CAPÍTULO XVII

IMPLEMENTACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN Y COSTO BASADO EN ACTIVIDADES A PARTIR DE LA FORMACIÓN DEL CAPITAL INTELECTUAL CONTABLE

Osmany Pérez Barral

Doctor en Ciencias Económicas. Presidente de la Asociación Iberoamericana de Contabilidad de Gestión del Ecuador. Coordinador de Investigación de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador Sede Ambato; Docente-Investigador de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador.

Mónica del Rocío Alarcón Quinapanta

Doctora en Ciencia Técnicas. Docente- Investigadora de la Universidad Regional Autónoma de los Andes. Investigadora de proyectos en redes de investigación. Miembro del Comité Científico de XII Congreso Iberoamericano de Contabilidad y Gestión.

Verónica Leonor Peñaloza López

Docente-Investigadora de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador Sede Ambato. Estudio de doctorado en Contabilidad en la Universidad Nacional del Rosario. Máster en Tributación y Derecho Empresarial. Coordinadora de Maestría en Contabilidad y Auditoría.

Joyce Beatriz Mora Rivera

Docente-Investigadora de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador Sede Ambato. Máster en Administración de Empresas. Coordinadora de del MBA en Administración de Empresas en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador Sede Ambato.

Resumen

El objetivo general de la investigación se centró en el análisis de la implementación de un procedimiento conceptual ABC/ABM para gestionar, determinar y controlar los costos en instalaciones hoteleras a partir del conocimiento y preparación adquirida por el personal contable del hotel objeto de estudio, dada la necesidad de aplicar un procedimiento de costo más acorde a las necesidades del entorno competitivo dada la gran variedad de cadenas hoteleras existente, supliéndose así, las carencias de los sistemas de costos tradicionales. De la misma, manera, se explicó el procedimiento ABC/ABM dividido en fases y etapas para facilitar el funcionamiento de la propuesta del sistema de costo por parte de todos los implicados (empleados), fortaleciéndose la

metodología de aplicación para la toma de decisiones proactivas. El tipo de investigación utilizada es descriptiva-explicativa, consiste en un análisis-síntesis, análisis documental, determinación del peso específico, entre otros que permitieron el diagnóstico completo del estudio. En la investigación, se combinaron diversas técnicas y herramientas que proveen la obtención de datos de una instalación hotelera para el análisis de gestión. De este modo, se logró un procedimiento para la aplicación de un modelo conceptual ABC/ABM a partir del estudio realizado.

Palabras clave: inductores de costos, procesos, sistema ABC/ABM.

IMPLEMENTATION OF AN ACTIVITY-BASED MANAGEMENT AND COST PROCEDURE BASED ON THE FORMATION OF ACCOUNTING INTELLECTUAL CAPITAL

Abstract

The overall objective of the research focused on the analysis of the implementation of an ABC/ABM conceptual procedure to manage, determine and control costs in hotel facilities based on the knowledge and preparation acquired by the accounting staff of the hotel under study, given the need to apply a cost procedure more appropriate to the needs of the competitive environment given the wide variety of existing hotel chains, thus meeting the gaps in traditional cost systems. Similarly, the ABC/ABM procedure divided into phases and stages was explained to facilitate the operation of the cost system proposal by all involved (employees), strengthening the implementation methodology for proactive decision-making. The type of research used is descriptive-explanatory, consisting of an analysis-synthesis, documentary analysis, determination of specific weight, among others that allowed the complete diagnosis of the study. In the research, various techniques and tools were combined that provide the collection of data from a hotel facility for management analysis. In this way, a procedure for the application of an ABC/ABM conceptual model was achieved from the study carried out.

Keywords: ABC / ABM system, cost inductors, processes.

Introducción

La investigación aborda la implementación de un procedimiento de gestión y costo basado en actividades a partir de la formación del capital intelectual contable de un hotel, dada la necesidad, de contribuir a la información contable para la toma de decisiones

proactivas en todas las áreas de la organización y de mejorar los sistemas informativos contables y perfeccionar el sistema de costo actual que emplea la organización. Con lo cual, esta investigación busca analizar la implementación de un procedimiento conceptual de Gestión y Costos basado en Actividades (ABC/ABM).

Es importante señalar que los hoteles son un negocio complicado y son múltiples las variables que influyen en su manejo, según Tapia (2013), esto se traduce en costes y partidas de gastos e ingresos que deben funcionar armónicamente, y no ser tratados de forma genérica. Es por ello que mejorar la gestión, determinación y control de los costos en este tipo de instalaciones, se hace tan necesario, ya que al utilizar una contabilidad eficiente proporciona a las organizaciones, en este caso los hoteles, la posibilidad de tomar decisiones dirigidas a la planificación y distribución de recursos más acordes con sus múltiples servicios.

En tal sentido, se justifica la implementación de un Modelo ABC/ABM, ya que contribuye con la gestión de los costos, así como con la determinación de los cálculos mediante el empleo de diversas tasas de distribución (cost drivers) en función de los procesos y las actividades, considerándose a su vez, los diferentes niveles jerárquicos de consumos según el objeto de costo, lo cual, se convierte en una oportunidad para mejorar el sistema contable actual de las instalaciones hoteleras con un mayor conocimiento del personal que labora en estos departamentos.

Estado del arte y la práctica

Sistema de gestión y costos basado en actividades

Los avances de la Contabilidad de Gestión es un tema profundizado en trabajos y obras de los siguientes autores Castelló (1992, 1994), Hicks (1993), Mecimore y Bell (1995), Álvarez y otros (1996), Heizer y Render (1997), Trischler (1998), y Cooper y Kaplan (1999) (Citados todos por Pérez, 2008). En este sentido, el sistema ABC/ABM surge por la necesidad de tomar decisiones proactivas y operativas para mejorar el cálculo y la gestión de la organización en todos sus procesos y actividades. Según Tamarit (2002), Castelló y Lizcano (1994) y Pérez (2005), el sistema ABC/ABM tiene un enfoque bien definido hacia i) perfeccionamiento y direccionamiento de los procesos

y las actividades, ii) elevación de la competitividad mediante una gestión eficiente, iii) incremento del nivel de satisfacción de los clientes y, iv) optimización y efectividad en el empleo de la información para la toma de decisiones.

En tal sentido, el Modelo ABC/ABM, permite primeramente gestionar los costos y luego determina su cálculo mediante el empleo de diversas tasas de distribución (cost drivers) en función de los procesos y las actividades, considerándose a su vez, los diferentes niveles jerárquicos de consumos según el objeto de costo. Esta percepción, es compatible con sistemas informativos hoteleros, por ejemplo, el *Uniform System*, que se caracteriza, por ser un sistema contable y no para la determinación del costo específicamente, lo cual, puede ser mejorado al incorporarse un procedimiento ABC/ABM para fortalecer la información proactiva para la toma de decisiones.

No obstante, existen algunas diferencias marcadas entre diversos autores, entre los que destacan: Castelló, Taliani y Lizcano (1994); Baujín (2005); Pérez (2008) y, Ripoll y otros (2014), relacionados a los sistemas de costos tradicionales y el sistema ABC/ABM, como se observa en el cuadro 1:

Cuadro 1. Diferencias entre el sistema de Costo Tradicional y el Sistema ABC/ABM.

Costo T tradicional	Costo ABC/ABM
Utiliza una sola base de distribución para asignar los costos indirectos a los productos (por ejemplo: Mano de Obra Directa).	Utiliza niveles de jerarquía de las actividades como base para la distribución de los costos indirectos de las actividades secundarias a las primarias (Nivel Unitarios, Nivel de Lote, entre otros).
Se preocupa por la determinación del costo de los productos por centros de costos o áreas de responsabilidad, más no por su gestión esencialmente.	Prioriza la gestión del costo y luego la determinación del costo de la actividades para la toma de decisiones.
No es compatible con sistemas de gestión proactivos para la toma de decisiones (Gestión de la Información Contable, Just in Time, Calidad Total, entre otros.	Es compatible con sistemas de gestión proactivos y flexibles como son: Dirección Basada en Actividades, Presupuesto Basado en Actividades, Gestión por Procesos, entre otros.

Fuente: elaboración propia, adaptado de literatura consultada (2019).

A partir del criterio aportado en este apartado, se procede a explicar la metodología empleada en la investigación, con la finalidad, de esclarecer el procedimiento que se propone para una instalación hotelera objeto de estudio.

Metodología

Propuesta de un procedimiento ABC/ABM para instalaciones hoteleras

A continuación, se expone el modelo para las instalaciones hoteleras cubanas, tomándose como ejemplo un hotel del sector turístico de Varadero. El cambio de modelos se sugiere, debido a las limitaciones de los sistemas tradicionales al momento de asignar los costos indirectos, pues sólo utilizan, una base de distribución, lo cual, distorsiona la información de costo para la toma de decisiones. Para lograr la propuesta de procedimiento, se emplearon los métodos teóricos de análisis- síntesis y el inductivo-deductivo, para su ejecución práctica en el hotel, se utilizaron el análisis documental, la observación directa, el cálculo del peso específico y el cálculo porcentual para conocer el nivel de conocimiento de los directivos y personal contable sobre el ABC/ABM.

En tal sentido, el tipo de investigación es descriptiva-explicativa, relacionado a un enfoque mixto de investigación, de manera tal, que el análisis de los resultados conduce a una propuesta contextualizada a las necesidades de la instalación hotelera. Asimismo, en el diagnóstico se resalta que existe conocimiento limitado del personal contable, lo que conllevó, a implicarlos en el diseño del procedimiento para el hotel objeto de estudio.

En tal sentido, la propuesta de un procedimiento ABC/ABM para instalaciones hoteleras (ver esquema 1), surge por la necesidad de mejorar los sistemas de costos que, actualmente, se emplean para gestionar el empleo de los recursos en diversas áreas de un hotel a partir del conocimiento de los empleados contables para hacer más efectivo los resultados del sistema informativo para la toma de decisiones proactivas. La propuesta contempla e integra el enfoque estratégico y el enfoque de proceso. El enfoque estratégico considera la estrategia empresarial y sus niveles de gestión: estratégico, táctico y operativo. Asimismo, el enfoque de proceso posibilita el logro de las metas y objetivos trazados en las instalaciones hoteleras y el grado de fluidez que alcanza la información que procesa y genera el procedimiento ABC/ABM.

Asimismo, se aplicó encuestas al personal directivo del hotel y al personal contable para medir los resultados acerca del conocimiento que estos poseían sobre el Sistema ABC/ABM, cuyos resultados en el apartado de resultados.

Esquema 1. Procedimiento ABC/ABM para instalaciones hoteleras.

Fuente: elaboración propia (2019).

Como bien se aprecia en el esquema 1, el procedimiento ABC/ABM de por sí, constituye un elemento metodológico para su implementación en el hotel objeto de estudio, puesto que, determina las fases y etapas que deben seguir los usuario para lograr gestionar y determinar el cálculo del costo con mayor eficiencia, eficacia y efectividad en cada una de las áreas funcionales como bien se demuestra a continuación.

Resultados

Aplicación del procedimiento basado en el Modelo Conceptual ABC/ABM en una instalación hotelera

La investigación se realizó en un hotel de categoría 5 estrellas, y los principales resultados después de aplicar las encuestas y entrevistas. En el diagnóstico, el intercambio con directivos y trabajadores del hotel, facilitó: a) precisar el conocimiento que se tiene sobre el Sistema ABC/ABM; b) valorar la implicación de los directivos y trabajadores en investigaciones relacionadas con la temática que se aborda; y, c) conocer la motivación de directivos y trabajadores con relación al ABC/ABM. En este sentido, los gráficos 1 y 2, resumen la valoración que se hace con respecto al nivel de conocimiento que tiene el personal directivo.

Gráfico 1. Valoración de encuesta aplicada a directivos del Hotel.

Fuente: elaboración propia (2019).

Los directivos poseen conocimientos medios con relación al Sistema ABC/ABM, sustentado en la superación de los directivos en cursos en contabilidad de gestión avanzada. Lo cual, demuestra que existen aún limitaciones en el conocimiento sobre esta herramienta para la toma de decisiones gerenciales.

Gráfico 2. Valoración de encuesta por preguntas aplicada a directivos del Hotel.

Fuente: elaboración propia (2019).

El análisis por preguntas, permitió detectar sobre qué aspectos debe profundizar cada persona con relación al Sistema ABC/ABM. De forma similar, se aplicó una encuesta a especialistas del área contable (ver gráficos 3 y 4).

Gráfico 3. Valoración de encuesta aplicada a personal contable del Hotel.

Fuente: elaboración propia (2019).

El grado de conocimiento sobre el ABC/ABM difiere a los resultados del personal directivo, debido al tiempo que le dedican a la superación los especialistas del área una vez que han culminado estudios universitarios.

Gráfico 4. Valoración de encuesta por preguntas aplicada a personal contable del Hotel.

Fuente: elaboración propia (2019).

En ambos casos, las personas muestran desconocimiento en los aspectos técnicos del sistema, lo cual repercute en la motivación e implicación de los mismos hacia el Sistema. Asimismo, se determinó el porcentaje que representan los costos indirectos. En este sentido, el gráfico 5, muestra el comportamiento de los elementos del costo.

Gráfico 5. Peso específico de los elementos del costo en el Hotel.

Fuente: elaboración propia (2019).

Los costos indirectos representan más del 50% del total de costos; lo que indica, la necesidad de un sistema capaz de asignar y controlar los costos indirectos adecuadamente.

Resultados de la Fase I: Gestión de los procesos y actividades Etapa I

G-p. Análisis de los procesos

Se listan todos los procesos y actividades que se ejecutan, aplicándose el Método de Experto mediante el software Decisoft (2000). Los expertos cuentan con un coeficiente superior al 70%, homologándose como expertos (la cantidad de expertos a seleccionar debe ser ≤ 7 y su rango está entre $0,7 \leq K \leq 1$). Asimismo, se muestra el listado de todos los procesos, obteniéndose un listado potencial de procesos no superior a 25 y no inferior a 10 (Pérez, 2008). A su vez, se determinan los procesos relevantes con la aplicación del Coeficiente de Kendall (ver tabla 1), corroborándose su resultado mediante la prueba de hipótesis Ji Cuadrada, obteniéndose que existe consenso en los expertos.

Tabla 1. Procesos relevantes del Hotel.

No.	Nombre de los procesos relevantes
1.	Recreación
2.	Gestión de Calidad
3.	Alojamiento
4.	Alimentos y Bebidas
5.	Gestión de Marketing
6.	Gestión de Financiación
7.	Almacén
8.	Gestión del Personal
9.	Gestión Estratégica
10.	Comedor de Trabajadores
11.	Gestión de Informatización
12.	Seguridad
13.	Gestión Medio Ambiental
14.	Servicios Técnicos

Fuente: elaboración propia (2019).

Para ello, se emplea la técnica de abstracción: búsqueda de las características para la clasificación. A su vez, se aplica la matriz de objetivos estratégicos/repercusión en clientes y procesos aplicada por Pérez (2008).

Etapas II: G-p. Diseño o rediseño estratégico de los procesos**Tabla 2. Delimitación de los procesos de los subprocesos a partir de la técnica de METAPLAN¹ Baujín (2005).**

Procesos Relevantes	Número de actividades	
	No. inicial	No. final
Procesos Operativos:	222	56
Proceso de Alojamiento:	67	23
• Subproceso de Recepción	35	11
• Subproceso Pisos	<u>32</u>	<u>12</u>
Proceso de Alimentos y Bebidas:	113	22
• Subproceso de Bares	41	8
• Subproceso de Restaurantes	35	7
• Subproceso de Cocina	<u>37</u>	<u>7</u>
Proceso de Recreación	<u>42</u>	<u>11</u>

En la tabla 3, se aprecia que existe una reducción de las actividades de los procesos relevantes del hotel, lo cual, corrobora la necesidad de aplicar el ABC/ABM, con la finalidad, de gestionar correctamente los procesos que agregan valor de los que no lo hacen. Esto garantiza que, al determinar los costos de los procesos mediante actividades, estos disminuyan considerablemente.

Tabla 3. Racionalización de las actividades de los procesos relevantes del Hotel.

Procesos Estratégicos:	216	60
Proceso de Gestión Estratégica	31	7
Proceso Gestión de Marketing:	56	13
• Subproceso de Relaciones Públicas	16	4
• Subproceso de Ventas	<u>40</u>	<u>9</u>
Proceso Gestión del Personal	37	10

Fuente: elaboración propia (2019).

¹La Técnica 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. Empleada por Baujín Pérez, P. (2005) en tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Económicas en la Universidad de Matanzas "Camilo Cienfuegos".

**Tabla 3. Racionalización de las actividades de los procesos relevantes del Hotel.
(Continuación).**

Procesos Estratégicos:	216	60
Proceso de Gestión de Calidad	30	8
Proceso de Gestión Medio Ambiental	14	5
Proceso de Gestión de Financiación	27	11
Proceso de Gestión de Informatización	<u>21</u>	<u>6</u>
Procesos de Apoyo:	<u>113</u>	<u>38</u>
Proceso de Seguridad	15	4
Proceso de Almacén	27	10
Proceso de Servicios Técnicos:	51	18
● Subproceso Mantenimiento	17	6
● Subproceso Jardinería	17	6
● Subproceso Portadores Energéticos	<u>17</u>	<u>6</u>
Proceso Comedor de Trabajadores	<u>20</u>	<u>6</u>
Total	<u>551</u>	<u>154</u>

Fuente: elaboración propia (2019).

Tabla 4. Cantidad de actividades que agregan a los clientes y al Hotel.

Grupos Implicados	Total de actividades en los procesos			Total de actividades
	Operativos	Estratégicos	De Apoyo	
✓ Cliente:				
Añaden valor	22	18	5	45
No añaden valor	34	42	33	109
✓ Directivo:				
Añaden valor	34	44	24	102
No añaden valor	22	16	14	52
✓ Trabajadores:				
Añaden valor	52	60	38	150
No añaden valor	4	-	-	4

Fuente: elaboración propia (2019).

La tabla 4, corrobora que, realmente existen dentro de los procesos operativos, estratégicos y de apoyo que no agregan valor, lo cual, de mantenerse pueden encarecer los costos innecesariamente en el hotel, considerándose, un despilfarro de recursos económicos que puede afectar la rentabilidad de la organización.

Etapla III: G-a. Análisis de las actividades

Se definen las actividades primarias y de apoyo (ver tabla 5).

Tabla 5. Composición de las actividades primarias y de apoyo de los procesos relevantes.

Clasificación de actividades	Total de actividades en los procesos			Total de actividades	% del total de actividades
	Operativos	Estratégicos	De Apoyo		
✓ Primarias:	17	35	17	69	44.81
✓ Apoyo:	<u>39</u>	<u>25</u>	<u>21</u>	<u>85</u>	<u>55.19</u>
<u>Total</u>	<u>56</u>	<u>60</u>	<u>38</u>	<u>154</u>	<u>100</u>

Fuente: elaboración propia (2019).

Existe mayor cantidad de actividades de apoyo sobre todo con respecto a los procesos operativos. En el momento de la asignación de las actividades de apoyo a las actividades primarias, debe seleccionarse el inductor de costo más apropiado.

Etapla IV: G-a. Jerarquía de las actividades por niveles: nivel unitario, nivel de producto, nivel de lote, nivel de empresa y, nivel de cliente

La determinación de los niveles de jerarquía de las actividades, facilita la identificación y selección más adecuada de los inductores de costos de las diversas actividades.

Etapla V: G-a. Elección de los inductores (generadores) de costo

Se analizan las actividades secundarias (apoyo) para precisar el generador que mayor relación guarda con la actividad primaria (principal).

Fase II. Etapla VI: D-c. Cálculo del costo de las actividades primarias y de apoyo

Se calculan los costos de las actividades primarias y secundarias de los procesos estratégicos, operativos y de apoyo.

Fase II. Etapa VII A-c. Asignación del costo de las actividades secundarias a las actividades primarias

Se realiza la asignación en función de la secuencia que muestra el esquema 2.

Esquema 2. Asignación del costo de las actividades secundarias a las actividades primarias de los procesos relevantes del Hotel.

Fuente: elaboración propia (2019).

El esquema anterior, indica cómo deben asignarse los costos de las actividades secundarias a los diferentes procesos establecidos en el hotel (estratégicos, operativos y de apoyo).

Fase II. Etapa VIII A-c. Asignación del costo de las actividades a los procesos operativos del Hotel

La tabla 6, sintetiza los resultados de la asignación de los gastos incurridos que tienen una relación causa-efectos en tres de los procesos. Destacándose como se puede apreciar, que el ABC/ABM prorratea los costos hacia los procesos operativos, pues son estos, los que generan valor directamente mediante el desembolso de los turistas por recibir determinados servicios.

Tabla 6. Asignación del costo de las actividades a los Procesos Operativos del Hotel.

Asignación del costo de las actividades de los Procesos Estratégicos a los Procesos Operativos				
Procesos Operativos				
Actividades primarias	Alojamiento	A + B	Recreación	Total
Proceso de Gestión Estratégica				
EE-5	Actividad que no se realiza en el mes			
EE-6	\$ 182,41	\$ 182,41	\$ 171,68	\$ 536,5
EE-7	42,37	42,37	39,88	124,62
Proceso Gestión de Marketing				
Subproceso Relaciones Públicas				
EMr-3	211,01	No se asigna al proceso		211,01
EMr-4	202,59	202,59	190,67	595,85
Subproceso de Ventas				
EMv-4	Se asigna a gastos del período			
EMv-5	Se asigna a gastos del período			
EMv-6	122,32	122,32		244,64
EMv-7	154,98	154,98		309,96
EMv-8	509,46	509,46		1018,92
EMv-9	48,82			48,82
Proceso de Gestión del Personal				
EP-3	111,54	102,15	5,87	219,56
EP-5	51,05	153,15		204,2
EP-6		519,06		519,06
EP-7		260,73		260,73
EP-8	103,73	95,00	5,46	204,19
EP-10	95,15	87,13	5,01	187,29
Subtotal Hoja 1	\$1 835,43	\$2 431,35	<u>\$418,57</u>	\$4 685,35

Fuente: elaboración propia (2019).

Posterior, a la asignación de los costos de los procesos estratégicos a los operativos, se realiza la asignación de los gastos corrientes como bien se muestra en la tabla 7, pues ya se ha realizado la asignación que se necesitaba a los costos operativos a partir de las actividades ejecutadas.

En la tabla 7, se detallan los gastos que apoyan la actividad hotelera, que constituyen servicios que se arriendan a terceros para mantener un servicio de calidad en el hotel objeto de estudio. Estos son gastos necesarios, que garantizan un buen funcionamiento de las diferentes áreas funcionales de la organización.

Fase II. Etapa 9 D-c. Cálculo del costo total de los Procesos Operativos

La tabla 8, muestra el costo y gasto total de las actividades primarias de los procesos operativos. De la misma manera, se expone el costo y gasto por turista para cada uno de los procesos operativos del hotel.

Tabla 7. Asignación de gastos inherentes a los Procesos Operativos.

Asignación de gastos a los Procesos Operativos				
Procesos Operativos				
Gastos asignados	Alojamiento	A + B	Recreación	Total
Lavandería	\$ 10 175,51	\$ 9 044,89	\$ 3 391,85	\$ 22 612,25
Teléfono	4 218,96	3 750,18	1 406,32	9 375,46
Transportación	593,78	543,77	31,25	1 168,80
Cable	1 301,93	42,16	12,40	1 356,49
Internet	5 259,31	1 314,83	657,41	7 231,55
Fumigación	34 200,00	30 400,00	11 400,00	76 000,00
Seguridad	9 398,79	8 354,48	3 132,93	20 886,20
Ascensores	2 000,00	No se asigna al proceso		2 000,00
Gas		3 325,50		3 325,50
Total de gastos asignados	<u>\$ 67 148,28</u>	<u>\$ 56 775,81</u>	<u>\$ 20 032,16</u>	<u>\$ 143 956,25</u>

Fuente: elaboración propia (2019).

Tabla 8. Determinación del Costo y Gasto Total de las Actividades Primarias de los Procesos Operativos.

Determinación del Costo y Gasto Total de las Actividades Primarias de los Procesos Operativos			
Procesos Operativos	Costo Total de la Actividad Primaria de los Subprocesos	Costo Total de la Actividad Primaria de los Procesos	
Proceso Alojamiento:		\$ 38 419,33	
Subprocesos de Recepción	\$ 5 289,91		
Subproceso Pisos	33 129,42		
Proceso Alimentos y Bebidas		\$ 431741,91	
Subproceso Bares	\$ 40 705,32		
Subproceso Restaurantes	33 279,61		
Subproceso Cocina	357 756,98		
Proceso Recreación		\$ 16 528,98	
Costo total		\$ 486 690,22	
Costo Total de los Procesos Operativos			
Costos	Alojamiento	Alimentos y Bebidas	Recreación
Costo total de las actividades de los procesos operativos	\$ 38 419,33	\$ 431741,91	\$ 16 528,98
Costos asignados a los procesos operativos	31 097,23	6 787,95	1 782,00
Costo Total de los procesos operativos	\$ 69 516,56	\$ 438 529,86	\$ 18 310,98
Total de gastos asignados a los procesos operativos	67 148,28	56 775,81	20 032,16
Total de costos y gastos de los procesos operativos	\$ 136 664,84	\$ 495 305,67	\$ 38 343,14

Fuente: elaboración propia (2019).

Los cotos totales de los procesos operativos (tabla 8), deben ser correctamente gestionados para garantizar un buen servicio al cliente, pues son ellos, los que mantienen a éstos en el hotel sin necesidad de moverse a otros lugares, dado que, se les puede garantizar actividades (de recreación y ocio) que les motiven al consumo dentro de la instalación.

En la tabla 9, se logra conocer, cuál es el costo y gasto total por turista mensual inherentes a los procesos operativos seleccionados por los turistas (alojamiento, alimentos y Bebidas; recreación).

Tabla 9. Total de costos y gastos -por turista- mensual de los procesos operativos en el Hotel.

Procesos Operativos				
Conceptos	Alojamiento	Alimentos y Bebidas	Recreación	Total
Costo total de los procesos	\$ 69 516,56	\$ 438 529,86	\$ 18 310,98	\$ 526 357,40
No. de check-in	1 252	1 252	1 252	1 252
Costo por turista mensual	<u>\$ 55,52</u>	<u>\$ 350,26</u>	<u>\$ 14, 62</u>	<u>\$ 420. 41</u>
Total de costos y gastos	136 664,84	495 305, 67	38 343,14	670 313,65
No. de check-in	1 252	1 252	1 252	1 252
Costo y Gasto total por turista	<u>\$ 109,15</u>	<u>\$ 395,61</u>	<u>\$ 30,63</u>	<u>\$ 535,39</u>

Fuente: elaboración propia (2019).

La información que proporciona la tabla 9, coadyuva a la toma de decisiones con relación a los tipos de temporadas, donde los costos de los procesos operativos deben ser bien planificados, para que, no excedan de lo que realmente el hotel puede ofrecer como servicios a los turistas.

Relacionado, a la tabla 10, los costos y gastos generales de los procesos del hotel, son:

Tabla 10. Costo y gasto de los procesos del Hotel.

Costos y Gastos de los Procesos Operativos, Estratégicos y de Apoyo		
Costos y Gastos	Valor	Total
Costo Total de los Procesos Operativos:		<u>\$ 526 357,40</u>
Alojamiento	\$ 69 516,56	
A+B	438 529,86	
Recreación	<u>18 310,98</u>	
Total de gastos asignados a los Procesos Operativos:		<u>\$ 143 956,25</u>
Alojamiento	\$ 67 148,28	
A+B	56 775,81	
Recreación	<u>20 032,16</u>	
Total de Gastos del Período de los Procesos Operativos:		<u>\$ 385,76</u>
Alojamiento	\$ 44,41	
Alimentos y Bebidas	313,22	
Recreación	<u>19,66</u>	
Total de Gastos del Período de los Procesos Estratégicos:		<u>\$ 159,61</u>
Gestión Estratégica	\$ 5,09	
Gestión de Marketing	97,85	
Gestión de Personal	11,97	
Gestión de Calidad	5,33	
Gestión Medio Ambiental	5,32	
Gestión de Financiación	31,86	
Gestión de Informatización	<u>2,19</u>	
Total de Gastos del Período de los Procesos de Apoyo:		<u>\$ 374,38</u>
Seguridad	\$ 5,32	
Almacén	13,45	
Servicios Técnicos	261,13	
Comedor de Trabajadores	<u>94,48</u>	
Otros Gastos del Período:	<u>\$ 196 498,35</u>	<u>\$ 196 498,35</u>
Total de costos y gastos		<u>\$ 867 731,75</u>

Fuente: elaboración propia (2019).

En la tabla 10, se corrobora que existen actividades de apoyo a los procesos operativos que garantizan el buen funcionamiento del hotel, con lo cual, es preciso mantener su presencia para garantizar una prestación de servicios ininterrumpidos al gusto de lo que demandan los clientes, por ejemplo: procesos de seguridad, servicios técnicos y comedor de trabajadores.

Dado el grado de importancia que reviste conocer a cuánto asciende el costo y gasto mensual por turista, la tabla 11, muestra en detalle éste resultado.

Tabla 11. Costos y Gastos por turistas en el Hotel.

Hotel	
Conceptos	Total
Total de costos y gastos del hotel	\$ 867.731,75
No. de check-in	1.252
Tiempo que demora el check-in por turistas	4 min.
Total de costo y gasto por turistas	<u>\$ 173,26</u>

Fuente: elaboración propia (2019).

Es importante destacar, que, independientemente de que la instalación hotelera objeto de estudio sea grande en extensión y capacidad, los costos y gastos de los turistas es asequible al presupuesto que se planifica para los clientes, pues al recibirse mayor cantidad de clientes, los costos disminuyen en cada uno de los procesos del hotel (estratégicos, operativos y de apoyo). Asimismo, un trabajo rápido, eficiente, eficaz y efectivo demuestra que los costos hoteleros pueden ser mínimos sin disminuir la calidad del servicio, esto se corrobora en la tabla 11, al lograrse un costo y gasto por turista de \$173,26 en una cadena grande de cinco estrellas.

Conclusiones

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

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

El análisis pormenorizado de las actividades que se ejecutan en cada proceso seleccionado garantiza la posibilidad de elegir el generador de costo más adecuado y disminuir de esta manera errores en la determinación del costo de las mismas.

Referencias bibliográficas

- Baujín, P. (2005). *Diseño y validación del procedimiento del costeo por actividades. Caso hotelero*. Tesis de doctorado en Ciencias Económicas. Ciudad de Matanzas: Universidad de Matanzas, Facultad Industrial Economía, Programa Doctoral Presencial en Ciencias Económicas.
- Castelló, E. y Lizcano, J. (1994). *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*. Madrid: Institutos de Estudios Económicos.
- Castelló, E. (2003). *Necesaria integración de los Sistemas de Control de Gestión Estratégico y Operativo*. Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Ciudad de Valencia, setiembre, número 64.
- Pérez, O. (2003a). *Propuesta de programa BDABC*. Material del III Seminario Internacional de Turismo y Desarrollo. Matanzas: Universidad de Matanzas.
- Pérez, O. (2003b). *Propuestas de herramientas de gestión para empresas de servicios*. Ponencia presentada en el IV Congreso Dominicano-Cubano de Contabilidad, Auditoría Tributación. La Habana, Institución Asociación Nacional de Economistas y Contadores.
- Pérez, O. (2005). *Propuesta de Herramientas de Gestión para Empresas de Servicios. Caso GET Varadero*. Tesis de maestría en Administración de Negocios. Matanzas: Universidad de Matanzas.

- Pérez, O. y Tápanes, Y. (2005). *Propuesta de Modelo de Costeo basado en Actividades para instalaciones hoteleras*. Revista Retos Turísticos. Ciudad de Matanzas, enero, volumen 4, número 1.
- Pérez, O. (2008). *Modelo Conceptual ABC/ABM a partir del estudio de variables de éxito para empresas cubanas*. Tesis de doctorado en Ciencias Económicas. Ciudad de Matanzas: Universidad de Matanzas, Facultad Industrial Economía, Programa Doctoral Presencial en Ciencias Económicas.
- Ripoll, V., Monzón, Y., Pérez, O. (2014). *Análisis de variables que influyen en la implementación del sistema de gestión y de costos basados en las actividades (ABC/ABM): estudios de un caso*. Revista iberoamericana de contabilidad de gestión, ISSN 1696-294X, N°. 23, 2014, págs. 82-97.
- Tamarit, C. (2002). *Variables que influyen en el diseño, implantación y control del sistema de costes y gestión basado en las actividades. Estudio de un caso*. Tesis de doctorado en Contabilidad de Gestión. Valencia: Universidad de Valencia.
- Tapia, A. (abril 2013). *El control de costes es el modelo avanzado para la gestión inteligente de un establecimiento hotelero*. Periódico Cechat. Recuperado de www.hotelcostcontrol.com.