

Etapas en la determinación del coste por actividades: caso hotel Meliá Varadero¹

EBI

Fecha de Recepción: octubre 2009
Fecha de Aceptación: enero 2010

Aydil Orama Véliz
Osmany Pérez Barral
Mayra Quesada Guerra

Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad
"Camilo Cienfuegos" de Matanzas. (Cuba).

Vicente Ripoll Feliu

Departamento de Contabilidad de la Universidad de
Valencia.

Resumen

Con el objetivo de determinar los costes por actividades en el Hotel Meliá Varadero se llevo a cabo un estudio tendente a implementar un procedimiento de cálculo de costes basado en el Sistema de Costes y Gestión basado en Actividades (ABC/ABM), el cual permite obtener información oportuna para la toma de decisiones empresariales por parte de los directivos de la entidad objeto de estudio; debido a que el actual sistema de coste no resuelve la mejora de la gestión de las diferentes actividades que se realizan en el hotel.

Este Sistema (ABC/ABM), es ampliamente conocido y trabajado por autores nacionales e internacionales como Ripoll (1994), Castelló y Lizcano (1994), Sánchez (2002), Baujín (2005), Quesada (2007), Díaz (2008) y Pérez (2008), entre otros. Los resultados del presente trabajo logran corroborar que dicho procedimiento es viable y adaptable para los hoteles del polo turístico de Varadero en general.

Palabras clave

Costes, actividades, gestión, hotel, procedimiento.

Abstract

In order to determine costs for activities in the Hotel Meliá Varadero has done a research, which the objective to implement a Costing and Activity Based Management (ABC/ABM) procedure. It allow to obtain timely information for decision making business by the directors of the entity under study; because the current system does not solve the cost of improving the management of different activities in the hotel was used to design simple procedure (ABC/ABM).

This system is widely known and worked for national and international authors as Ripoll (1994), Castelló and Lizcano (1994), Sánchez (2002), Baujín (2005), Quesada (2007), Díaz (2008) and Pérez (2008), among others. The results of this study are able to confirm that this procedure is feasible and adaptable to the tourist hotels of Varadero in general.

Keywords

Cost, activities, management, hotel, procedure.

1.-Sistema de gestión basado en las actividades

Los cambios vertiginosos en el mundo de la información contable marcados en la década del 80 y su constante aceleración desde los 90 hasta el presente, así como, la existencia de una competencia empresarial que depende cada vez más de un sistema de gestión eficiente para dominar el mercado, ha motivado a la dirección de las empresas a adquirir conocimientos acerca de los sistemas que en la actualidad se desarrollan en el ámbito de la Contabilidad de Gestión.

Tal y como se pone de manifiesto en Tamarit (2003), se observa que los directivos quieren abandonar líneas de producción aparentemente rentables, los márgenes de beneficios son difíciles de explicar, los productos o servicios (P/S) más complejos en su elaboración generan grandes beneficios, los distintos departamentos de la empresa recurren a sus propios sistemas de cálculo de costes, el área de Contabilidad emplea mucho tiempo en analizar proyectos específicos, y los precios de los competidores son incomprensiblemente bajos.

La falta de adecuación de la Contabilidad de Costes y de Gestión al entorno ha motivado que los sistemas convencionales hayan soportado críticas durante los últimos años. Dichos sistemas, en términos globales, fallan al no producir información oportuna ante el marco competitivo actual. De manera más detallada, se puede señalar que las principales limitaciones de los Sistemas Convencionales ha sido la falta de visibilidad, la distorsión sistemática del coste de los productos o servicios causada por el uso de métodos basados en el volumen de producción para absorber los costes indirectos, la falta de análisis de las unidades no productivas, la ausencia de relevancia de la información para la toma de decisiones y, la carencia de información en las etapas previas a la producción y a lo largo del ciclo de vida del producto o servicio (Armenteros, 2000).

Ante esta situación, Orama (2008), plantea que frente a la Contabilidad Convencional, el Sistema de Costes basado en las Actividades (ABC) y el Sistema

de Gestión basado en las Actividades (ABM) han sido propuestos como técnicas para mejorar el coste de los productos o servicios y, a su vez, ayudar a entender el proceso mediante el cual los recursos son consumidos a través de la cadena de valor de la organización.

En este sentido para Tamarit (1996), el ABC, constituye un modelo de cálculo de costes cuya finalidad es distribuir los costes a los distintos productos o servicios, en función de la verdadera causa que los ha generado. Para ello, utiliza como base las actividades desarrolladas para ejecutarlos, entendiendo por actividad el modo en que una organización emplea sus recursos para lograr un *output*.

Con el paso del tiempo, el ABC ha evolucionado, ampliando el objetivo inicial pretendido por dicho sistema, y desarrollando 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 de la empresa. Esta técnica se centra en el análisis de las actividades de la organización, en busca de la mejora continua, tratando de identificar y suprimir aquellas tareas que no contribuyen a generar valor, tanto al cliente interno como al externo y, a su vez, mejorar la aportación de las restantes actividades.

Según la práctica empresarial se evidencia la necesidad de adoptar este sistema que garantiza la gestión y la determinación del coste de manera más efectiva. Teniendo en cuenta el alto desarrollo teórico alcanzado en la fundamentación del ABC/ABM para la mejora de la eficiencia en la gestión empresarial, los resultados de ejecución según los estudios e investigaciones realizadas reflejan que en América del Norte, el porcentaje de implementación del sistema es importante según (Pierre, 2007), puesto que se desarrolla en el 49% de las empresas del país. Sin embargo, en Canadá no se ha desarrollado de igual manera (23,1% de las organizaciones).

En Europa, los porcentajes de adopción se encuentran entre el 10% y el 40%. En la actualidad, en Francia se alcanzó un 39% de implementación por las empresas, donde 28.4% de ellas admiten la posibilidad de su adopción. Asimismo en Bélgica y Grecia se desarrolla en un 19.5% y 17.4% de organizaciones respectivamente.

En Cuba, los estudios se han centrado sólo en los diseños y procedimientos del Sistema ABC/ABM con enfoque hacia el cálculo del coste en empresas de producción y servicios como: Entidad de Microbrigadas Sociales y Servicio a la Vivienda de Matanzas (EMBSSV), Hospital Militar “Mario Muñoz”, Grupo Electrónico de Turismo (GET), Hotel Iberostar Bella Costa Resort, Hotel Villa Cuba Resort, Hotel Club Amigos Varadero, Hotel Sol Palmera, Hotel Arenas Doradas, entre otros; no alcanzándose hasta el momento ninguna puesta en práctica dada las barreras existentes que se interponen para su empleo por los propios lineamientos generales de planificación, registro y control del coste y, normas contables que rigen en el país.

Sólo Australia muestra resultados superiores a los expuestos anteriormente. Sus indicadores rebasan el 78%, justificado por el gran tamaño de las organizaciones y por los efectos positivos alcanzados por el sistema objeto de estudio (Pérez, 2008).

Atendiendo a la necesidad de asumir cambios en los sistemas de Contabilidad de Coste y Gestión que respondan a las exigencias del entorno actual, se propone implementar un procedimiento ABC/ABM para ofrecerle esclarecimiento y solución futura a los problemas detectados en el Hotel Meliá Varadero en cuanto a coste y gestión se refiere.

2.- Caracterización del sector del turismo y del Hotel Meliá Varadero

El turismo es considerado una actividad multisectorial que requiere la concurrencia de diversas áreas productivas (agricultura, fabricación y construcción) y de los sectores públicos y privados para proporcionar los bienes y los servicios utilizados por los turistas.

Dicha actividad no tiene límites determinado con claridad ni un producto tangible, sino que es la producción de servicio que varía dependiendo de los países, pues el entorno, las costumbres, la cultura, el clima, entre otros, influyen en la evolución del turismo en Cuba.

En el desarrollo de este sector el hotel constituye la unidad comercial básica. Es una conjunción de servicios básicos y complementarios, ofertando a la comercialización un concepto de producto redondeado y tangible con marca, producto e imagen, así como las posibilidades de interacción con otros elementos de su entorno.

Para el desarrollo de la actividad general de un hotel se requiere de la existencia de un grupo de departamento que inciden con su desempeño en el desarrollo del mismo, requiriéndose una adecuada interrelación, cooperación y coordinación de forma tal que garantice una labor en forma de sistema. La falla de cualquier departamento o cualquier persona dentro de él, significa un servicio insatisfactorio y un cliente descontento (Baujín, 2005).

La empresa hotelera se caracteriza por el gran volumen de los costes indirectos motivado por diferentes factores, entre los que se destacan: las grandes inversiones en los activos fijos, lo que trae consigo altos gastos por concepto de depreciación, seguridad, mantenimiento a la instalación, seguros; los efectos del entorno competitivo que provoca altos costes en publicidad y promoción necesarios para mantenerse en el mercado y otros relacionados con la gran gama de servicios de apoyo que son actividades que se generan dentro de la cadena de valor, siendo obsoletos y arbitrarios los métodos de control y distribución de los gastos indirectos utilizados actualmente en la mayoría de las cadenas hoteleras por el sistema que tienen implantado.

La mayoría de los hoteles en Cuba poseen un sistema contable (*Uniform System*) y sistemas integrados que le permiten el funcionamiento (sistemas informáticos, cuyos procedimientos son muy similares, la diferencia

principal radica en el tipo de base de datos que utilizan, como por ejemplo: el *Interhotel 2000*, *DBF-Foxpro* y el *SIHOT-Infomix*.

Según Baujín (2005), el sistema contable determina datos estadísticos que abarcan una serie de índices, ofreciendo una visión del funcionamiento del hotel así como el comportamiento de los presupuestos efectuados, tales como: habitaciones, clientes, margen semi neto, cubiertos servidos, tanto por ciento de coste de comida y de bebida, número de empleados, costes de personal con relación a los clientes, total de ingresos, resultado de explotación y beneficio neto.

Los sistemas integrados ofrecen datos estadísticos, los cuales abarcan las informaciones siguientes: habitaciones; clientes; desayuno, almuerzo y cena pasantes; plantilla; coste personal; producción en diferentes conceptos: habitación/estancia, ingresos/ estancia; ingresos accesorios/estancia; total ingresos; resultado de explotación y beneficio neto. Este sistema analiza la información atendiendo a ratios de: costes, ingresos, gastos directos e indirectos y ofrece la información acerca de los clientes reales por nacionalidades que estuvieron en el hotel durante el mes.

Todos estos aspectos mencionados sobre el sistema contable y los sistemas informáticos permiten determinar algunas limitaciones de los mismos debido a las necesidades y exigencias de la industria hotelera actual como:

- Se basa en el Método de Costeo Directo por departamentos. Se calculan los gastos directos de los departamentos operativos y no se distribuyen los gastos indirectos para el cálculo del costo total por departamento. Estos se registran en un estado aparte, pues a pesar de que existen métodos para el prorrateo de los cargos indirectos (directo, escalonado, algebraico), no se aplica ninguno en la entidad analizada.
- Son inexactos los resultados debido a que existe gran número de costes semi variables que no pueden separarse fácilmente en fijos y variables.

- Se relacionan los gastos atendiendo al departamento que se analice. En el caso de los departamentos operativos se desglosan los ingresos según los servicios brindados en cada área operativa, después se relaciona en el análisis los gastos, según los departamentos que se analizan, en estos departamentos los costes y gastos analizados son: coste de ventas, gasto de personal y gasto de explotación. En los no operativos solamente se hace mención a los gastos de personal y de explotación.
- Al funcionar este sistema por áreas de responsabilidad y designar los responsables de las mismas, los trabajadores de las distintas áreas no se sienten involucrados a cooperar con la disminución de los costes, pues piensan que todo es tarea del responsable del centro.
- Dedicar gran parte de su esfuerzo a la valoración de existencias, lo que no procede en el sector hotelero dada la intangibilidad del servicio.
- Se analizan ratios de costes los cuales se conceptualizan algunos como ratios y otros como costes. Muchos de estos ratios resultan del simple cálculo de los gastos directos divididos entre los ingresos de cada concepto.
- Diariamente se analizan los gastos de comida y bebida por los centros de coste correspondientes. El resto de los gastos se analiza mensual por departamentos.
- La realización de una previsión de algunos gastos cada mes para cada centro de coste, hace depender a cada responsable de los centros de un presupuesto, lo que muchas veces impide lograr mayor calidad en los servicios brindados por el hotel, influyendo esto en los ingresos.

El Hotel Meliá Varadero, donde se realiza la investigación presente, se encuentra en el Municipio de Varadero, situado en la Provincia de Matanzas, considerado el principal polo turístico de Cuba por su extensión (14,4 Km²), cuyo potencial natural se destaca por su arena y playa que abarcan una longitud de 20 375 m, con un ancho estimado de 22 m y una altura promedio de la duna superior a 1 m.

El hotel fue inaugurado en 1991, pertenece al Grupo Hotelero Cubanacán (principal cadena hotelera del país), la dirección del mismo es mixta en convenio de administración con la Cadena Hotelera Española Sol Meliá. La modalidad de servicio que se oferta al cliente es “Todo Incluido”, con categoría 5 estrellas.

El hotel posee un subsistema de costes que contienen aspectos también de gastos como se caracteriza a continuación:

- Se procesan diariamente todos los movimientos del día anterior de Almacén: entradas, devoluciones, salidas, y trasposos, por el método de vales establecidos.
- Se realizan inventarios diarios de comida y bebida al final de cada día en cada punto de venta.
- Se realiza la toma física de los inventarios a través del sistema rector (SIHOT), se revisan contra el potencial y este arroja un resultado real ajustado a la variación de inventario (saldo inicial + entradas - salidas = saldo final), que no es más que el consumo del día en cada punto de venta.
- Se importa el fichero correspondiente a los potenciales de todos los departamentos o centros de coste del hotel que resulta del sistema de almacén, luego de pasar la totalidad de los movimientos del día anterior.
- El sistema de almacén constituye uno de los principales eslabones de control de los costes en el hotel, pues independientemente de que es el reflejo de las relaciones con los proveedores, permite procesar por departamentos el nivel de consumos y sus resultados. Al cometer errores en las entradas y salidas del almacén se pueden distorsionar totalmente los costos y la Contabilidad en General, de ahí la importancia tanto de la imputación de los datos como de la revisión posterior con vista a definir correctamente en el caso de las entradas: fecha, proveedor, número de documentos, artículo, cantidad, precio e importe, y de las salidas:

fecha, artículo, cantidad y departamento receptor.

- El sistema permite la introducción de los datos del informe de producción relativos a ingresos, cuenta casa y clientes. En el caso de cocina se cargan al sistema los suministros que entran directamente de panadería y pastelería central. Finalmente se obtiene un resultado del día y un acumulado, departamento por departamento y del coste por cliente todo incluido.

La inserción de la actividad hotelera en el proceso de Perfeccionamiento Empresarial ayuda a la búsqueda de las causas de los problemas. Es por ello que cuando se analiza el subsistema de costes, se puede apreciar que no se aprovechan las nuevas opciones de análisis de toma de decisiones cuantitativos y cualitativos que brinda la Contabilidad de Gestión, entre las cuales resaltan: enfoque estratégico de los costes, análisis de las actividades como las verdaderas causantes de la incurrencia de los costes, Cuadro de Mando Integral, Capital intelectual, costes de calidad, costes medio ambientales, cadena de valor, utilización del enfoque de procesos, entre otras.

Es por ello que se propone el diseño y la implementación del Sistema de Gestión y Coste basado en actividades que mida más eficientemente el comportamiento de los costes y facilite el proceso de toma de decisiones, teniendo en cuenta los resultados obtenidos en otras investigaciones realizadas como se mencionan anteriormente.

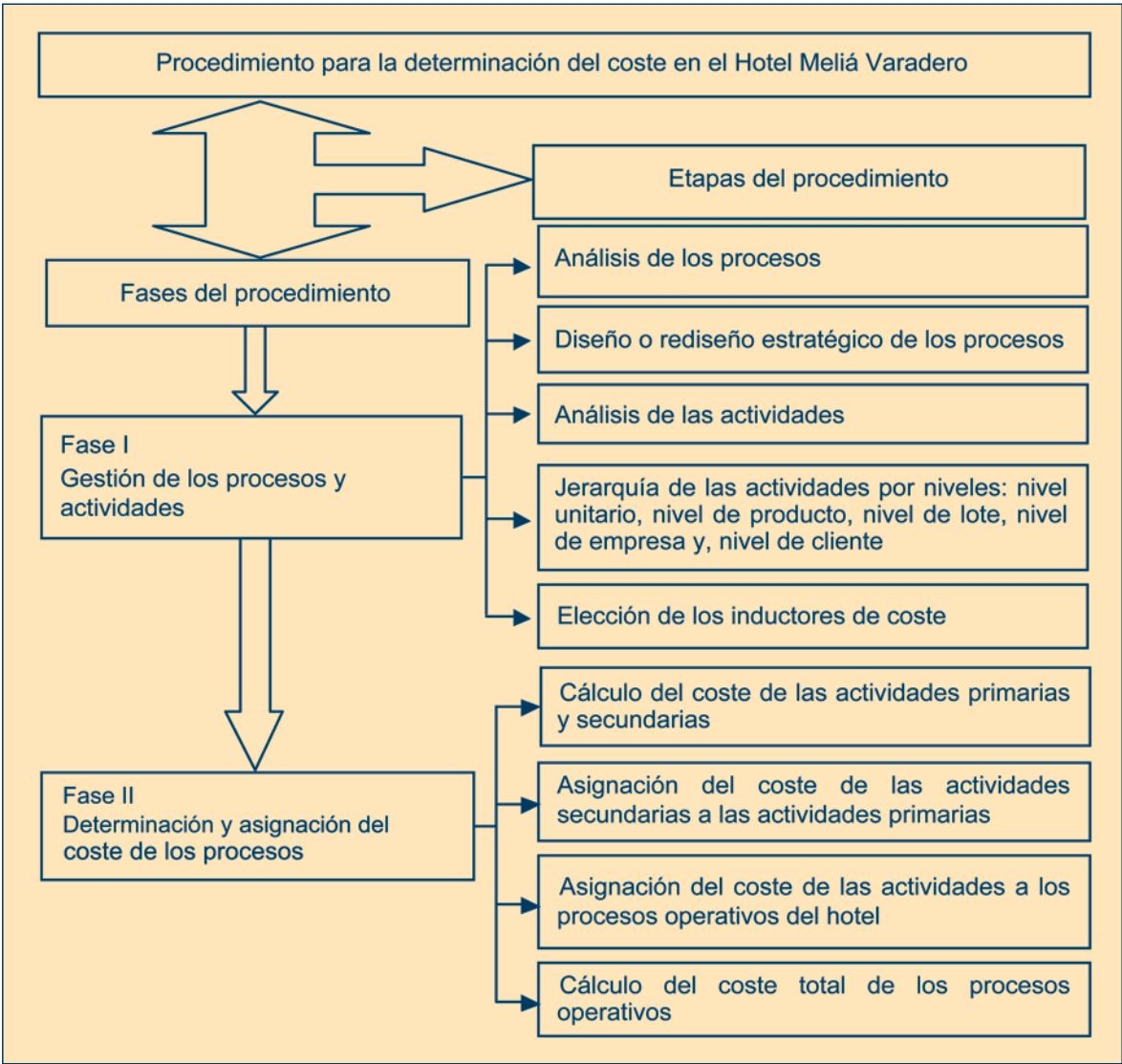
3. Fases en la implementación

El éxito del procedimiento ABC/ABM que se propone, en la práctica, sólo es posible si se capacita al personal de la empresa en materias relacionadas con la Contabilidad de Gestión, haciendo énfasis en el ABC/ABM propiamente. El personal directivo y contable de la entidad objeto de estudio es el elemento más indicado para apoyar y encaminar un plan de formación a todos los trabajadores según las características de cada área. Por lo que este es el primer paso a consolidar antes de ejecutar cualquier procedimiento de cálculo de costes.

El procedimiento debe ser lo más comprensible posible para el usuario, la falta de conocimiento al respecto es una barrera real para su posible

implementación. La propuesta del procedimiento en cuestión se sintetiza en la Figura 1 y se presenta en dos fases y nueve etapas fundamentalmente.

Figura 1. Procedimiento para la determinación del coste en el Hotel Meliá Varadero.



3.1. Fase I: Gestión de los procesos y actividades

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

3.1.1. Etapa I: Análisis de los procesos

Comprende una etapa gestión, donde participan conjuntamente los asesores y usuarios del sistema.

En la misma se encuentran implicados los expertos seleccionados, los que poseen conocimientos en sistemas de gestión y tienen dominio general de los procesos de la entidad.

Los expertos listan todos los procesos que se desarrollan en las diversas áreas del hotel, derivados de la aplicación del método de tormenta de ideas como lo muestra la Tabla 1.

Tabla 1. Procesos potenciales del Hotel Meliá Varadero

Nombre de los procesos potenciales		
Recreación	Almacén	Seguridad
Gestión de Calidad	Gestión del Personal	Compras
Alojamiento	Ventas	Conserjería y Pisos
Alimentos y Bebidas	Gestión Estratégica	Gestión Medio Ambiental
Cocina	Limpieza Áreas Públicas	Recepción
Minibares	Comedor de Trabajadores	Servicios Técnicos
Gestión de Marketing	Gestión de Informatización	Restaurantes
Gestión de Financiación	Relaciones Públicas	Riesgos
Bares		

Seleccionados los procesos, se procede a evaluar su diseño o rediseño estratégico en la segunda etapa de la Fase I.

una etapa que implica a gran parte de los trabajadores del hotel, participan todas las áreas que ejecutan actividades inherentes a los procesos seleccionados.

3.1.2. Etapa II: Diseño o rediseño estratégico de los procesos

En esta etapa participan las personas que más conocen los procesos del hotel, o sea, las que pueden aportar criterios importantes dado el grado de experiencia acumulado en la actividad que realizan. Es

En el diseño o rediseño estratégico se gestionan los procesos que más tributan a las actividades que demandan los clientes listados en la Tabla 2, delimitándose de esta manera los procesos y subprocesos que participan en el servicio que se ofrece a cada cliente.

Tabla 2. Procesos relevantes del Hotel Melià Vatradero

Nombre de los procesos relevantes		
Recreación	Gestión de Financiación	Gestión Estratégica
Gestión de Calidad	Almacén	Comedor de Trabajadores
Alojamiento	Recreación	Gestión de Informatización
Alimentos y Bebidas	Gestión de Calidad	Seguridad
Gestión de Marketing	Gestión del Personal	Gestión Medio Ambiental
Servicios Técnicos		

Conocidos los procesos relevantes que le son inherentes al hotel, se procede al análisis de las actividades que se ejecutan en cada proceso.

3.1.3. Etapa III: Análisis de las actividades

Para el análisis de las actividades es conveniente según Baujín (2005), emplear la clasificación de Porter (1985), así en coincidencia con los autores de este artículo las actividades pueden identificarse y clasificarse, como: a) actividades primarias y, b) actividades de apoyo.

En ocasiones las actividades de apoyo aseguran el valor final del producto o servicio. Algunos ejemplos, son: solicitar pedidos al almacén de insumos, recibir insumos, enviar facturas al departamento de Contabilidad, así como, otras actividades similares a las ya mencionadas.

En el Sistema ABC/ABM es importante no obviar alguna actividad que se ejecute en el hotel. La identificación de las operaciones y procesos que se ejecutan en el mismo permiten tener elementos necesarios para elaborar una lista detallada y debidamente estructurada de las actividades. Para ello se emplean determinadas técnicas o herramientas que facilitan su confección: a) entrevistas con responsables y trabajadores de cada área; b) cuestionarios dirigidos a responsables y trabajadores de cada área; c) conversaciones con los responsables y trabajadores de cada área y, d) verificación en cada área de la relación de actividades que se ejecutan.

También, se procede a identificar la naturaleza del coste de cada actividad considerando fundamentalmente los elementos que lo componen (material directo, mano de obra directa y costes indirectos de fabricación). Los

costes indirectos fijos no deben asignarse a ninguna actividad, deben ser atendidos como costes del período en aras de no encarecer el servicio o producto al cliente, además de no aportar valor significativo alguno a las actividades que se ejecutan durante todo el proceso.

El tratamiento que se realiza con los costes indirectos fijos es similar al que se emplea en el método de costeo directo. O sea, en el ABC/ABM es importante considerar la reducción de los costes fijos con respecto a las actividades que se ejecutan en los diferentes procesos y subprocesos del hotel.

En la práctica, la identificación de los costes con las actividades se facilita a través de los documentos primarios que se utilizan como base para registrar y controlar contablemente cada actividad que se

realiza en el hotel. El análisis de las actividades es una etapa que permite a la entidad hotelera compararse constantemente con hoteles de la misma cadena o de otras cadenas con similares características.

A partir del análisis de las actividades se procede a establecer la clasificación de las actividades en la cuarta etapa.

3.1.4. Etapa IV: Jerarquía de las actividades por niveles
La jerarquía de las actividades no es más que la agrupación de actividades homogéneas en distintos niveles según su comportamiento en el proceso. En este trabajo dicha jerarquía se establece considerando el nivel en que se ejecutan, y de este va a depender el tipo de medida de actividad que se seleccionará para asignar los costes de las actividades que demanda el servicio, tal y como se pone de manifiesto en la Tabla 3

Tabla 3. Jerarquía de las actividades

Actividades	Unitario	Lote	Producto	Clientes	Organización
Proceso de Alojamiento:					
Solicitar pedido al almacén de insumos	-	-	X	-	-
Recibir insumos	-	-	X	-	-
Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y las camareras	X	-	-	-	-
Entregar insumos y lencería a la camarera	-	-	X	-	-
Supervisar y controlar el trabajo de las camareras	-	-	-	-	X
Realizar limpieza de áreas públicas	X	-	-	-	-
Realizar limpieza de habitaciones	X	-	-	-	-
Dotar la habitación de aménites y lencería	X	-	-	-	-
Atender a clientes especiales	-	-	-	X	-
Lavar y/o planchar la ropa de los clientes	-	-	-	X	-
Entregar lencería sucia	-	-	X	-	-
Recibir lencería limpia.	-	-	X	-	-

En la asignación de costes, para Ripoll y Tamarit (2003), el Sistema Convencional utiliza bases de reparto vinculadas con el volumen de producción. Ello genera que el coste de aquellas actividades que no estén vinculadas con el nivel de actividad, estará asignado de manera errónea. Para solventar dicho problema, el ABC/ABM, clasifica las actividades en cuatro niveles y utiliza para cada nivel un tipo distinto de inductor de coste.

El primer grupo de actividades según los autores mencionados anteriormente son las vinculadas con

las unidades de P/S, que están relacionadas con el volumen de producción y, por lo tanto, serán asignadas utilizando bases de reparto conectadas con el nivel de actividad. El segundo grupo son las relacionadas con los lotes de producción; estas no dependen del volumen de producción y, por ello, no se utilizará, para asignar su coste, bases de reparto vinculadas con el nivel de actividad, sino con el número de lotes que se realicen. El tercer nivel corresponde a las actividades vinculadas con el P/S, que no dependen ni del número de unidades producidas, ni de los lotes que se lleven a cabo, sino

de la existencia del *output*. Es por ello que la base de reparto del coste debe estar vinculada con el número de *outputs* que comercialice la organización. Finalmente, el cuarto nivel son las relacionadas con la empresa. Este grupo no depende ni del volumen de producción, ni de los lotes fabricados, ni de los P/S existentes, sino de la estructura de la organización. No son asignadas al P/S, dado que no existe una relación directa entre el mismo. Los costes incurridos en el desarrollo de dichas actividades son llevados a márgenes y resultados.

Cuanto mayor sea el número de actividades del segundo, tercer y cuarto nivel, mayor será el grado de error cometido al calcular los costes a partir de un Sistema Convencional, puesto que este utiliza bases de reparto relacionadas con el volumen de producción. En este sentido, Vega y Baujín (2005), señalan que cuanto mayor sea el número de actividades del segundo, tercer y cuarto nivel, mayor será el grado de error cometido al calcular los costes a partir de un Sistema Convencional, puesto que este utiliza bases de reparto relacionadas con el volumen de producción.

En el presente trabajo utilizamos la clasificación de actividades tratada por Armenteros (2000), que las agrupa en: a) nivel unitario; b) nivel de lote; c) nivel de producto; d) nivel de cliente y, e) nivel de organización.

La incorporación en la clasificación de las actividades a nivel de cliente, permite detallar el coste de las actividades que se identifican de manera más directa con este, por tanto, se pueden potenciar aquellas que más demanda tengan por parte de los mismos. La agrupación de las actividades por niveles, permite la

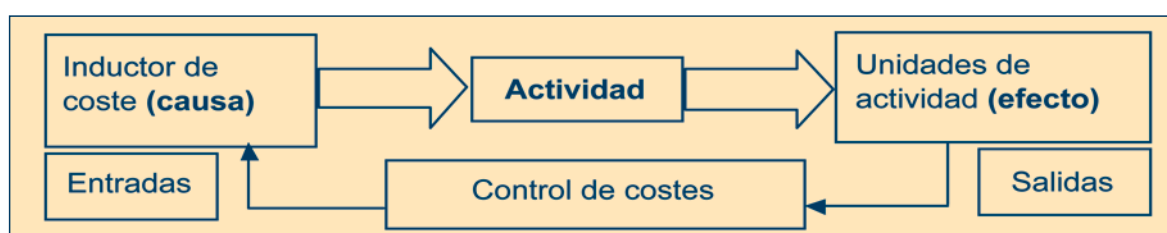
identificación de todas aquellas actividades que serán necesarias para cada producto o servicio, lo que facilita la gestión y el coste de las mismas.

Sabido es, Castelló y Lizcano (1994), que el cálculo del coste del producto es necesario tanto para proceder a la valoración de los inventarios como para ofrecer una importante información al departamento comercial en la búsqueda de un precio de venta coherente con el mercado. En este sentido, el sistema admite perfectamente una sistemática de cálculo que podrá diseñarse en base a la estructura convencional de cálculo de costes existente en una empresa. Si se va más allá de la producción, es decir, si analizamos el área comercial de la empresa, el problema persiste.

En los Sistemas Convencionales, los costes comerciales son asignados a los clientes en función de las unidades monetarias vendidas a cada uno de ellos. Ello implica que se le asigna un mayor porcentaje a aquel cliente que haya adquirido una mayor cantidad P/S en términos económicos. Pero, ¿qué pasa con aquel cliente que se le haya vendido un pequeño importe en unidades monetarias y, sin embargo, la atención requerida por dicho cliente haya implicado una gran cantidad de actividades? Frente a ello, el Sistema *ABC/ABM* los asigna en función de las actividades consumidas por cada cliente, debiendo soportar más costes comerciales aquel que consuma un mayor número de actividades vinculadas con la venta, con independencia de las unidades monetarias vendidas.

Se procede en la quinta y última etapa de esta primera fase, a identificar y elegir los inductores de coste que muestren mayor relación causa-efecto con respecto a la actividad como lo esquematiza la Figura 2.

Figura 2. Relación causa-efecto con respecto a la actividad



3.1.5. Etapa V: Elección de los inductores de coste
En el Sistema ABC/ABM, una vez definidas las actividades que se desarrollan en la organización, la asignación de costes se lleva a cabo, en primer lugar, asignando a las actividades el coste de los recursos consumidos por estas sobre la base de los inductores de recursos y, seguidamente, se asigna a cada P/S el coste de las actividades consumidas, a través de los inductores. Por tanto es conveniente dejar definida la diferencia existente entre inductor de coste y unidad de actividad.

Para Lizcano (2003), el inductor de coste es un concepto que genera la aparición de costes, y que permite la asignación de los mismos conforme a un elemento que los moviliza. Para Vega y Baujín (2005), la unidad de actividad es una variable que permite cuantificar las realizaciones de las distintas actividades y establece una relación de causalidad, para cada actividad, entre el consumo de los recursos y la producción obtenida.

Como se apreció en la Figura 2 el inductor es la causa del origen del coste, constituye la variable que provoca el nivel de coste alcanzado y, la unidad de actividad representa el efecto y se relaciona más bien con el resultado del proceso, o sea, con el

servicio o producto final. Trata de medir el efecto, es decir, determina las variaciones en la estructura de coste de una actividad.

Una característica en el procedimiento propuesto, es que se puede emplear un mismo inductor de coste cuando las actividades son homogéneas. Se tratará de trabajar con inductores de tiempo con el objetivo de reducir las estimaciones que se realizan en los sistemas de costes convencionales, haciendo énfasis en el tiempo en que se ejecutan las actividades para eliminar en lo posible las desviaciones que genera el proceso de asignación de los costes indirectos de manera arbitraria o inadecuada, se recomienda estimar razonablemente: a) el coste por unidad de tiempo de recurso empleado y, b) la cantidad de unidades de tiempo del recurso que consume cada producto, servicio o cliente.

En esta etapa pueden aparecer determinados costes que no se relacionan de manera clara con una actividad en específico y como bien se explicó con anterioridad serán asignados a costes del período. Es importante precisar los inductores que más identificación tengan con las actividades y los procesos seleccionados según detalla la Tabla 4.

Tabla 4. Actividades e inductores de coste

Proceso: Alojamiento	
Actividades	Inductor de Coste
Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y las camareras.	Horas de mano de obra directa
Entregar insumos y lencería a la camarera.	Cantidad de camareras
Supervisar y controlar el trabajo de las camareras	Horas de mano de obra directa
Lavar y/o planchar la ropa de los clientes	Número de piezas a lavar y planchar
Entregar lencería sucia	Cantidad de lencería sucia
Recibir lencería limpia	Cantidad de lencería limpia

Una vez seleccionados los inductores de costes de cada actividad, se continua con la Fase II del procedimiento.

3.2. Fase II. Determinación del coste de los procesos
Esta fase comienza a partir de la sexta etapa del procedimiento y se relaciona fundamentalmente con

la determinación del coste de las diferentes etapas que prosiguen y que forman parte del coste total de los servicios que demandan los clientes en el hotel objeto de estudio.

3.2.1. Etapa VI. Cálculo del coste de las actividades primarias y de apoyo

En esta etapa es importante definir correctamente cuáles son los elementos de costes que más se

identifican con las actividades, porque de ello depende conocer con mayor exactitud el coste total de la actividad que se ejecuta dentro del proceso. En este sentido, los documentos aportan informaciones importantes a partir del registro y el control existente de dicha actividad, lo que se ejemplifica en la Tabla 5 a partir del Proceso de Alojamiento.

Tabla 5. Cálculo del coste de las actividades

Proceso: Alojamiento				
Actividades	MD	MOD	CI	Total
Solicitar pedido al almacén de insumos.	\$ 0,13	\$ 7,30	\$ 0,00	\$ 7,43
Recibir insumos.	0,27	14,61	0,00	14,88
Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y las camareras.	0,00	350,76	0,00	350,76
Entregar insumos y lencería a la camarera.	1,28	4 538,45	0,00	4 539,73
Supervisar y controlar el trabajo de las camareras.	1,51	914,99	0,00	916,50
Realizar limpieza de áreas públicas.	121,95	3 444,99	0,00	3 566,94
Realizar limpieza de habitaciones.	819,93	3 159,61	0,00	3 979,54
Dotar la habitación de aménites y lencería.	10 427,57	3 159,61	0,00	13 587,18
Atender a clientes especiales.	75,21	2 242,30	0,00	2 317,52
Lavar y/o planchar la ropa de los clientes.	209,52	659,99	0,00	869,51
Entregar lencería sucia.	0,00	2 687,48	0,00	2 687,48
Recibir lencería limpia.	1,77	312,49	0,00	314,26
Total	\$ 11 659,14	\$ 21 492,58	\$ 0,00	\$ 33 151,72

3.2.2. Etapa VII. Asignación de actividades de apoyo a actividades primarias

Para realizar la asignación del costo es necesario considerar la Etapa V de la Fase I, o sea, identificar y seleccionar los inductores de costes. Asignados estos de las actividades de apoyo a las actividades primarias, se procede a la asignación de las actividades a los diferentes procesos que se realizan en el hotel.

3.2.3. Etapa VIII. Asignación del coste de las actividades a los procesos

En esta etapa ocurre la asignación del coste 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 hotel objeto de estudio.

Primero ocurre la asignación del coste de las actividades de apoyo a las diferentes actividades primarias inherentes a los distintos procesos que ocurren, y luego la asignación de las actividades primarias de dichos procesos a los procesos operativos del hotel.

Es importante señalar que los costes y gastos no identificados a las actividades primarias y de apoyo inherentes a los procesos seleccionados, serán tratados como costes y gastos del período como bien se mencionó anteriormente. Esta etapa se ejemplifica en la Tabla 6.

Tabla 6. Asignación del coste de actividades secundarias a actividades primarias

Proceso de Alojamiento					
Actividades Secundarias	Costo Total para Asignar (UM:pesos)	Actividades Primarias			
		Realizar limpieza de áreas públicas	Realizar limpieza de habitaciones	Dotar la habitación de aménites y lencería	Atender a clientes especiales
Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y las camareras.	350,76	43,84	113,27	113,27	80,38
Entregar insumos y lencería a la camarera.	4.539,73		2.269,865	2.269,865	
Supervisar y controlar el trabajo de las camareras.	916,50	669,75	91,06	91,06	64,63
Lavar y/o planchar la ropa de los clientes.	869,51				869,51
Entregar lencería sucia.	2.687,48		2.687,48		
Recibir lencería limpia.	314,26			314,26	
Costo Total Asignado.	9.678,24	713.59	5.161,68	2.788,45	1.014,52
Costo Actividades Primarias.	23.451,18	3.566,94	3.979,54	13.587,18	2.317,52
Total de Costo de Actividades Primarias.	33.129,42	4.280,53	9.141,22	16.375,63	3.332,04
% Asignado a las Actividades Primarias.	100%	12,9	27,6	49,4	10,1

Finalmente, en la novena etapa se procede a determinar el coste de los procesos operativos del hotel.

3.2.4. Etapa IX. Cálculo del coste total de los procesos operativos

Para la determinación del coste de los procesos operativos se debe considerar la asignación del coste de las actividades primarias de los procesos estratégicos y de apoyo a los procesos operativos del hotel. En este sentido, los costes que finalmente se asignan a dichos procesos operativos constituyen el objetivo de coste final de cada proceso, lo que permite evaluar posteriormente aquellas actividades

que no fueron rentables y que deben ser mejoradas en el menor tiempo posible.

La determinación del coste de los procesos operativos da la posibilidad de conocer cuánto cuesta garantizar la calidad de cada uno de los servicios y productos que se ofertan a los huéspedes.

A continuación, se presenta en la Tabla 7 la determinación del coste y gasto total por turista mensual inherentes a los procesos operativos seleccionados. Asimismo, se determina la cantidad de costes y gastos incurridos por turistas en cada actividad en dichos procesos operativos.

Tabla 7. Costes y gastos (por turista) mensual de los procesos operativos

Procesos Operativos				
Conceptos	Alojamiento	Alimentos y Bebidas	Recreación	Total
Costo total de los procesos	\$ 69.516,56	\$ 438.529,86	\$ 18.310,98	\$ 526.357,40
No. de check-in	1.252	1.252	1.252	1.252
Costo por turista mensual	\$ 55,52	\$ 350,26	\$ 14, 62	\$ 420. 41
Total de costos y gastos	\$ 136.664,84	\$ 95.305, 67	\$ 38.343,14	\$ 670.313,65
No. de check-in	1.252	1.252	1.252	1.252
Costo y Gasto total por turista	\$ 109,15	\$ 395,61	\$ 30,63	\$ 535,39

4. Conclusiones

Las herramientas empleadas durante toda la investigación, permitieron suministrar la información necesaria y visualizar los resultados obtenidos en la implementación del *ABC/ABM* en el hotel objeto de estudio.

Se demostró, en el caso hotelero, la necesidad del diseño de un nuevo procedimiento de costeo para contribuir a eliminar las deficiencias detectadas a partir del análisis crítico de: los sistemas vigentes, el peso específico de los elementos del coste, la literatura sobre las aportaciones de investigadores al *ABC* y las estructuras tradicionales para la acumulación de los costes.

El análisis pormenorizado de las actividades que se ejecutan en cada proceso seleccionado garantiza

la posibilidad de elegir el generador de coste más adecuado y disminuir de esta manera errores en la determinación del coste de las mismas.

Se confirma que el peso específico de los costes indirectos es el más significativo dentro del total de costes del hotel, por tanto, es importante gestionarlos y controlarlos adecuadamente para que no encarezcan las actividades que se ejecutan en las áreas del mismo.

Se pudo constatar que existe falta de capacitación y asesoramiento en todo el personal del hotel en temáticas que se relacionan con el *ABC/ABM*, y repercute en el grado de incertidumbre que se genera con relación a su implementación.

Bibliografía

- Amat, O.; Soldevila, P. (1998): *Contabilidad y Gestión de Costes*. Editorial Gestión 2000. España.
- Armenteros Díaz, M. (2000): "Obsoletos los sistemas de costos tradicionales". Revista: Cifras. Nº 1. Ciudad de la Habana, Cuba. Pp. 5-10.
- Baujín Pérez, P. (2005): *Diseño y Validación del Procedimiento del Costeo por Actividades. Caso Hotelero*. Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor. Universidad "Camilo Cienfuegos", Matanzas. Cuba. Pp. 33-50.
- Blanco, F. (2000): *Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas*. Editorial Deusto S.A. España.
- Castelló Taliani, E. y Lizcano Álvarez, J. (1994): *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid, España. Pp. 4-7.
- Díaz González, G. (2008): *Propuesta de Procedimiento del ABC/ABM para el Hotel Club Amigo Plus Varadero*. Tesis presentada en opción al grado científico de Licenciado. Universidad "Camilo Cienfuegos", Matanzas, Cuba. Pp. 33-43.
- Garbey Chacón, N. (2003): Antecedentes, Ventajas y Limitaciones del Costeo por Actividades. Cuba. Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos12/cbaptres/cbaptres.shtml>. Consultado 16/05/2009.
- Kaplan, R. S y Cooper, R. (1997): *Coste y Efecto*. Editorial Gestión 2000, S.A. España.
- Lizcano Álvarez, J. et al. (2003): *Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión*. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Editada por: Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) y Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). España. Disponible en <<http://www.observatorio-iberoamericano.org/Relacion%20de%20Terminos%20Glorario%20Iberoam.htm>>. Consultado 02/09/2008.
- Orama Véliz, A. (2008): *Propuesta de un Modelo Conceptual de Presupuesto Basado en Actividades para las empresas turísticas cubanas*. Tesis presentada en opción al grado científico de Master. Universidad "Camilo Cienfuegos", Matanzas, Cuba. Pp. 42-55.
- Pérez Barral, O. (2008): *Modelo conceptual ABC/ABM a partir del estudio de variables de éxito para empresas cubanas*. Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor. Universidad "Camilo Cienfuegos", Matanzas, Cuba. Pp. 66-99.
- Pierre Bangoura Sabinty, S. (2007): *La Contabilidad de Gestión. Perspectiva y Desarrollo*. Tesis presentada en opción al título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas. Universidad de Matanzas "Camilo Cienfuegos". Matanzas, Cuba. Pp. 16.
- Polimeni, R. S.; Fabozzi, F. J. y Adelberg, A. H. (1990): *Contabilidad de Costos. Conceptos y Aplicaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales*. Editorial Mc. Graw-Hill. México.
- Porter, M. E. (1985): *Ventaja Competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior*. Editorial Continental, Cuarta Impresión. México. Pp. 33-35.
- Quesada Guerra, M. (2007): *Propuesta de Metodología ABC/ABM en el Hospital Militar Mario Muñoz Monroy, a partir de un estudio de variables*. Tesis presentada en opción al grado científico de Master. Universidad "Camilo Cienfuegos", Matanzas, Cuba. Pp. 54-62.
- Ripoll Feliu, V. (Coordinador) (1994): *Introducción a la contabilidad de gestión: cálculo de costes*. Editorial Mc. Graw-Hill. Interamericana de España S.A. 7 autores. ISBN.:84-481-1954-1. Pp. 195-202.
- Ripoll Feliu, V. y Tamarit Aznar, C. (2003): "Una revisión de la literatura internacional sobre el sistema ABC/ABM: aspectos teóricos y empresariales". Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, No. 1, 2003.
- Sánchez Rebull, M. V. (2002): *La propuesta ABC aplicada al sector hotelero*. Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor. España. Pp. 69.
- Tamarit Aznar, C. (1996): "La Investigación en Sistemas de Costes basados en las Actividades: Período 1986-1994". UNAB. Facultad de Contaduría Pública. Bucaramanga, Colombia. Vol. 15, Nº 19. Julio. ISSN 0120-8586. Pp. 5-16.
- Tamarit Aznar, C. (2003): "El sistema de gestión y costes basado en las actividades. Activity based costing and management system". Cimientos. Año 4. Nº 7. Pp. 13-18.
- Vega Falcón, V. y Baujín Pérez, P. (2005): "Contribución al diseño del Sistema de Costos por Actividades: caso hotelero". Revista Retos Turísticos. Vol. IV, No. 2. Universidad "Camilo Cienfuegos", Matanzas, Cuba. Pp. 25-27.

NOTA:

1 En el presente trabajo se han tenido presentes las observaciones realizadas en el VI Encuentro Internacional de Economistas y Contadores, La Habana, Cuba, 2009 y en la IV Convención

Científica Internacional de la Universidad “Camilo Cienfuegos”, Matanzas, Cuba, 2009.