

MARCO TEÓRICO DEL COSTEO POR ACTIVIDADES

Aportado por: NORGE GARBEY CHACON
director.administracion.msc@solmeliacuba.com

1. [Introducción](#)
2. [Aspectos Conceptuales básicos](#)
3. [ABC y su interrelación con la Gerencia Estratégica de Costos](#)
4. [Consideraciones Finales](#)
5. [Bibliografía](#)

1. Introducción

Este artículo persigue como objetivo ofrecer un análisis que sintetice y sistematice el marco teórico del costeo basado en la actividad, a través del estudio de sus principales conceptos y antecedentes e identificando sus ventajas y limitaciones, de manera que ello permita determinar las posibilidades de este método para su introducción en la actividad hotelera.

Lo planteado emana del hecho de que cada vez más la determinación de los costos se erige en una ventaja competitiva en el ámbito de la gestión empresarial que se encarga de la búsqueda de niveles de eficiencia óptima para su adecuada inserción en la economía internacional. Este aspecto para un país como Cuba es de particular importancia si se toma en consideración la urgencia que tiene de generar los recursos necesarios para su desarrollo socioeconómico.

La pregunta que es objeto de este artículo según lo expresado es la siguiente: ¿Cuáles son los beneficios que podría aportar el uso del costeo basado en la actividad a los usuarios de un sistema de información contable en una empresa hotelera?. Asociada a esta inquietud la idea central de esta parte de la investigación es que el costeo basado en la actividad es un fenómeno complejo y contradictorio, por la variedad de limitaciones que ofrece, sin embargo presenta múltiples elementos que podrían ser útiles para dinamizar el sistema contable de empresas hoteleras que busquen optimizar la gestión de costos.

La organización que sigue este artículo va de lo lógico a lo histórico, en un primer momento sitúa inicialmente los aspectos conceptuales de la investigación, destacándose su lugar con respecto a la gerencia estratégica de costos, e introduciéndose luego en los antecedentes del objeto estudiado. Ello permite determinar como colofón sus ventajas y desventajas.

De manera aclaratoria es importante dejar sentado aquí los supuestos del autor de esta investigación, **el primero** es, que este trabajo parte de reconocer que el método de costeo no se identifica sólo con el costeo basado en la actividad, sino que el mismo forma parte de un conjunto de métodos de costeo existentes. Una

clasificación de éstos atendiendo a la parte de los costos que se imputan a los productos, según Amat Oriol y Soldevila Pilar¹ es la siguiente:

-Sistemas de Costos Parciales: incluyendo al sistema de costos directos, costos directos evolucionados, costos variables, costos variables evolucionados. Y por otra parte, están los **Sistemas de Costos Completos** siendo los más conocidos los siguientes: Sistemas de costos por secciones y los Sistemas de costos basados en la actividad.

Sin embargo por la importancia que en la literatura contable se le viene dando al método de costeo basado en la actividad, la presente investigación coloca la atención en este tema. **El segundo supuesto** es que tampoco se abandona la concepción más general del costo de producción como la expresión monetaria de los recursos materiales, humanos y financieros empleados para la obtención de un producto o servicio, y que deberán ser recuperados con la venta de la producción terminada y/o por los ingresos obtenidos en la prestación de servicios.

2. Aspectos Conceptuales básicos

Para el lector no familiarizado con la temática, es conveniente aclarar que el término costeo basado en la actividad proviene de su homólogo en inglés **Activity Based Costing**, el cual se identifica en la literatura sobre el tema a modo de simplificación como **ABC**.

Básicamente el ABC esta actividad está asociado a productos o servicios que se obtienen como consecuencia de actividades sucesivas, que exigen del consumo de recursos o factores humanos, técnicos y financieros. De lo que se deriva que los costos que soporta una empresa son resultado de la realización de determinadas actividades, las cuales, a su vez, son consecuencia de la obtención de productos o servicios que vende la empresa.

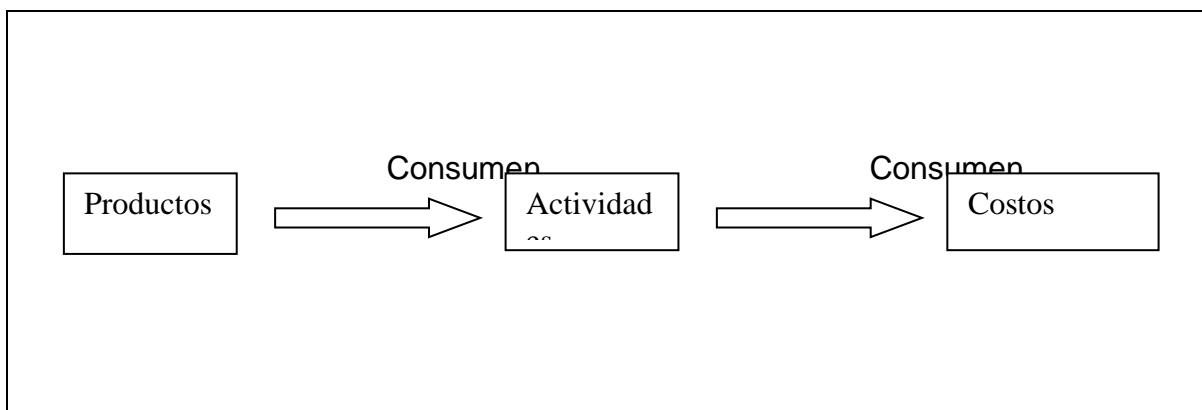


Figura 1.1 Filosofía de ABC. (Fuente: Elaboración Propia)

¹ AMAT ORIOL y SOLDEVILA GARCIA PILAR: "Contabilidad y Gestión de Costes", Editora Gestión 2000, España, 1997, Capítulo 2, pag. 48.

El objetivo de la aplicación del ABC, no es obtener información más exacta o una apropiación más correcta de los costos.

La diferencia básica entre el método ABC y el tradicional, es que el primero considera los costos desde el punto de vista de las actividades, mientras que el tradicional los hace desde el punto de vista de las funciones. Esta diferencia se debe al tipo de información requerida por los niveles superiores. El ABC, precisamente, deriva de un requerimiento efectuado por el gerenciamiento basado en las actividades (Activity Based Management - ABM).

Dentro de este enfoque de gerenciamiento lo que interesa es controlar y analizar las actividades para poder decidir acerca de una correcta disposición de los recursos disponibles. Una vez determinado su costo podrá decidirse acerca de si conviene modificar la actividad, contratarla a terceros, o eliminarla.

Deberemos modificar aquellas actividades de las cuales tengamos expectativas ciertas de mejoras. Deberemos derivar una actividad a un tercero que, en función de su estructura operativa (menores costos fijos con mayor grado de especialización en la tarea o servicio) nos brinde un costo de actividad mucho más bajo que el nuestro o un nivel de satisfacción muy superior al nuestro. El último escalón a considerar, estimo que debería ser la eliminación de la actividad. Para tal consideración dicha actividad no debería agregar ningún valor al producto o servicio que estemos considerando.

La filosofía ABC se basa en el principio de que la actividad, es la causa que determina la incurrencia en costos y de que los productos o servicios consumen actividades. Una actividad² se puede definir, como el conjunto de tareas que generan costos y que están orientadas a la obtención de un output para elevar el valor añadido de la organización.

Las actividades³, son acciones o conjunto de acciones necesarias para alcanzar las metas y objetivos de una función. Entendemos por actividad,⁴ "el conjunto de tareas establecidas de tal forma que los costos respecto a ellas se puedan determinar de la manera más directa posible y, a la vez, que permitan encontrar un generador de costo que posibilite trasladar al producto el consumo que de esa actividad hace, en la medida en que ello sea factible".

Las actividades suelen clasificarse según diversos criterios⁵:

- Según las funciones de la empresa en las que se incluyen (investigación y desarrollo, logística, producción, comercialización, administración y dirección).

² AMAT ORIOL y SOLDEVILA GARCIA PILAR: "Contabilidad y Gestión de Costes", Editora Gestión 2000, España, 1997, Capítulo 5, Pág. 136.

³ AIMAR FRANCO OSVALDO: "Sistemas de costos basado en actividades. Pasado, presente y futuro." Revista Costos y Gestión,, España, Marzo de 1995, Publicación T.IV-No.15, Pág. 241.

⁴ RUBIO MISAS MARIA: "Los sistemas de costes basados en la actividad. Una aplicación a la empresa hotelera", Revista Actualidad Financiera, España, Junio de 1995, Pág. 866.

⁵ AMAT ORIOL y SOLDEVILA GARCIA PILAR: "Contabilidad y Gestión de Costes", Editora Gestión 2000, España, 1997, Capítulo 5, Pág. 136-137.

- Según su relación con los productos o servicios que produce o comercializa la empresa: en este sentido existen las actividades principales (relacionadas directamente con los productos o servicios) y las actividades auxiliares (apoyan a las actividades principales).

Para identificar las actividades es necesario un diagnóstico previo, así como un profundo conocimiento de la empresa, sus características y procesos aplicados. Si se seleccionan muchas actividades se puede complicar y encarecer el proceso de cálculo de costos. Por el contrario, si se seleccionan pocas actividades se reducen las posibilidades de análisis. Por lo tanto se debe seleccionar el número óptimo de actividades que posibilite el funcionamiento adecuado del sistema.

Es importante diferenciar las **actividades** de las **tareas**. En principio una actividad está integrada por un conjunto de tareas y para hacer operativo el sistema de costos, es imprescindible seleccionar actividades que aglutinen un conjunto de tareas. Una diferencia significativa entre actividad y tarea es que la primera está orientada a generar un output, mientras que la segunda es un paso necesario para la finalización de la actividad.

Tomando como referencia su relación con el producto, según Cooper (1990) se distinguen cuatro categorías⁶: a nivel unitario, a nivel de lote, a nivel de producto y a nivel de fábrica.

A escala unitaria (unit-level) se enmarcan aquellas actividades cuyos costos aumentan o disminuyen dependiendo del volumen en número de unidades, por lo que sus costos suelen ser variables.

A nivel de lote (batch-level) las actividades se caracterizan porque sus costos están relacionados con el número de lotes de producción fabricados. Consecuentemente, el costo que de ellas le corresponda a cada unidad de cantidad de producto variara en función de que se realice un lote completo o no. También en este caso los costos que las forman suelen ser variables.

A nivel de producto (product-sustaining level) o a nivel de línea están las actividades que sirven de apoyo a los productos. Se considera que sus costos son, fundamentalmente, fijos y directos respecto de un producto concreto.

Al nivel de fábrica (facility-level) o a nivel de empresa se hallan las actividades de apoyo a la organización, es decir, las que recogen los costos generales de planta, de ahí que no puedan asociarse a un producto u organización concretos por ser comunes a todos ellos.

Del análisis planteado se hace evidente que el costo de las tres primeras categorías de actividades puede distribuirse entre los productos, usando bases de distribución que mantengan en gran medida la relación causa-efecto entre las actividades y los productos. En el caso de las actividades al nivel de fábrica es muy difícil asignarla a los productos, por lo que entre varias variantes se recomienda como la mejor, considerarla como una **agrupación de costos** y repartir su costo entre el resto de las actividades con que tenga relación.

⁶ RUBIO MISAS MARIA: "Los sistemas de costes basados en la actividad. Una aplicación a la empresa hotelera", Revista Actualidad Financiera, España, Junio de 1995, Pág. 866.

Así como las secciones, o centro de costos, están relacionadas con el organigrama de la empresa y tienen una persona que es responsable de sus objetivos y de sus costos, las **agrupaciones de costos** (cost-pools) son unidades de menor dimensión y están relacionadas directamente con las actividades. Las agrupaciones de costos se utilizan para localizar costos indirectos en relación con los productos u otros objetivos de costos. En cierto modo podría decirse que los centros de costos son agrupaciones de costos. En cambio no todas las agrupaciones de costos constituyen centros de costos. Por lo tanto el número de centros de costos de una empresa es menor que el número de agrupaciones de costos que se utilizan en el modelo ABC.

Otros de los aportes importantes del ABC, es que hace referencia a la medición de las actividades. Estas actividades se miden a través de los llamados **inductores de costos** (cost drivers, del inglés) que en definitiva son los causantes de los costos o los factores de variabilidad de los costos. Los inductores de costos no están tan relacionados con el volumen, sino que en ocasiones, puede ser más interesante analizar el comportamiento de la actividad y de los costos que recaen sobre ella, en función de indicadores no relacionados con el volumen, como por ejemplo en función del número de veces que se debe realizar una actividad.

Los inductores de costos se clasifican en dos tipos: Los **inductores de costos de primer nivel**, aquellos que se utilizan para distribuir los elementos de gastos al conjunto de actividades, y los **inductores de costos de segundo nivel** que son las bases de reparto a través de las cuales se distribuye el costo de las actividades entre los productos.

El sistema ABC permite la determinación del costo del servicio o producto a través de un proceso que consta como regla general de las siguientes etapas:

1. Los costos directos se asignan⁷ directamente a los productos o servicios.
2. Dividir la empresa en secciones o áreas de responsabilidad.
3. Decidir los criterios a utilizar para cargar los costos indirectos en las secciones o áreas de responsabilidad.
4. Repartir los costos indirectos por secciones o áreas de responsabilidad según los criterios seleccionados.
5. Definir por cada área de responsabilidad las actividades que se utilizarán en el sistema, además de determinar cuales son las actividades principales y cuáles las auxiliares.
6. Localizar los costos de las secciones en agrupaciones de costos correspondientes a las actividades.
7. Cargar los costos de las actividades auxiliares a las actividades principales.
8. Seleccionar los inductores de costos de las actividades principales.
9. Calcular el costo por inductor.
10. Imputar los costos de las actividades principales a los productos u otros objetivos de costos a través de los inductores de costos de segundo nivel.

⁷ Cuando la **asignación** puede hacerse de forma objetiva y sin necesidad de repartos, se denomina **afectación**. En cambio, cuando la asignación se hace tras un proceso de reparto de costos entre distintos departamentos, recibe la denominación de **imputación**.

En resumen podemos decir que el modelo ABC, tiene como objetivo fundamental la asignación de los costos indirectos a los productos y servicios. Para lo cual se desarrollan tres grandes pasos: el primero consistirá en la distribución de los costos indirectos entre las agrupaciones de costos, el segundo consiste en repartir a las distintas actividades las agrupaciones de costos y el tercero consiste en el reparto del costo de las actividades a los productos.

Los aspectos planteados permiten concebir el ABC, como un sistema en cierto modo perpendicular a los sistemas tradicionales, que surge como consecuencia de su filosofía inherente y que pone de manifiesto la necesidad de gestionar las actividades, en lugar de gestionar los costos, que es la orientación adoptada por los sistemas contables tradicionales.

Esta afirmación no pretende invalidar los sistemas de costos convencionales, sino destacar que los sistemas basados en las actividades, en ocasiones, incrementan de forma muy significativa la fiabilidad de la información de costos. Se trata de conseguir nuevas formas, en la concepción y utilización de la información empresarial, acorde con las características externas e internas de la empresa.

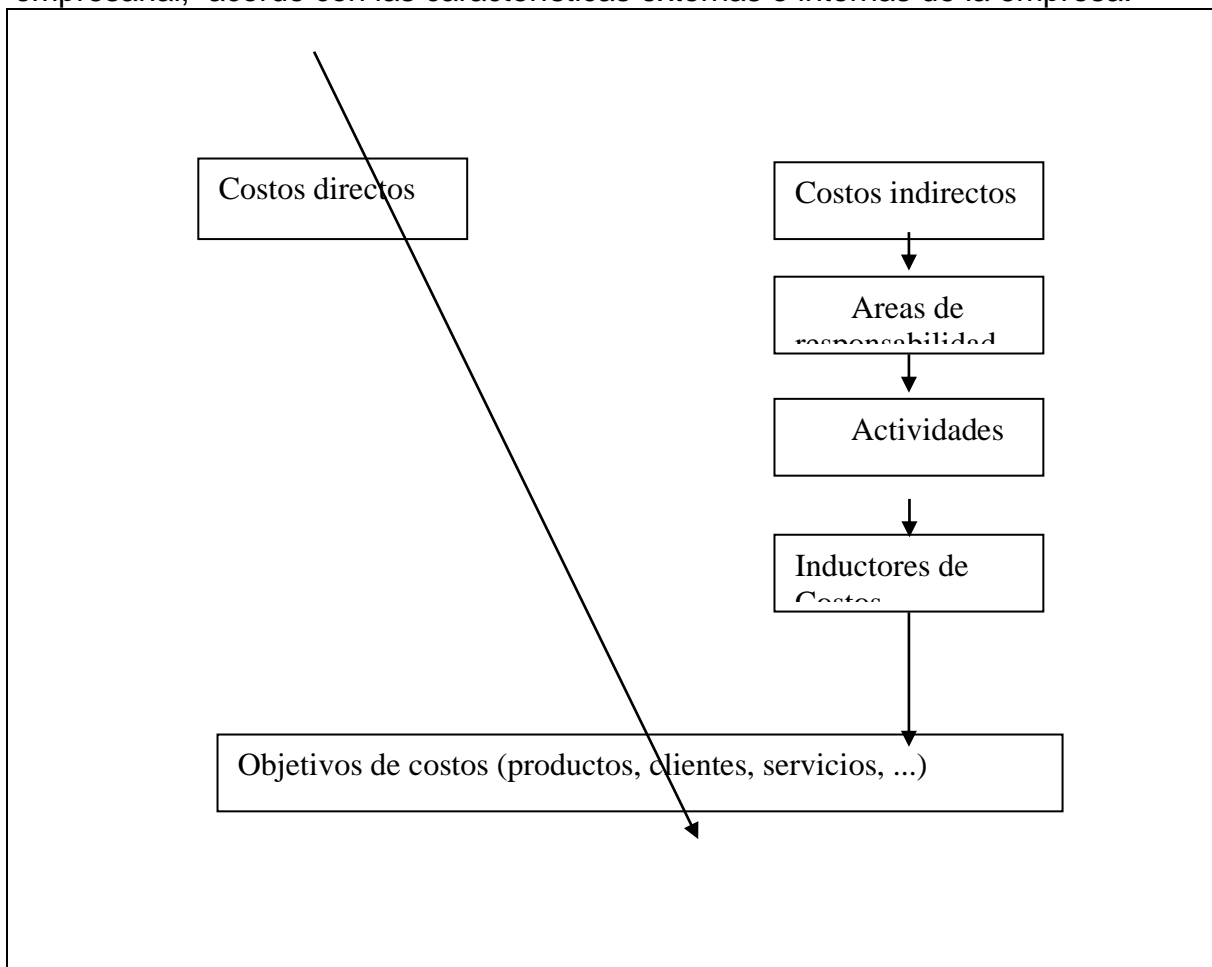


Figura 2.2 Reparto de los costos a los productos y/o servicios en un sistema ABC.
Fuente: Elaboración propia.

Desde este enfoque, se trata de concebir un sistema de costos que permita vincular cada concepto de costo a una única actividad, puesto que lo que determina el consumo de los factores son las tareas que deben acometerse y la forma en que éstas se ejecutan. De esta forma se evita vincular los costos con los elementos que constituyen el objetivo final de la operación. Esta orientación en torno a las actividades, permite conocer las verdaderas causas que motivan la ocurrencia en costos, para adoptar los cursos de acción que llevan a la empresa a conseguir una estructura de costos competitiva, y también para poder identificar y suprimir los costos vinculados a actividades estériles o innecesarias.

La filosofía del costeo basado en la actividad se erige en el principio de que la actividad es la causa que determina la incurrencia en costos y de que los productos consumen actividades, por tal motivo, el ABC pone de manifiesto la necesidad de gestionar las actividades, en lugar de gestionar los costos. Esencialmente, cada componente de los costos indirectos es causado por alguna actividad, es por ello que el principio del ABC es que cada producto debiera ser cargado por la parte del componente en que participa, basándose en la proporción que causa en esa actividad.

A partir de este principio los análisis que se realizan sobre el ABC colocan el énfasis en las actividades, resaltando los siguientes rasgos de esta filosofía:⁸

1. Gestionar las realizaciones, lo que se hace más, que lo que se gasta. Significa la necesidad de controlar las actividades más que los recursos.
2. Intentar satisfacer al máximo las necesidades de los clientes. Ellos serán quienes realmente determinen qué actividades tenemos que realizar.
3. Analizar las actividades como partes integrantes de un proceso de negocios y no de forma aislada.
4. Eliminar las actividades que no añaden valor a la organización, en lugar de mejorar lo que es realmente suprimible.
5. Las actividades deben enmarcarse en un plan de actuación global.
6. Respalda, comprometer y buscar el consenso de aquellos directamente implicados en la ejecución de las actividades, pues son ellos los que realmente encuentran posibilidades de mejora y diferenciación en las actividades que realizan habitualmente.
7. Mantener un objetivo de mejora permanente en el desarrollo de las actividades, y la presunción de que siempre existe una forma de mejora en el desempeño de las actividades.

3. ABC y su interrelación con la Gerencia Estratégica de Costos .

Hasta aquí, básicamente se sitúan las características esenciales que definen el **costeo basado en la actividad**, sin embargo, todavía queda por esclarecer su **nivel de interrelación con el enfoque de la Gerencia Estratégica de Costos (GEC)**, el cual ha pasado a ocupar un lugar recurrente en los análisis que se realizan de la década del 90', a partir del hecho de que se tienden a declarar

⁸ CASTELLO TALIANI EMMA.: " Se impone el sistema de costes por actividad ", Harvard-Deusto Finanzas & Contabilidad, Bilbao. 1994, pág. 29.

obsoletos los sistemas de costos utilizados por las grandes compañías. Entre sus principales difusores se encuentran J. Shank y V. Govindarajan con su obra **Gerencia Estratégica de Costos** (1993), en ésta los autores demuestran que la GEC es el primer esquema analítico en relacionar la información apropiada con la estrategia de la empresa.

Para responder al supuesto que explique la interrelación del (ABC) y la GEC, es necesario situar el concepto de GEC, éste consiste en la utilización que la gerencia hace de la información de costos en una o más de las cuatro etapas de la **gerencia estratégica**, la que se concreta en **la gerencia de los negocios**, concebida como un proceso cíclico continuo de: **1) Formulación de estrategias, 2) Comunicaciones de estas estrategias a la organización, 3) Desarrollo y utilización de tácticas para implementar las estrategias, 4) Desarrollo y establecimiento de controles para supervisar el éxito en las etapas de implementación y, en consecuencia, medición del grado de éxito en alcanzar los objetivos estratégicos.**⁹

La aparición de la GEC resulta de la combinación de tres temas fundamentales, cada uno de ellos tomado de las publicaciones de gerencia estratégica: análisis de la cadena de valor, análisis de posicionamiento estratégico y análisis de causales de costos.

Sobre el análisis de la **cadena de valores y su relación con el ABC** un artículo de Rubio Misas M. plantea lo siguiente:¹⁰ Se suele afirmar (Johnson, 1988) que la filosofía de la gestión de las actividades tiene su antecedente en los trabajos de Porter (1985) sobre la cadena de valor; para Porter la cadena de valores en cualquier área de la empresa define el conjunto interrelacionado de actividades creadoras de valor, que se extiende durante todos los procesos, que van desde la consecución de fuentes de materias primas para proveedores de componentes, hasta que el producto terminado se entrega finalmente en las manos del consumidor. Aquí la pregunta es **¿Qué supone este concepto?**.

Supone varias cosas, primero un enfoque externo a la empresa, considerando a cada compañía en el contexto de la totalidad de la cadena de actividades creadoras de valor de la cual la empresa es sólo una parte, abarcando desde los componentes básicos de las materias primas hasta el consumidor final. Sugiere un análisis de las actividades de la empresa, considerando el valor añadido que implica para el cliente la realización de cada una de ellas.

Entendiéndose pues, según Johnson, que las empresas para que sean competitivas necesitan que sus directivos identifiquen y eliminen actividades que no generan valor y para que sean rentables, éstos requieren información que les permita gestionar el costo de las actividades (Carmona, 1993: p. 316).

Por consiguiente, el **concepto de cadena de valores** al colocar él énfasis en la actividad se conecta con el ABC, de lo que se deriva que éste, forma parte del enfoque de la GEC.¹¹ Por otra parte, se puede puntualizar que **este concepto es diferente del de valor agregado**, ya que desde el punto de vista estratégico, este segundo concepto según criterios comienza demasiado tarde y termina muy temprano, debido a que el hecho de iniciar el análisis de costos con las compras, hace perder todas las oportunidades de aprovechar los lazos existentes con los proveedores de la compañía.

Los niveles de interrelación del ABC y la GEC se hacen más nítidos, si se realiza un examen sobre las **causales de costos**, en el campo del segundo aspecto, en este, se acepta el hecho de que los costos son causados o impulsados por muchos factores, los que se interrelacionan en forma

⁹ SHANK J.K. y GOVINDARAJAN V.: "Gerencia Estratégica de Costos", Editora Norma, España, 1995, Capítulos 1, pág. 5-8.

¹⁰ RUBIO MISAS MARIA: "Los sistemas de costes basados en la actividad. Una aplicación a la empresa hotelera", Revista Actualidad Financiera, España, Junio de 1995, Pág. 864-865.

¹¹ A pesar de que en la literatura que explica el concepto de Gerencia Estratégica de Costos este se ubica en la década del 90', esta investigación considera el ABC como una forma particular de gerencia de los mismos y por tanto podría suponerse este como su antecedente.

compleja. Por lo tanto entender el comportamiento de los costos significa comprender la compleja reciprocidad del conjunto de las causales de costos que funcionan en una situación determinada.

Este asunto tiene sus particularidades según el grado de análisis que se derive, en la **contabilidad gerencial tradicional**, el costo es básicamente función de una sola causal de costos: el volumen de producción. En la **GEC**, el volumen de producción como tal se considera que capta muy poco de la riqueza del comportamiento de los costos según esto, las causales de costos se dividen en dos grandes clases:¹² **Las causales estructurales y las causales básicas de ejecución.**

Entre las **causales básicas de ejecución** se encuentra como mínimo las siguientes: compromiso del grupo de trabajo, gerencia de calidad total, utilización de la capacidad, eficiencia en la distribución de la planta, configuración del producto, y aprovechamiento de los lazos existentes con los proveedores y/o clientes a través de la cadena de valores de la empresa.

Las causales estructurales de costos son las siguientes:

1. Escala: Cuantía de la inversión a realizar en las áreas de fabricación, investigación, desarrollo y recursos de marketing.
2. Extensión: Grado de integración vértical. La integración horizontal ésta más relacionada con la escala.
3. Experiencia: Número de veces que en el pasado la empresa ha realizado lo que ahora esta haciendo de nuevo.
4. Tecnología: Métodos tecnológicos utilizados en cada etapa de la cadena de valores de la empresa.
5. Complejidad: Amplitud de la línea de productos o servicios que se ofrecerán a los clientes.

Este último aspecto, el de la complejidad como variable estructural se ha vuelto objeto de interés para los contadores. Algunos ejemplos de la importancia potencial de la complejidad como determinante de los costos se encuentran en los trabajos de costos basados en actividades realizados por Kaplan (1987) y Cooper (1986).

Los niveles de interrelación del ABC y la GEC residen, en que colocan la atención en las diferentes etapas de la totalidad de la cadena de valores, de la cual la empresa forma parte, bajo la particularidad de un enfoque hacia lo externo, considerándose el concepto de valor agregado un concepto limitado, en ellos el costo se considera una función de selecciones estratégicas, en función de las causales estructurales y de ejecución del costo.

Un análisis de los aspectos básicos del paradigma del costo estratégico frente a la contabilidad gerencial, permite observar los niveles de ruptura de estos y las tareas esenciales que involucra el ABC como parte de la GEC¹³.

	El paradigma de la contabilidad gerencial	El paradigma de la gerencia estratégica de costos
¿Cuál es la forma más útil de analizar costos?	En función de productos, clientes y funciones. Con un enfoque muy marcado hacia lo interno. El valor agregado es un concepto clave.	En función de las diferentes etapas de la totalidad de la cadena de valores, de la cuál la compañía forma parte. Con un enfoque muy marcado hacia lo externo. El valor agregado se considera

¹² SHANK J.K. y GOVINDARAJAN V.: "Gerencia Estratégica de Costos", Editora Norma, España, 1995, Capítulos 2, Pág. 26-28.

- ¹³ SHANK J.K. y GOVINDARAJAN V.: "Gerencia Estratégica de Costos", Editora Norma, España, 1995, Capítulos 2, Pág. 35.

		como un concepto fuertemente limitado.
¿Cuál es el objetivo del análisis de costos?	Tres objetivos se aplican totalmente sin tener en cuenta el contexto estratégico: mantenimiento de registros, administración por excepción y solución de problemas.	Aunque los tres objetivos siempre están presentes, el diseño de los sistemas de gerencia de costos cambia sustancialmente según el posicionamiento estratégico que tenga la compañía, bien sea bajo una estrategia de liderazgo en costos o de diferenciación de producto.
¿Cómo debemos tratar de interpretar el comportamiento de costos?	El costo es básicamente función del volumen de producción: costo variable, fijo, escalonado y combinado.	El costo es una función de las selecciones estratégicas sobre el esquema de competir y de habilidades gerenciales para ejecutar las selecciones estratégicas, en función de las causales estructurales de costo y de las causales de ejecución de costo.

4. Consideraciones Finales

- Un sistema basado en las actividades puede facilitar, un marco más claro y conveniente para obtener una relación mucho más precisa causa-efecto entre las bases de absorción y los costos. Estas diferencias pueden ser sustantivas, de tal forma que, en muchos casos, la implantación del ABC puede proporcionar unos costos por líneas de productos sensiblemente diferentes que los mostrados por un sistema de costo tradicional.
- Puede decirse que el método de las actividades determina una innovación en cuanto a la precisión y la flexibilidad con que se puede llevar a cabo el análisis de costos. Se delimita la idea de precisión no por el nivel de detalle, sino por la calidad de la representación del funcionamiento de la empresa, y la consiguiente pertenencia de esta representación para la adopción de decisiones.
- La bondad de un sistema de costos estriba en su capacidad para medir la utilización de los recursos productivos en todo el proceso; por ello no tiene sentido, en principio, rechazar o aceptar un sistema si antes no se hace un análisis detallado de sus ventajas y limitaciones.
- La Implantación del ABC permite una mejor asignación de los costos indirectos a los productos y/o servicios, además de posibilitar un mejor control y reducción de éstos, aporta más información sobre las actividades que realiza la empresa, permitiéndolo conocer cuáles aportan valor añadido y cuáles no, dando la posibilidad de reducir o eliminar estas últimas, permite relacionar los costos con sus causas, lo cuál es de gran ayuda para gestionar mejor los costos dando origen a las técnicas de ABM y ABB, el ABC es muy útil en la etapa de planeación, pues suministra abundante información que sirve de guía para varias decisiones estratégicas tales como, fijación de precios, introducción de productos, entre otras.
- Entre las principales limitaciones del ABC esta el hecho de que puede provocar que se descarte lo adecuado de los sistemas de costos tradicionales, con un sistema ABC se corre el

peligro de aumentar las imputaciones arbitrarias, si no se precisan criterios de decisión respecto a la combinación y reparto de estructuras comunes a las distintas actividades, a través de diversos fondos de costos y de inductores comunes de costos. Su implantación suele ser muy complicada y costosa debido a que en ocasiones la selección de las actividades y de los inductores de costos es muy difícil, máximo si se seleccionan muchas actividades.

5. Bibliografía:

- AIMAR FRANCO OSVALDO. : " Sistemas de costos basado en actividades. Pasado, presente y futuro." Revista Costos y Gestión, España, Marzo de 1995, Publicación T.IV-No.15.
- AMAT ORIOL SALAS. " Contabilidad y Finanzas de Hoteles" Eada Gestión, Barcelona, España, 1993.
- AMAT ORIOL y JOHN BLAKE: "Contabilidad Creativa", Ediciones Gestión 2000, S.A., España, 1996, Pags 71-73.
- AMAT ORIOL y SOLDEVILA GARCIA PILAR: "Contabilidad y Gestión de Costes", Editora Gestión 2000, España, 1997, Capítulo 5.
- ARMENTEROS DIAZ MARTA: " Sistemas de costos en Cuba, Hay que ponerse al día
Revista El Economista de Cuba, No. 9, ANEC, Cuba, 1999.
- ARMENTEROS DIAZ MARTA y VEGA FALCON VLADIMIR: " Evolución Histórica de la Contabilidad de Gestión en Cuba, Cuba, 2000.
- ARTANA MARCELO:" Consideraciones acerca de la aplicación del costeo basado en las actividades a nivel estatal", Evento Internacional Contabilidad 99, La Habana, 1999
- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS: "Principios de Contabilidad de Gestión. El sistema de costes basado en las actividades", España, Octubre de 1998.
- BAEZ OJEDA JESUS: "Algunas consideraciones del Sistema Uniforme de Cuentas para Hoteles", Revista Panorama Hotelero, CIDT, Cuba, Octubre de 1999.
- BEASCOECHEA ARICETA J. " ABC y Contabilidad Analítica de Costes", Bilbao, 1994.
- CASTELLO TALIANI EMMA.: " Se impone el sistema de costes por actividad ", Harvard-Deusto Finanzas & Contabilidad, Bilbao. 1994
- COKINS GARY. " Learning to Love ABC." Revista Journal of Accountancy, August 1999.
- DAVIDSON y WEIL: "Manual de Contabilidad de Costos" McGraw-Hill, México, 1992.
- DE ROCCHI CARLOS ANTONIO: " Sistema de costeo de actividades (ABC) versus mapa de localización de costos: un estudio comparativo", Revista Costos y Gestión, Brasil, Diciembre de 1994, Publicación No. 14.
- ESTRIN T.L., KANTOR J. y ALBERS D.: " ¿ Es el ABC idóneo para su empresa?", Universidad de Windsor, Canadá, 1999.
- FLORES MUJICA GUILLERMO:, "Importancia de la cadena de valor en la gestión estratégica de costos", Universidad de Talca, Chile, 1999.

- FLORES MUJICA GUILLERMO:, "Compatibilidad entre el ABC y Costos Estándar", Universidad de Talca, Chile, 1999.
- GARBEY CHACON NORGE: " Marco teórico para la implantación del costeo basado en la actividad (ABC) en la empresa hotelera." Ponencia presentada en el I Evento Internacional de Economía del Turismo, Santiago de Cuba, Noviembre del 2000. (Publicada en el Libro de Resúmenes).
- GARBEY CHACON NORGE y SARMIENTO SANTANA JOSE: " Propuesta de una metodología para la implantación del costeo basado en la actividad en la hotelería cubana. Experiencias practicas alcanzadas." Ponencia presentada en el II Evento Internacional Contabilidad y Finanzas en el Tercer Milenio, La Habana, Abril del 2001. (Publicada en el Libro de Resúmenes.)
- GARBEY CHACON NORGE: "Costeo Basado en las Actividades: Una propuesta para su aplicación en la Hotelería Cubana", Tesis en Opción al Titulo Académico de Master en Gestión Turística, Santiago de Cuba, 2001.
- GUTIERREZ MARULANDA LUIS FERNANDO: " Finanzas practicas para países en desarrollo", Grupo Editorial Norma, Colombia, 1995, Pags 49.
- HICKS DOUGLAS T.: " Yes, ABC Is for Small Business, Too." Revista Journal of Accountancy, August 1999.
- HODBY T., THOMSON J. y SHARMAN P. " Dirección basada en actividades en A&T ", EEUU, 1995.
- HOTEL ASSOCIATION OF NEW YORK CITY, INC.: " Uniform System of Accounts for Hotels" EEUU, Sixth Revised Edition, 1971.
- HOTEL ASSOCIATION OF NEW YORK CITY, INC.: " Uniform System of Accounts for Hotels" EEUU, Eighth Revised Edition, 1986.
- JOHNSON THOMAS: " Es tiempo de detener la sobreventa de los conceptos del "Análisis por Actividades" (Activity Based)", Revista Costos y Gestión, España, Junio de 1993, Publicación T.II-No.8.
- HORNGREN CHARLES: " Contabilidad de Costos Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales", EEUU, 1995.
- KAPLAN R.S.:" En defensa de la gestión basada en el costo por actividades" Revista Costos y Gestión, España, Septiembre de 1993, Publicación T.III-No.9.
- KAPLA ROBERT S y COOPER ROBIN: " Coste y Efecto" Editora Gestión 2000, España, 1999.
- KAPLA ROBERT S y NORTON DAVID P: " Cuadro de Mando Integral" Editora Gestión 2000, España, 1997.
- LOPEZ RODRIGUEZ MIRIAM: "El Control y la Contabilidad de Gestión, una propuesta para las Empresas Hoteleras", Evento Internacional de Economía del Turismo, Santiago de Cuba, 2000.
- MESTRES SOLER JUAN R: "Técnicas de Gestión y Dirección Hotelera", Ediciones Gestión 2000, S.A., España, 1995.
- MFP: "Normas Generales de Contabilidad Actividad Empresarial. Lineamientos Generales para la Planificación y Determinación del Costo de Producción", Cuba, 1997.
- MIJUS: "Bases Generales del Perfeccionamiento Empresarial", Gaceta Oficial de la República de Cuba, 14 de Septiembre de 1998.

- NORKIEWICZ ANGELA: " Implantación del método ABC en nueve pasos", ACODI, Traducido por Luis Fernández, Madrid, 1994.
- PIRES CAIADO ANTONIO. : " Algunas reflexiones sobre el método de costeo ABC (Activity Based Costing)" Revista Costos y Gestión, España, Marzo de 1994, Publicación T.III-No.11.
- PODMOGUILNYE MARCELO y CARTIER ENRRIQUE: "El costeo basado en actividades una visión desde el análisis marginal", Evento Internacional Contabilidad 99, La Habana, 1999
- PPC : " Resolución Económica V Congreso del Partido Comunista de Cuba", Editora Política, La Habana, CUBA, 1998.
- ROSSANAS MARTI y BALLARIN FREDES:" Contabilidad de Costos para la toma de decisiones", Bilbao, 1994, Capitulo 12.
- RUBIO MISAS MARIA: "Los sistemas de costes basados en la actividad. Una aplicación a la empresa hotelera", Revista Actualidad Financiera, España, Junio de 1995
- SAEZ TORRECILLA ANGEL. : " Cuestiones polémicas del modelo ABC" Revista Costos y Gestión, España, Junio 1994, Publicación T.III-No.12.
- SANTANDREU E. y SANTANDREU P.: " Calculo de costes con el método ABC.", Editora Gestión 2000, España,1998.
- SANTO BERNARDO M y MASSARO: " Sistemas de costos, métodos de costeo y su dependencia en los sistemas modernos de administración de la producción para su integración.", Evento Internacional Contabilidad 99, La Habana, Cuba, 1999.
- SARMIENTO SANTANA JOSE: " Perfeccionamiento del Diseño e Implantación de Sistemas de Costos en Plantas Mecánicas y Otras dependencias.", La Habana, 1998.
- SILVA FERNANDES MARIA JOSE: " Contribución del ABC para la medida de la eficiencia, eficacia en economía en las organizaciones de la administración local", Evento Internacional Contabilidad 99, La Habana, 1999.
- SHANK J.K. y GOVINDARAJAN V.: "Gerencia Estratégica de Costos", Editora Norma, España, 1995, Capítulos 11 y 12.
- SMITH MALCOLM: " Como dirigir su sistema ABC ", Universidad Murdoch, Australia, 1995.
- VEGA FALCON VLADIMIR: "Diseño y aplicación del costeo por actividades en instalaciones hoteleras", Evento Internacional de Economía del Turismo, Santiago de Cuba, 2000.
- YANG, G.Y. y WU, R.C.: " Hacia un sistema optimo. Producir servicios y productos de alta calidad al menor precio posible", Harvard-Deusto Finanzas & Contabilidad, Bilbao. 1994.
- OIT "Tareas propias de los puestos de trabajo" Editora EADA GESTION, España, 1988.

DATOS DEL AUTOR:

NORGE GARBEY CHACON

director.administracion.msc@solmeliacuba.com

ESTUDIOS REALIZADOS:

Licenciado en Economía, Año 1989.

Master en Gestión Turística, Universidad de Oriente, Año 2001.

Diplomado en Dirección de Empresas Turísticas, Escuela de Hotelería y Turismo FORMATUR Santiago de Cuba, Año 2002.

EXPERIENCIA PROFESIONAL:

Más de 14 años de trabajo en la actividad de Economía de Empresas, durante los últimos 9 Años se ha desempeñado como Director Económico-Financiero de dos Hoteles perteneciente al GRUPO CUBANACAN S.A. en Santiago de Cuba.

Actualmente se desempeña como Director de Administración y Finanzas del Hotel Melia Santiago de Cuba.

Actualmente se desempeña además como Profesor Adjunto de FORMATUR.

MARCO TEÓRICO DEL COSTEO POR ACTIVIDADES

Aportado por: NORGE GARBEY CHACON

director.administracion.msc@solmeliacuba.com