



Las opiniones y los contenidos de los trabajos publicados son responsabilidad de los autores, por tanto, no necesariamente coinciden con los de la Red Internacional de Investigadores en Competitividad.



Esta obra por la Red Internacional de Investigadores en Competitividad se encuentra bajo una Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivadas 3.0 Unported. Basada en una obra en riico.net.

**DISEÑO Y APLICACIÓN DE UN SISTEMA DE COSTOS BASADO EN ACTIVIDADES
EN EMPRESAS HOTELERAS COMO GENERADOR DE VENTAJAS COMPETITIVAS**

COMPETITIVIDAD Y DESEMPEÑO FINANCIERO.

Dra. Virginia Hernández Silva.

M.A. Gerardo Pérez Morelos.

Dr. Gerardo Gabriel Alfaro Calderón.

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO**

Martirez Irlandeses No.135 Col. Chapultepec Oriente.

Código Postal: 58260. Morelia, Michoacán.

Tel.01 (443) 3 16 74 11. Fax. 01 (443) 3 26 62 76.

E-mail: yhsilva_17@hotmail.com

E-mail:galfaro.umich.mx

E-mail:gpmorelos.umich.mx

**COORDINACIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO EDIFICIO A-II PLANTA ALTA DE
CIUDAD UNIVERSITARIA.**

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo la elaboración de un diseño de costos ABC para aplicarlo en empresas hoteleras como generador de ventajas competitivas.

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.

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 generar ventajas competitivas en condiciones cada vez más exigentes.

PALABRAS CLAVE: Costos ABC, Competitividad, Empresas Hoteleras, Actividades.

ABSTRACT

The next essay has like an objective to produce a design one system of costs ABC, for to be applying a hotels companies like a generator of competitive advantages.

The challenge that suppose to work with efficiency and achieve the managerial excellence in the contemporary conditions, the companies are demanding to use the necessary tools to confront with successful the instability of a environment every time more complicated.

During the last decade it has been assisted to a deep process of change that had been affected the structures of the companies that had been coming stronger, that has passed to present a physical and conceptual consideration meanly different of the traditional.

The present work claim the need to restructure the validity in the hotels companies, proposing the alternative of the Cost system based on activities, in order to generate competitive advantages with more demanding conditions.

KEYWORDS: Activity Based-Costing ABC, Competitiveness, Hotels.

DESARROLLO

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.
- ❖ Diseñar la propuesta del sistema ABC en empresas hoteleras.

El Sistema ABC en empresas de servicios

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 industriales, 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. Ambos tipos de empresas tienen como objetivo principal en sus estrategias el servicio al cliente, sin embargo hay características diferenciadoras entre ambas.

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 estas comúnmente repetitivas.

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 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.

En general, 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.

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.

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

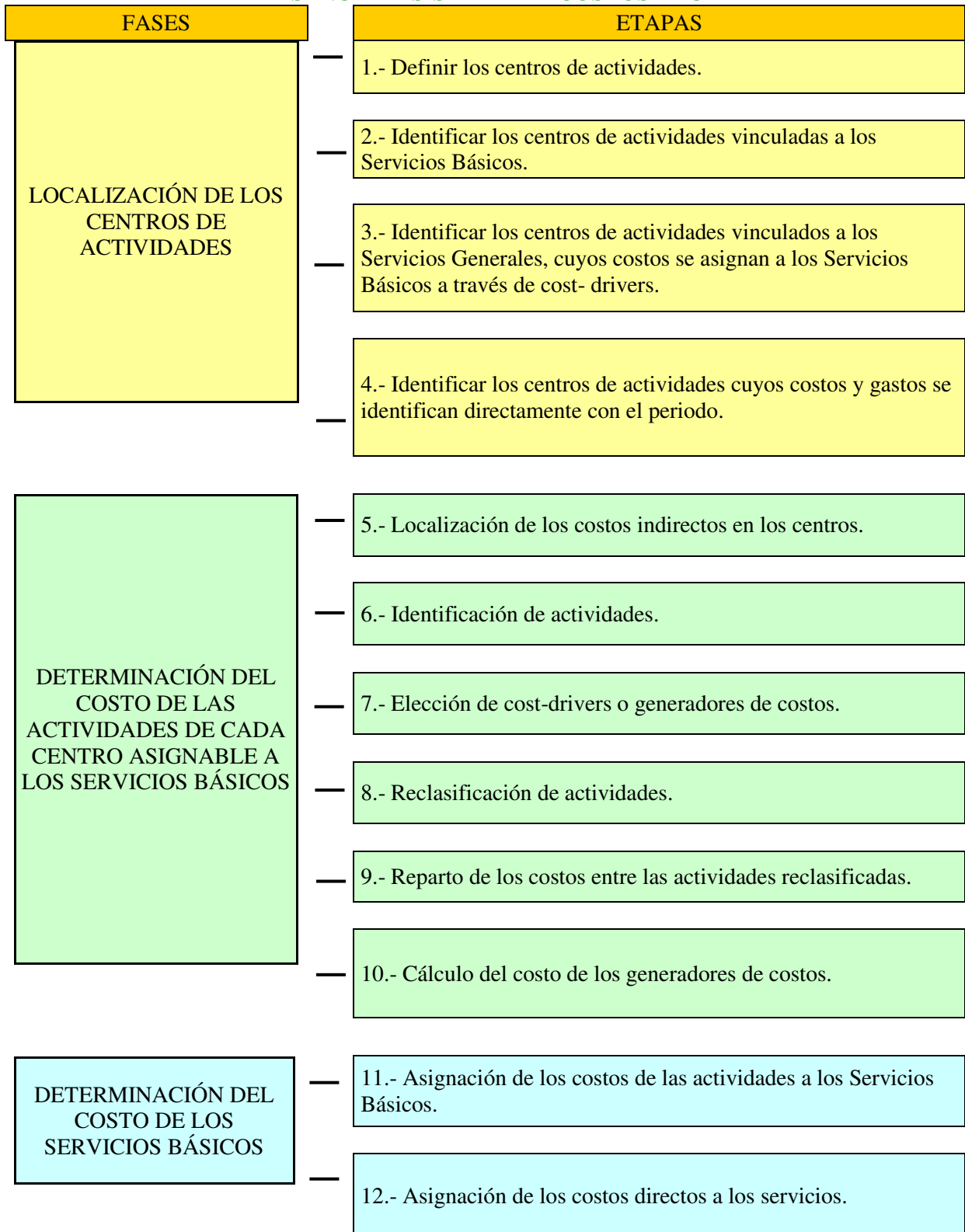
importante estratégicamente para poder obtener información relevante, que permita formar una visión de su funcionamiento con el fin de utilizarla como soporte en el proceso de toma de decisiones, tanto a nivel global de la empresa, como al nivel que se desee.

Por lo que respecta a la implantación de un sistema de costos por actividades, de forma general, se debe aplicar el ABC en los siguientes casos.

1. Cuando el porcentaje de costos indirectos sobre el total de costos de la organización tenga un peso significativo, si bien es cierto que no tendrá sentido su implantación si ésta fabricarse un solo producto para un cliente único.
2. Un segundo caso de aplicación del ABC es en organizaciones donde estén sometidas a fuertes presiones de precios en el mercado y deseen conocer exactamente la composición del costo de los productos, pues los sistemas tradicionales de gestión suelen incorporar los costos indirectos de fabricación en función de volúmenes de unidades producidas o vendidas y por lo tanto, algunos de los productos pueden estar subvencionando el coste de otros, y en definitiva, se pueden estar definiendo precios incorrectamente.
3. Un tercer caso en donde se pudiese aconsejar la implantación del ABC, es en organizaciones que posean una alta gama de productos con proceso de fabricación diferentes y en donde es muy difícil conocer la proporción de gastos indirectos de cada producto.
4. Por ultimo, incluso se podría llegar a plantear la recomendación de implantación del ABC en organizaciones con altos niveles de gastos estructurales y sometidas a grandes cambios estratégicos / organizativos.

FIGURA 1.

DISEÑO DEL SISTEMA DE COSTOS ABC



Fuente: Elaboración propia.

PROPUESTA DEL DISEÑO DEL SISTEMA ABC PARA EMPRESAS HOTELERAS.

Antes de desarrollar los pasos a seguir en el diseño propuesto, es necesario tener en cuenta la terminología de un centro turístico pues se clasifica en la esfera de los servicios:

Servicios Básicos: se define como servicios básicos los diferentes productos que ofrece el Hotel para sus clientes, ejemplo: Hospedaje, Comida, Bebidas, Recreaciones y Otros

Centro de Actividades: es un nivel de agrupación de los Costos y Gastos, de una o varias actividades, que están en función de uno o varios servicios.

Servicios Generales: son los diferentes centros de actividades, donde se realizan un conjunto de tareas que tributan a los servicios básicos, incluyendo los servicios cuyos costos y gastos se identifican con el periodo, en este caso no se asignan a los servicios básicos, llevándose los mismos directamente al Estado de Resultados al igual que los cargos fijos.

En este Diseño propuesto, se sugieren tres Fases:

- ❖ Una fase inicial en la cual se localizan los centros de actividades.
- ❖ Una segunda fase en la cual se determinan los costos de las actividades de cada centro asignable a los servicios básicos.
- ❖ Una tercera fase en la cual se determinan los costos de los servicios básicos. En la cual se asignan a los productos los costos de las actividades y además se asignan a esos mismos productos los costos directos correspondientes.

Cada una de las fases se subdivide en diferentes etapas lo cual permitirá comprender con detalles la secuencia lógica del sistema.

1^{er} Etapa. En esta etapa como su nombre lo indica, se definen todos los centros de actividades que se encuentran en el centro turístico. Es de señalar, que pueden existir algunos que no corresponden a la operación del centro turístico, pero que si les reporta valor a los clientes, son centros de actividades que no son administrados por el hotel, los cuales no van a intervenir en el modelo ABC, como por ejemplo: servicios de alquiler de autos, servicios de boutique, entre otros.

2^{da} Etapa. Esta etapa identifica los centros de actividades que recaen directamente a los servicios básicos.

3^{er} Etapa. En la tercera etapa se identifican los centros de actividades vinculados a los servicios generales que necesitan de un cost-drivers, para que sus costos y gastos sean asignados a los servicios básicos.

4^{ta} Etapa. En la cuarta etapa se identifican los centros de actividades que sus costos y gastos no van a ser asignados a los servicios básicos, considerándose éstos como gastos del periodo, pero que van a ser controlados por actividades.

5^{ta} Etapa. En esta etapa se procede a localizar las cargas indirectas respecto del producto en cada uno de los centros en que se encuentra dividido el hotel, de manera similar como lo hacen los modelos tradicionales. Esta localización se limita a situar las cargas del centro donde se realiza la actividad.

6^{ta} Etapa. En el ámbito de actuación de cada centro generalmente tiene ejecución de actividades diferentes. Mediante esta etapa *se identifica cada una de las actividades* que se realizan. *El proceso de identificación de las actividades* que tienen lugar en los distintos centros constituye una de las etapas más delicadas e importantes. Para ello, uno de los procedimientos que se utilizan es el *cuestionario o entrevista* entre personas integradas en los centros.

7^{ma} Etapa. Elección de los cost-drivers o generadores de costos. Esta etapa supone un momento crucial en estos procesos de asignación. En efecto dentro de cada actividad se deberá elegir aquel cost-drivers, portador o inductor de costos, *que mejor respete la relación causa-efecto entre: Consumo de Recursos-Actividades de Servicios Básicos*, asimismo se deberá tender, entre los que cumplan la anterior condición, hacia aquel más fácil de medir e identificar. En el modelo existe una particularidad, y es que existe un grupo de actividades que van a portar un mismo cost-drivers. Esto ocurre porque estas actividades se interrelacionan entre si, en función de un mismo propósito; y donde el generador seleccionado pasa de actividad en actividad.

8^{va} Etapa. Reclasificación de actividades *se pretende agrupar las actividades*. En efecto se ha visto que *dentro de los distintos centros pueden existir idénticas o similares actividades*, en este sentido son actividades comunes. Ahora se trata de agregar esas actividades para simplificar los procesos de asignación, con independencia de su localización concreta en un

determinado centro. A tal fin, se agrupan las actividades de similares características, formándose así los costos totales de la agrupación de la misma.

9^{na} Etapa. Reparto de los costos entre las actividades, Identificada y definida cada una de las actividades de los centros, *el proceso se completa en esta etapa con la distribución o reparto de los costos* localizados en los centros, *entre las distintas actividades* que lo han generado.

10^{ma} Etapa. Calculo del costo unitario de los generadores de costos. Conocido los costos de las actividades, y determinado el portador de costo o cost-drivers, *el costo unitario se determina* dividiendo los costos totales de cada actividad entre el número de generadores de costos. El costo unitario del generador de costos representa la medida de consumo de recursos que cada inductor ha necesitado para llevar a cabo su misión, o en otros términos, el costo que cada inductor genera dentro de una actividad concreta.

11^{va} Etapa. Asignación de los costos de las actividades a los productos. Esta etapa tiene una importante significación en el modelo ABC, pues se sabe que los productos o servicios consumen actividades y las actividades consumen recursos, siendo los generadores o inductores, los que relacionan de manera directa a unos y otros, Llegando este momento en el proceso de asignación, son conocidos ya los costos generados por cada portador de costos, y de acuerdo con la correspondencia directa de éstos y los productos, se puede saber de manera inmediata el consumo de cada unidad de Servicio Básico. El consumo realizado de cada actividad vendrá expresado por el número de prestaciones con las que la actividad ha contribuido a la formación del Servicio Básico, es decir viene expresado por los inductores o generadores de costos consumidos en los diferentes niveles del proceso del servicio.

12^{va} Etapa. *Los costos directos respecto del producto* no han intervenido en las etapas anteriores del proceso contable del modelo ABC. Conocido y asignados todos los costos indirectos entre los Servicios Básicos, el proceso de asignación culminará en esta etapa trasladando los costos directos respecto del servicio en cada uno de ellos.

En este modelo, los centros de actividades portadores de costos directos, también se van a controlar en actividades, aunque tengan una incidencia directa respecto a los Servicios Básicos.

En esta etapa se deben de realizar algunas consideraciones como son:

- ❖ En el Servicio Básico de comida se consideran la bebida que se brinda en la mesa Buffet como complemento de la comida, sucediendo de igual forma con los entrantes que se brindan en los Bares como aperitivos, que en este caso son complementos de las bebidas.

- ❖ En el modelo se debe de llevar a cabo un sistema de inventario perpetuo para darle seguimiento a los productos, determinar el número efectivo de los cost-drivers de los almacenes, además de implantar un inventario en uso de los útiles y herramientas, cuando salgan del almacén; y llevarlo a gasto cuando dejen de aportar valor en el Servicio Básico, teniendo en cuenta la actividad desarrollada.

CONCLUSIONES

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

- ❖ El diseño presentado garantiza un análisis a nivel de actividades que conlleva a una adecuada determinación de los costos de cada servicio, así como su predeterminación, control y análisis de eficiencia.
- ❖ Las características del sector servicios y dentro de ellos el hotelero, demuestran la necesidad de propiciar investigaciones para su perfeccionamiento continuo.
- ❖ Los sistemas de costos vigentes en la hotelería no permiten propiciar información relevante para la toma de decisiones gerenciales.
- ❖ 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.
- ❖ La desagregación del Modelo Básico del sistema ABC propuesto en diferentes Modelos Auxiliares permite tener una secuencia metodológica lógica.

REFERENCIAS

- García, H., (1996). *Métodos para la Toma de Decisiones en la Gestión Empresarial*. (2ª Ed.). Brasil: Universidad Federal de Acre.
- Hernández, V. (2008). *Estrategia Financiera en el Sector Hotelero*. Tesis doctoral. México: CIDEM.
- Kaplan, R.; y Cooper, R. (1999). *Costo y Efecto*. Barcelona: Editorial Gestión 2000 S. A.
- Lattin, G. (1975). *Administración Moderna de Hoteles y Moteles*". Editorial Trillas, México.
- Leonie, L. (1982). *Teoría Hotelera*. Continental, S.A. de C.V.
- Ramírez, P. D. (2007) *Contabilidad Administrativa*. México: Mc. Graw Hill
- Sánchez, V. (2002). *La propuesta ABC aplicada al sector hotelero*". Tesis doctoral. España: URV.