

Propuesta e implementación de un procedimiento ABC/ABM. Caso hotelero

Proposal and implementation of an ABC-ABM procedure. A hotel case

MSc. Mayra Quesada, MSc. Aydil Orama Véliz, MSc. Maria Cecilia Celestrín Penabades, Dr. C. Osmany Pérez Barral.
Departamento Contabilidad y Finanzas, Facultad Industrial-Economía, Universidad de Matanzas "Camilo Cienfuegos"

RESUMEN

El artículo centra su atención en la propuesta e implementación de un procedimiento ABC/ABM para la determinación de los costos. El objetivo principal es suministrar una mejor información para la gestión y cálculo de los costos de cada actividad y que a su vez, facilitar la toma de decisiones de los directivos.

Este sistema se implementa en el proceso de Alimentos y Bebidas (A+B), donde se calcula el costo de las actividades de un bar y un restaurante teniendo en cuenta los tres elementos del costo (material directo, mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación variables), además del tiempo de duración de las actividades.

Palabras Clave: Contabilidad de Gestión, Costeo basado en Actividades, Gestión basada en Actividades, generadores o inductores de costo.

El ABC/ABM, basa su filosofía en que las actividades consumen recursos y que los productos o servicios consumen actividades, permitiendo relacionar el costo de las actividades con cualquier objetivo de costo.

Este sistema incrementa la credibilidad y utilidad de la información de costos en el proceso de toma de decisiones y las ventajas que proporciona son las siguientes:

- Las organizaciones con múltiples productos pueden observar una ordenación totalmente distinta de los costos.
- Un mejor conocimiento de las actividades que generan los costos estructuralmente, mejoraría el control que se ejecute sobre los costos incurridos de esa naturaleza.
- Puede crear una base informativa que facilite la implantación de un proceso de gestión de calidad total, para superar los problemas que limitan los resultados actuales.

ABSTRACT

This article focuses on the implementation of an ABC / ABM to determine costs. The main objective is to provide better information for management and costing of each activity and to facilitate decision making by managers. This system is implemented in the process A + B, which calculates the cost of a bar and a restaurant, taking into account the three elements of cost: direct materials, direct labor and indirect costs of manufacturing variables, addition to the duration of the same cost as a key inducer.

Key Words: Management Accounting, Activity based Costing, Activity based Management, cost-driver.

d) El uso de indicadores no financieros para valorar inductores de costos.

e) Facilita medidas de gestión, además de otras, para valorar los costos de producción.

El siguiente procedimiento está constituido por dos fases y nueve etapas (ver Fig. 1):

Fase I: Gestión de los procesos y actividades

Se desarrolla, con el objetivo de obtener los procesos que se ejecutan en el hotel, las actividades y los inductores o generadores de costos que le corresponden, considerando para ello las etapas descritas.

Etapas I: Análisis de los procesos

Comprende una etapa de gestión, donde participan conjuntamente los asesores, usuarios del sistema y los expertos seleccionados, quienes poseen conocimientos en sistemas de gestión y tienen dominio general de los procesos de la entidad.

Se listan todos los procesos y actividades que se desarrollan en las diversas áreas del hotel.

Procesos del Hotel Club Amigo Plus Varadero
Alojamiento, alimentos y bebidas (A+B); recreación; las gestiones estratégica, de marketing, de personal, de calidad, medioambiental, de financiación y de informatización; seguridad; Almacén; servicios técnicos y comedor empleado.

Etapa II: Diseño o rediseño estratégico de los procesos

En el diseño o rediseño estratégico se gestionan los procesos que más tributan a las actividades (procesos relevantes).

En esta etapa participan personas que proporcionan criterios trascendentales dado el grado de experiencia acumulado en la actividad que realizan. Es una etapa que implica a la mayoría de los trabajadores del hotel, pues participan todas las áreas que ejecutan actividades inherentes a los procesos seleccionados.

Procesos relevantes:

Alojamiento, alimentos y bebidas (A+B), recreación, almacén, servicios técnicos, comedor empleado y seguridad.

Etapa III: Análisis de las actividades

Para esta etapa resulta conveniente emplear la clasificación de Porter (1985), pues coincidiendo con el autor, las actividades se identifican y clasifican, como primarias o de apoyo.

Se debe señalar, que si importante resulta identificar las actividades primarias, primordial también es identificar correctamente las actividades de apoyo las que, con valor añadido, generan una cantidad de valor significativo al producto o servicio, similar al valor que producen las actividades primarias, pues de alguna manera, garantiza la calidad y el éxito del servicio que demanda el cliente.

Actividades del proceso A+B

Actividades de bares (b)

1. Solicitar pedido a almacenes
2. Recibir pedido de almacenes
3. Preparar el puesto de trabajo
4. Realizar mecánica de bar
5. Fregar cristalería
6. Controlar y supervisar el trabajo

Actividades de restaurante(r)

1. Solicitar pedido a almacenes
2. Recibir pedido de almacenes
3. Preparar el puesto de trabajo
4. Realizar mecánica del salón
5. Controlar y supervisar el trabajo

Etapa IV: Jerarquía de las actividades por niveles

Es la agrupación de actividades homogéneas a distintos niveles según su comportamiento en el proceso. Tales actividades se agrupan por niveles.

- A nivel unitario.
- A nivel de lote.
- A nivel de producto.
- A nivel de cliente.
- A nivel de la organización.

La jerarquía de las actividades en esta investigación se establece considerando el parámetro que determina la variabilidad del costo, de esta manera se trabaja con costos variables a distintos niveles de actividad, lo cual permite transformar la mayoría de los costos indirectos con relación al servicio, en costos directos con respecto a algunos de los niveles de actividad.

Estas son clasificadas en función del nivel en que se ejecutan y en dependencia de este, se determinará el tipo de medida de actividad para asignar los costos que demanda el servicio.

La agrupación de las actividades por niveles, permite la identificación de todas aquellas actividades que serán necesarias para cada servicio, lo cual facilita la gestión y el costo.

Todas las actividades enunciadas en la etapa anterior se agrupan a nivel de cliente.

Etapa V: Elección de los inductores de costo

En esta etapa, es elemental dejar bien definida la diferencia existente entre inductor de costo y unidad de actividad, porque el inductor constituye la causa del origen del costo, o sea, la variable que provoca el nivel de costo alcanzado. A diferencia de la unidad de actividad que representa el efecto y se relaciona más bien con el resultado del proceso, es decir, con el servicio o producto final. Por tanto, determina o trata de medir el efecto, es decir, determina las variaciones en la estructura de costo de una actividad.

Los inductores seleccionados para el proceso son: mano de obra directa, número de clientes y número de mesas.

Fase II: Determinación del costo de los procesos

Esta fase comienza a partir de la sexta etapa del procedimiento y se relaciona fundamentalmente con la determinación del costo de las diferentes etapas que prosiguen y que forman parte del costo total de los servicios que demandan los clientes en la entidad.

Etapa VI. Cálculo del costo de las actividades primarias y de apoyo

Se sumarán el material directo (MD), la mano de obra directa (MOD) y los costos indirectos de fabricación variables (CIFv), lo que dará como resultado el costo de la actividad, sin incluir el tiempo (CAs/t).

Para obtener el costo de la actividad incluyendo el tiempo, se multiplicará el costo calculado anteriormente por el tiempo de duración de la actividad en horas (TD) y se obtendrá el costo de la actividad por cliente incluyendo el tiempo (CAi/t).

Cálculo del costo de las actividades en el Departamento de alimentos y bebidas específicamente en bares

Tabla 1: Ejemplo del cálculo del costo de las actividades

Actividad: Solicitar pedido de almacén				
Material directo	UM	cantidad	costo unitario	importe
Módulo de pedido de mercancía	U	4	0,0625	\$ 0,25
Subtotal				\$ 0,25
Mano de obra directa	UM	cantidad	costo unitario	importe
Dependencia	U	1	0,4025	\$ 0,40
Subtotal				\$ 0,40
Costos Indirectos de fabricación variable	UM	cantidad	costo unitario	importe
Subtotal				\$ 0,05
Total sin tiempo				\$ 0,65

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 2: Cálculo del costo de las actividades en el departamento de alimento y bebida en bares con el tiempo

Actividad	CAs/t	TD	CAi/t
Solicitar pedido al almacén de víveres e insumo	\$0,65	0,15	\$ 0,10
Recibir pedido de los almacenes víveres e insumo	\$0,40	0,15	\$ 0,06
Preparar el puesto de trabajo	\$86,68	0,3	\$ 26,01
Realizar mecánica de bar (Atender al cliente)	\$9,94	0,02	\$ 0,20
Fregar cristalería	\$1,38	0,05	\$ 0,07
Controlar y supervisar el trabajo	\$0,43	0,15	\$ 0,06
Total			\$26,50

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 3: Cálculo del costo de las actividades en el departamento de alimento y bebida en restaurantes con el tiempo.

Actividad	CAs/t	TD	CAi/t
Solicitar pedido al almacén de víveres e insumo	\$ 1,19	0,15	\$ 0,18
Recibir pedido de los almacenes víveres e insumo	\$ 0,81	0,15	\$ 0,12
Preparar el puesto de trabajo	\$104,42	0,20	\$ 20,88
Realizar mecánica de salón (Atender al cliente)	\$26,37	0,10	\$ 2,64
Controlar y supervisar el trabajo	\$0,28	0,10	\$ 0,03
Total			\$ 23,85

Fuente: Elaboración propia.

Etapa VII: Asignación del costo de las actividades de apoyo a las actividades primarias

Para realizar la asignación del costo es necesario considerar la etapa V de la fase I, o sea, identificar y seleccionar los inductores de costos que reflejen la mejor relación causa-efecto de cada actividad primaria que se ejecuta.

Esta etapa no procede en estas áreas que se han tomado para implementar el procedimiento, debido a que todas las actividades son primarias.

Etapa VIII: Asignación del costo de las actividades a los procesos operativos del Hotel

En esta etapa ocurre la asignación del costo de las actividades de apoyo, a las primarias de los diferentes procesos y la de las actividades de los procesos estratégicos y de apoyo a los procesos operativos.

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

A su vez, es básico señalar que los costos y gastos no identificados a las actividades primarias y de apoyo inherentes a los procesos seleccionados, serán tratados como costos y gastos del período.

Bares \$ 26.50
 Restaurante \$ 23.85

Etapa IX: Cálculo del costo total de los procesos operativos

Para la determinación del costo de los procesos operativos se debe considerar la asignación del costo de las actividades primarias de los procesos estratégicos y de apoyo a los procesos operativos del hotel.

En este sentido, los costos que finalmente se asignan a dichos procesos operativos constituyen el objetivo de costo final de cada proceso, lo cual permite evaluar posteriormente, como bien plantea el modelo conceptual ABC/ABM, aquellas actividades que no fueron rentables y que deben ser mejoradas en el menor tiempo posible y que se refleja en la secuencia a seguir para la determinación de dicho cálculo.

Finalmente debe señalarse que cada fase y etapa del procedimiento propuesto, corrobora el flujo secuencial que ocurre en el cálculo del costo de las actividades que se ejecutan.

Total Proceso de A + B (OB) \$ 50,35

Esta investigación corrobora que existen factores que influyen de manera significativa la implementación del ABC/ABM, por ejemplo: el tiempo de duración de las actividades

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

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

Bibliografía

Amat, O.; Soldevila, P. 1998. Contabilidad y Gestión de Costos. España: Ediciones Gestión 2000.p. 133-151.
 Armenteros, M. 2000. La Contabilidad de Gestión en los Mercados Globalizados. [en línea]. [Consulta: enero, 2009]. Disponible en: <http://www.isri.cu/Paginas/Investigaciones/Investigaciones16.htm>
 Balada Ortega, T.; Ripoll Feliu, V. 2000. La Contabilidad de Gestión en el sector del automóvil. Situación y Tendencias de la Contabilidad de Gestión en el ámbito Iberoamericano. Glosario Iberoamericano. España. p. 119.
 Baujín, P. 2005. Diseño y validación del procedimiento del costeo por actividades. Caso hotelero. Matanzas. 120h. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Económicas. Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos.
 Blanco, F. 2000. Contabilidad de costos y analítica de gestión para las decisiones estratégicas. España: Ediciones Deusto S.A. p. 226-245.
 Castelló, E.; Lizcano, J. 1994. El sistema de gestión y de costo basado en actividades. España: Instituto de Estudios Económicos. p. 67.
 Lizcano, J. 2001. La Contabilidad de Gestión en la competitividad de las empresas. [en línea]. [Consul-

ta: enero, 2009]. Disponible en: <www.observatorio.iberamericano.org>

Pérez Barral, O. 2003. Propuestas de Herramientas de Gestión para las empresas del Turismo. Caso GET Varadero. Matanzas.123h.Tesis presentada en opción al grado de Master en Administración de Negocios. Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos.

Polimeni, Ralph S.; Fabozzi, Frank J.; Adelberg, Arthur H. 1990. Contabilidad de Costos. Conceptos y Aplicaciones para la Toma de Decisiones gerenciales. México: Editorial Mc Graw-Hill, 2da Edición, p. 11.

Tamarit, C. 2003. Variables que influyen en el Diseño, Implantación y Control del Sistema de Costes y Gestión Basado en las Actividades. Estudio de un caso. España. 500h. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Económicas. Universidad de Valencia.

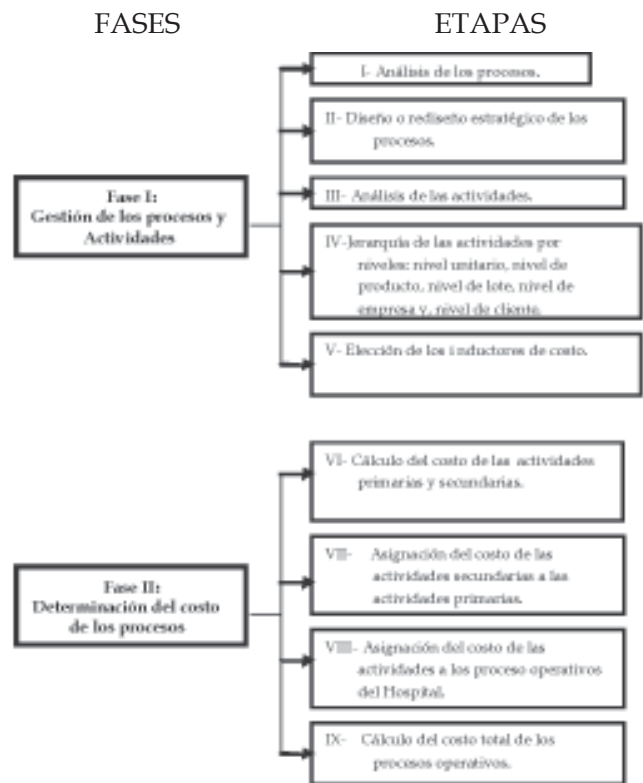


Fig. 1: Procedimiento del ABC/ABM. Fuente: Elaboración propia

Recibido: 26-03-09
 Aceptado: 15-06-09