidos, corroboran la utilidad del procedimiento propuesto, ya que no solo es factible para calcular el costo del servicio brindado y todos los otros aspectos mencionadas a lo largo del trabajo, sino que permite además el análisis de las actividades, su gestión y reducción en caso de ser necesario.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abad Alfonso, A.(2007): “Medición del Capital Intelectual en el Hotel Meliá Las Américas”. Tesis presentada en opción al título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas. Universidad de Matanzas.
- Álvarez J. et al (1996): “Contabilidad de Gestión Avanzada: Planificación, Control y experiencias prácticas”. España. McGraw-Hill/Interamericana de España.

- Amat, O. (1994): “La Contabilidad de Gestión en Empresas Orientadas al Mercado”, en *Nuevas Tendencias en Contabilidad de Gestión*, AECA, pp.143-164.
- Amat, O. Y Soldevila, P. (1998): “Contabilidad y Gestión de Costes.” 2da Edición. Ediciones Gestión 2000, España, pp: 133-151.
- Balada Ortega, T. y Ripoll Feliu, V. (2000): “La contabilidad de gestión en el sector del automóvil”. *Situación y Tendencias de la Contabilidad de Gestión en el ámbito Iberoamericano*. Glosario Iberoamericano. España, pp: 119
- Baujín, P. (2005): “Diseño y validación del procedimiento del costeo por actividades. Caso hotelero.” Tesis Doctoral dirigida por el DrC. V. Vega Falcón.
- Berliner, C. y Brimson, J. A. (1989): “Cost Management for Today’s advanced Manufacturing”. *The CAM-I Conceptual Design*, Harvard Business School Press.
- Bescos, P. L. (2004): “Seminar Managemet Accounting Research.” Febrero 2004.
- Bescos, P. L. y Cauvin, E. (1999): “El ABC/ABM: ¿Cómo se encuentra actualmente?” V Jornada de trabajo de Contabilidad de Costes y de Gestión.
- Blanco, F. (2000): “Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas.” 8va Edición, Ediciones Deusto S.A., España, pp: 226-245.
- Blanco, M. I. (2000): “La investigación en Contabilidad de Gestión.” VI Jornada de trabajo de Contabilidad de Costes y de Gestión.
- Brimson, J.A. (1991): “Activity accounting: An activity – based – costing approach,” John Wiley and Sons, New York.
- Caldera, J. A. (2011): “Factores de organización y comportamiento en los sistemas ABC/ABM: percepciones de su uso.” Trabajo de suficiencia investigadora, Valencia.
- Carrión, J. L.: “Costos estándar ABC para la industria de plásticos líneas de tuberías y accesorios de PVC” [http://sisbib.unmsm.edu.pe/BibVirtualData/Tesis/Empre/CarriÃ³n\\_N\\_J/cap\\_](http://sisbib.unmsm.edu.pe/BibVirtualData/Tesis/Empre/CarriÃ³n_N_J/cap_)
- Castelló Taliani, E. (1992): “El sistema de costes por actividades.” I Jornada de Contabilidad de Gestión. Valencia, España.
- Castelló, E. y Lizcano, J. (1994): “El sistema de gestión y de costes basado en las actividades. Un nuevo instrumento para la competitividad empresarial.” España.

- Cooper, R. Y Kaplan, R. (1991): "The design of cost management systems." Practice Hall, New Jersey, Capítulo 5.
- Cooper, R. Y Kaplan, R. S. (1988): "Measure cost right: make the right decision." Harvard Business Review.
- Davis, F. (1989): "Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology". MIS Quarterly, septiembre, pp.319-339.
- Díaz, G. (2010): Propuesta de Metodología ABC/ABM para el Hotel Club Amigos. Tesis presentada en opción al Título de Licenciada en Economía. Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos.
- Escobar, B. et al (1999): "La mejora de la Gestión de tesorería a través de su rediseño en la lógica ABC/ABM." V Jornada de trabajo de Contabilidad de Costes y de Gestión.
- Florez, L. S.: "Sistema de Costo de productos Basados en las Actividades ABC". [www.ragocons.com](http://www.ragocons.com).
- Friedman, A.L. y Lyne, S.R. (1995): Activity Based Techniques: The Real Life Consequences. Londres: CIMA.
- García H., R. y L. Cuétara S. "Métodos para la Toma de Decisiones en la Gestión Empresarial". Brasil: Universidad Federal de Acre. Segunda Edición, 1996, p: 173-196.
- García, M. (2012): "Sistema de Costes por actividades y recursos no utilizados." VII Jornada de trabajo de Contabilidad de Costes y de Gestión. Generalidades del Costeo Basado en Actividades. [www.ragocons.com](http://www.ragocons.com)
- García, M. A. (2013): "Cómo implantar exitosamente un sistema de Costeo basado en Actividades (ABC) en su Empresa". [www.ragocons.com](http://www.ragocons.com)
- Gosselin, M. (1997): "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing", Accounting, Organizations and Society, vol. 22, nº 2, pp: 105-122.
- Horngren, C.T. (1990): "Firts Discussant", Journal of Management Accounting Research, otoño, pp. 21-24.
- Johnson, T. (1993): "Es tiempo de detener la sobre venta de los conceptos del Análisis por Actividades (Activity Based)". Revista Costos y Gestión, España, Publicación T. II – No.8. pp: 320.

- Lizcano, J. :(2007) “La Contabilidad de Gestión en la competitividad de las empresas”. [www.observatorio.iberamericano.org](http://www.observatorio.iberamericano.org)
- Lorca, P. y García, J. (2003): “¿Cómo avanzar en la investigación empírica en Contabilidad de Gestión?” *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. Vol. I. No 2.
- Mallo Rodríguez, C. (1991): “Contabilidad analítica. Costos, Rendimientos, Precios y Resultados”. Ministerio de Economía Y Hacienda de España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 4ta Edición. pp: 410.
- Margarita – Sanz, J.C. (2001): “El sistema de costes basado en las actividades aplicado a centros asistenciales de personas con retraso mental.” VII Jornada de trabajo de Contabilidad de Costes y de Gestión.
- Miller, J.G. y Wollmann, T.E. (1985): “The Hidden Factory”, *Harvard Deusto Business Review*, pp. 142-150.
- Pedersen, H. W. (1958): “Los Costos y la Política de Precios”. Madrid: Editorial Aguilar, 2da Edición, pp: 6.
- Pérez Barral, O. (2003): “Propuestas de Herramientas de Gestión para las empresas del Turismo. Caso GET Varadero”. Tesis presentada en opción al grado de Máster en Administración de Negocios en la Universidad de Matanzas “Camilo Cienfuegos”. Matanzas, 2003.
- Pérez Barral, O. (2005): “Sistema de Contabilización de la Universidad de Matanzas “Camilo Cienfuegos”. Folleto del Sistema de Contabilización del Nuevo Modelo de Gestión Económico-Financiero.
- Porter, M. (1989): “Ventajas competitivas. Creación y sostenimiento de un desempeño superior”. México. Editorial Continental S.A., Cuarta impresión, pp: 62.
- Quesada Guerra, M. (2007): Propuesta de Metodología ABC/ABM en el Hospital Militar “Mario Muñoz”, a partir de un estudio de variables. Tesis presentada en opción al título de Máster en Administración de Negocios. Universidad de Matanzas.