

Diseño del Sistema ABC para el sector hotelero

RESUMEN

El desafío que supone trabajar con eficiencia y lograr la excelencia empresarial en las condiciones actuales, exige a las empresas utilizar las herramientas necesarias para enfrentar con éxito la inestabilidad de un entorno cada vez más turbulento.

En el transcurso del último decenio se ha asistido a un profundo proceso de cambio que ha afectado a las estructuras en las que se venían cimentando las empresas, que han pasado así a presentar una configuración física y conceptual significativamente distinta de la tradicional.

Para atender a los requerimientos informativos que ahora comienzan a proclamarse, en aras de una correcta toma de decisiones, los sistemas tradicionales de Contabilidad de Gestión han quedado obsoletos.

El presente trabajo reclama la necesidad de reestructurar los sistemas vigentes en las instalaciones hoteleras, proponiendo como alternativa el Sistema de Costo Basado en Actividades. Para lograr un sistema integral se interrelaciona el mismo con diferentes procedimientos y herramientas de gestión utilizando la filosofía del enfoque a procesos, propiciando como resultado la transformación sistemática de la información en acción.

Palabras claves: procesos, subprocesos, actividades y cost drivers

Título: “Diseño del Sistema ABC para el sector hotelero”

Autores: MSc. Pilarín Baujín Pérez, DrC. Vladimir Vega Falcón, DrC. Marta Armenteros Díaz, DrC. Roberto A. Frías Jiménez, MSc. Osmany Pérez Barral

INTRODUCCIÓN

Adentrarse en el estudio del sistema ABC en las entidades de servicio, especialmente en las aplicaciones existentes en el sector hotelero a nivel universal, es el propósito fundamental de este trabajo pues servirán de referencia para la propuesta de diseño del propio sistema.

Los objetivos propuestos son:

- ✓ Caracterizar el ABC en empresas de servicios.
- ✓ Presentar las características del sector hotelero.
- ✓ Evaluar el Sistema de Costos en la industria hotelera.
- ✓ Estudiar las principales aplicaciones existentes del ABC en la hotelería.
- ✓ Diseñar la propuesta del sistema ABC en el sector hotelero.

DESARROLLO

1. El Sistema ABC en empresas de servicios

1.1 Caracterización del sector servicio

El concepto de servicio ha evolucionado con la incorporación de elementos indispensables, donde ya las Normas ISO plantean resultados obtenidos por las actividades que se propician al menos por el interés de dos personas para brindar el servicio a una de ellas.

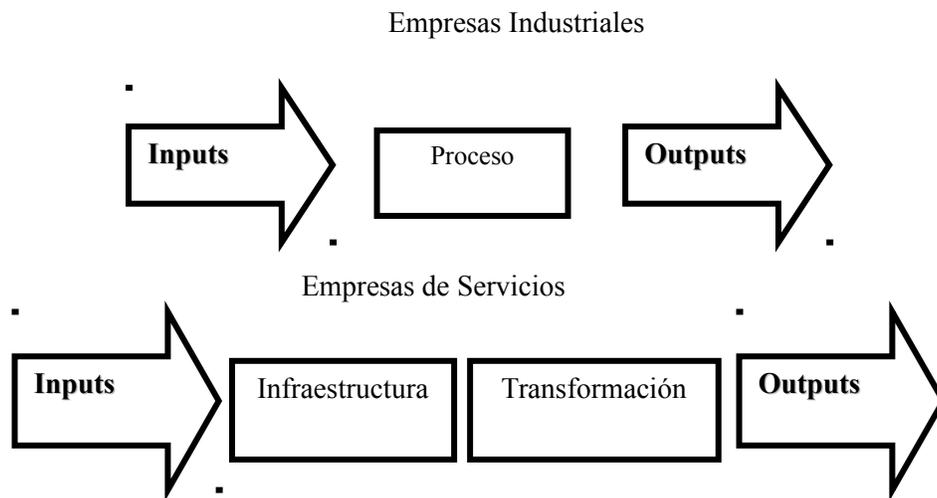
El Sistema ABC surgió en empresas industriales¹, pero hoy en día son muchas las entidades de servicios que están implementando este costeo con la obtención de favorables beneficios.

Está claro que por el tipo de sector, en las empresas industriales las necesidades de medir los costos prevalecieron primero, por lo que ya tenían sistemas de costos, los cuales quedaron obsoletos por los cambios en los productos, clientes y procesos empresariales, arrojando distorsiones en la toma de decisiones.

¹ El término ABC fue utilizado por primera vez en un estudio piloto de John Deere Component Works. Además existen otras aplicaciones mundialmente reconocidas por su éxito como son: Works Schrader Bellows, Tektronix: Portable instruments División, Siemens Electric Motor Works, Rank Xerox, IBM, Hewlett Packard, General Motors, Hewlett-Packard (División Rosenville Network), Siemens, General Dynamics (División Fort Worth), entre otras.

Ambos tipos de empresas tienen como objetivo principal en sus estrategias el servicio al cliente, sin embargo hay características diferenciadoras entre ambas como se muestra en el gráfico siguiente:

Esquema 1. Representación del proceso en los sectores



Fuente: elaboración propia

Con frecuencia el output en una empresa de servicios tiene cierto grado de subjetividad, por ejemplo: calidad de servicio, relevancia de la información, o grado de satisfacción, pero al igual que en las empresas productivas los resultados son posibles por un cúmulo de actividades que se realizan, las cuales cuestan dinero. Por otro lado, generalmente coincide que el producto se consume en el momento en el que se produce, se actúa sobre el propio cliente al que se considera como “entrada” a transformar en producto con valor añadido al término del proceso de prestación de un servicio “salida”. Por tanto, el producto obtenido es el mismo, o sea, el cliente, al que se le ha aportado el valor añadido con una prestación de servicio determinada, a diferencia de las empresas productivas donde el input sufre determinadas transformaciones durante el ciclo de producción.

Sin embargo, es meritorio señalar que existen muchos procesos que tienen una secuencia de actividades de naturaleza intangible por lo que el cálculo de sus costos se hace más difícil. Otro aspecto es el sistema de control de las operaciones, que desde el punto de vista contable se hace más complejo por la diversidad de actividades, y a su vez, al no ser éstas comúnmente repetitivas, se hace engorroso establecer una serie de normas estándares para medir la gestión de

las operaciones (por ejemplo, en un restaurante, dos solicitudes de un mismo tipo de plato, pero al brindar el servicio, puede variar sus cualidades de un cliente a otro).

Si se analizan los tipos de inventarios, no es posible tener existencias de trabajo realizado o servicios prestados acumulados en el sector servicio, inventario de elevado costo en el sector productivo.

Al realizar un análisis de la calidad, es más objetivo llevarlo a efecto en las empresas productivas desde el comienzo del proceso, pues en las empresas de servicios, en ocasiones, no es posible valorar la calidad hasta el momento mismo en que se realiza el servicio e incluso, las valoraciones suelen ser subjetivas debido a que las instalaciones pueden tener todas las condiciones previstas de infraestructura pero el comportamiento del Capital humano es un factor clave en la satisfacción de un usuario por el servicio prestado.

Sin embargo, las condiciones existentes en la mayoría de las empresas de servicios fueron diferentes, motivadas principalmente por la escasez de mercados de competencia que tenían poca demanda de información de costos de los productos, clientes y procesos, por lo que funcionaron durante décadas sin sistemas de costos (situación que no fue la misma desde el punto de vista de la contabilidad financiera), aunque sí tuvieron la necesidad de un control operativo, estableciendo los presupuestos (más bien rígidos) para el departamento o centro de responsabilidad, comparando los resultados reales con los presupuestados.

La mayoría de los sistemas tradicionales dedican gran parte de su esfuerzo a la valoración de existencias, situación esta que dada la intangibilidad (los servicios no pueden verse, probarse, sentirse, oírse u olerse antes de ser adquiridos); inseparabilidad (se producen y se consumen simultáneamente), variabilidad (su calidad depende del proveedor y de cuánto, dónde y cómo lo hace) y carácter perecedero del servicio (no pueden ser transportados, ni almacenados para usarlos o venderlos posteriormente), no son los más convenientes. Aunque el avance tecnológico produce cambios en el comportamiento de los elementos del costo, en este sector el impacto en la estructura del personal es diferente pues es la presencia humana un ente activo en los procesos, lo que provoca perfeccionar la gestión del personal y buscar sistemas más adecuados para el

control de sus actividades, sobre todo porque el cliente paga y debe percibir la agregación de valor.

En este proceso se pone de evidencia el triángulo de servicios, el cual representa la relación que hay entre la estrategia, las personas, el sistema y los clientes en la organización, donde el cliente es el centro de todas las decisiones y acciones, debido a las características específicas del sector. El diseño del paquete de servicios establece la combinación más adecuada en base a las expectativas de los clientes de atributos tangibles e intangibles. Este paquete puede ser: único (personalización total, el cliente determina el cómo, qué y dónde del servicio); selectivo (considerable personalización: aunque varias partes del paquete del servicio están estandarizadas el cliente todavía puede elegir entre una gran variedad de opciones); restringido (personalización limitada, la mayor parte del paquete de servicio está estandarizado de tal forma que el cliente puede elegir entre pocas opciones) y genérico (escasa o nula personalización).

Los tipos de atributos pueden ser de: recursos de apoyo (los recursos físicos necesarios), bienes del servicio (recursos físicos complementarios); servicios explícitos (características esenciales o intrínsecas del servicio) y servicios implícitos (características extrínsecas del servicio o beneficios psicológicos). Además el diseño del sistema de suministro permite elegir los elementos físicos y la fuerza de trabajo que se utilizan para producir el servicio, las formas en que los consumidores ven los atributos: un atributo sobrevalorado o un solo atributo con límites mínimos (se da importancia primordial a un atributo, mientras que los demás satisfagan por lo menos los mínimos requeridos) y el promedio balanceado de atributos, o sea se compensan.

En el transcurso de las dos últimas décadas, el entorno competitivo para la mayoría de las empresas de servicios se ha vuelto tan retador y exigente como para las empresas industriales, requiriendo información relevante para mejorar la calidad, eficiencia de las actividades que realizan para mejorar sus procesos y poseer más claridad del costo y la rentabilidad de sus productos, servicios y clientes.

Todo proceso productivo o de servicio consta de diferentes recursos. En un plano de análisis general pudieran clasificarse en fuerza de trabajo, medios de trabajo y objetos de trabajo. Otros autores particularizan o especifican más estos elementos generales, hasta detallarlos en las llamadas “7M”, términos definidos en lengua inglesa: material (materiales y materias primas); men (las fuerzas laborales o los hombres); machine (equipamiento); management (actividad de

dirección o gerencia); money (financiamiento) y marketing (actividad de comercialización o mercadotecnia).

También, últimamente por su importancia, se trata la información como un recurso, planteándose ésta como el recurso más importante de un sistema productivo o de servicio, con la diferencia, que el recurso se agota, y la información se enriquece. La existencia de estos recursos por sí sólo no determina que pueda funcionar el sistema y brindar los resultados demandados por el medio.

Para el estudio de la organización de la producción y los servicios se parte de que la misma se expresa como el sistema de métodos, procedimientos y medidas a partir de la tecnología existente, para permitir la combinación racional y armónica de los elementos del proceso en tiempo y espacio, con el fin de mantener una relación con el entorno que la rodea y cumplir las tareas generadas por las exigencias de los clientes que actúan en el segmento de mercado, al cual está dirigida o insertada la empresa para lograr un perfeccionamiento dirigido al sistema de forma integral.

La organización no debe limitarse al aspecto de la transformación, pues éste está estrechamente relacionado con la entrada de recursos y la salida de resultados, por lo que existe una relación del sistema con el medio en lo referente al aprovechamiento de lo necesario y, por tanto, se establecen vínculos con suministradores, de la misma forma que los resultados que brinda el sistema tienen una estrecha vinculación con los consumidores, y la relación con éstos no terminará con el acto de cobro-venta a un cliente en un segmento de mercado hasta la captación de este cliente como consumidor permanente de los productos ofertados por el sistema; con su consecuente servicio de postventa, incluyendo la retroalimentación necesaria para el perfeccionamiento del producto.

En general, según Kaplan y Cooper (1999)², las empresas de servicios son ideales para la aplicación de un sistema ABC, incluso más que las empresas industriales. En primer lugar, porque para desarrollar las actividades en el corto plazo se necesita tener un stock de los recursos que se requieren, no existiendo grandes fluctuaciones; virtualmente sus costos por lo general son indirectos y parecen ser fijos; tienen desde pocos materiales directos a ninguno en absoluto, y gran parte de su personal proporciona un soporte indirecto y no directo a los servicios y los clientes, no teniendo una referencia adecuada para la medición de estos costos.

² Kaplan, Robert S.; Robin Cooper. Capítulo 12 "El ABC en las empresas de servicios". En "Costo y Efecto". Barcelona: Editorial Gestión 2000 S. A., 1999, pp.: 229-250.

El feedback operativo proporciona datos sobre los costos incurridos en cada una de sus unidades organizativas, así como otras medidas de la actuación como la calidad y los tiempos de respuestas. Por otra parte, el análisis del proceso de principio a fin desde una perspectiva ABC pone de relieve el costo de prestar servicios básicos a clientes, aspecto que no se obtiene con los sistemas detallados por partidas de costos que procesan únicamente la información a nivel de centro de responsabilidad y de costo.

La construcción de un modelo ABC es virtualmente idéntico para ambos tipos de empresas, pues necesitan vincular los costos de los recursos que suministran, con los ingresos obtenidos por los productos y clientes individuales que hacen uso de estos recursos.

Ripoll y Tamarit (1996)³, han realizado una búsqueda y análisis en las revistas de mayor difusión en los países de habla inglesa sobre los artículos de ABC en el área anglosajona. El resultado en el área de investigaciones empíricas el número 8 representa a los servicios (telecomunicaciones, hospitales, servicios financieros, seguros, consultorías y generales)⁴.

Para poner en práctica el ABC en las empresas de servicios se debe tomar al menos dos decisiones importantes:

- decidir si el sistema va a funcionar de forma independiente al resto de los sistemas que generan información en la empresa, o bien integrarse con ellos.
- decidir si desde el inicio se implica a todos los empleados en el sistema aunque el costo inicial de la inversión se aumente. Es válido tener en cuenta que esta decisión será importante estratégicamente para poder obtener información relevante, que permita formar una visión de su funcionamiento con el fin de utilizarla como soporte en el proceso de toma de decisiones, tanto a nivel global de la empresa, como al nivel que se desee.

³ Ripoll Feliu, Vicente M. y Carmen Tamarit Aznar. " Las investigación en sistemas de costos basados en las actividades: período 1986-1994 ". *Actualidad Financiera*. España. /s. n./, No. 12, diciembre 1996, pp.: 1059-1069.

⁴ Sánchez Rebull, M. Victoria. "La propuesta ABC aplicada al sector hotelero". Tesis doctoral dirigida por el DrC. Rocafort Nicolau, Alfredo. España: 2002, pp.: 101-150, realizan un análisis del Sistema ABC en cada una de las entidades relacionadas en esta área por Ripoll y Tamarit.

La práctica ha demostrado que el conocimiento del costo de las actividades, procesos empresariales, productos y clientes, resulta imprescindible para las decisiones relacionadas con la gestión de servicios de productos y clientes (puede ser segmentos de mercado), la cadena de valor en la prestación de servicios al cliente, y la confección de los presupuestos operativos y financieros de la entidad. Estos factores son claves para el éxito del sector. Específicamente el objeto de estudio se enmarca dentro del sector del turismo en Cuba por lo que se analizarán algunas características del mismo en el próximo epígrafe.

1.2. El sector hotelero

El turismo es considerado una actividad multisectorial que requiere la concurrencia de diversas áreas productivas -agricultura, construcción, fabricación- y de los sectores públicos y privados para proporcionar los bienes y los servicios utilizados por los turistas. Dicha actividad no tiene límites determinados con claridad ni un producto tangible como se explicó anteriormente, sino que es la producción de servicios que varía dependiendo de los países, pues el entorno, las costumbres, el clima, entre otros, influyen en su desarrollo.

Cuentan que el 27 de octubre de 1492 el almirante Cristóbal Colón arribó a Cuba por la costa nororiental del país y que, deslumbrado por su belleza, exclamó: "¡Esta es la tierra más hermosa que ojos humanos han visto!". Y se convirtió, de hecho, en el primer turoperador de la Isla. Indiscutiblemente, Cuba, como destino turístico, cuenta con una serie de atributos heredados que conforman un rico patrimonio histórico y cultural que representan un importante punto de partida para el desarrollo turístico. Sus bellezas naturales (playas, atractivos submarinos, paisajes campestres y de montaña, reservas ecológicas, todos aún muy por debajo de su capacidad sustentable de explotación), así como su clima, son sólo una parte de ellas, que se complementan con su ubicación y fácil acceso por vía aérea y marítima.

Importantes elementos se han incorporado a este caudal de atractivos del país en los casi cuarenta y seis años de Revolución: población educada, culta y solidaria, altos índices de salud a niveles de países del primer mundo, reconocido prestigio como potencia deportiva, clima social seguro y voluntad de conservación del medio ambiente. Asimismo, la infraestructura creada en

carreteras, aeropuertos, redes eléctricas y de comunicaciones incorporan otro grupo de atractivos que potencian producto turístico cubano.

Este grupo de indiscutibles ventajas heredadas ha sido complementado con elementos de política económica y mecanismos de apoyo gubernamental. Ello ha posibilitado explotar estas ventajas y consolidar un posicionamiento del sector en el mercado internacional, especialmente dentro de la región del Caribe, donde ya ocupa la segunda plaza receptora de turistas.

La evolución del turismo nacional en Cuba ha transitado por diferentes períodos, los cuales pueden agruparse en tres grandes etapas: antes de 1959, desde ese año hasta mediados de la década de los años setenta y desde ese momento hasta la fecha.

En el desarrollo del turismo el hotel constituye la unidad comercial básica. Plantea Leonie (1982)⁵ que este es la unidad congruente por excelencia de la Base Técnico Material Turística. 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.

La clasificación internacional de los establecimientos hoteleros según Lattin (1975)⁶, puede agruparse de la forma siguiente:

1. Según su categoría: Hotel de Lujo (5 estrellas), Hotel de Primera "A" (4 estrellas), Hotel de Primera "B" (3 estrellas), Hotel de Segunda (2 estrellas) y Hotel de Tercera (1 estrella).
2. Según el uso a que se destina: Hotel comercial o de tránsito, Hotel de vacaciones, Hotel residencial y el motel o motor hotel.

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

⁵ Leonie, L. "Teoría Hotelera". México 22, D.F.: Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V. 1982. /s.p./.

⁶ Lattin, Gerald W. "Administración Moderna de Hoteles y Moteles". México: Editorial Trillas, S.A. 1975. /s.p./.

Esta necesidad de cooperación individual y departamental realza todavía más lo inevitable que es comprender al elemento humano, no sólo desde el punto de vista del consumidor, sino también del empleado. Ninguna otra industria exige ese grado de esfuerzo mutuo. El hotelero no puede seguir la tendencia de mecanizar todas sus operaciones y funciones, pues sus servicios verdaderamente personales no pueden mecanizarse ni automatizarse. Por supuesto, no todos los puestos proporcionan contactos con los huéspedes, pero quienes lo hacen les aseguran a los empleados una relación con personas de todos los niveles de vida. Cada persona que entre a un hotel ofrecerá a los empleados una oportunidad para aprender algo sobre la naturaleza humana y el reto de proporcionar un servicio que realce la permanencia del huésped en el establecimiento. La industria hotelera ofrece al trabajador no sólo la responsabilidad de su producto, sino también la satisfacción adicional de comprobar el agrado de los clientes.

La empresa hotelera se caracteriza por el gran volumen de los costos indirectos motivado por diferentes factores, entre los que se destaca, 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 costos 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 obsoleto y arbitrario 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 poseen un Sistema Contable (Uniform System) y Sistemas Integrados (sistemas informáticos, como por ejemplo: el Interhotel 2000 y el SIHOT) que le permiten el funcionamiento.

El estudio de sus objetivos, conceptos que utilizan y características permiten determinar las principales ventajas y limitaciones de los mismos debido a las necesidades y exigencias de la industria hotelera actual, las cuales se muestran a continuación:

Tabla 1. Ventajas y limitaciones de los sistemas vigentes en los hoteles

Sistemas	Ventajas	Limitaciones
<u>Uniform System</u>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Sus bases están establecidas por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. ✓ Mide y controla la eficiencia mediante el sistema de registro y control presupuestario y proponiendo índices e indicadores básicos. ✓ Su terminología es homogénea a la existente internacionalmente en la actividad hotelera al igual que la presentación de todos los estados financieros. ✓ El plan de cuentas y procedimientos contables sirve para ser utilizado en cualquier tipo de hotel. ✓ Se obtienen y se analizan los resultados tanto para los Departamentos Operativos y No Operativos. ✓ Propone la distribución de los gastos indirectos mediante los métodos tradicionales, pero se aclara que esto sea un proceso adicional, después de que se emitan los estados financieros con el formato establecido. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 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. ✓ No se incluyen en el costo departamental los cargos fijos, estos se registran aparte. ✓ Son inexactos los resultados debido a que existe gran número de costos semivARIABLES que no pueden separarse fácilmente en fijos y variables. ✓ Muestra toda la información de forma cuantitativa y no la cualitativa necesaria. ✓ No se puede conocer por departamentos el porcentaje que representan los cargos indirectos del costo total. ✓ Se relacionan los gastos atendiendo al departamento que se analice, es decir, sea Operativo o No Operativo. 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 costos y gastos analizados son: costo 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.
Sistemas Integrados	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Permite la confección de todos los documentos soportes y asientos contables. ✓ Integra los subsistemas de Caja y Banco, Ingresos, Cuentas por Cobrar, Cuentas por Pagar y 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 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 costos los cuales se conceptualizan algunos como ratios y otros como costos. Muchos de estos ratios resultan del simple

	<p>Costo, a la Contabilidad.</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Brinda la posibilidad de conocer el Estado de los proveedores. ✓ Informa sobre las Cuentas por Pagar por edades. ✓ Procesa la información necesaria para la obtención del flujo de caja. ✓ A partir de las entradas de informaciones calcula los costos, gastos e ingresos automáticamente por cada partida establecida. ✓ Obtiene el Balance de Explotación concibiendo las tres variantes: Uniform System, Sistema Integrado y Departamento. 	<p>cálculo de los gastos directos divididos entre los ingresos de cada concepto.</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Los gastos indirectos se registran sin tener en cuenta el centro de costo del que provienen. ✓ Diariamente se analizan los gastos de comida y bebida por los centros de costo correspondientes. El resto de los gastos se analiza mensual por departamentos. ✓ No desglosa los costos en fijos y variables. ✓ La realización de una previsión de algunos gastos cada mes para cada centro de costo, 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 cálculo del costo de comida y bebida por <u>pax</u> que debe ser diariamente en ocasiones se realiza acumulado. ✓ No se puede conocer por departamentos el porcentaje que representan los cargos indirectos del costo total. ✓ Muestra toda la información de forma cuantitativa y no la cualitativa necesaria. ✓ La captación diaria de los inventarios convierte al cálculo del costo en algo muy engoroso que resta calidad al análisis de las desviaciones diarias.
Sistemas Integrados (Cont.)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Obtiene el Balance de Comprobación de saldos, tres tipos de Balances General (detallado, cuentas agrupadas y manual). ✓ Establece comparaciones entre departamentos por ingresos y resultados. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Al funcionar éste 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 costos, pues piensan que todo es tarea del responsable del centro.

Fuente: elaboración propia a partir de la documentación revisada

Solo si se incorporan totalmente el cálculo de costos en base a la capacidad, serán capaces de medir y gestionar sus estructuras de costo, ofertas de servicios y las relaciones con los clientes, necesitando sistemas diferentes para el control operativo y para medir los costos y la rentabilidad de los servicios y clientes.

Esta propia necesidad de cambio ya se ha demostrado de alguna manera en algunos estudios esbozados en la actividad hotelera, alguno de los cuales son tratados con un nivel de profundidad por Sánchez y Rocafort (2002)⁷, razón por la cual se puntualizará en algunos elementos por la importancia que revisten como base para esta investigación. Ellos se pueden agrupar en dos grupos:

- Aportaciones enfocadas en el análisis de beneficios por cliente: Dunn y Brooks (1990); Nordling y Wheeler (1992); Noone (1996) y Noone y Griffin (1997).
- Aportaciones orientadas al cálculo de costos: Rubio (1995); Berts y Kock (1995); Ilic (2000); Burgess y Bryant (2001); Sánchez y Rocafort (2002) y Garbey (2002).

Determinados criterios sobre las aplicaciones mencionadas se presentan a continuación:

Tabla 2. Criterios sobre las aportaciones existentes en el sector hotelero

Basadas en el análisis de beneficios por cliente	Orientadas al cálculo de costos
<p>✓ Dunn y Brooks (1990) crean un Modelo basado en los análisis por segmentos de mercado. Consideran que con los sistemas de gestión de los ingresos, se consigue maximizar los mismos, por lo que no es necesario profundizar en los análisis de rentabilidad por cliente (CPA). Prestan gran atención a las áreas de ingresos auxiliares.</p> <p>✓ Nordling y Wheeler (1992) desarrollan el Modelo de contabilidad por segmentos de mercados. Sus fundamentos teóricos demuestran la relevancia de la utilización del sistema ABC, pero se proyectan solamente a los análisis de clientes y no centran sus estudios en las actividades que se requieren para brindarles los servicios, por lo que no es un sistema ABC propiamente dicho, aunque la orientación de este modelo sea bastante distinta de la de los modelos tradicionales.</p>	<p>✓ Rubio (1995) recomienda el sistema ABC estratégico pues se basa en el nivel de actividad que el hotel prevé en la planificación.</p> <p>✓ Berts y Kock (1995) prestan atención a las particularidades del sector para una implantación del sistema ABC, considerando necesario en sus inicios mantener los sistemas tradicionales para determinar el costo de las actividades que generan mínimos costos.</p> <p>✓ Ilic (2000) su análisis realmente lo enfoca a los centros y no a las actividades (estudio parecido al de Noone en 1996).</p> <p>✓ Burgess y Bryant (2001) visualizan la necesidad de interrelacionar los sistemas de CPA, los sistemas gestión de los ingresos (YM) y ABC.</p> <p>✓ Sánchez y Rocafort (2002) es una fuente</p>

⁷ Sánchez Rebull, M. Victoria (2002), ob. cit., pp.: 191-213.

<p>✓ Noone (1996) considera la importancia de los <u>CPA</u> pues los sistemas tradicionales descuidan las variables que influyen en este objetivo. No hace una clasificación adecuada de las macro y micro actividades. Lo que realmente podría considerarse actividades objeto de análisis de un sistema <u>ABC</u> es lo que se trata como micro actividades, pero que no las ha especificado ni detallado en su estudio. Por otra parte, lo que denomina macro actividades en realidad, son secciones o centros de costo.</p> <p>✓ Noone y Griffin (1997) integran teóricamente las aportaciones anteriores pero no se conoce si ha existido alguna implantación. A pesar de que consideran al <u>ABC</u> como el método más apropiado para la determinación del costo, no desarrollan el mismo.</p>	<p>valiosa de referencia de aplicación del sistema <u>ABC</u> en el sector hotelero. No obstante, la acumulación de los costos se basa en el análisis de los centros de actividades que se encuentran en los departamentos por lo que no aprovechan las oportunidades de la gestión de procesos como un enfoque más lógico en la interrelación de las actividades.</p> <p>✓ Garbey (2002) desarrolla teóricamente un sistema de <u>ABC</u> para un caso típico hotelero. Aporta una clasificación de áreas de responsabilidad, actividades y bases de reparto con las que no es oportuno coincidir totalmente. Además, no existe total claridad en el tratamiento de los elementos del costo: mano de obra y materia prima.</p>
--	---

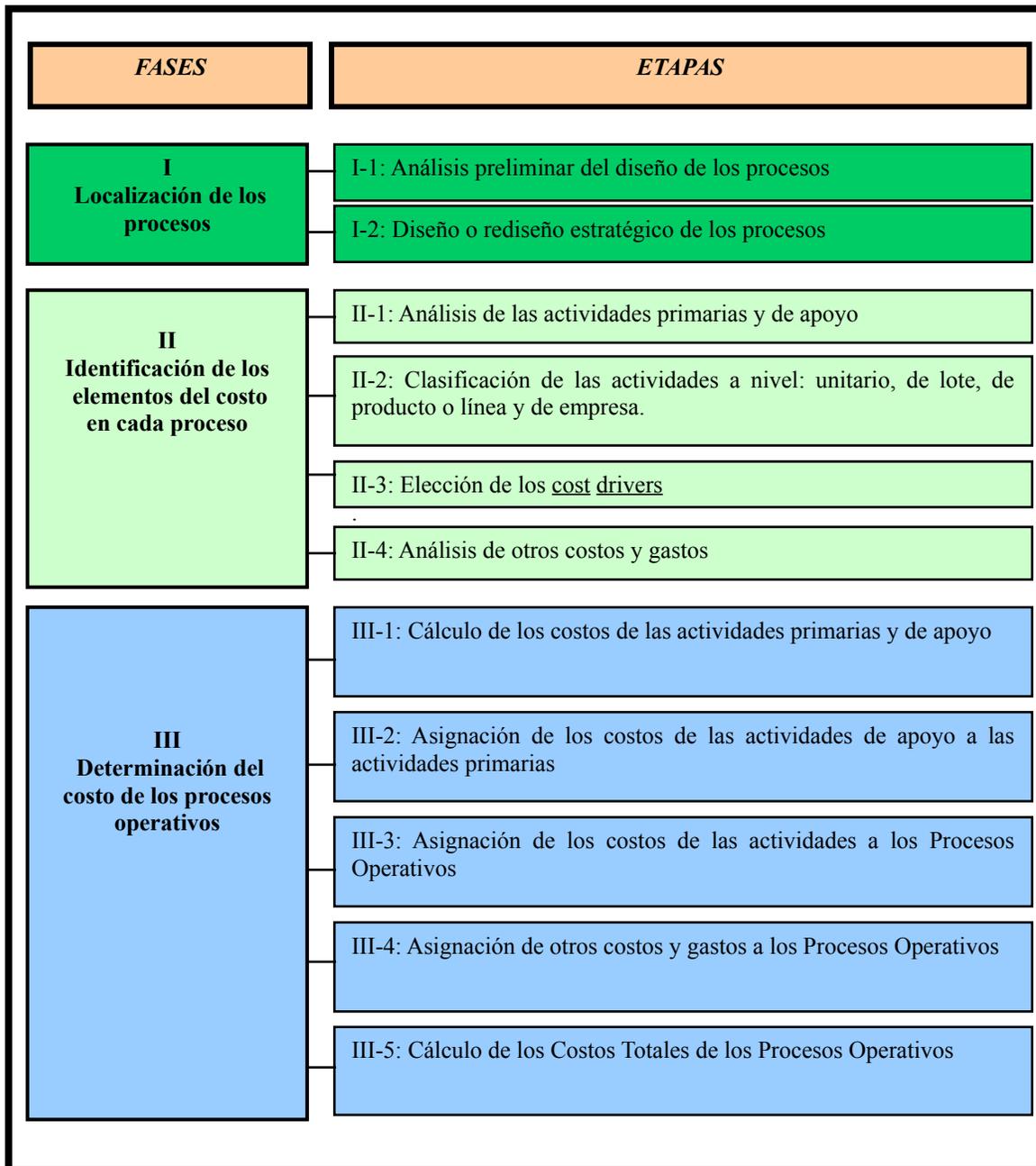
Fuente: elaboración propia a partir de la literatura revisada

Es de hacer resaltar que la más acertada es la de Sánchez y Rocafort (2002), por ser el estudio más completo publicado hasta la actualidad.

1.3 Propuesta del Sistema ABC en la hotelería

Teniendo en cuenta los elementos abordados hasta el momento durante el desarrollo de la investigación, corresponde en este epígrafe presentar la propuesta del diseño del Sistema ABC para el sector hotelero.

El mismo se encuentra estructurado en el Modelo Básico que se presenta a continuación:

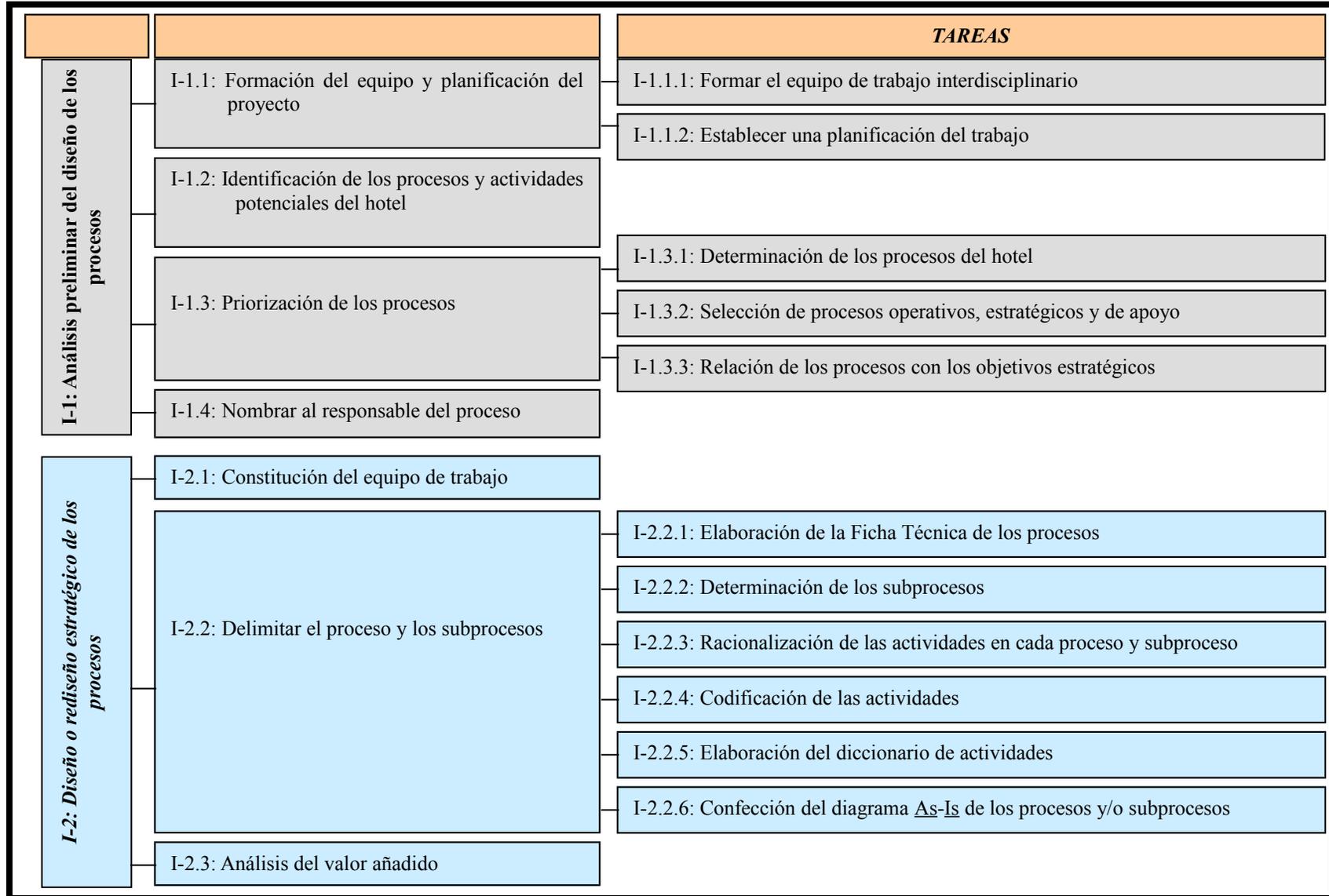


Esquema 2. Modelo Básico del Sistema ABC

Fuente: elaboración propia

Cada fase se subdivide en diferentes modelos auxiliares, lo cual permitirá comprender en detalles la secuencia lógica del sistema, por lo se continuará exponiendo la presentación y explicación de la Fase I: Localización de los procesos.

Esquema 3. Modelo Auxiliar Fase I: Localización de los procesos



Fuente: elaboración propia

Explicación Fase No. I: Localización de los procesos

Esta fase se desarrolla, con el fin de seleccionar los procesos del hotel, determinando los subprocesos que lo integran y las actividades implicadas, teniendo en cuenta las etapas, pasos y tareas siguientes:

Etapa No. I-1: Análisis preliminar del diseño de los procesos

Paso No. I-1.1: Formación del equipo y planificación del proyecto

Tarea No. I-1.1.1: Formar el equipo de trabajo interdisciplinario

Comprende la formación de un equipo de trabajo interdisciplinario (selección del equipo provenientes del panel de expertos⁸, utilizando el Método de Expertos, descrito por Goicoechea (1982)⁹ y Sánchez (1984)¹⁰), compuesto por no más de siete personas (Trischler, 1998; Amozarrain, 1999, Zaratiegui, 1999), los cuales deben poseer conocimientos en sistemas y herramientas de gestión; contar con la presencia de algún experto externo y nombrar al coordinador del proyecto.

Para la selección de expertos se utiliza el llamado coeficiente de competencia (**K**), que se calcula de la forma siguiente: **$K = (Kc + Ka) / 2$** , donde:

Kc: es el coeficiente de conocimiento o información que tiene el experto acerca del problema.

Ka: es el coeficiente de argumentación o fundamentación de los criterios para cada experto.

Ambos coeficientes se calculan fundamentalmente sobre la valoración del propio experto, aunque pudiese hacerse a partir de los criterios de los miembros del grupo de potenciales expertos o del directivo inmediato superior de éstos.

El coeficiente de competencia (**K**), del experto se determina al promediar la puntuación correspondiente a cada una de las partes del cuestionario, debiendo estar en un rango de:

$$0.7 \leq K \leq 1, \text{ con el objetivo de hacer una selección rigurosa de los profesionales que se evalúan como experto.}$$

La **cantidad de expertos** a seleccionar debe ser $\leq \alpha * n$ de acuerdo con Sánchez (1984), donde:

α - número entre 0.7 y 1, prefijado por el investigador

n - elementos que caracterizan un determinado objeto de estudio

Dado el variable grado de conocimientos de los potenciales expertos sobre los elementos del objeto de estudio, se propone la clasificación siguiente para el valor de α :

⁸ Se entiende por experto, tanto al individuo en sí como a un grupo de personas u organizaciones capaces de ofrecer valoraciones conclusivas de un problema en cuestión y hacer recomendaciones con un máximo de competencia, Sánchez (1984).

⁹ Goicoechea Hansen, D. "Multiobjective Decision Analysis with Engineering and Business Applications". New York : John Wiley and Sons, 1982, pp.: 217-258.

¹⁰ Sánchez, E. "Aplicación del método experto en los algoritmos examinador para un SAE". *Revista de Investigación de Operaciones*. La Habana: /s.n./, V(2), 1984, pp.: 31-43.

Tabla 3. Determinación de α

Nivel de conocimientos sobre los elementos del objeto de estudio	Bajo	Medio	Alto
Valor propuesto de α	0.1- 0.3	0.4 - 0.7	0.8 - 1.0

Fuente: elaboración propia

Para determinar **K** se aplica el cuestionario de competencia del experto, el cual es un instrumento sumamente útil, particularmente cuando se requiere recopilar información sobre la experiencia y conocimiento de un grupo de personas relacionadas con el objeto de la investigación.

Una vez aplicado el cuestionario, su estructura permite la recopilación de información para determinar **K**, a través de dos fases. La primera (**Kc**), propone evaluar las características que identifican al experto, y la puntuación asignada se obtiene por medio del método de Proceso Analítico Jerárquico. En la segunda fase (**Ka**), se efectúa la valoración con relación a las fuentes que tributan al conocimiento del experto que avalan su condición de especialista en la temática.

En este caso, los valores asignados a cada una de las fuentes se cuantifican aplicando el Método de las funciones, de acuerdo con García y Cuétara (1996)¹¹. Con la información recopilada se procesan los datos utilizando el Módulo Experto mediante el software Decisoft (2000)¹² y se determina el coeficiente de competencia **K** del experto al promediar la puntuación correspondiente a cada una de las partes del cuestionario.

Tarea No. I-1.1.2: Establecer una planificación del trabajo

Consiste en definir un cronograma de trabajo, en el cual esté presente el objetivo de cada sesión, evaluar el grado de avance del proyecto, detectar las dificultades, propuestas de soluciones y orientaciones para la continuidad de la investigación.

Paso No. I-1.2: Identificación de los procesos y actividades potenciales del hotel

En este paso se recogerá, mediante una sesión de brainstorming¹³, una lista de todos los procesos y actividades que se desarrollan en el hotel teniendo en cuenta que: el nombre asignado a cada proceso debe ser sencillo y representativo de los conceptos y actividades incluidos en él, la

¹¹ 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, pp.: 173-196.

¹² Software Decisoft Versión 1.0. Elaborado por Ernesto Quiñónez Puentes y Rónel Álvarez Rodríguez. Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos. 2000.

¹³ Brainstorming: es el método de la tormenta de ideas o tormenta cerebral. Su surgimiento se le atribuye a Osborn, quién en 1938 lo utilizó para reflexiones en grupo. Para su utilización se requiere de un grupo de participantes capaces de aportar soluciones al problema que se estudia, guiados y estimulados eficazmente por un facilitador y auxiliado por uno o más registradores.

totalidad de las actividades desarrolladas deben estar incluidas en alguno de los procesos listados y se recomienda que el número de procesos oscile entre 10 y 25 en función del tipo de empresa (Trischler, 1998; Amozarrain, 1999). Para facilitar el desarrollo de este paso se utiliza un cuestionario sobre procesos y actividades implicadas. Además se comienza a redactar un glosario de términos propios del sector para facilitar la comprensión del análisis del sistema propuesto.

Paso No. I-1.3: Priorización de los procesos¹⁴

Tarea No. I-1.3.1: Determinación de los procesos del hotel

Una vez establecido el listado de los procesos de la empresa por el equipo de proyecto, se deberá presentar al Consejo de Dirección para su revisión y aprobación. Posteriormente, para verificar la concordancia entre los implicados y seleccionar los procesos, se utilizará el Método del Coeficiente de Kendall. En el caso de existir concordancia se pasa a verificar si esta es casual o no, realizándose la Prueba de Hipótesis Ji Cuadrada.

Tarea No. I-1.3.2: Selección de procesos operativos, estratégicos y de apoyo

Es obvio que todos los procesos que resultaron de la tarea anterior constituyen procesos relevantes¹⁵ del hotel. Sin embargo, con la intención de hacer un análisis más detallado desde el punto de vista del sistema¹⁶, se sugiere, clasificarlos en procesos prioritarios (procesos operativos¹⁷) y en procesos secundarios (procesos estratégicos¹⁸ y de apoyo¹⁹), clasificación genérica previamente aceptada.

Utilizando la técnica de abstracción: búsqueda de las características²⁰, se puede identificar por las características propias de cada proceso y los conceptos de esta clasificación, la identificación

¹⁴ Un proceso se puede definir como un conjunto de actividades interrelacionadas, caracterizadas por entradas y salidas, orientadas a obtener un resultado específico como consecuencia del valor aportado por cada una de las actividades que se llevan a cabo en las diferentes etapas de dicho proceso. Además, los procesos deben satisfacer los requisitos de los distintos grupos de interés de la empresa, Trischler, 1998.

¹⁵ Procesos relevantes: es una secuencia de actividades orientadas a generar un valor añadido sobre una entrada, para conseguir un resultado que satisfaga plenamente los objetivos, las estrategias de una organización y los requerimientos del cliente. Una de las características principales que normalmente intervienen en los procesos relevantes es que estos son interfuncionales, siendo capaces de cruzar verticalmente y horizontalmente la organización (Amozarrain, 1999).

¹⁶ Se entiende por sistema a la estructura organizativa, procedimientos, procesos y recursos necesarios para implantar una gestión determinada (Amozarrain, 1999).

¹⁷ Procesos Operativos o Claves: destinados a llevar a cabo las acciones que permiten desarrollar las políticas y estrategias definidas para la empresa para dar un servicio a los clientes. De estos procesos se encargan los directivos funcionales, que deben contar con la cooperación de los otros directores y de sus equipos humanos (Zaratiegui, 1999).

¹⁸ Procesos estratégicos o directivos: destinados a definir y controlar las metas de la empresa, sus políticas y estrategias. Estos procesos son gestionados directamente por la alta dirección en conjunto (Zaratiegui, 1999).

¹⁹ Procesos de Soporte o Apoyo: no están directamente ligados a las acciones de desarrollo de las políticas, pero cuyo rendimiento influye directamente en el nivel de los procesos operativos (Zaratiegui, 1999).

²⁰ Es una técnica de abstracción que propicia enriquecer el entrenamiento de los procesos lógicos del pensamiento, así como el desarrollo de la percepción analítica y el lenguaje. Posibilita el análisis del objeto, hecho o fenómeno de forma integral, como un todo, y la valoración de sus partes.

de cada proceso en ellas, pues permite distinguir las características generales y particulares de un objeto, hecho o fenómeno; distinguir las características esenciales del mismo y establecer relaciones entre estas, el todo y las partes.

Tarea No. I-1.3.3: Relación de los procesos con los objetivos estratégicos

Se aconseja aplicar la matriz de objetivos estratégicos/repercusión en clientes y procesos (Amozarrain, 1999).

El equipo del proyecto deberá realizar una valoración tomando como referencia el cálculo del impacto en el proceso y la repercusión en el cliente.

Una vez calculado el total de puntos para los procesos, tomando como referencia los de máxima puntuación, deben coincidir con los procesos operativos o claves seleccionados en la tarea anterior, pues los procesos secundarios estarán agrupados alrededor de los prioritarios²¹. Se realizará el diseño o rediseño de todos los procesos (uno a uno), comenzando en orden descendente, que serán aquellos comprendidos en el intervalo siguiente basado en Nogueira (2002)²²:

$$V_{\text{med}} I * R_{\text{max}} * N.O. \leq T.P. \leq V_{\text{max}} I * R_{\text{max}} * N.O$$

donde:

N.O.: cantidad de objetivos estratégicos.

T.P.: puntuación total del proceso.

$V_{\text{med}} I$: valor medio de impacto en el proceso.

$V_{\text{max}} I$: valor máximo de impacto en el proceso.

R_{max} : repercusión máxima en el cliente.

Paso No. I-1.4: Nombrar al responsable del proceso

Una vez seleccionados los procesos según la clasificación, el equipo de proyecto nombra un responsable para cada uno de ellos, delegando en estas personas el desarrollo de las etapas posteriores y, por consiguiente, el éxito del proyecto.

Etapa I-2: Diseño o rediseño estratégico de los procesos

Paso I-2.1: Constitución del equipo de trabajo

El responsable del proceso será el encargado de seleccionar aquellas personas que a su juicio puedan aportar más durante el diseño o rediseño estratégico del proceso teniendo en cuenta su experiencia en las actividades incluidas, la capacidad creativa e innovadora y que exista una

²¹ Los procesos prioritarios requerirán el concurso de procesos secundarios realizados de forma eficiente para desarrollarse con un alto nivel de rendimiento (Zaratiegui, 1999).

²² Nogueira Rivera, Dianelys. "Modelo conceptual y herramientas de apoyo para potenciar el control de gestión en las empresas cubanas". Cuba: Universidad de Matanzas "Camilo Cienfuegos". Tesis Doctoral dirigida por el DrC. Medina León; Alberto y el DrC. Quintana Tápanes, Lázaro. 2002.

persona como mínimo por cada uno de los departamentos que realizan actividades en el proceso. Se recomienda incluir alguna persona ajena a la gestión del proceso que actúe como facilitador, posea formación en esta materia y domine las herramientas de trabajo en grupo.

Paso I-2.2: Delimitar el proceso y los subprocesos

Para poder gestionar los procesos, se hace necesario realizar un despliegue más detallado comprendiendo las tareas siguientes:

Tarea No. I-2.2.1: Elaboración de la Ficha Técnica de los procesos

La confección de una ficha técnica incluye elementos del proceso que se mencionan a continuación: nombre, responsable, tipo de proceso, finalidad, objetivos, proveedores, clientes, entradas, salidas, otros grupos de interés implicados, contenido del proceso, inicio y fin del proceso, subprocesos, procesos y subprocesos relacionados.

Tarea No. I-2.2.2: Determinación de los subprocesos

En aquellos procesos que para cumplir su finalidad, necesiten realizar múltiples actividades con diferentes objetivos, es más conveniente desde el punto de vista del análisis dividir los procesos en partes bien definidas para aislar los problemas que puedan presentarse y posibilitar un tratamiento personalizado dentro de un mismo proceso.

Es muy importante definir el alcance del proceso empresarial objeto de estudio y su relación con otros procesos que la organización utiliza para planificar, ejecutar, revisar y adaptar su comportamiento (ciclos PHVA)²³, de manera que todos estén de acuerdo con el trabajo que deben realizar. Para desarrollar esta tarea es recomendable utilizar la técnica de METAPLAN²⁴, Amozarrain (1999).

Tarea No. I-2.2.3: Racionalización de las actividades en cada proceso y subproceso

Teniendo como referencia el cuestionario inicial sobre procesos y actividades elaborado a partir del Paso No. I-1.2, se propone el cuestionario de descripción de actividades en los procesos y mantener entrevistas constantes con los empleados con el fin de poder determinar cuáles son las actividades que se costearán en los procesos. Lógicamente el objetivo principal es lograr agrupar

²³ Existe consenso en la literatura consultada Deming (1989); Harrington (1991); Trischler (1998); Zaratigui (1999); Amozarrain (1999) en que los procesos y subprocesos tienen que garantizar que se cumplan los ciclos de: Plan (planificar), Do (hacer o ejecutar), Check (controlar, verificar) y Action (actuar).

²⁴ METAPLAN es un método desarrollado por Eberhard Schnelle para facilitar el trabajo en grupos y el análisis organizacional. Se basa en la presunción de que el tema objeto del cambio debe involucrar el análisis y la planificación de acciones futuras, para lograr eficacia en la fase de implementación. El enfoque consiste en una manera original de visualizar el problema, permitiendo y promoviendo que todos los asistentes examinen, discutan y elijan elementos útiles, y compartan alternativas y soluciones. http://www.netverk.com.ar/~gamdi/MEeDiab_Frame_V1/5Tecnicas_framework.htm [Consultada en: 25 noviembre de 2004]

algunas de ellas o desglosar alguna actividad concreta teniendo en cuenta que pueden existir actividades que fueron identificadas y que son más bien clasificadas como funciones o tareas. Además, hay que tener en cuenta que las actividades que se definan deben implicar costos significativos para no hacer pasos posteriores innecesarios pues no es objetivo hacer una diana de exactitud de costos como plantea Kaplan y Cooper (1999)²⁵, sino diseñar un Sistema ABC sencillo. Para esta tarea se aplicará la técnica de abstracción: búsqueda del contraejemplo²⁶, la cual es de gran utilidad para revelar la esencia del contenido de la actividad, puesto que ayuda a separar lo esencial de lo secundario.

Tarea I-2.2.4: Codificación de las actividades

Para facilitar el trabajo de las restantes fases se hace necesario codificar las actividades, por lo que se propone la estructura de código siguiente:

1	2	3	4
---	---	---	---

1: representa el proceso, o sea, un proceso estratégico, operativo o de apoyo.

2: representa un subproceso que está contenido en el proceso.

3: representa el símbolo que separa el número de la actividad del nombre del proceso y el subproceso.

4: representa el número de la actividad.

Ejemplo: en el Proceso Operativo de Alojamiento, existe el Subproceso de Recepción y se define la actividad: realizar reserva, por tanto, el código sería: OAr-3.

Tarea No. I-2.2.5: Elaboración del diccionario de actividades

Una vez confeccionada una primera lista de las actividades que se encuentran en cada proceso o subproceso y teniendo en cuenta el cuestionario de descripción de las actividades en los procesos, se debe elaborar un diccionario de actividades que tenga una definición elemental de cada una, con sus objetivos y tareas, de forma tal que se cumpla con las fases del ciclo de vida de tareas: planificación, realización, comprobación y actuación (Trischler, 1998). Para ello se aplica la técnica de abstracción: aprendiendo a argumentar²⁷, la cual es de gran utilidad cuando se requiere sintetizar la información con palabras elementales tomando como base planteamiento

²⁵ Kaplan, Robert S y Robin Cooper (1999), ob. cit., p: 111. Muestran y explican la diana de exactitud en costos, donde plantean que el objetivo debe ser tener el mejor sistema de costos, o sea, uno que equilibre el costo de los errores realizados a causa de estimaciones inexactas con el costo de medición.

²⁶ Es una técnica de abstracción que permite determinar la esencia del contenido objeto de estudio, cuyo objetivo es distinguir las propiedades esenciales entre las propiedades generales.

²⁷ Esta técnica de abstracción permite acostumar a los investigadores a la búsqueda, integración y expresión de las ideas que sustentan o fundamentan la veracidad o conformidad de juicios sobre un objeto, fenómeno, proceso natural o social. Tiene como finalidad principal desarrollar las capacidades argumentativas, contribuye a la asimilación consciente del conocimiento, permitiendo tomar una posición ante lo conocido, lo que resulta de gran eficacia para la formación de definiciones.

de criterios personales, así como la confrontación, toma de posición y defensa de esos criterios ante el grupo, realizando diferentes preguntas, tales como: ¿qué es?, ¿cómo es?, ¿por qué es? y ¿para qué es?

Tarea No. I-2.2.6: Confección del diagrama As-Is de los procesos y/o subprocesos

El diagrama del proceso As-Is (tal como es) sirve para representar gráficamente el flujo de trabajo o de información, de manera que los miembros del equipo posean mejor visibilidad del proceso y entiendan la secuencia del mismo. Este diagrama muestra las etapas a seguir para producir el output y para documentar las políticas, procedimientos e instrucciones de trabajo en uso.

Paso No. I-2.3: Análisis del valor añadido

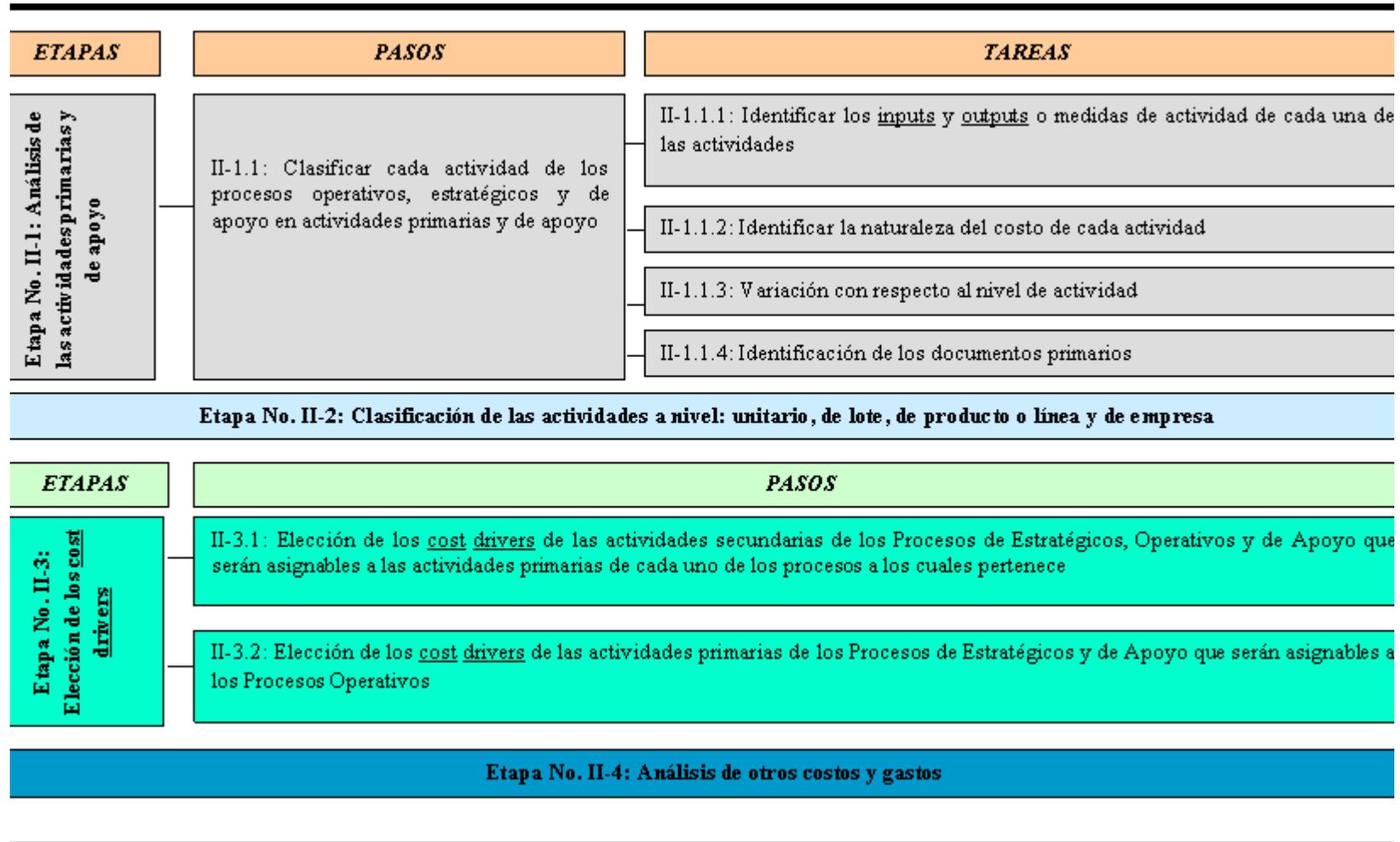
Se clasifican todas las actividades según la clasificación de Porter (1985). Después, cada una de ellas es analizada desde las perspectivas interna y externa, analizando los grupos de interés implicados en el hotel.

En este paso se tuvo en cuenta los criterios de Kaplan y Cooper (1999)²⁸, donde plantean que el dinero ahorrado al mejorar la eficiencia de una actividad con valor añadido, es tan valioso como el dinero ahorrado al mejorar la eficiencia de una actividad sin valor añadido. Por tanto, después de clasificarlas, teniendo en cuenta que el Sistema que se propone es de ABC, se decide no eliminar ninguna actividad en este paso y sí dejar expuestas las sugerencias para analizar la oportunidad de reducción de costos y mejora de procesos de las actividades, expuestas por los autores, para una continuidad posterior de futuras investigaciones, en las cuales el objetivo principal sea el ABM²⁹.

Después de haber explicado la primera fase, corresponde ahora la presentación y análisis del Modelo Auxiliar de la Fase II: Identificación de los elementos del costo en cada proceso.

²⁸Kaplan, Robert S. y Robin Cooper (1999), ob. cit., pp.: 161-163. Plantean que desgraciadamente con estos esquemas hay varios problemas: no poder definir consistentemente qué es lo que constituye una actividad con valor añadido o sin él.

²⁹ ABM: activity based management, o sea, administración basada en las actividades).



Esquema 4. Modelo Auxiliar Fase No. II: Identificación de los elementos del costo en cada proceso

Fuente: elaboración propia

Explicación Fase No. II: Identificación de los elementos del costo en cada proceso

En esta fase se identifican los elementos del costo de las actividades en cada proceso; de esta forma las actividades se convierten en el núcleo del modelo, teniendo en cuenta las etapas, pasos y tareas siguientes:

Etapa No. II-1: Análisis de las actividades primarias y de apoyo

Paso No. II-1.1: Clasificar cada actividad de los procesos operativos, estratégicos y de apoyo en actividades primarias y de apoyo

En este paso las actividades se analizan en cada uno de los procesos, para ser clasificadas en primarias y de apoyo teniendo en cuenta el concepto de Porter (1985). Además, se tiene en cuenta el concepto de Brimson (1991)³⁰, que plantea: “... *las actividades secundarias constituyen inputs de las actividades primarias*”, aunque no se puede ser absoluto, pues en algunos casos puede ser que para realizar alguna actividad primaria se necesite llevar a cabo una actividad secundaria, pero en otros no se cumple esta relación, como ocurre, por ejemplo, en el caso de realizar limpieza de habitaciones, la cual se efectúa tanto para las vacías limpias, vacías sucias como para la habitación ocupada.

Tarea No. II-1.1.1: Identificar los inputs y outputs o medidas de actividad de cada una de las actividades

En este paso se identifican todos los inputs y outputs de cada una de las actividades primarias y secundarias, es decir, las entradas necesarias para que comience cada actividad y las salidas que se obtienen de cada una de ellas y que implica al recurso consumido por parte de la misma.

Tarea No. II-1.1.2: Identificar la naturaleza del costo de cada actividad

Se identifica la naturaleza de los costos de las actividades atendiendo a los elementos integrantes del mismo, es decir, materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos (material indirecto, mano de obra indirecta y otros costos), conociendo de esta forma cómo estarán conformados los costos de todas las actividades.

Tarea No. II-1.1.3: Variación con respecto al nivel de actividad

³⁰ Brimson, J. A. (1991). “Activity Accounting. An Activity-Based Accounting Approach”. Ed. John Wiley & Sons, Inc New York. Traducido al español en la obra del mismo autor (1995): “Contabilidad por actividades”. España: Marcombo. 2ª edición. Barcelona, p: 91.

Se analizan las actividades en relación a sus fluctuaciones con respecto al nivel de actividad³¹, o sea, si son: fijas, variables o mixtas, Ripoll y Balada (2001)³².

Tarea No. II-1.1.4: Identificación de los documentos primarios

A cada actividad se le identifica el documento primario, o sea, el documento de base que servirá para registrar contablemente la actividad.

Etapas No. II-2: Clasificación de las actividades a nivel: unitario, de lote, de producto o línea y de empresa Cooper y Kaplan (1991).

Etapas No. II-3: Elección de los cost drivers

Para los costos de las actividades que serán asignados a otras actividades, se deberán elegir los cost-drivers, que mejor respeten la relación causa-efecto entre:

Consumo de Recursos —————> Actividad asignada —————> Actividad

Asimismo, entre los que cumplan la anterior condición, se deberá tener en cuenta, aquel que sea más fácil de medir e identificar.

Una peculiaridad en el sistema propuesto, es que puede existir un grupo de actividades que van a aportar un mismo cost-driver o generador de costo. Esto ocurre porque estas actividades se interrelacionan entre sí en función de un mismo propósito, y donde el generador seleccionado pasa de actividad en actividad, es decir, se eligen los cost-drivers, que respetarán más la relación causa-efecto, o sea, los que permitan de forma más efectiva cuantificar cuál es el porcentaje de los costos de las actividades asignadas a cada actividad. Por esta razón, actividades que en un primer análisis tengan un cost-driver, después pueden ser cambiados por otro.

También existen actividades que se corresponden con una sola actividad y por tanto, no hay que utilizar cost-drivers para asignar el costo a dicha actividad, pues la asignación se produce directamente a la que se corresponda.

³¹ Nivel de actividad: se refiere al nivel de servicios brindados. Los diferentes costos se comportan de manera distinta según cambian los niveles de producción y cualquier evaluación de los costos a un nivel de actividad alcanzado debe tomar en cuenta estas diferencias de comportamiento.

Todos los análisis de los patrones del comportamiento de los costos deben ser considerados en términos de una escala específica de niveles de actividad que se conocen con frecuencia como la escala apropiada de actividad. Una escala así por lo general abarca la escala normal de operaciones de la compañía. Una vez que se ha determinado esta escala de los niveles de actividades, es posible observar los diferentes valores para los diversos costos según cambian los niveles de actividad. Es posible que nunca se conozca el comportamiento del costo más allá de la escala apropiada y no debe ser extrapolada de los niveles de actividades observadas sin considerar con cuidado la repercusión de las condiciones poco usuales que es probable ocurran en dichos niveles.

³² Clasificación con respecto al nivel de actividad. Dentro de una escala apropiada, los costos pueden ser divididos en: costos fijos y costos variables. Los costos fijos que se definen como los costos que no fluctúan según cambia el nivel de actividad dentro de la escala apropiada. Los costos variables se definen como los costos que fluctúan directamente con los cambios en los niveles de actividad. No todos los costos serán variables o fijos por completo. Algunos se comportan como mixtos. Estos costos mixtos se elevan con el aumento en la actividad y pueden existir dos clases: costos semivariables y los costos escalonados. Ripoll, V. y T. Balada. "Manual de costes". España: Gestión 2000, S. A., Barcelona, 2001, pp.: 69-71.

Paso No. II-3.1: Elección de los cost drivers de las actividades secundarias de los Procesos Estratégicos, Operativos y de Apoyo que serán asignables a las actividades primarias de cada uno de los procesos a los cuales pertenece

En efecto, dentro de cada actividad secundaria que se realice en los Procesos de Estratégicos, Operativos y de Apoyo se deberá elegir aquel cost-driver, que mejor respete la relación causa-efecto entre:

Consumo de Recursos —————> Actividad secundaria —————> Actividad primaria

Asimismo, se deberá tener en cuenta los aspectos explicados en la **Etapa No. II-3**.

Paso No. II-3.2: Elección de los cost drivers de las actividades primarias de los Procesos de Estratégicos y de Apoyo que serán asignables a los Procesos Operativos

Para cada actividad primaria que se realice en los Procesos Estratégicos y de Apoyo se deberá elegir aquel cost-driver, que mejor respete la relación causa-efecto entre:

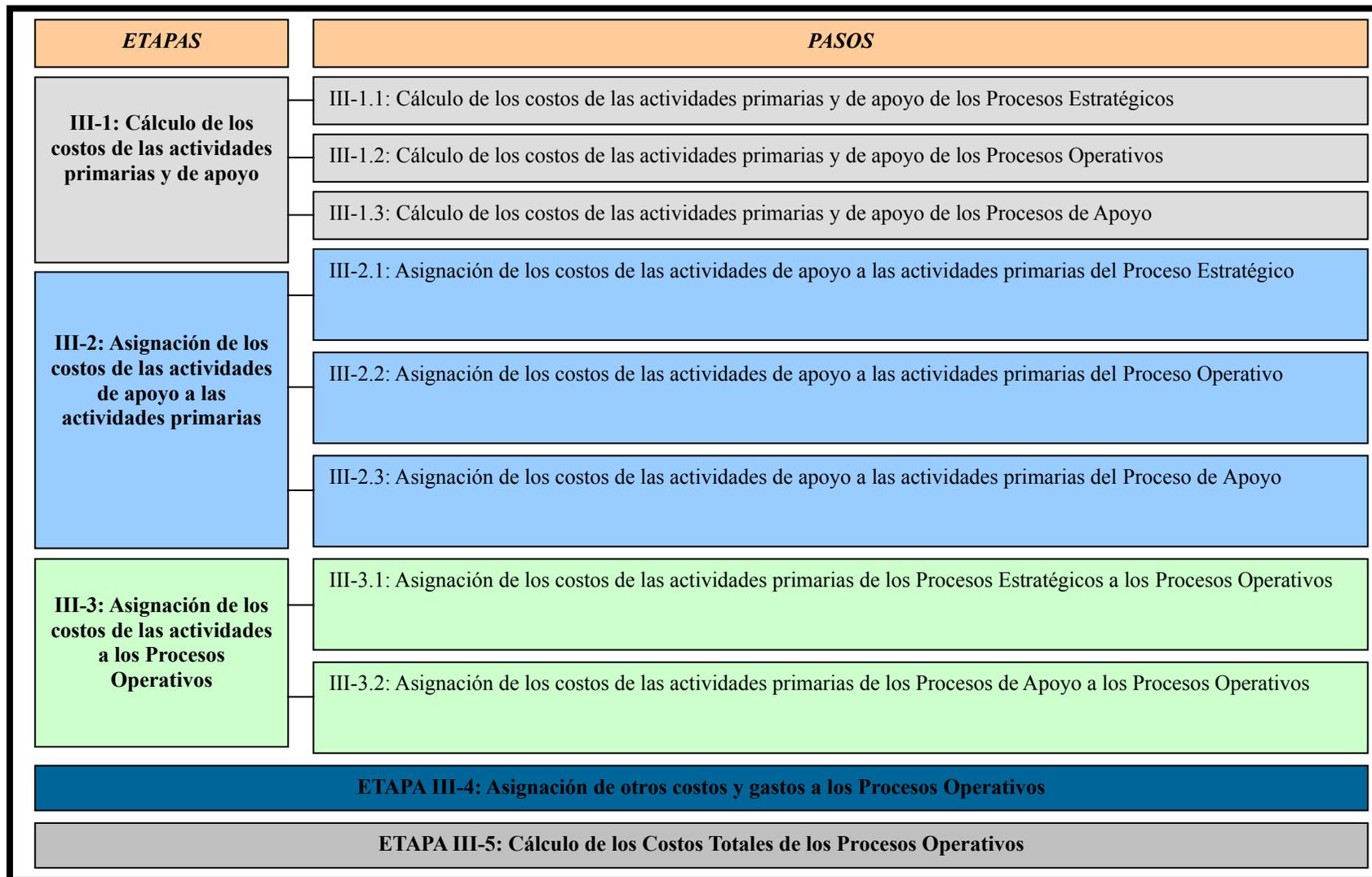
Consumo de Recursos —————> Actividad primaria —————> Procesos Operativos

Asimismo, se deberá tener en cuenta los aspectos explicados en la **Etapa No. II-3**.

Etapa No. II-4: Análisis de otros costos y gastos

Existen costos y gastos que no pudieron ser identificados para cada actividad por no tener la forma más correcta de imputar su costo, por lo que en esta etapa se determinará a quién se les asignarán (Proceso Operativo o Gasto del Período) y cómo se asignarán.

Una vez terminada la segunda fase, se prosigue a entrar en detalles de presentación y explicación del Modelo Auxiliar de la Fase III: Determinación del costo de los procesos operativos.



Esquema 5. Modelo Auxiliar Fase III: Determinación del costo de los procesos operativos

Fuente: elaboración propia

Fase III: Determinación del costo de los procesos operativos

Durante esta fase se elabora el Manual de Procedimientos para el cálculo del costo de los procesos, el cual contiene el cálculo del costo de las actividades de cada proceso y su explicación.

Etapa No. III-1: Cálculo de los costos de las actividades primarias y de apoyo

Para realizar esta etapa se tienen en cuenta: **Paso No. II-1.1; Tarea No. II-1.1.2 y Tarea No. II-1.1.4**, de la Fase II.

Paso No. III-1.1: Cálculo de los costos de las actividades primarias y de apoyo de los Procesos Estratégicos

Paso No. III-1.2: Cálculo de los costos de las actividades primarias y de apoyo de los Procesos Operativos

Paso No. III-1.3: Cálculo de los costos de las actividades primarias y de apoyo de los Procesos de Apoyo

Etapa No. III-2: Asignación de los costos de las actividades de apoyo a las actividades primarias

Para realizar esta etapa se tiene en cuenta: **Paso No. II-3.1**, de la Fase II.

Paso No. III-2.1: Asignación de los costos de las actividades de apoyo a las actividades primarias del Proceso Estratégico

Para realizar este paso se tiene en cuenta el **Paso No. III-1.1**.

Paso No. III-2.2: Asignación de los costos de las actividades de apoyo a las actividades primarias del Proceso Operativo

Para realizar este paso se tiene en cuenta el **Paso No. III-1.2**.

Paso No. III-2.3: Asignación de los costos de las actividades de apoyo a las actividades primarias del Proceso de Apoyo

Para realizar este también se tiene en cuenta el **Paso No. III-1.3**.

Etapa No. III-3: Asignación de los costos de las actividades a los Procesos Operativos

Para realizar esta etapa se tiene en cuenta el **Paso No. II-3.2**, de la Fase II.

Paso No. III-3.1: Asignación de los costos de las actividades primarias de los Procesos Estratégicos a los Procesos Operativos

Para realizar este también se tiene en cuenta el **Paso No. III-2.1**.

Paso No. III-3.2: Asignación de los costos de las actividades primarias de los Procesos de Apoyo a los Procesos Operativos

Para realizar este también se tiene en cuenta el **Paso No. III-2.3**.

Etapa No. III-4: Asignación de otros costos y gastos a los Procesos Operativos

Para realizar esta etapa se tiene en cuenta la **Etapa No. II-4**, de la Fase II.

Etapa No. III-5: Cálculo de los Costos Totales de los Procesos Operativos

Los costos asignados directamente a los Procesos Operativos o a través de cost-drivers, se determinan con el objetivo de conocer cuánto le cuesta al hotel cada Proceso Operativo.

Para realizar esta etapa se tienen en cuenta las **Etapa No. III-3 y No. III-4**.

CONCLUSIONES

Con la presentación y explicación del diseño del sistema ABC para el sector hotelero, se concluye el trabajo y se arriba a las conclusiones siguientes:

1. Las características del sector de los servicios y dentro de ellos el hotelero, demuestran la necesidad de propiciar investigaciones para su perfeccionamiento continuo.
2. En la literatura consultada, se demuestra que no existe el mismo nivel de desarrollo alcanzado sobre el sistema ABC en el sector hotelero con respecto a la esfera de la producción, tanto en el mundo académico como en el empresarial.
3. Los sistemas de costos vigentes en la hotelería no permiten propiciar información relevante para la toma de decisiones gerenciales.
4. La integración de diferentes métodos, herramientas y/o procedimientos en el sistema propuesto, le dan un sólido soporte científico al diseño, propiciando las bases para el estudio de caso.
5. La desagregación del Modelo Básico del sistema ABC propuesto en diferentes Modelos Auxiliares permite tener una secuencia metodológica lógica.

BIBLIOGRAFÍA

- Amozarrain, Manu. “La gestión por procesos”. En: <http://web.jet.es/amozarrain/Gestionprocesos.htm>., consultado 4-2-99.
- Bimson, J. A. (1991). “Activity Accounting. An Activity-Based Accounting Approach”. Ed. John Wiley & Sons, Inc New York. Traducido al español en la obra del mismo autor (1995): “Contabilidad por actividades”. España: Marcombo. 2ª edición. Barcelona, p: 91.
- 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, pp.: 173-196.
- Goicochea Hansen, D. “Multiobjective Decision Analysis with Engineering and Business Applications”. New York : John Wiley and Sons, 1982, pp.: 217-258.
- Kaplan, Robert S.; Cooper, Robin. “Costo y Efecto”. Barcelona: Editorial Gestión 2000 S. A., 1999, p: 340.
- Lattin, Gerald W. “Administración Moderna de Hoteles y Moteles”. México: Editorial Trillas, S.A. 1975. /s.p./.
- Leonie, L. “Teoría Hotelera”. México 22, D.F.: Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V. 1982. /s.p./.
- Nogueira Rivera, Dianelys. “Modelo conceptual y herramientas de apoyo para potenciar el control de gestión en las empresas cubanas”. Cuba: Universidad de Matanzas “Camilo Cienfuegos”. Tesis Doctoral dirigida por el DrC. Medina León, Alberto y el DrC. Quintana Tápanes, Lázaro. 2002.

- Ripoll Feliu, Vicente M.; Tamarit Aznar, Carmen. “Las investigación en sistemas de costos basados en las actividades: período 1986-1994 ”. *Actualidad Financiera*. España. /s. n./, No. 12, diciembre 1996, pp.: 1059–1069.
- Ripoll, V.; Balada, T. “Manual de costes”. España: Gestión 2000, S. A., Barcelona, 2001, pp.: 69-71.
- Sánchez Rebull, M. Victoria. “La propuesta ABC aplicada al sector hotelero”. Tesis doctoral dirigida por el DrC. Rocafort Nicolau, Alfredo. España: 2002, pp.: 101-150; 191-213.
- Sánchez, E. “Aplicación del método experto en los algoritmos examinador para un SAE”. *Revista de Investigación de Operaciones*. La Habana: /s.n./, V(2), 1984, pp.: 31-43.
- Thrischler, William E. “Mejora del Valor Añadido en los Procesos. Ahorrando tiempo y dinero eliminando despilfarro”. España: Gestión 2000, pp.: 7-34.
- Zaratiegui, J. R. “La gestión por procesos: su papel e importancia en la empresa”. *Economía Industrial*. /s.l./: /s.n./, No. 330, 1999. /s.p/.

Autores

MSc. Pilarín Baujín Pérez. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Universidad de Matanzas, Cuba. Sección de Base ANEC: Universidad de Matanzas. pilarin.baujin@umcc.cu. Teléfono (53) (45) 261748.

DrC. Vladimir Vega Falcón. Centro de Estudios de Turismo (CETUM). Universidad de Matanzas, Cuba. Sección de Base ANEC: Universidad de Matanzas. vladimir.vega@umcc.cu. Teléfono (53) (45) 261748.

DrC. Marta Armenteros Díaz. Instituto Superior de Relaciones Internacionales (ISRI). Ciudad de la Habana, Cuba. martaa@minrex.gov.cu. Teléfono (53) (07) 222571.

DrC. Roberto A. Frías Jiménez. Centro de Estudios de Turismo (CETUM). Universidad de Matanzas, Cuba. Sección de Base ANEC: Universidad de Matanzas. roberto.frias@umcc.cu. Teléfono (53) (45) 261748.

MSc. Osmany Pérez Barral. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Universidad de Matanzas, Cuba. Sección de Base ANEC: Universidad de Matanzas. osmany.perez@umcc.cu. Teléfono (53) (45) 261748.