

Universidad de Matanzas
“ Camilo Cienfuegos ”
Facultad de Ingeniería Industrial y Economía
Maestría Administración de Empresas
Mención Negocios



Tesis presentada en opción al Título de Máster en Administración de Empresas

**PROCEDIMIENTO DE COSTO BASADO EN ACTIVIDADES EN EL
HOTEL SANDALS ROYAL HICACOS RESORT & SPA, A PARTIR DE
UN ESTUDIO DE VARIABLES**

Autora: M Sc. Aydil Orama Véliz

Tutores: Prof. Tit., Lic. Osmany Pérez Barral, DrC., M Sc

Prof. Asist., Lic. Mayra Quesada Guerra, M Sc

Matanzas, 2011

R E S U M E N

Resumen

Una de las herramientas más importantes para la toma de decisiones empresarial es la aplicación de un sistema de costo que permita la fluidez y claridad de la información contable. El Sistema de Costo Basado en Actividades (ABC), será la herramienta fundamental de gestión de la presente investigación, tomando como referencia el procedimiento trabajado por Quesada, (2007) que puede ser adaptado a las entidades hoteleras cubanas.

La investigación se desarrolló con la finalidad de implementar un procedimiento ABC a partir de un estudio de variables en el área de Alojamiento del Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa. Se realizó un estudio sobre los fundamentos teóricos de la evolución de la Contabilidad de Gestión tomando como referencia criterios de diferentes autores nacionales e internacionales que abordan la temática, se analizaron sus principales aportaciones, demostrando las ventajas del ABC sobre los Sistemas Tradicionales de Costo.

A partir de la armonización de diversos métodos teóricos, empíricos y estadísticos se estudian variables que influyen de forma directa o indirecta en el éxito de la aplicación del sistema que se trata y se arriban a conclusiones que coadyuvan a mejorar el modo de gestionar los recursos y actividades que se consumen y ejecutan en el área objeto de estudio, lo que aporta valor científico y práctico a la investigación.

S U M M A R Y

Summary

One of the most important tools for making business decisions is the application of a cost system that allows the fluidity and clarity of accounting information. System of Activity Based Cost (ABC), will be the key management tool of the present investigation, with reference to the procedure worked Quesada (2007), that can be adapted to the Cuban hotel entities. The research was conducted in order to implement a procedure ABC based on a study of variables in the area of Housing Hicacos Sandals Royal Resort Hotel & Spa. A study on the theoretical foundations of the evolution of Management Accounting, taking as reference standards of different national and international authors who deal with the subject, his main contributions were analyzed, demonstrating the benefits of ABC on the Traditional Systems Cost. From the harmonization of various theoretical methods, empirical and statistical study of variables that influence directly or indirectly in the successful implementation of the system in question and arrive at conclusions that help to improve how they manage resources and consumed and activities performed in the area studied, which provides scientific and practical value to research.

DECLARACIÓN DE AUTORIDAD



Declaración de autoridad

Yo, M Sc. Aydil Orama Véliz, declaro ser la única autora de esta tesis presentada en opción al Título de Master en Administración de Empresas y doy facultad a la Universidad de Matanzas "Camilo Cienfuegos" y al Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa a disponer de su contenido.

Y para que así conste firmo la presente: -----

Firma

NOTA DE ACEPTACIÓN

Nota de aceptación

Presidente del Tribunal

Miembro del Tribunal

Miembro del Tribunal

Matanzas, ----- de ----- del 2011.

“Año 53 de la Revolución”.

A G R A D E C I M I E N T O S

*A mi familia, por incentivarme a continuar con este empeño;
a mis tutores, Osmany y Mayrita por su paciencia y tiempo;
a todos mis amigos del Departamento de Contabilidad y Finanzas, especialmente
a Mónica y Annayka por sus ideas,
a los trabajadores del Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa ,y
a todos aquellos que de alguna manera vertieron una gota de agua en este vaso y
no he nombrado particularmente,
a todos,
muchas gracias.*

DEDICATORIA

A Idielis...

P E N S A M I E N T O

“Lo que no puede ser medido, no puede ser gestionado”.

Kaplan (1984)

ÍNDICE

Índice

Contenidos	Págs .
Introducción	1
Capítulo I: Marco Teórico Conceptual.....	7
1.1 Evolución de la Contabilidad de Gestión	7
1.2 El ABC como herramienta para la toma de decisiones. Fundamentos doctrinales ..	13
1.3 Sistema ABC versus Sistemas Tradicionales de Costo	17
Capítulo II: Estudio de las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC en la práctica empresarial.....	22
2.1 Dimensión psicosocial, variables que influyen en el éxito o fracaso del ABC	22
2.1.1 Variables relacionadas con la organización	24
2.1.2 Variables relacionadas con el comportamiento de los individuos	33
Capítulo III: Aplicación del procedimiento de Costeo Basado en Actividades en el Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa	40
3.1 Caracterización del Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa	40
3.1.1 Descripción del sistema contable del hotel	42
3.1.2 Subsistema de costo	43
3.2 Descripción del procedimiento que reconoce las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC en el Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa	44
3.3 Implementación del procedimiento ABC en el proceso de Alojamiento del Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa	54
Conclusiones	62
Recomendaciones	63
Bibliografía	64
Anexos

The page features a decorative design with multiple thin green lines forming a frame-like structure on the right and bottom. A central, blurred green rectangular area serves as a background for the title text.

INTRODUCCIÓN

Introducción

El mundo actual se caracteriza por estar en constante variación y ser el punto de convergencia de factores como: globalización e internacionalización de los mercados, creciente incertidumbre del entorno, aumento notable de la competencia y de una demanda cada vez más selectiva, utilización de la calidad como estrategia competitiva de diferenciación e incremento en la diversidad de productos ofrecidos al mercado. Todo esto ha conllevado a que las empresas alcancen una nueva cultura organizativa, tratando de adaptarse al nuevo entorno que les rodea, con el fin de aumentar sus posibilidades de mercado, lo que se traduce en un alto nivel de complejidad de las operaciones comerciales, para las que los sistemas de costos tradicionales no han sido capaces de apoyar adecuadamente. En la medida que esto ocurre en su exterior, en su interior suceden cambios importantes con la misma velocidad, tanto en las estructuras organizativas, como en las de dirección.

A finales de la década de los 80, tomó mayor auge el Sistema de Costos Basado en Actividades (ABC), sobre todo en Europa y el Norte de América. En la actualidad, dentro de la gestión empresarial, es conocido como una herramienta para tener éxito en el uso adecuado de la información para la toma de decisiones internas y externas.

El Costeo Basado en Actividades pudiera adaptarse y adoptarse por cualquier empresa, pero el grado de generalización es bajo en la mayoría de los países que son pioneros en esta poderosa herramienta de gestión (Estados Unidos de América, Canadá, Australia, Francia, España y Japón).

El ABC tiene su origen en la consideración de los Sistemas Tradicionales de Costo, como limitación para un eficaz proceso de control operativo y de gestión adecuado al nuevo entorno en el que la capacidad de respuesta y la flexibilidad son las claves para mantenerse competitivo, de esta manera, el ABC ha emergido como un método que asegura la evasión de los problemas relacionados con el Sistema de Costo Estándar, ofreciendo una medida más precisa de los recursos consumidos en una organización (Quesada, 2007).

Dentro de la práctica empresarial según los artículos consultados, existen limitaciones que han influido en el fracaso del Sistema ABC. Sin embargo, se evidencia la necesidad

de adoptar estos sistemas que garantizan un cálculo y una gestión de los costos más efectiva.

En Cuba, aún no se conocen casos de aplicación del ABC, aunque es de señalar que se han desarrollado investigaciones importantes al respecto, mayormente en las empresas turísticas (Baujín, 2005; Pérez Barral, 2008).

Específicamente en el Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa, objeto de estudio de la presente investigación, se hace imprescindible perfeccionar el sistema de costo vigente, de manera que permita tener un dominio efectivo de dónde se producen los gastos y cómo se disminuyen los costos sin afectar la calidad del servicio prestado; así como gestionar con la mayor eficiencia posible los recursos que se emplean en este proceso.

Por las insuficiencias que se exhiben en el cálculo de los costos, el empleo y control de los recursos y la toma de decisiones de acuerdo a los servicios que oferta y al volumen de actividad referido a los clientes, se plantea el **problema científico** siguiente:

¿Cómo mejorar la información contable que facilite el costeo y la posterior toma de decisiones adecuadas con base en informaciones fiables y oportunas?

Hipótesis:

Si se implementa un procedimiento ABC para el Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa, entonces se podría mejorar la información contable que facilite el costeo y la toma de decisiones adecuadas con base en informaciones fiables y oportunas.

El **objetivo general** de la investigación es:

Implementar un procedimiento para la determinación del Costo Basado en Actividades, a partir de un estudio de variables en el área de Alojamiento del Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa.

Del objetivo general, se derivan los **objetivos específicos** siguientes:

- Realizar un estudio sobre los fundamentos teóricos de la evolución de la Contabilidad de Gestión tomando como referencia criterios de diferentes autores nacionales e internacionales que abordan la temática.
- Caracterizar el sistema contable vigente en el objeto de estudio, así como el subsistema de costo, destacando las principales deficiencias de los mismos.

- Determinar las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC en el Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa.
- Aplicar el procedimiento ABC en el área objeto de estudio.

En la década del 90, la combinación de la investigación de corte cualitativo y cuantitativo tomó auge en la Contabilidad de Gestión, dado el grado de utilidad para explicar los procesos que conducen a la aplicación de determinadas prácticas contables individuales.

En tal sentido, la investigación actual sigue una estrategia que se caracteriza por estudiar los fenómenos en su propio contexto, utilizando disímiles fuentes de evidencias, con el fin de explicar lo observado y teniendo en cuenta toda su complejidad, en lo que se coincide con Pérez Barral, (2008).

El trabajo que se presenta se define como exploratorio, porque posee como objetivo examinar un tema poco estudiado y sirve para obtener información sobre la posibilidad de llevar a cabo un estudio más completo acerca de un contexto particular de la vida real y; además como descriptivo, porque especifica las propiedades importantes de la cuestión que se ha sometido a análisis y mide con la mayor precisión posible los conceptos a los que se refiere.

Las bases del desarrollo de la investigación se precisan en los métodos empleados que le aportan el rigor científico necesario para sustentar las cuestiones que deben resolverse en la práctica empresarial con vistas a la implementación del ABC.

La misma armoniza diversas técnicas, herramientas, métodos de recolección de la información, teóricos y empíricos entre los que se destacan la observación directa, el estudio de casos, la entrevista de tipo estructurada o dirigida utilizando el muestreo no probabilístico aleatorio simple y las encuestas a expertos. Conjuntamente con la información suministrada por las encuestas, se utilizaron parámetros estadísticos para caracterizar cada variable y conocer así el grado de influencia de estas en la implementación del Sistema ABC. Para el cálculo de estos parámetros se empleó el software *Microsoft Excel* y para la evaluación del criterio de los expertos y selección de las variables que influyen, el Coeficiente de Consenso, así como el Triángulo de *Füller* Modificado para establecer el orden de importancia de las mismas. Todo esto facilitó la

recolección, procesamiento y análisis de toda la información sobre el procedimiento tratado.

Se utilizaron otros métodos teóricos, que no son declarados en la investigación a juicio de la autora porque, coincidiendo con el criterio de Hernández (2006), todo proceso de investigación científica lleva implícito el uso de los procesos del pensamiento de quien lo realiza, de modo que siempre se ponen de manifiesto el análisis y la síntesis, la inducción y la deducción, el método histórico y el dialéctico, los que solo se deben mostrar en la enseñanza de la metodología, con fines didácticos.

La investigación que se presenta está estructurada en tres capítulos, en los que se exponen los criterios e ideas a considerar para lograr su éxito como se muestra a continuación y se detalla en la Figura 1.

En el Capítulo I: Marco Teórico Conceptual, se abordan temáticas como la evolución histórica de la Contabilidad de Gestión, antecedentes del Sistema ABC y se profundiza en el concepto de actividades aportado por diferentes autores según la literatura consultada. Además se estudian las características de dicho sistema y se concluye con la evolución del ABC en Cuba y en el resto del mundo. Finalmente se presentan las conclusiones parciales del capítulo.

En el Capítulo II: Estudio de las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC en la práctica empresarial, se realiza un estudio de las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC basado en el modelo de Tamarit (2002), específicamente la dimensión psicosocial, en la que se exponen las variables relacionadas con la organización y con el comportamiento de los individuos. Al finalizar se muestran las conclusiones parciales del presente capítulo.

En el Capítulo III: Aplicación del procedimiento de Costeo Basado en Actividades en el Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa, se realiza una breve caracterización del mismo; se describe el procedimiento ABC tratado, apoyado en cuestiones tales como la precisión del sistema contable y el subsistema de costo vigente en la entidad objeto de estudio y, se aplica la propuesta específicamente en el área de Alojamiento. Posteriormente se presentan las conclusiones parciales del capítulo.

Finalmente, se exponen las conclusiones, recomendaciones, fuentes bibliográficas y anexos generales de la investigación que permitieron sintetizar algunas cuestiones tratadas durante todo el trabajo y facilitaron la comprensión y necesidad del mismo.

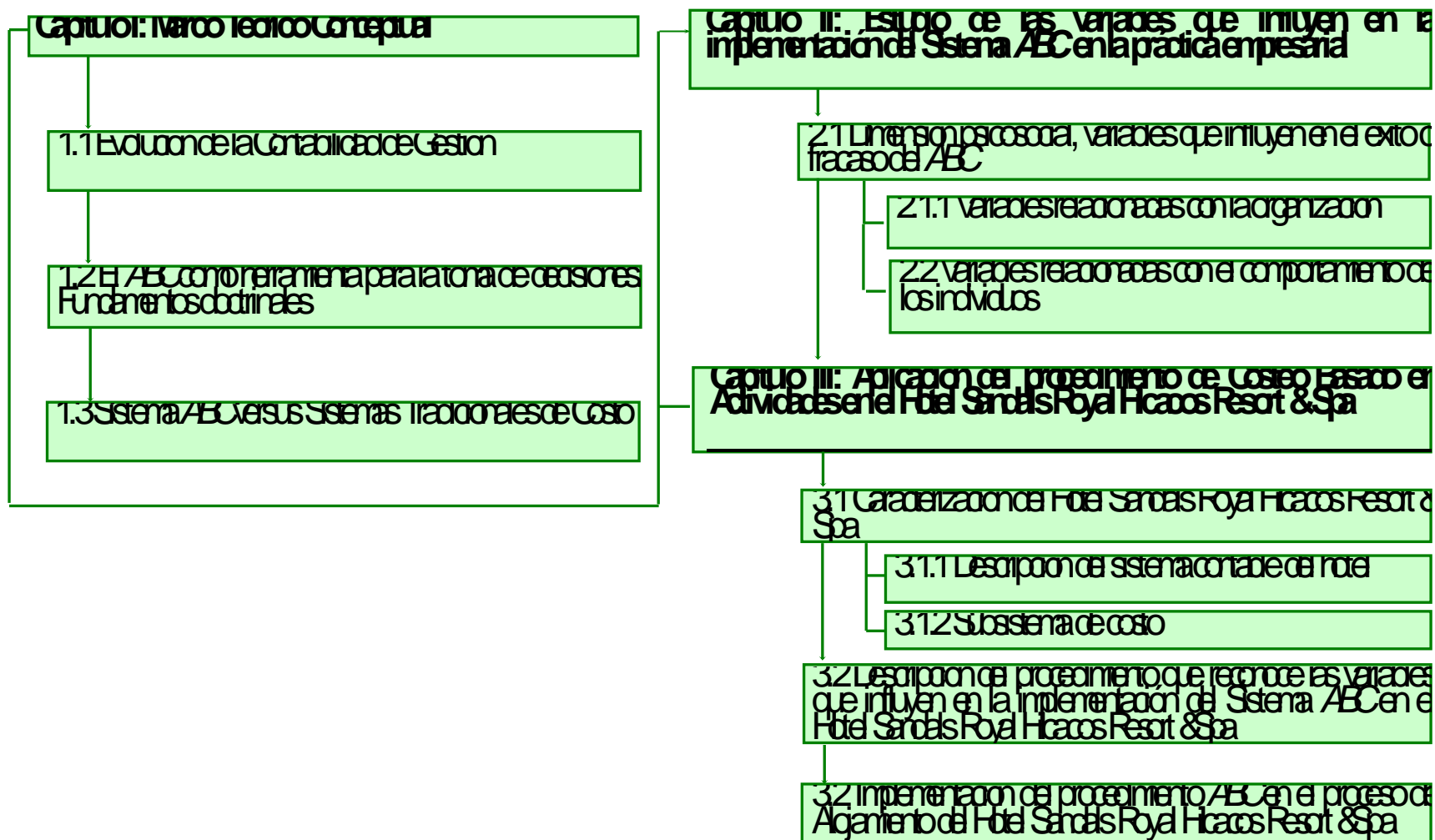


Figura 1. Estructura de la investigación. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

CAPÍTULO I

Capítulo I: Marco Teórico Conceptual

“La Contabilidad es una ciencia en constante evolución, basada en conocimientos razonados y lógicos, que tienen como objetivo fundamental registrar y sintetizar las operaciones financieras de una entidad e interpretar los resultados”¹. Está compuesta por varias áreas como la Contabilidad Financiera, de Costos y la de Gestión, en la que se enmarcará el desarrollo de la presente investigación. El desarrollo de este primer capítulo responde al objetivo siguiente:

1. Determinar los aportes y los fundamentos teóricos y prácticos más importantes en el desarrollo del Sistema ABC dentro de la Contabilidad de Gestión.

1.1 Evolución de la Contabilidad de Gestión

La Contabilidad es una actividad tan antigua como la propia humanidad. Existen indicios de su práctica desde hace muchos siglos. Ya existía de forma profesional en el antiguo Egipto, ejercida por un escriba, que era un especialista en la teneduría de libros y cuyo papel social era de primer orden. También existe constancia de la teneduría de libros en China, durante la dinastía *Chou* de 1256 a 1122 antes de nuestra era, con el objeto de registrar el origen y destino de los impuestos recaudados por el gobierno imperial.

El primer estudio riguroso sobre Contabilidad lo realizó *Fray Luca Paccioli* en el Siglo XV, quien recogió en su tratado *Summa Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità* (publicado en Venecia, Italia, en 1492), el sistema contable de la partida doble, que se creó como un modo de registrar las operaciones mercantiles y no como ayuda para la toma de decisiones. El trabajo de *Paccioli* supuso un hito en la Contabilidad Financiera y trazó las pautas para el posterior desarrollo de la Contabilidad de Gestión (Gutiérrez, 2005).

La historiografía contable anglosajona solía datar el nacimiento de la Contabilidad de Costos hacia el final del Siglo XIX o principios del XX (*Kaplan y Johnson, 1988 y Fleischman y Parker, 1991*). Según *The Academy of Accounting Historians*, no se puede hablar de la misma como disciplina contable hasta 1885, aunque esto no

¹ Tomado de Quesada Guerra, M. “Propuesta de Metodología ABC/ABM en el Hospital Militar Mario Muñoz Monroy, a partir de un estudio de variables”. Tesis presentada en opción al Título de Máster en Administración de Empresas. Matanzas, Cuba. (2007). Pp. 6.

significa que anteriormente no existieran intercambios comerciales que conllevaran a registros contables. Antes del Siglo XIX las transacciones tenían lugar en el mercado entre un propietario (empresario, proveedores de materia prima) y clientes, donde la eficiencia para el empresario se limitaba a obtener más dinero de las ventas que el que debía pagar a sus proveedores.

Según *Kaplan y Johnson* (1988)², los orígenes de la Contabilidad de Costos pueden hacerse coincidir con la emergencia de las empresas gestionadas jerárquicamente a comienzos del Siglo XIX, durante la Revolución Industrial. En ese período se desarrollaron las primeras medidas de control interno, como el costo por unidad de producto en las distintas etapas del proceso de producción en las fábricas textiles. Estos autores distinguen cuatro períodos fundamentales en la evolución de la Contabilidad de Costos y Gestión desde 1885 hasta los años de 1930 según se muestra a continuación en la Figura 1.1.

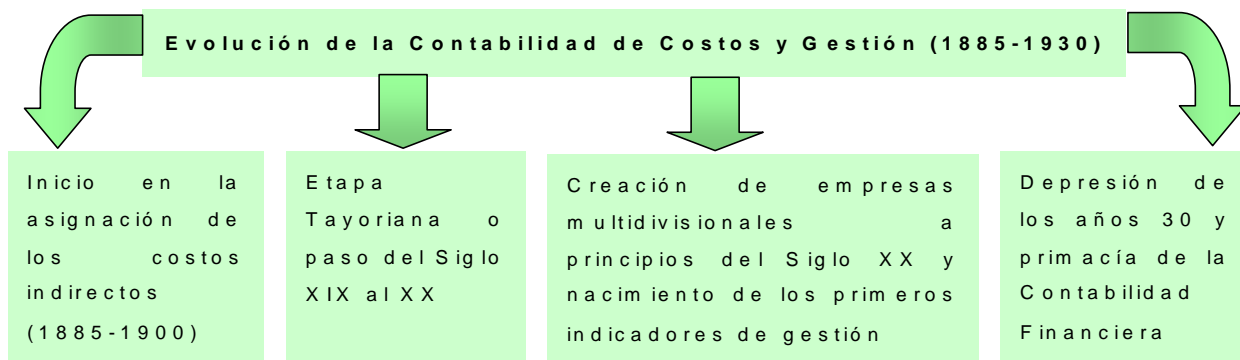


Figura 1.1 Períodos fundamentales en la evolución de la Contabilidad de Costos y Gestión de 1885 a 1930. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

En el primer período *Kaplan* (1984), analizó la evolución de la Contabilidad de Costos señalando su relevancia respecto a la competitividad industrial en las últimas décadas del Siglo XIX, como consecuencia de las demandas impuestas por el nacimiento del ferrocarril y la industria del acero. Sin embargo, las medidas industriales adoptadas, como el costo por libra o por milla, no eran relevantes para las actividades de compra, almacenaje y venta.

² Tomado de Gutiérrez Hidalgo, F. "Evolución histórica de la Contabilidad de Costes y Gestión (1885-2005)". Sevilla, España. (2005). Disponible en: http://www.decomputis.org/dc/articulos_doctrinales/gutierrez2.pdf. Consultado 16/09/2008. Pp.104.

En su lugar, se comenzaron a usar otras medidas como el margen bruto y el ratio de rotación de *stocks*³ para evaluar la rentabilidad y rapidez con que las mercaderías adquiridas se transforman en ventas, con la característica común de medir la eficiencia en la que los recursos eran convertidos en ingresos por ventas o en productos terminados. Los sistemas de Contabilidad de Costos se centraron en aquellos que se podían medir fácilmente, como los materiales y la mano de obra asignada al producto. En el transcurso del Siglo XIX al XX (considerado como segundo período) la mayor complejidad de los procesos de las empresas supuso un nuevo reto para los sistemas de Contabilidad de Costos. En dicha etapa alcanzó auge la Teoría de *W. Frederick Taylor*. Según Gutiérrez (2005), dicha teoría consistió en rediseñar el flujo de materiales y descomponer los procesos complejos de trabajo en una secuencia de procesos simples y controlables.

Se desarrollaron estándares detallados y fiables referentes al grado de uso de los materiales y mano de obra, para pagar a los operarios sobre una base de trabajo por pieza científicamente determinada expresando interés sobre todo en la eficiencia de los trabajadores. De esta forma se ampliaron los estándares cuantitativos para formar un costo de la mano de obra por hora y de materiales por unidad que pudieran ser desarrollados para estudiar los procesos de producción. Este costo de materiales y de mano de obra podía ser previsto (estandarizado) y posteriormente comparado con los costos reales, lo que dio paso a que en las primeras décadas del Siglo XX surgiera un sistema sofisticado para registrar y analizar las desviaciones de los costos reales respecto a los previstos; conocido como Contabilidad Estándar.

Durante la creación de empresas multidivisionales a principios del Siglo XX, un papel protagónico en el desarrollo de la Contabilidad de Costos lo tuvo la Compañía *DuPont Powder*, que se constituyó en 1903, a partir de una unión de empresas familiares independientes, dando lugar a una forma corporativa nueva e interesante. Los directivos se enfrentaron a nuevos problemas: 1) coordinar las distintas actividades de producción y marketing, y 2) decidir la asignación más ventajosa de capital entre las

³ Como sustantivo significa existencias, *in stock*: en existencias. Como verbo transitivo se emplea en el comercio, acompañado del verbo *have*, *have stocks*: tener en existencias. Diccionario bilingüe Español/Inglés-Inglés/Español © 2010 C. Langenscheidt KG Berlin and Munich. Microsoft Encarta (2010).

distintas actividades. Por esto diseñaron sistemas de operación y presupuestación capaces de coordinar las actividades y asignar los recursos a sus grupos operativos. También en este período nacieron otras empresas multidivisionales como la *General Motors*, que tenían como característica común no poder ser gestionadas desde un único centro de decisión. Entonces era necesario distribuir responsabilidades entre los directivos; desarrollándose periódicamente un estudio de precios, que permitía coordinar el plan operativo anual con las políticas generales de retorno de la inversión. Esta información se utilizó con tres propósitos fundamentales: 1) analizar la eficiencia potencial de los procesos, 2) comparar la eficiencia real con la potencial (siendo este el antecedente del sistema de presupuestos flexibles), y 3) simplificar la tarea de valoración de inventarios necesarios para los informes financieros. Los avances de principios del siglo hicieron que *Clark* (1923), identificara las siguientes funciones básicas de la Contabilidad de Costos:

- Ayudar a determinar el precio satisfactorio de los bienes vendidos y a precisar un límite mínimo en las disminuciones de estos precios.
- Controlar el inventario para detectar posibles pérdidas, derroches o robos y fijar su valor.
- Comprobar la eficacia y eficiencia de los distintos departamentos y procesos.
- Separar los costos de la inactividad de los de producir bienes.
- Determinar qué productos son los más beneficiosos.

Kaplan y Johnson, (1988) resumen este último período advirtiendo que la información, que había sido útil para los informes financieros, era irrelevante para la toma de decisiones estratégicas de los directivos.

Según *Ripoll* (1992), hacia los años 20 ya se habían desarrollado la mayor parte de las técnicas de Contabilidad de Costos que se conocieron hasta la década de los 80. Este período se caracterizó por una ausencia de progreso en este sentido; lo que significó que a partir de los años 30 se comenzaran a utilizar para calcular costos de inventarios destinados a la Contabilidad Financiera en lugar de a la gestión de las empresas.

Sin embargo este autor define que durante el comienzo de la década de los 50 se aprecia un pequeño avance en el desarrollo de la Contabilidad de Costos y aparecen los primeros manuales y obras que tratan sobre: presupuestos, costos estándares,

fijación de precios, costos en la producción conjunta, costos de oportunidad, sistemas de costos y toma de decisiones.

En la década del 60, se publicaron artículos y libros que resaltaban: la contabilidad por área de responsabilidad y departamental; el análisis de los costos especiales; los precios de costos estándar y su contabilización; la importancia de la Contabilidad de Gestión en la era de los sistemas; el procesamiento de datos y el papel del contador en la toma de decisiones; la planificación presupuestaria y los sistemas de control. Los autores que más se destacaron fueron: *Lawrence* (1960); *Rapin y Poly* (1961); *Suárez* (1961); *Rickard* (1962); *Specthrrie* (1963); *Beckett* (1964); *Ferrara* (1964); *Pasdermadjian* (1965); *Samuels* (1965); *Morton y Jacobsen* (1967); *Woolsey* (1967), así como *Gordon y Shillinglaw* (1969)⁴.

Lo más significativo según el criterio de la autora y relacionado con la etapa de los años 60, es que ya en la Contabilidad de Costos se incorporaban temas con un enfoque administrativo y de gerencia. Esto trajo como consecuencia que en los años 70 y 80 se abordaran cuestiones relacionadas con los conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones, comenzando de esta manera a utilizar el término de Contabilidad de Gestión (Ripoll, 1992).

En esta época se consideraron los sistemas de Contabilidad de Gestión como una parte más de los sistemas de información generales de la empresa. Por tanto, si la misma es un bien económico, no se debe hablar de su necesidad sin tener en cuenta el costo de adquirirla y producirla. El valor de la información se obtiene a partir de un modelo explícito con los siguientes componentes:

- El papel y el costo del sistema de información al señalar el estado del entorno y los resultados de las posibles decisiones.
- La actitud frente al riesgo o las preferencias del que decide, normalmente representadas por una función de utilidad.

Kaplan (1984), plantea que los cambios en el entorno competitivo de los años 80 hicieron reexaminar la Contabilidad de Costos tradicional y los Sistemas de Control de Gestión. Las técnicas empleadas hasta entonces habían permanecido casi sin

⁴ Tomado de Pérez Barral, O. "Modelo Conceptual ABC/ABM a partir del Estudio de Variables de Éxito para Empresas Cubanas". Tesis presentada en opción al Título de Doctor en Ciencias Económicas. Matanzas, Cuba. (2008). Pp.12.

alteración desde 1925, y a pesar del cambio en la naturaleza de las organizaciones y de la dimensión de la competencia, no se habían producido innovaciones en el diseño e implementación en los Sistemas de Control de Gestión.

En algunos casos las empresas notaron que sus medidas tradicionales de Contabilidad de Costos habían impedido la introducción de tecnologías avanzadas que iban en contra de los esfuerzos por reducir los niveles de inventario, eliminar los defectos de la producción, y mejorar la respuesta al cliente. Al final de esta década se planteó una revisión de las áreas de interés de la Contabilidad de Costos y Gestión como consecuencia de las características del nuevo entorno productivo que se resumen en la Figura 1.2 (Kaplan y Johnson, 1988 y Jönsson, 1989).

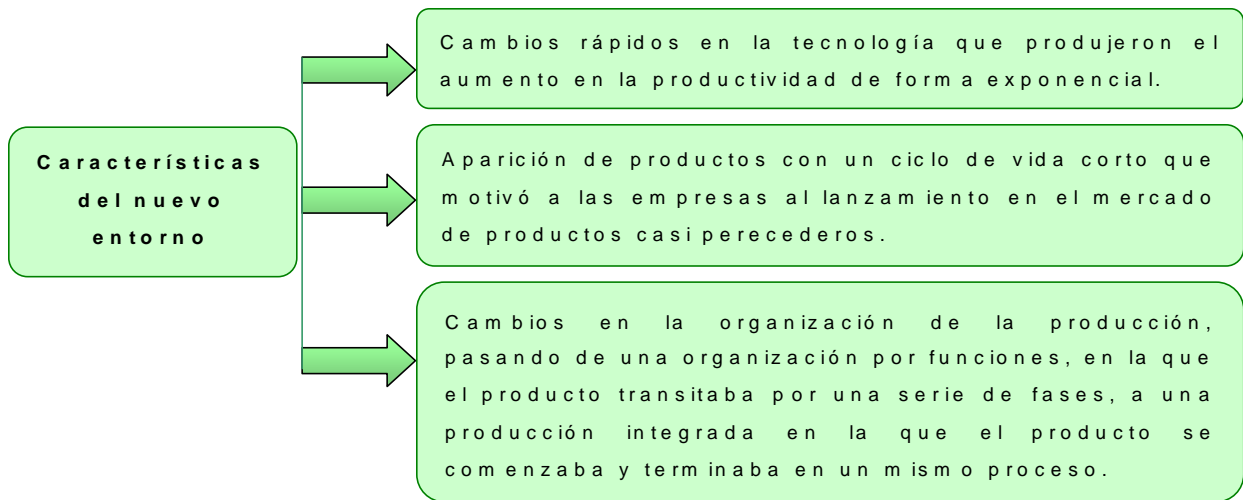


Figura 1.2 Resumen de las características del nuevo entorno productivo en la evolución de la Contabilidad de Gestión. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

En este nuevo entorno la Contabilidad de Costos y Gestión no se interesa ya tanto por asignar los costos a las distintas funciones o centros de la organización, sino por conocer los de las actividades realizadas en la empresa. A partir de la década de los 80, se empieza a utilizar el Sistema ABC (Jönsson, 1989).

La realidad del nuevo entorno contemporáneo, que incluye una expansión de la tecnología de la información, una competencia global, una reducción del ciclo de vida de los productos e innovaciones tecnológicas y organizativas, configura un escenario para que los sistemas de información internos guíen a las empresas a tomar decisiones

de inversión, a fijar sus objetivos a corto y largo plazo y a medir la eficiencia de sus procesos y la rentabilidad de sus productos.

Ripoll (1994) y Castelló Taliani y Lizcano (1994), mencionan que la Contabilidad de Gestión desde la década de los 90 ha mostrado horizontes nuevos, que ya son parte del presente. Entre ellos considera:

- El desarrollo de los planteamientos del control de calidad total dentro del ámbito de la Contabilidad de Gestión.
- La adaptación a nuevas técnicas de gestión tales como los sistemas de planificación de las necesidades de materiales, las tecnologías de producción óptima, y los sistemas de fabricación flexible.
- La Contabilidad de Gestión Medioambiental.
- Los nuevos indicadores de gestión integrales y la utilización de sistemas expertos.
- Los nuevos Sistemas de Presupuesto, Costo y Gestión Basados en Actividades (ABB, ABC y ABM).

Precisamente, a reseñar algunas de las generalidades conceptuales del Costeo Basado en Actividades, estará dedicado el epígrafe que sigue a continuación.

1.2 El ABC como herramienta para la toma de decisiones. Fundamentos doctrinales

Según algunos autores como Amat O. y Soldevila, (1998); Ripoll, (1994); Lizcano, (2003) y Tamarit, (2002) el Sistema ABC fundamenta su operatoria en una adecuada identificación de las actividades de una empresa, y en un sistema de cálculo e imputación progresiva de los costos a través de estas.

Los elementos de costo se reparten entre todas las actividades con el objeto, tanto de conocer el costo de las mismas, como de controlarlo en el tiempo (Smolje, 2004 y Pérez Barral, 2008). Son dichas actividades las que asignan posteriormente sus costos a los distintos objetivos de costo, que pueden ser no sólo los productos de la empresa, sino otros objetivos, como los clientes, las líneas de producto, los mercados, entre otros.

Según este sistema el costo final de los productos se calcula por agregación de los costos de aquellas actividades que generan valor y han intervenido en su proceso de producción⁵.

El Sistema ABC se fundamenta en una hipótesis básica: las distintas actividades que se desarrollan en la empresa son las que consumen los recursos y las que originan los costos, no los productos. Ello se muestra en la Figura 1.3. Por tanto, se utilizarán dichos costos, para poder realizar eficazmente las estrategias de las organizaciones.

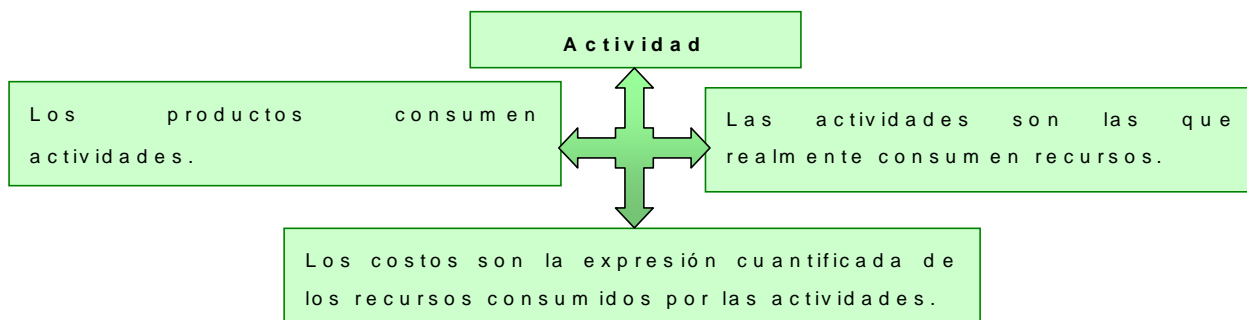


Figura 1.3 Relación del costo de las actividades con cualquier objetivo de costo. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Seleccionar las actividades no es tarea fácil, resulta necesario primero definir las. Según Pérez Barral (2008), es lo más difícil dentro del proceso de implementación del ABC.

Para Castelló Taliani (1994), una actividad es un conjunto de actuaciones o tareas que tienen como objetivo la aplicación, al menos a corto plazo, de un añadido de valor a un objeto, o de permitir añadir este valor.

Según Amat O. y Soldevila (1998), una actividad es un conjunto de tareas que generan costos y que están orientadas a la obtención de *output*⁶ para elevar el valor añadido de una organización y se ejecutan para satisfacer necesidades de clientes ya sean externos o internos.

⁵ Tomado de Lizcano Álvarez, J. *et al.* "Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión". Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Editada por: Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) y Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Valencia, España. (2003). Disponible en <http://www.observatorio-iberoamericano.org/Relacion%20de%20Terminos%20Glosario%20Iberoam.htm>. Consultado 02/09/2008.

⁶ Como sustantivo en el argot comercial significa producción y en el vocabulario informático significa salida. Como verbo transitivo *output*: producir. Diccionario bilingüe Español/Inglés-Inglés/Español © 2010 C. Langenscheidt KG Berlin and Munich. Microsoft Encarta (2010).

La autora de esta investigación considera que una actividad es un conjunto de actuaciones o tareas que han de tener como objetivo la atribución de valor añadido a un objeto, o al menos, permitir añadir este valor de cara al cliente.

El valor puede definirse como "... la suma de los beneficios que el cliente recibe menos los costos percibidos por él al adquirir y usar un producto o servicio"⁷. También es definido como "... varios procesos singulares que forman una cadena cuando agrupan todos los cumplimientos de tareas en un sistema delimitado, independientemente de los sujetos que ejecutan las tareas"⁸.

Para poder identificar las actividades se pueden clasificar siguiendo el criterio definido por Blanco (2000):

1. Actividades que generan valor añadido que incrementa el interés del cliente hacia el producto o servicio.
2. Actividades que no generan valor añadido que pueden eliminarse en un plazo de tiempo razonable, y pueden o no ser necesarias para poder realizar aquellas que sí otorgan valor añadido.

Las actividades también se relacionan en conjuntos, los que forman el total de los procesos productivos, que son ordenados de forma secuencial y simultánea, para así obtener los diferentes estados de costo que se acumulan en la producción y el valor que agregan a cada proceso.

Los procesos se definen como toda la organización racional de instalaciones, maquinaria, mano de obra, materia prima, energía y procedimientos para conseguir el resultado final. O sea, es el conjunto de actividades que garantizan el servicio y por ende la satisfacción de los clientes.

El análisis de los costos conlleva a descomponer los objetivos de la empresa en planes de actuación específicos basados en las actividades desde el diseño hasta la distribución de los productos o servicios, y a determinar dónde puede ser aumentado el valor añadido para el cliente y dónde puede aplicarse una reducción de los costos.

⁷ Porter, M. E. "Ventajas competitivas. Creación y sostenimiento de un desempeño superior". Editorial Continental S.A., Cuarta Edición. México. (1985). Pp. 62.

⁸ Tränckner, J. "Desarrollo de un modelo orientado a procesos y elementos para el análisis y configuración del desarrollo técnico de pedidos de productos complejos." Tesis Doctoral del Instituto Técnico del Oeste del Rin. Aachen. Alemania. (1990). Pp. 43.

Los costos por sí solos, no son una fuente de valor competitivo puesto que, solo las actividades tienen el poder de agregar valor. La gerencia debe buscar, controlar y eliminar el derroche de esfuerzos. Con este sistema, el cálculo de los costos pierde relevancia para cedérselo a la gestión de las actividades.

En el ámbito teórico, existen determinados trabajos que se centran en criticar los principios básicos del Sistema ABC, pero la mayoría de los investigadores como: Tamarit, (2002); Castelló y Lizcano, (2003); Baujín, (2005); Quesada, (2007), Pérez Barral, (2008) y otros consideran que es superior a los métodos tradicionales de cálculo de costo, por los aportes que realiza este sistema a la toma de decisiones como se muestra en la Tabla 1.1.

Año	Autor	Aporte
1988	Kaplan y Cooper	La información facilitada frente a la toma de decisiones, es más relevante que la generada por los Sistemas Convencionales de Costo. Permite conocer las causas que originan los costos, la información obtenida será más comprensible para evaluar la gestión.
1994	Castelló Taliani y Lizcano	Mejora la precisión del cálculo de cualquier objetivo de costo.
1998	Amat	Mejora la determinación de la rentabilidad de cualquier objetivo de costo.
1998	Serra	Evita los posibles subsidios cruzados entre objetivos de costo.
1991	Brimson	Los <i>outputs</i> son superiores a los obtenidos con los Sistemas Convencionales de Costo.
1991	Brimson	Permite el cálculo de la información de los costos pasados o futuros a través del denominado Presupuesto Basado en Actividades.

Tabla 1.1 Aportes del Sistema ABC. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Otros aportes que realiza este sistema, además de los señalados con anterioridad son:

- El ABC, aplica el concepto de análisis de las actividades para obtener un costo orientado al proceso (secuencia de actividades o tareas que permiten alcanzar un determinado objetivo) y una información sobre las actuaciones que posibilite la mejora continua de tales procesos.
- La aplicación del análisis de actividades dentro de la Contabilidad de Gestión se ha centrado en el cálculo del costo del producto. A través de esta metodología se pretende

distribuir los costos de las actividades en función de la demanda que los diversos productos han generado dentro del sistema de producción.

- Permite establecer las relaciones existentes entre el costo de las actividades y las características de los procesos, pudiendo llegar a disponer de una información de costos bastante precisa tanto en relación al producto como a los procesos.
- Implica un análisis integral de las características de la empresa, y permite un seguimiento de la asignación de los costos desde las actividades a los productos terminados.
- Tiende a proporcionar una visión clara de cómo la combinación de los diversos productos que ofrece la empresa, y de cada una de sus actividades, contribuyen a largo plazo a su mejora progresiva.

El surgimiento del ABC se aceleró en la década del 90, debido al cambiante entorno económico en el que operan las empresas; al auge de la innovación tecnológica para enfrentar la competencia; a la necesidad de satisfacer necesidades de los clientes, a la internacionalización de los mercados, al acortamiento del ciclo de vida de los productos y necesidad de información para la toma de decisiones y para la gestión empresarial, a la competitividad empresarial y diversificación de la producción y a las limitaciones de los Sistemas Tradicionales de Costo, lo que se especificará a continuación.

1.3 Sistema ABC versus Sistemas Tradicionales de Costo

Generalmente los sistemas tradicionales no aportan las informaciones que necesitan los directivos para tomar decisiones importantes en el momento oportuno ni en la forma deseada. Sin embargo, el Sistema ABC, basa su razonamiento de la distribución de los costos indirectos en las actividades que agregan valor al producto final y, deja bien explícito que las actividades consumen recursos y que son los productos los que consumen las actividades previamente seleccionadas. Puede conocerse anticipadamente, qué recursos serán consumidos en aquellas actividades que agregan valor y cuáles actividades son las que generan desperdicios. Asimismo, este sistema, aún diferenciándose en algunos aspectos con los métodos tradicionales, tiene elementos comunes con ellos, estos son:

- El Sistema ABC está basado en el costo completo, dado que todos los costos pasan a formar parte del costo de los productos o servicios.

- El Sistema ABC, admite el tratamiento tanto en costo histórico como en costo estándar, es decir, se adapta al igual que los sistemas tradicionales en función de la temporalidad de la información a utilizar.
- El Sistema ABC puede combinarse con el Método de Costo Directo y, con el tratamiento de los Costos por Áreas de Responsabilidad.

A continuación, se presentan en la Tabla 1.2 algunas de las diferencias más marcadas entre los sistemas evaluados.

Sistemas Tradicionales de Costo	Sistema de Costo Basado en Actividades
Se limitan a calcular el costo de los productos.	Determina el valor de los productos y mejora los procesos.
Se imputan los costos indirectos de la estructura en base a volúmenes.	Imputa los costos indirectos en función de los recursos consumidos por actividad.
Se basan en parámetros que afectan sólo a procesos productivos.	Afecta todas las áreas de la organización.
Están cimentados en organizaciones de tipo funcional.	Es capaz de poder valorar cualquier cambio propuesto en la estructura organizativa.
Se orientan como una herramienta de control interno.	Se orienta al exterior, capaz de generar valor añadido.

Tabla 1.2 Diferencias entre el Sistema ABC y los Sistemas Tradicionales de Costo.

Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Algunos autores plantean, que los métodos tradicionales se basan en considerar que los productos son los que consumen los factores productivos y que la gestión de estos se hace en cada uno de los centros de costos correspondientes. Como bien apuntan estos autores consultados, el ABC considera que son las actividades y no los productos las que consumen los factores productivos. A su vez las actividades son consumidas por los productos en base a una mezcla de tres variables:

1. Una fija, ligada a la mera existencia del producto.
2. Otra proporcional, en base a los lotes tratados.
3. Otra en base al volumen vendido.

Las ventajas que proporciona el Sistema ABC comparado con los tradicionales son las siguientes:

- Las organizaciones con múltiples productos pueden observar una ordenación totalmente distinta de los costos de sus productos.

- Un mejor conocimiento de las actividades que generan los costos estructuralmente, puede mejorar 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.
- El uso de indicadores no financieros para valorar inductores de costos.
- Facilita medidas de gestión, además de medidas para valorar los costos de producción.

Estas medidas son esenciales para eliminar el despilfarro y las actividades sin valor añadido y el análisis de inductores de costos facilita una nueva perspectiva para el examen del comportamiento de los costos y el análisis posterior que se requiere a efectos de planificación y presupuestos. En este sentido, el ABC incrementa la credibilidad y utilidad de la información de costos en el proceso de toma de decisiones. Según Amat y Soldevila (1998), las ventajas del mismo son:

- Aplicable a todo tipo de empresas.
- Identifica clientes, productos, servicios u otros objetivos de costos no rentables.
- Permite calcular de forma más precisa los costos, fundamentalmente determinando costos indirectos de producción, comercialización y administración.
- Aporta más informaciones sobre las actividades que realiza la empresa, permitiendo conocer cuáles aportan valor añadido y cuáles no, dando la posibilidad de poder reducir o eliminar estas últimas.

El ABC ayuda a las organizaciones a obtener mejor información sobre sus procesos y actividades mejorando en forma continua la eficiencia de las operaciones. Con este sistema se trabaja en la racionalización y optimización del desarrollo de su personal, de su capital y de sus restantes activos.

La nueva organización basada en la actividad se torna más ágil y orientada hacia el mercado, lo que permite enfrentar un mercado más competitivo. Además, permite alinear la información de la organización con la misión y las operaciones comerciales de la misma, en lugar de hacerlo con las transacciones financieras. También, destruye las barreras que separan la información financiera del resto de los datos, facilitando así el flujo de información para la toma de decisiones.

En otro sentido, permite a la empresa manejar su estructura de costos globales sin perder de vista los detalles del funcionamiento diario. Además, las organizaciones pueden extender la administración de costos para que refleje las actividades que se realizan.

Todo sistema por muy abordado que haya sido o por muy perfeccionado que esté, no está exento de limitaciones y así ocurre con el Sistema ABC. Algunas de estas limitaciones se resumen en:

- Existe poca evidencia que su implementación mejore la rentabilidad corporativa.
- No se conocen consecuencias en cuanto al comportamiento humano y organizacional.
- La información obtenida es histórica.
- La selección de los *cost-drivers*⁹ y costos comunes a varias actividades no se encuentran satisfactoriamente resueltos.
- En las áreas de control y medida, sus aplicaciones todavía son inciertas.
- También se debe tener en cuenta que el Sistema ABC se emplea como una filosofía de gestión empresarial, en la que deben participar todos los trabajadores de la empresa, el sistema abarca todas las áreas de la organización.

Precisamente muy relacionados a la organización existen múltiples factores que actúan sobre el ABC, entre ellos se tienen: la motivación de los trabajadores; la calidad de la información; los sistemas informativos; la formación de personal; los clientes internos y externos; la competencia; los proveedores; los directivos, la estrategia, el tamaño y la cultura de la empresa; el sistema de gestión existente; la cadena de valor; los sistemas de costos existentes y el tiempo, entre otros; a los que se hará referencia en el próximo capítulo.

⁹ En el argot comercial significa inductores de costo. Diccionario bilingüe Español/Inglés-Inglés/Español © 2010 C. Langenscheidt KG Berlin and Munich. Microsoft Encarta (2010).

Conclusiones parciales

La revisión bibliográfica corrobora que los acontecimientos más importantes ocurridos en el mundo empresarial y en la Contabilidad de Costo influyeron notablemente en el surgimiento y evolución de la Contabilidad de Gestión y del Sistema ABC propiamente.

En tal sentido, se pudo apreciar mediante el análisis de los sistemas de costos la necesidad e importancia de asumir uno nuevo basado en actividades, a partir de la obsolescencia de los tradicionales, en cuanto a la información que proporciona para la toma de decisiones y la planeación estratégica, dado los cambios a los que se enfrentan las empresas en el nuevo entorno competitivo.

Finalmente, el ABC toma las ventajas de estos Sistemas Tradicionales de Costo, perfeccionándolas en base a las limitaciones que presentan.

C A P Í T U L O II

Capítulo II: Estudio de las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC en la práctica empresarial

Considerando los aspectos teóricos abordados con anterioridad sobre el Sistema ABC, se sientan las bases para el desarrollo del presente capítulo con el objetivo de:

1. Analizar las variables psicosociales que influyen en la implementación del ABC, incluidas en el modelo de Tamarit (2002).

2.1 Dimensión psicosocial, variables que influyen en el éxito o fracaso del ABC

Existen numerosos estudios acerca de las variables que influyen en el éxito o fracaso de la implantación del Sistema ABC, dentro de los que se encuentran: *Shields y Young* (1989, 1994); *Cobb et al.*, (1992); *Cooper et al.*, (1992); *Friedman y Lyne* (1995); *Shields* (1995); *Foster y Swenson* (1997); *Anderson y Young* (1999); *Innes et al.*, (2000) y otros¹⁰; pero el presente, se apoyará en la investigación realizada por Tamarit (2002), por considerarse una de las más completa al respecto.

Este modelo describe la existencia de una dimensión psicosocial que abarca aquellas características asociadas al contexto en el que se va a implantar el sistema, la que se analizará a continuación en la Figura 2.1.

¹⁰ Tamarit Aznar, C. "Variables que influyen en el diseño, implantación y control del Sistema de Costes y Gestión Basado en las Actividades. Estudio de un caso". Valencia, España. Tesis en opción al Título de Doctor en Ciencias. (2002). Pp. 59.

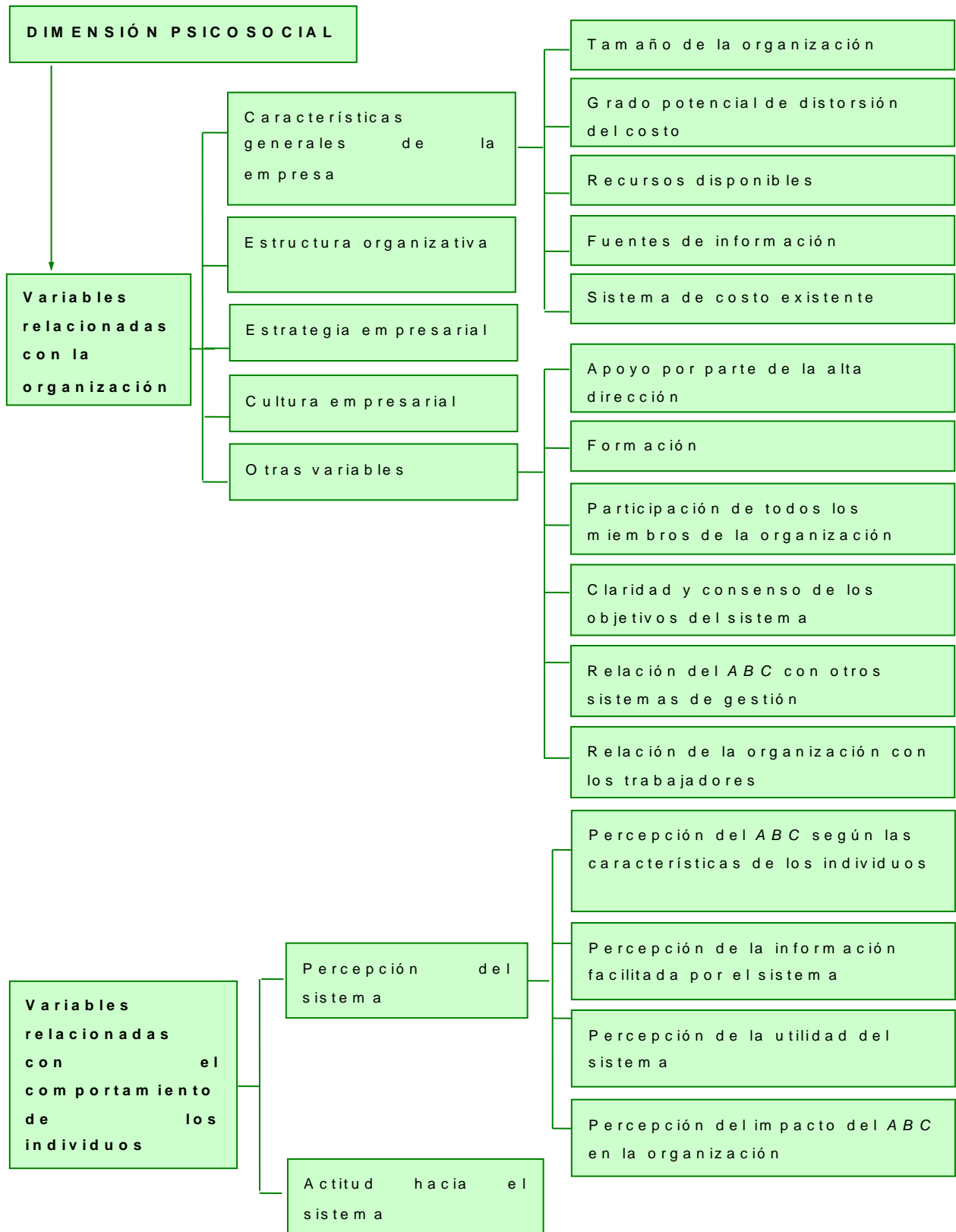


Figura 2.1 Variables relacionadas con la dimensión psicosocial del modelo Tamarit (2002). Fuente: adaptado de Quesada (2007).

Esta dimensión además de captar aquellas variables del contexto en el que se va a implantar el sistema, estudia las relacionadas con la organización relativas al comportamiento de los individuos frente al sistema, en la que se centrará este capítulo. A criterio de la autora, las variables relacionadas con la organización y con los individuos son muy importantes para el éxito o fracaso del Sistema ABC en la práctica empresarial.

2.1.1 Variables relacionadas con la organización

La forma en que los trabajadores de una organización responden a los sistemas de control depende del contexto en el que la información del sistema es utilizada. En el desarrollo del capítulo se analizará el impacto de las variables relacionadas con la organización: características generales de la empresa, estructura empresarial, estrategia adoptada por la empresa, cultura empresarial y, otras variables.

1. Características generales de la empresa

Las características generales de una organización ya establecen el argumento donde se aplica el ABC, pudiendo por ello afectar al proceso de diseño, implantación y control del mismo. Se analiza la influencia sobre él de las siguientes características generales de una organización:

a) Tamaño de la organización

El tamaño, medido según el nivel de ventas de la organización, es una variable que influye en la adopción de sistemas complejos de administración. Dicha influencia se ha demostrado en las investigaciones sobre el ABC, evidenciándose que las empresas que lo conocen son de mayor tamaño que las empresas que manifiestan no conocerlo, siendo el tamaño una variable altamente significativa.

Además, esto permite diferenciar entre adoptantes y no adoptantes del sistema, siendo de mayor tamaño las organizaciones que lo adoptan. Este comportamiento se justifica, dado los recursos económicos de dichas empresas para emprender cambios de sistemas de gestión.

Otros motivos por el que las grandes empresas son las que conocen y adoptan en un mayor porcentaje el sistema objeto de estudio, es la disponibilidad de recursos, el poseer un mayor campo de información y la necesidad de control sobre la organización.

La mayor disponibilidad de recursos por parte de las grandes empresas para poder experimentar e implantar innovaciones, como el ABC, justifica que este tipo de organizaciones sean las que mayoritariamente adoptan dicho sistema.

La disponibilidad por parte de las grandes empresas de un mayor campo de información, les permite disponer de la necesaria para conocer y adoptar el sistema. Por ello, dichas empresas tienen mayor porcentaje de adopción.

La necesidad de control por parte de las organizaciones de gran tamaño es otra de las razones que hace que las mismas sean las que adopten el sistema. El aumento de tamaño implica complejidad en las tareas, siendo necesaria una división del trabajo. La dificultad se presenta en que todas las tareas de la organización estén dirigidas a alcanzar un objetivo común y que exista coordinación entre las distintas actividades.

b) Grado potencial de distorsión del costo

Existen diferentes causas que distorsionan el costo según los Sistemas Tradicionales de Costo, entre ellas se encuentran: la diversidad de productos o líneas de productos, el volumen de producción, la complejidad de elaboración, los materiales utilizados, el tamaño de los lotes, los procesos de fabricación y el porcentaje de costos indirectos que le corresponde a cada línea de producción o producto.

Uno de los motivos por los que las empresas rechazan el ABC está vinculado con el grado de distorsión del costo, argumentando que son las características propias de su negocio (bajos costos indirectos o pocas líneas de producción) las que condicionan su rechazo.

Relacionado con la estructura de costos de la empresa, debe señalarse que uno de los objetivos del sistema en cuestión es la localización de los costos indirectos en los productos o servicios, con una mayor precisión que los Sistemas Convencionales de Costo, basándose en las actividades en lugar de en los centros de costos.

Uno de los principales aspectos significativos del éxito en organizaciones que han implantado este sistema ha sido la urgente necesidad de reducir los costos indirectos y de obtener información del costo de los productos elaborados con mayor precisión.

Es criterio de la autora que cuando mayor es el grado potencial de distorsión del costo, mayor debe ser la adopción y desarrollo del Sistema ABC para tratar de reducirlo

c) Recursos disponibles

La disposición de recursos suficientes para desarrollar un sistema de costos, determina de manera significativa el éxito o fracaso del mismo. En esta línea el éxito del sistema es valorado según la satisfacción del mismo para los individuos de la organización, esta variable ejerce una influencia significativa y positiva sobre el ABC (Tamarit, 2002).

Aunque ha quedado demostrada la importancia de disponer de recursos adecuados para desarrollar un Sistema ABC, en la práctica, las organizaciones que se encuentran implantándolo manifiestan que no cuentan con los necesarios, siendo percibida esta falta, como un problema importante tanto en las organizaciones que consideran la implantación del sistema, como en aquellas que ya lo han implantado, llegando a constituir uno de los motivos por los que determinadas organizaciones no lo han adoptado todavía.

La influencia sobre el éxito o fracaso del ABC, de disponer de adecuados recursos para dedicarlos a la formación de los individuos sobre el sistema, ha sido analizada encontrando que existe una influencia significativa y positiva de dicha variable, siendo esta medida, según la satisfacción que el sistema genera a los individuos.

El impacto de los recursos globales de la organización sobre el éxito del ABC es una variable determinante. En la práctica las organizaciones no cuentan con los medios necesarios para desarrollarlo, siendo fundamental el apoyo de la alta dirección para poder disponer de adecuados recursos. En cuanto a los recursos concretos que determinan el éxito del sistema se encuentra la disponibilidad de tiempo, de tecnologías de la información y de recursos para destinarlos a la formación del personal.

d) Fuentes de información

Las redes de comunicación y fuentes de información disponibles por una organización, influyen en la adopción e implantación del ABC. Respecto a las fuentes de información disponibles por las empresas, las adoptantes del ABC poseen más que las no adoptantes, debido a que las primeras solicitan más información. Además la fuente utilizada también afecta la adopción, los cursos y la comunicación interna son empleados mayoritariamente por los adoptantes mientras que los no adoptantes se inclinan más por las revistas. Desde un punto de vista de difusión del sistema, los

cursos y los agentes internos la favorecen, mientras que el medio escrito, parece tener un efecto bajo o negativo sobre dicha adopción.

e) Sistema de costos existente

El sistema de costos existente en la organización puede condicionar tanto el objetivo que se persiga con el ABC, como la importancia que adquiera el mismo, siendo percibido como un sistema que localiza los costos de una forma más correcta o como un sistema que permite obtener información para la mejora continua o toma de decisiones.

La importancia de introducir un nuevo sistema de costo depende del existente. Mientras los convencionales emplean un limitado número de *pool* de costos y bases de localización, el ABC utiliza un gran número tanto de los primeros, denominado actividades, como de los segundos, denominado inductores de costos.

2. La estructura organizativa

En el éxito del Sistema ABC, la estructura organizativa va a ser una variable determinante, puesto que según la que adopte la empresa se fomentará o inhibirá su implantación. La relación entre la estructura de la organización y el ABC ha sido analizada a partir de la taxonomía de estructuras mecánicas y orgánicas.

Las empresas pueden optar por este tipo de estructura, siendo la primera más centralizada, con un mayor grado de diferenciación vertical y más formal que la segunda. Además, en las estructuras mecánicas se le da mucha importancia a los sistemas formales, mientras que las orgánicas están a favor de los sistemas informales¹¹.

La estructura organizativa que tenga la empresa, mecánica u orgánica, va a condicionar tanto que la empresa se incline por un análisis de actividades (identificar las actividades y procedimientos dirigidos a convertir los materiales, mano de obra y otros recursos en *output*; las actividades que no contribuyen a añadir valor a estos *output* pueden ser modificadas, reemplazadas o reducidas, no requieren de un análisis de costos y no es necesario disponer de un nuevo método de reparto de costos indirectos) o; por un

¹¹ Gosselin, M. "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing". *Review Accounting, Organizations and Society*. (1997). Vol. 22. N° 2. Pp. 105-122.

análisis del costo de las actividades (se añade al análisis de actividades el proceso de determinación de la estructura del costo de las actividades, identificando su costo y los factores que causan su variación).

Las estructuras mecánicas facilitan la adopción e implantación de las innovaciones administrativas, mientras que en las orgánicas es más fácil de adoptar las innovaciones técnicas. Por lo tanto, estas últimas tendrán mayor facilidad para adoptar dichas innovaciones técnica como el Análisis de Actividades y el Análisis del Costo de las Actividades; mientras que las primeras se desviarán por una innovación administrativa (Costo Basado en Actividades).

3. La estrategia empresarial

Las innovaciones en la Contabilidad de Gestión están influidas por la tendencia de las organizaciones a innovar y por su capacidad para implantarlas. La estrategia empresarial juega un importante papel en el proceso de la implantación de una innovación, como es el ABC, puesto que la estrategia aplicada determinará la necesidad de información que requiere la organización para poder operar. Cuando mayor sea la necesidad de información, mayor será la tendencia a innovar y, por lo tanto, mayor será la probabilidad de desarrollar innovaciones en Contabilidad de Gestión¹².

Existen cuatro posibles tipos de estrategias en una entidad que influyen sobre el ABC, ellas son: exploratoria, defensiva, analítica y reactiva.

Las organizaciones que aplican una estrategia exploratoria, se caracterizan por una continua búsqueda de oportunidades de mercado, por la capacidad de desarrollar nuevos productos o servicios que satisfagan las necesidades de los clientes, por realizar grandes inversiones en investigación y desarrollo, así como por fomentar el trabajo en equipo.

Las que aplican una estrategia defensiva tratan de competir de manera agresiva en precios, calidad y servicio al cliente, dedicando escasos recursos al desarrollo de su producto/servicio o a la ampliación de sus mercados; estas empresas se centran en elaborar un número elevado de productos/servicios, pero con poca diversidad.

¹² Selto, F. H. y Jasinski, D. W. "ABC and High Technology: A Story with a Moral", *Management Accounting*. Estados Unidos de América. (1996). Marzo. Vol. 77. N° 9. Pp. 37-40.

Las empresas que aplican una estrategia analítica, se encuentran entre las dos categorías analizadas, contando con características de ambas y las entidades que prefieren una estrategia reactiva no siguen una estrategia concreta, siendo vistas como un tipo de organización disfuncional.

De las estrategias analizadas anteriormente, los especialistas han centrado sus estudios en la comparación de la exploratoria y la defensiva que son las dos estrategias extremas, puesto que la analítica es una combinación de las anteriores y la reactiva es una estrategia poco definida.

Las organizaciones que aplican una estrategia exploratoria son más dinámicas que las que aplican una estrategia defensiva. Las primeras experimentan con las innovaciones continuamente, tienen unas estructuras que les permiten facilidad y coordinación entre las numerosas y diversas operaciones y operan en un entorno más incierto e impredecible que las organizaciones que siguen una estrategia defensiva. Además, las empresas que siguen una estrategia exploratoria tienden a adaptar sus sistemas de Contabilidad de Gestión a las necesidades de los usuarios más que las organizaciones que siguen una estrategia defensiva. Las características propias de cada uno de estos dos tipos de estrategias, suponen que la adopción de una innovación sea más fácil en las organizaciones que aplican una estrategia exploratoria que en las que aplican una estrategia defensiva.

Por tanto, la estrategia exploratoria como la analítica tiene una influencia significativa sobre la adopción del sistema, y dicha influencia es mayor en el caso de organizaciones con una estrategia exploratoria que en organizaciones con una estrategia analítica.

4. La cultura empresarial

Estudios empíricos han demostrado que la cultura empresarial constituye una variable, estadísticamente significativa en el éxito del Sistema ABC. Si la organización intenta implantarlo, sin estar en armonía con él, puede presentarse resistencia por parte de los individuos de la entidad.

Para conseguir el éxito del sistema, es importante reconocer el contexto socio-técnico donde se va a implantar, con el objetivo de evaluar el comportamiento defensivo de los empleados debido a los cambios que conllevan introducir un nuevo sistema de gestión.

5. Otras variables

A partir de los autores mencionados con anterioridad, se han identificado otras variables relacionadas con la entidad que influyen en el éxito o fracaso del Sistema ABC, dentro de ellas se encuentra:

a) Apoyo por parte de la alta dirección

Existe unanimidad en los resultados obtenidos en los estudios empíricos realizados por los investigadores sobre ABC al señalar que, el apoyo a este por parte de la alta dirección es una variable determinante en el éxito de su implantación.

Según Quesada (2007), una de las siete variables estadísticamente significativas que determinan el éxito o fracaso del ABC es el apoyo por parte de la alta dirección. La ausencia de interés y ayuda de esta es uno de los motivos que condiciona a las organizaciones a no valorar la implantación del sistema.

La necesidad de este apoyo ha sido justificado por: la disponibilidad de recursos como dinero, tiempo o conocimiento; poder político necesario para motivar a los empleados ante la resistencia al cambio y con ello posibles detrimentos en la innovación y; capacidad para tomar decisiones y ejecutar las estrategias y objetivos del negocio fijados a partir de la información suministrada por el sistema.

b) Formación

La formación a los trabajadores abarca: lecturas, conferencias, proyectos, formación técnica del propio trabajador, estudios pilotos, trabajo en equipos, participación de los usuarios del sistema, calidad total o rediseño de procesos, participación en eventos, congresos y simposios.

La formación de los trabajadores sobre los aspectos técnicos es importante, porque ayuda a entender el funcionamiento del sistema y posibilita la utilización e interpretación adecuada de la información generada por el mismo, lo que reduce el riesgo de que sea inadecuada.

La formación, utilizada como herramienta para reducir la resistencia de los trabajadores, permite aumentar la participación de los empleados en el sistema, porque entienden su finalidad, su relación con la estrategia empresarial, su apoyo a la mejora continua e incluso su relación con el sistema de evaluación y recompensa.

c) Participación de todos los miembros de la organización

La implantación con éxito del ABC depende en gran medida de una rápida identificación de todos los individuos de la organización con él, ellos deben participar en las decisiones iniciales para implicarse en su diseño e implantación, así como en el uso de la información para su análisis y control.

Relacionado con esta variable, el sistema brinda información de todas las partes de la organización, cuando mayor sea la participación de todos los miembros de la entidad, mayor será el apoyo de estos hacia el sistema, por lo que se incrementará la probabilidad de su uso y con ello su éxito.

Su implantación generará una gran resistencia si sólo es considerado por el personal contable, debido a que el resto de los individuos de la organización lo juzgarán como ajeno o como una amenaza para ellos.

d) Claridad y consenso de los objetivos del sistema

El Sistema ABC puede tener múltiples objetivos dentro de la organización, como puede ser: tomar decisiones de comprar/fabricar; analizar la rentabilidad de clientes o marcas; mejorar el sistema presupuestario actual; disponer de un sistema de apoyo para la toma de decisiones; optimizar el entendimiento del negocio; reducir los costos indirectos; considerar la cadena de valor para la planificación estratégica de la organización; establecer una cultura de reducción de costos; comparar la gestión y el costo de áreas o departamentos y decidir el costo de nuevas ofertas (Friedman, A. L. y Lyne, S. R., 1995).

La finalidad que percibe la empresa debe ser conocida por todos los miembros de la organización, de esta forma se logrará un mejor entendimiento del sistema y un adecuado uso de la información generada por el mismo.

e) Relación del ABC con otros sistemas de gestión

Esta variable puede ser analizada desde dos puntos de vistas diferentes:

- Relación del ABC con el sistema de evaluación de la gestión y la recompensa

La relación existente entre el ABC y el sistema de evaluación de la gestión y de recompensa de los trabajadores de la organización determinará su éxito, el uso de la información facilitada por él para evaluar y recompensar a los individuos, constituye una variable capaz de lograr, que las personas de la empresa apoyen la implantación del sistema o simplemente la rechacen.

Los trabajadores de la empresa acuerdan con la dirección de la misma, operar con una estructura determinada, métodos y procesos de medición, valorando tanto la compensación monetaria que ellos reciben por su trabajo como la seguridad y estabilidad dentro de la organización y tratando de buscar el equilibrio entre ambos tipos de compensaciones.

Si la información de una innovación contable afecta al sistema de evaluación de la gestión, esta cambia las normas bajo las que los trabajadores han operado, rompiendo la estabilidad, la seguridad y creando incertidumbre.

La información suministrada por el ABC genera la necesidad de tomar decisiones como por ejemplo la eliminación de una línea de productos o de personal. Esto puede afectar la posición de las personas dentro de la organización, creando rechazo.

La actitud de los usuarios del sistema ante el uso de la información del ABC para evaluarlos y recompensarlos, dependerá de si ello les beneficia o les perjudica. Si los trabajadores consideran que su gestión está valorada de manera justa utilizando la información de este sistema, estarán motivados a colaborar en su éxito. Si los empleados creen que la información del sistema perjudica su evaluación y su recompensa, entonces intentarán sabotear su implantación, resistiéndose al cambio.

Para reducir este factor por parte de los trabajadores, se pueden ejecutar acciones como: no utilizar la información del Sistema ABC para la evaluación y recompensa de los individuos de la organización; aumentar la remuneración monetaria para compensar la pérdida de seguridad y de estabilidad y, formar e involucrar a los individuos en el nuevo sistema.

- **Relación del ABC con otros sistemas de mejora continua**

Una de las características más importantes para la implantación con éxito del ABC es la precedencia de un continuo programa de desarrollo orientado al proceso, siendo por ello fundamental la aplicación de técnicas de mejora continua.

Los cambios en una organización generan barreras relacionadas al ABC, siendo necesaria una fuerte dirección del equipo encargado de implantar la innovación, para superarlas. La necesidad de disolver estas posibles barreras estructurales aumenta en el caso del sistema en cuestión. En este caso, para eliminar o reducir dichas barreras, es necesario el desarrollo y adopción de otro tipo de innovación previamente a esta.

De manera general, se puede señalar que, según los resultados de algunos estudios como el de Tamarit (2002) y Quesada (2007), el desarrollo de innovaciones que impliquen la mejora continua de la organización previamente a la implantación del ABC favorece el éxito del sistema.

f) Relación de la organización con los trabajadores

En relación con el impacto que pueda tener el apoyo de los trabajadores de la organización en el éxito de la implantación del Sistema ABC, se observa una influencia positiva cuando es utilizada como medida de éxito la satisfacción global de los individuos de la organización y cuando se valora la satisfacción con la utilidad de la información suministrada por el ABC; en cambio, la influencia no es significativa cuando se analiza la satisfacción con la precisión de la información obtenida.

Cuando esto sucede, la influencia positiva del apoyo de los trabajadores se mantiene, con independencia de que el sistema se desarrolle en organizaciones centralizadas como en entidades con especialización funcional, que tenga mucho o poco tiempo de implantación del sistema y que la percepción sea realizada por directivos o por promotores.

Sin embargo, si se valora la satisfacción con la precisión de la información suministrada por el ABC, el apoyo de los trabajadores hacia el sistema, no ejerce ningún tipo de influencia significativa en los grupos señalados. Al analizar la relación de determinadas variables sobre el apoyo de los trabajadores hacia el sistema, se observa que la implicación y conocimiento del mismo por la dirección local y la calidad de las relaciones entre directores y trabajadores ejerce una influencia positiva sobre el apoyo que estos prestan.

2.1.2 Variables relacionadas con el comportamiento de los individuos

Las personas que proporcionan datos al sistema no son sólo las que determinan el éxito o fracaso del ABC, sino también las que la utilizan. Además, se ha determinado que el comportamiento de los individuos ante el sistema puede variar de un área funcional a otra. Por tanto, el comportamiento de los empleados juega un papel importante en la adopción e implantación del mismo. En este sentido, se analizará a continuación las variables que ejercen gran influencia: percepción que los individuos tienen del sistema y, actitud de estos ante el mismo.

1. Percepción del Sistema ABC

La percepción que tengan los trabajadores sobre el sistema influirá en el desarrollo del mismo. Para eso se estudian las características individuales de los miembros de la organización que pueden afectar a la percepción del sistema.

a) Percepción del ABC según las características de los individuos

Las características de los individuos, tales como: el papel que desempeñan en la organización; el nivel de educación y experiencia; la edad; así como la personalidad y rasgos cognoscitivos, son variables que pueden influir en la percepción que tengan los usuarios del Sistema ABC.

La disposición hacia el cambio de los individuos de la organización apoya la implantación del sistema, influyendo positivamente en la iniciación, adopción y adaptación del mismo.

En relación con el comportamiento de estos individuos frente al cambio, ha sido analizada la necesidad de estos de cambiar, ya sea, en la forma, en los procedimientos o en las políticas de trabajo, encontrando que dicha variable influye de manera positiva en el éxito del sistema.

Si se analiza la satisfacción con la precisión de la información, se observa que la necesidad de cambio de los individuos influye positivamente, tanto en organizaciones centralizadas como en empresas con especialización funcional en el Sistema ABC, así como si la valoración es realizada por directivos o promotores del sistema.

Sin embargo, si se analiza la satisfacción con la utilidad de la información, la necesidad de cambio de los individuos no ejerce influencia cuando el sistema es aplicado en organizaciones con estructura centralizada y cuando lleva tiempo implantado en esta.

Que el personal esté comprometido o no con el sistema, es una de las características principales que influyen en que las organizaciones tengan éxito o no en la implantación del ABC. Esta observación es contrastada estadísticamente encontrando que, la implicación del personal de las distintas áreas de la organización con la implantación del sistema, es una variable determinante del éxito.

Al analizar el impacto de la implicación de los individuos con el ABC en las distintas etapas del proceso de implantación, se ha observado que ejerce una influencia, positiva y negativa a la vez, en la fase de iniciación y, positiva en la etapa de adopción.

Las personas que utilizan el sistema tienen otra visión de las que no lo utilizan, ellos consideran que los beneficios generados son superiores a los costos, mientras los que no lo utilizan perciben lo contrario. De hecho, tanto para las organizaciones que han considerado el sistema y, posteriormente, lo han rechazado, como para aquellas que todavía lo están considerando, la percepción de complejidad y de un costo elevado fueron las mayores fuerzas de persuasión para la adopción.

De manera global, dentro de la organización, los contables tienen una percepción más favorable del ABC que los usuarios no contables, sea cual sea el tipo de empresa donde se implante. Por tanto, las características individuales de las personas van a determinar la percepción que se tenga del sistema, destacando la importancia de la disposición de estos hacia el cambio, la necesidad de cambio que sientan, la implicación y entrega del personal, el sentimiento de lealtad y fidelidad hacia la organización, el conocimiento que tengan de los procesos, así como el papel que desempeñen los empleados dentro de la entidad.

Relacionado con la percepción, es importante destacar el conocimiento que puedan tener los trabajadores respecto a la información que facilita el ABC para la toma de decisiones, cuestión que será tratada a continuación.

b) Percepción de la información facilitada por el sistema

La percepción que tienen los individuos sobre la información facilitada por el ABC es muy diversa, mientras que un grupo de ellos considera que esta es superior a la obtenida mediante los Sistemas Convencionales de Costo, otros aprecian lo contrario. Los defensores del ABC entienden que el resto de los sistemas son inadecuados para tratar la complejidad de los modernos entornos de negocios, argumentando que la información del ABC es más abarcadora que la obtenida mediante los Sistemas Convencionales de Costo, al generar una gran variedad de información fácilmente accesible, dado que el sistema fomenta un mejor entendimiento de las operaciones.

Este sistema, es percibido como más flexible que los tradicionales frente a las necesidades individuales de los usuarios, pudiendo estos obtener y analizar la información relevante, en el nivel y en el tiempo deseado, lo que permite mejorar su gestión.

Investigadores como Iglesias (2003); Goldratt (1986) y Amaro (2002), cuestionan los argumentos fundamentales del sistema, defendiendo que su lógica es seriamente defectuosa, al considerar que no son las actividades las causantes del costo. Los individuos que integran dicho grupo perciben que la información es de calidad igual o inferior a la suministrada por los Sistemas Convencionales de Costo¹³.

La situación anterior, ha conllevado a profundizar en determinados estudios que se han centrado en investigar las percepciones de los individuos en relación con la información facilitada por el ABC, comparada con la generada por el sistema que disponían anteriormente (Brimson, J., 1991).

La influencia en el éxito del sistema estudiado de la percepción de determinadas características sobre la información obtenida, tales como la precisión, oportunidad, relevancia y calidad, han sido analizadas por diferentes autores como: Anderson (1995); McGowan y Klammer (1997); Krumwiede (1998), llegando a los resultados que se detallan a continuación.

La percepción que tengan los individuos sobre la precisión, oportunidad y relevancia de la información suministrada determinará el éxito del sistema. El impacto de dichas características de la información ejerce una influencia positiva en la adopción y en la adaptación del sistema. En este caso, la oportunidad y la relevancia influyen de manera positiva en su iniciación y adopción.

c) Percepción de la utilidad del Sistema ABC

La percepción de la utilidad es definida como el grado de valoración que un individuo asocia los objetivos del sistema con la mejora de su trabajo.

La implantación con éxito de una innovación depende de la aceptación de la misma por los miembros de la organización. Dicha aceptación es más probable cuando los individuos perciben utilidad del sistema, entendiendo que el mismo mejorará su trabajo. En otro sentido, si los individuos conocen que el sistema no les ayuda en la gestión de su trabajo, es probable que no sea recibido favorablemente, a pesar de los esfuerzos por una esmerada implantación.

¹³ Tomado de Quesada Guerra, M. "Propuesta de Metodología ABC/ABM en el Hospital Militar Mario Muñoz Monroy, a partir de un estudio de variables". Tesis presentada en opción al Título de Máster en Administración de Empresas. Matanzas, Cuba. (2007). Pp. 53.

Los estudios en este ámbito se han centrado en el análisis de los individuos respecto a la utilidad del ABC en relación con las tareas que realizan. Por ejemplo: mejora la calidad; aumenta el control; permite concluir las tareas más rápidamente, apoya o da soporte a los aspectos críticos, aumenta la productividad, mejora la gestión; aumenta la eficacia; facilita la ejecución y, es útil en el trabajo.

d) Percepción del impacto del ABC en la organización

Las percepciones que tienen los individuos sobre los cambios en la organización que conllevará la implantación del ABC, han sido analizadas por los autores mencionados anteriormente y durante todo este capítulo. Las percepciones sobre las siguientes mejoras en la organización: a) mejora de la calidad de las decisiones; b) reduce el despilfarro; c) aumenta la innovación; d) mejora las relaciones entre funciones; e) mejora la comunicación entre los individuos de las distintas funciones y, f) permite centrarse en las metas de la organización.

Los resultados demuestran que la percepción de los individuos sobre las mejoras en la organización, planteadas como consecuencia de la implantación del sistema son positivas en todos los casos y, además, los valores obtenidos son significativamente distintos de la indiferencia hacia la utilidad del sistema para la organización.

La percepción sobre su compatibilidad con los sistemas existentes, de acuerdo con los resultados observados en implantaciones de sistemas de tecnología de la información, en el desarrollo de otros sistemas de costos y en evidencias sobre implantaciones del ABC, demuestra que dicha variable influye en el proceso de implantación y, concretamente, lo hace de manera positiva en su iniciación y adaptación.

2. Actitud hacia el sistema

Durante el proceso de implantación del ABC, la información proporcionada por el sistema genera la necesidad de tomar decisiones que pueden afectar a la seguridad o posición de las personas, debido a esto los individuos presentarán una actitud negativa hacia el sistema. Si esto sucediera, implicaría que no lo aceptarían, creando una resistencia hacia el mismo y generando problemas en su implantación.

El problema de costos emocionales, los que incluyen el costo de intentar vencer la resistencia al cambio, ha sido tratado como un inconveniente ante el desarrollo de una innovación, como el ABC. Si las organizaciones no toman medidas frente a esta

situación, la empresa tendrá que actuar para reducir la inseguridad e inestabilidad que generará en los trabajadores.

El análisis general de las variables que influyen en la implementación exitosa del ABC, tanto las relacionadas con la organización como con el comportamiento de los individuos, pueden ser tomadas como base para estudiar este sistema en la entidad objeto de estudio, a lo que se hará referencia en el próximo capítulo, de manera puntual en el proceso de Alojamiento.

Conclusiones parciales

Al investigar las variables relacionadas con la implementación del Sistema ABC es importante considerar la dimensión psicosocial, porque permite evaluar variables relacionadas con la organización y con el comportamiento de los trabajadores.

Las variables relacionadas con la organización han sido corroboradas como altamente significativas para el éxito del sistema estudiado. Según las investigaciones realizadas en organizaciones con grandes recursos económicos adoptan con mayor facilidad dicho sistema de costo.

Asimismo, las variables relacionadas con el comportamiento de los individuos ejercen gran influencia en el éxito del ABC, porque incluyen el grado de percepción de los empleados de todas las áreas de la entidad.

El estudio de variables planteadas en el modelo de Tamarit (2002), evita de alguna manera realizar esfuerzos innecesarios de tecnologías de gestión para las empresas en general, con antelación se puede conocer si la organización tiene las condiciones creadas para adoptar cualquier sistema que desee introducir, así como para conocer sobre qué variables se debe trabajar para mejorar la información, en caso de introducirse el sistema.

CAPÍTULO III

Capítulo III: Aplicación del procedimiento de Costeo Basado en Actividades en el Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa

En este capítulo se abordará la implementación del procedimiento de Costeo Basado en Actividades trabajado por Quesada (2007), para calcular los recursos empleados por cada una de las actividades que se realizan, en el área objeto de estudio.

El desarrollo del mismo responde a los siguientes objetivos:

1. Caracterizar el Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa, haciendo énfasis en el Departamento de Alojamiento, así como en el sistema contable y subsistema de costo actual.
2. Aplicar el procedimiento *ABC* para la determinación del costo en el área objeto de estudio seleccionado para esta investigación.

3.1 Caracterización del Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa

El Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa es una instalación 5 estrellas, propiedad de la empresa mixta Las Dunas S. A., bajo la administración y comercialización de la cadena hotelera *Sandals Resorts*. La propietaria posee capital proveniente del grupo Cubanacán y de la empresa extranjera *Sunrise*.

El grupo Cubanacán es la entidad líder del turismo en Cuba, mientras la Cadena hotelera *Sandals* es la mejor Cadena Todo Incluido del Caribe, ha obtenido este reconocimiento por más de 500 turoperadores de América y Europa durante los últimos 10 años consecutivos. Para la explotación de este producto se debe aprovechar el prestigio y las experiencias acumuladas por ambas instituciones.

Situado en la mejor zona de la Playa Varadero, en la Provincia de Matanzas, Cuba, Sandals Royal Hicacos Resort & Spa, trae su concepto Ultra – Todo Incluido a Cuba. Este *Resort* se encuentra a 30 minutos del Aeropuerto Internacional de Varadero, 90 minutos del Aeropuerto Internacional de La Habana y 10 minutos del centro de Varadero.

El hotel, constituye el primero en Cuba para parejas mayores de 18 años, consta de 404 suites, incluyendo 1 Suite Presidencial y 2 Sandals Royal Suites. Todas las suites incluyen: aire acondicionado, camas *king size*, secador de pelo, radio reloj AM/FM, cafetera y tetera, baño, teléfono, ventilador de techo, TV satelital, cajas de seguridad, plancha y tabla de planchar, paraguas, sala, patios o balcones.

La institución brinda los servicios de conserjería, bodas, aniversarios de matrimonio, peticiones de casamiento, banquetes, entre otros de pareja. El servicio de animación cuenta con programas de actividades sobre el conocimiento de la cultura cubana, como clases de baile, música en vivo, *show*, noches temáticas y clases de Español. Entre otros servicios que se brindan se pueden mencionar: lavandería, peluquería, masajes, piscinas de agua dulce, gimnasio, sauna, *jacuzzis*, internet, centro comercial, asistencia médica 24 horas, rentas de autos y motos, *transfers* exclusivos, excursiones opcionales, cambio de moneda, discoteca; así como una diversa gama de deportes acuáticos (*ski*, *banana*, buceo, *kayacs*, *snorkeling*, bicicletas acuáticas, *windsurfing*, botes de vela) y terrestres (tenis de cancha y de mesa, ajedrez gigante, mini baloncesto, mesas de billar, *squash*, juegos de sala y otros).

La Gestión Comercial se realiza a través de las regulaciones establecidas por el MINTUR y los principales mercados que visitaron el hotel se muestran en la Tabla 3.1.

Principales mercados que visitaron la instalación entre el 01/01/2009 y el 31/12/2009	
Austria	Colombia
Canadá	Italia
Alemania	España
Argentina	Francia
Bélgica	Holanda
Brasil	Inglaterra
China	Otros

Tabla 3.1 Principales mercados que visitaron la instalación. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

La misión y visión que se han diseñado cumplir en la entidad objeto de estudio es:

Misión

“Ser Sandals Royal Hicacos Resort & Spa, el sitio mágico donde el amor y la cultura del detalle se unen para lograr un ambiente excepcional”.

Visión

“Somos Sandals Royal Hicacos Resort, líder en Varadero en la atención distinguida a parejas, caracterizados por la profesionalidad, eficiencia y creatividad”.

3.1.1 Descripción del sistema contable del hotel

Para realizar las operaciones contables referentes a registros, acumulación, control y evaluación financiera de la actividad económica del hotel, se utiliza el programa informático *Zun ACC*, de cuyo desempeño se abordará brevemente a continuación.

- Cada despachador elabora una relación de las entradas o vales de movimiento entre secciones que tramite. Ello permite la entrega de todos los documentos tramitados por cada uno de ellos, y sobre todo un procesamiento organizado en administración, lo cual propicia que se pueda cotejar el saldo reflejado por el despachador según la tarjeta de estiba de cada artículo con lo que queda en el sistema después de imputar el mencionado movimiento.
- Acto seguido, se procede a enviar a la administración por economato con la correspondiente acta de entrega para ser imputados a los vales, realizándose entregas parciales tres veces diarias, asegurándose que no queda documentación pendiente a la administración (esta debe garantizar que todos los documentos queden integrados a la contabilidad).
- Con los pedidos impresos y debidamente rellenos en la mano, se seleccionan aquellos según la lista desplegable por almacén. Si se despacha todo lo solicitado por cada producto, solo se validan los mismos, de lo contrario, mediante la opción modificar se cambian las cifras a las realmente entregadas.
- Se garantiza por parte del especialista designado una sistemática revisión detallada de las operaciones para posteriormente actualizar las mismas en el menor plazo posible, con el objetivo de que exista real coincidencia de la disponibilidad de artículos a la hora de realizar los pedidos.
- Por último, y después de la correcta revisión se integran dichos movimientos a la contabilidad.

Para archivar la información se cuenta como soporte contable:

- Relación de Compras/Reversiones de Compras.
- Listado de comprobantes pendientes de integración.
- Actualización de compras/Reversiones de Compras.

Como soporte para los expedientes de pago:

- Relación de Compras/Reversiones de Compras.

- Factura Original.

El especialista en finanzas verifica que se le entreguen sistemáticamente todos los originales de las facturas contempladas en el listado de actualización.

El procesamiento diario de las salidas de almacén se archiva en:

- Relación de movimientos.
- Relación de pedidos.
- Carpeta única en poder del jefe de costo (actualización de movimientos/gastos/ventas y reversiones).

3.1.2 Subsistema de costo

- Se procesan diariamente todos los movimientos del día anterior de almacén, devoluciones, salidas y traspasos por el método de vales establecido.
- Se analizan los costos directos, es decir los asociados a comida y bebida.
- Los pedidos solicitados por diferentes departamentos se desglosan por secciones. Estos se realizan teniendo en cuenta el número de turistas existentes y el presupuesto establecido para cada área, el mismo es fijo para casi todo el año.
- Diariamente se realiza el inventario de la mercancía que quedó del día anterior de cocina central, bares y restaurantes especializados.
- Se realiza transferencia de los productos de cocina (pan de desayuno, merienda nocturna, entre otros productos) al comedor de empleados.
- Se confecciona el comprobante manual mensual de cuenta casa y coctelería de promoción para excluirlo del monto del costo de comida y bebida, estos importes se transfieren a las cuentas creadas para estos conceptos.
- Se entrega diariamente a los jefes de departamento el informe de los resultados del día anterior, así como las áreas que no cumplen el presupuesto establecido para que reduzca sus pedidos y tomen las medidas de manera que no excedan los costos del mes.

La deficiencia fundamental de este sistema radica precisamente en la distribución o asignación de los costos indirectos. Además, el personal contable analiza los costos por su contabilización y no por la gestión de los mismos en cada centro de costo, lo que limita la toma de decisiones en el hotel desde el punto de vista de la gestión, calidad y reducción del costo de los servicios.

De la misma manera, la utilización de una sola base de distribución para asignar los costos indirectos, distorsiona la información para la toma de decisión.

3.2 Descripción del procedimiento que reconoce las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC en el Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa

Teniendo en cuenta el modelo de variables estudiado anteriormente, se presenta en la Figura 3.1 el procedimiento para la implementación del Sistema ABC en la entidad objeto de estudio, específicamente en el Área de Alojamiento.

El éxito de este procedimiento en la práctica puede lograrse con la preparación y capacitación del personal contable y no contable del hotel relacionada a la Contabilidad de Gestión, haciendo énfasis en el sistema en cuestión concretamente.

El personal directivo y contable es el responsable de apoyar y encaminar un plan de formación para los trabajadores según las características de cada área.

El procedimiento ABC debe ser lo más claro posible para el usuario del sistema, la falta de conocimiento al respecto constituye una barrera actual para su posible implementación.

En tal sentido, se tiene en cuenta en el procedimiento que se describe, la fase que se ocupa del estudio de las variables que influyen en el éxito del sistema, analizándose en mayor medida aquellas relacionadas con la organización y el comportamiento de los trabajadores.

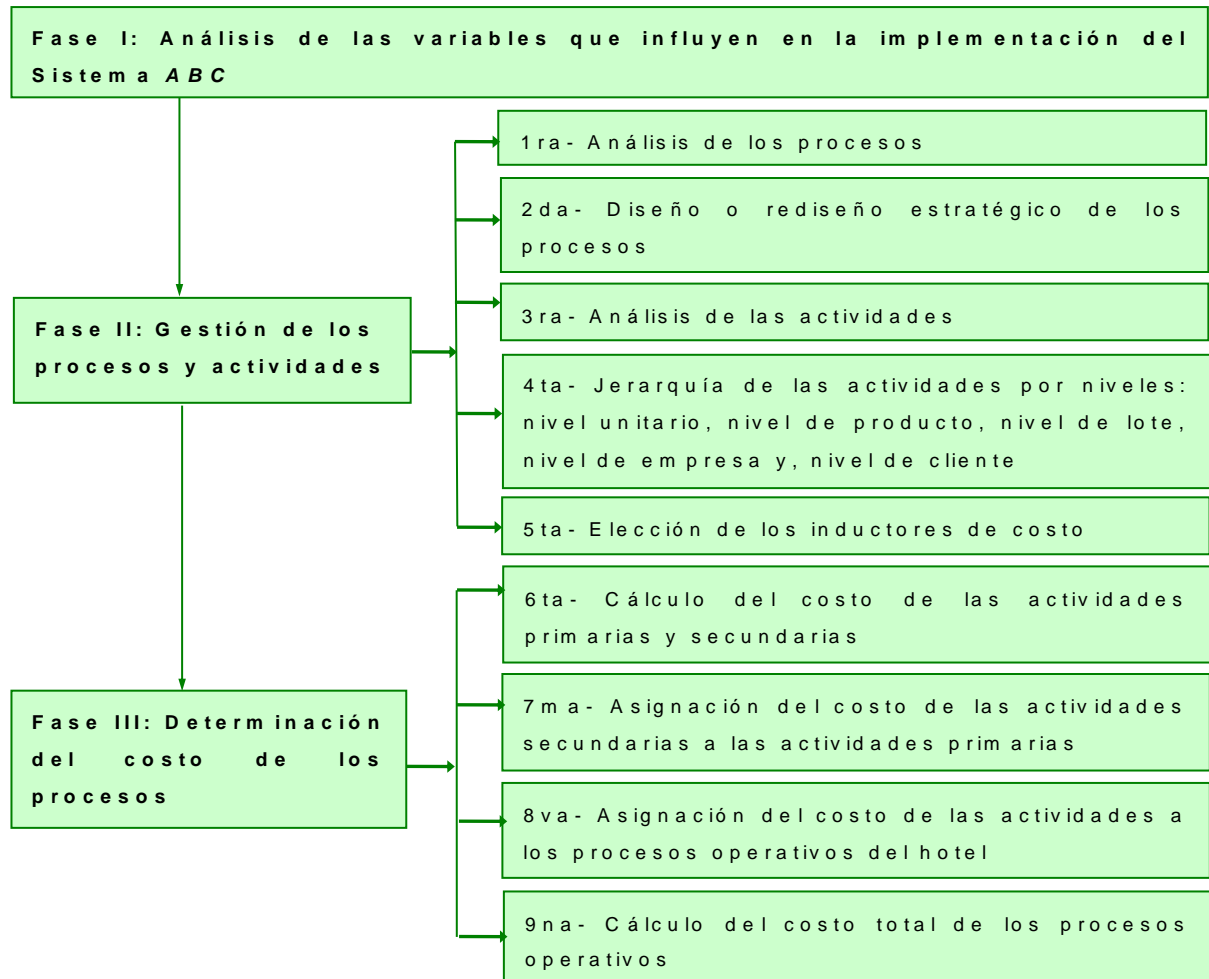


Figura 3.1. Procedimiento del Sistema ABC. Fuente: adaptado de Quesada (2007).

A continuación se explican cada una de las fases y etapas que aparecen en el procedimiento anterior.

Fase I: Análisis de las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC

Para delimitar las variables que influyen en la implementación del sistema en el hotel, se aplicó el coeficiente de competencia en la selección de los expertos que se calcula de la forma siguiente:

$$K = (K_c + K_a) / 2$$

donde:

K_c : 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 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 estos.

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:

$0.7 \leq K \leq 1$, 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 Abad (2007), donde:

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

n - elementos que caracterizan un determinado objeto de estudio

Para determinar el valor α , dado la variable grado de conocimientos de los potenciales expertos sobre los elementos del objeto de estudio, Vega (2001) propone la clasificación siguiente:

- Nivel de conocimientos sobre los elementos del objeto de estudio bajo para un valor de α entre 0.1- 0.3.
- Nivel de conocimientos sobre los elementos del objeto de estudio medio para un valor de α entre 0.4 - 0.7.
- Nivel de conocimientos sobre los elementos del objeto de estudio alto para un valor de α entre 0.8 - 1.0.

Para determinar K se aplica el cuestionario de competencia del experto, instrumento esencial, sobre todo cuando se requiere recopilar información sobre la experiencia y conocimiento de un grupo de personas relacionadas con la temática que se investiga.

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). Con la información recopilada se procesan los datos utilizando el *Microsoft Excel* y se determina el coeficiente de competencia K del experto al promediar la puntuación correspondiente a cada una de las partes del cuestionario (Ver Anexos 1 y 2).

El objetivo fundamental de este método empleado es determinar las variables que influyen en el objeto de estudio práctico.

Uno de los problemas principales es decidir quiénes son los expertos o conocedores del tema que se analiza para la investigación. Se entiende por experto¹⁴, 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.

En la elaboración del listado de expertos se hace un estudio de la calidad de los mismos y se considera su lugar de trabajo, así como su posibilidad real de colaboración.

Se aplicó un cuestionario a los expertos seleccionados para conocer las variables que influyen en la implementación del sistema propuesto (Ver Anexo 3 y 4), así como la utilización de parámetros estadísticos para caracterizar cada una de ellas y conocer así el grado de influencia de las mismas en la implementación del ABC. Estos parámetros son:

- Coeficiente de Consenso

Se calcula para saber si los decisores aceptan o no la propuesta que le hace el facilitador, utilizando para ello la siguiente expresión:

$$GC = (1 - VN / VT)$$

Donde:

¹⁴ Tomado de Rodríguez García, G. "Propuesta de un procedimiento para el proceso de planeación de inventarios. Caso hotelero". Tesis presentada en opción al Título de Licenciada en Contabilidad y Finanzas. Matanzas, Cuba. (2007). Pp. 33.

GC = Grado de aceptación de cada uno de los atributos por parte de los decisores.

VN = Total de votos negativos

VT = Total de votos

Si luego de efectuados los cálculos el grado de aceptación es mayor que 80%, entonces el atributo evaluado se acepta. De quedar por debajo del rango establecido, se pueden adoptar las decisiones siguientes:

1. Desechar el criterio de los decisores y mantener el atributo.
2. Desechar el atributo, tratando de mantener la condición de que su cantidad nunca sea menor que el número de decisores utilizados.
3. Retroalimentar a los decisores con los criterios de los demás para tratar de que modifiquen su votación.

El método de *Füller*¹⁵, (Ver Anexo 5), es la técnica escogida para el desarrollo de la presente investigación. Este procedimiento se realiza para determinar la importancia o ponderación de las diferentes variables; donde se determina cuál de ellas posee más peso y así sucesivamente por orden, es decir, las más significativas en función de las estrategias y objetivos de la organización, según la evaluación realizada por los expertos. El mismo pertenece a la familia de los llamados métodos de comparaciones pareadas o por parejas. Con la aplicación del Triángulo de *Füller* se obtiene un vector de importancia o peso de los atributos que caracterizan al sistema y que abarcan desde K_1 hasta K_n , para ello el decisor se enfrenta con el esquema del triángulo, cuyas filas están formadas por un arreglo de pares de atributos.

- Comparación de los criterios por parejas

Para llevar a cabo esta comparación, se elabora una matriz criterio-criterio, donde se consignan las preferencias en cada pareja de criterios (1 significa que el criterio i es más importante que el criterio j),

	C1	C2	C3	C4	C5
C1	1	:	1	1	1
C2	0	:	1	1	1
C3	0	0	1	1	0
C4	0	0	0	1	0
C5	0	0	1	1	1

¹⁵ Abad Alfonso, A. "Medición del Capital Intelectual en el Hotel Meliá Las Américas". Tesis presentada en opción al Título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas. Matanzas, Cuba. (2007). Pp. 28.

- Cálculo del peso subjetivo de cada criterio

Aquí se determina la preferencia total de cada criterio, es decir, la cantidad de veces que el criterio analizado es preferido respecto a los restantes; y así se calcula el peso subjetivo de cada criterio a través de la siguiente expresión:

$$W_{kj} = \frac{\sum_{i=1}^n P_{ji}}{\sum_{j=1}^n \sum_{i=1}^n P_{ji}}$$

Donde:

W_{jk} : peso subjetivo del criterio j .

P_{ji} : preferencia del criterio j sobre el criterio i .

La información se procesará a través de *Microsoft Excel*, este *software* proporciona herramientas y funciones eficaces que se pueden utilizar para analizar, compartir y administrar los datos con facilidad. Es un programa utilizado entre otros aspectos para el cálculo y análisis de datos. En la presente investigación se utilizará para procesar toda la información obtenida mediante un cuestionario.

Los resultados que se obtengan identificarán qué variables se manifiestan con mayor influencia en el área de Alojamiento del hotel, servirá para socializar el procedimiento ABC entre los trabajadores y como vía de capacitación al personal; además le facilitará información a la dirección de la entidad que le permitirá comprender la utilidad del sistema propuesto con respecto al actual y de esta forma plantear estrategias a corto, mediano y largo plazo.

Explicada la Fase I, se procede a explicar las siguientes fases del procedimiento ABC.

Fase II: Gestión de los procesos y actividades

Esta fase se desarrolla con el objetivo de obtener los procesos que se ejecutan en el hotel, determinando los subprocesos que le son inherentes y las actividades que le corresponden, considerando para ello las etapas descritas anteriormente en la Figura 3.1.

Etapa 1ra: Análisis de los procesos

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

Los expertos listan todos los procesos y actividades que se desarrollan en las diversas áreas del hotel, derivados de la aplicación del método "Tormenta de Ideas".

Seleccionados los procesos, se procede a la segunda etapa de la Fase II.

Etapa 2da: Diseño o rediseño estratégico de los procesos

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

La definición del alcance de los procesos, conlleva a delimitar cuáles son las actividades que más se relacionan a un proceso determinado; lo que permite disminuir el número de actividades a ejecutar en cada proceso y subproceso, eliminándose así, aquellas actividades que no agregan valor.

Conocidos los procesos, se procede a realizar el análisis de las actividades que se ejecutan en el hotel.

Etapa 3ra: Análisis de las actividades

Para el análisis de las actividades se empleará la clasificación de *Porter* (1985), en actividades primarias y actividades de apoyo. Señalándose, que si importante es identificar las actividades primarias, también es importante identificar las actividades de apoyo, estas últimas garantizan que se puedan ejecutar todas con el máximo de eficiencia posible.

En tal sentido, las actividades de apoyo con valor añadido generan una cantidad de valor significativo al producto o servicio, similar al valor que producen las actividades primarias.

En ocasiones las actividades de apoyo aseguran el valor final del producto o servicio. Finalmente, la importancia de tener bien identificadas las actividades posibilita lograr una mejor gestión de los recursos en cada actividad ejecutada. Asimismo, facilita el

proceso de retroalimentación respecto a los procesos potenciales y claves seleccionados en el hotel.

Seleccionadas las actividades que participan en el proceso, se puede identificar con mayor claridad las entradas y salidas de cada una de ellas, así como los recursos que consumen en su ejecución. La Figura 3.2, resume los elementos que caracterizan a las actividades.

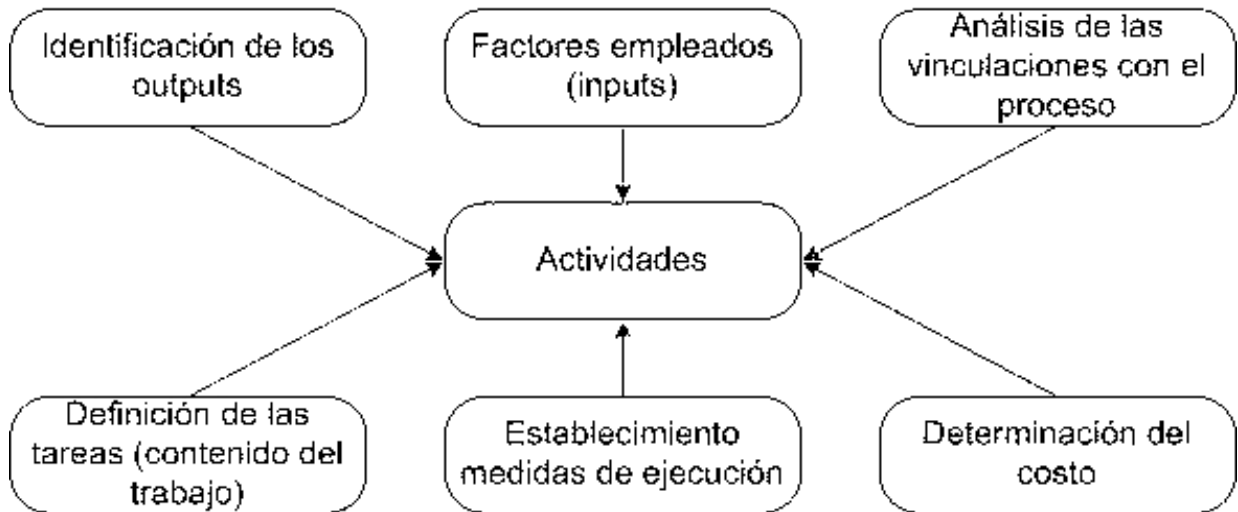


Figura 3.2. Elementos caracterizadores de las actividades. Fuente: Díaz González, G. (2008).

A partir del análisis de las actividades se procede a establecer la clasificación de las mismas en la cuarta etapa.

Etapa 4ta: Jerarquía de las actividades por niveles

La jerarquía de las actividades no es más que la agrupación de actividades homogéneas a distintos niveles según su comportamiento en el proceso. Las actividades se deben agrupar por niveles: nivel unitario; nivel de lote; nivel de producto; nivel de cliente y, finalmente a nivel del hotel.

La jerarquía de las actividades en esta investigación se rige por lo expuesto en Pérez Barral (2008), donde se considera el parámetro que determina la variabilidad del costo, de esta manera se trabaja con costos variables a distintos niveles de actividad, lo que permite transformar la mayoría de los costos indirectos con respecto al servicio, en costos directos con respecto a algunos de los niveles de actividad mencionados anteriormente.

En tal sentido, las actividades son clasificadas en función del nivel en que se ejecutan, y en dependencia de este va a depender el tipo de medida de actividad que se seleccionará para asignar los costos de las actividades que demanda el servicio.

La agrupación de las actividades por niveles, permite la identificación de todas aquellas actividades que serán necesarias para cada servicio, facilitando la gestión y el costo de dichas actividades. Asimismo, facilita la agrupación de las actividades dado el inductor de costo que le asigne.

Clasificadas las actividades, se procede a la quinta y última etapa de esta segunda fase, donde se elegirán los inductores de costo que muestren mayor relación causa-efecto con respecto a la actividad.

Etapa 5ta: Elección de los inductores de costo

En esta etapa, es importante dejar bien definido la diferencia existente entre inductor de costo y unidad de actividad. El primero constituye la causa del origen del costo, o sea, la variable que provoca el nivel de costo alcanzado y el segundo representa el efecto y se relaciona con el resultado del proceso, es decir, con el servicio o producto final, por tanto, determina o trata de medir el efecto, estableciendo las variaciones en la estructura de costo de una actividad.

Una característica en el procedimiento propuesto, es que se puede emplear un mismo inductor de costo para diversas actividades, siempre y cuando las actividades agrupadas sean homogéneas.

En esta etapa pueden aparecer determinados costos que no se identifican o relacionan de manera clara con una actividad en específico y, por tanto, como bien se explicó con anterioridad serán asignados a costos del período. O sea, se afecta el costo a nivel empresarial y no el costo de una actividad en específico.

Una vez identificados y seleccionados los inductores de costos de cada actividad, resulta necesario continuar con la Fase III del procedimiento propuesto.

Fase III: 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 y de lo que forma parte el costo total de los servicios que demandan los clientes en la entidad objeto de estudio.

Etap a 6ta: Cálculo del costo de las actividades primarias y de apoyo

Para la determinación del costo de las actividades primarias y de apoyo hay que auxiliarse de etapas expuestas con anterioridad, pues de ello depende conocer con mayor exactitud el costo total de la actividad que se ejecuta dentro del proceso.

En tal sentido, los documentos primarios ayudan y apoyan a la toma de decisiones mediante la información que aportan a partir del registro y el control existentes en dicha actividad.

Etap a 7ma: Asignación del costo de las actividades de apoyo a las actividades primarias

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

Una vez asignados los de las actividades de apoyo a las actividades primarias, se procede a la asignación de las actividades a los diferentes procesos que se realizan en el hotel.

Etap a 8va: 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 actividades primarias de los diferentes procesos y, la asignación de las actividades de los procesos estratégicos y de apoyo a los procesos operativos del objeto de estudio.

Primero ocurre la asignación del costo de las actividades de apoyo a las 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.

A su vez, es importante 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 como se mencionó anteriormente.

Finalmente, en la novena etapa se procede a determinar el costo de los procesos operativos del hotel.

Etap a 9na: Cálculo del costo total de los procesos operativos

Para determinar el costo de los procesos operativos, debe considerarse 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 final de cada proceso, lo que permitirá evaluar posteriormente las 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.

La determinación del costo de los procesos operativos posibilita conocer cuánto cuesta ejecutar los procesos operativos. Estos procesos son importantes porque garantizan la calidad de cada uno de los servicios que se ofertan a los clientes.

Considerando el procedimiento planteado, se procede en el siguiente epígrafe a implementar el mismo en los subprocesos Regiduría de Piso y Recepción pertenecientes al proceso Alojamiento.

3.3 Implementación del procedimiento ABC en el proceso de Alojamiento del Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa

Fase I: Análisis de las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC

Considerando los análisis explicados previamente, se muestra en la Figura 3.3, las variables que influyen en la implementación del Sistema ABC determinadas por los expertos según sus criterios, además del nivel de importancia que presenta cada una de ellas en dicha implementación.

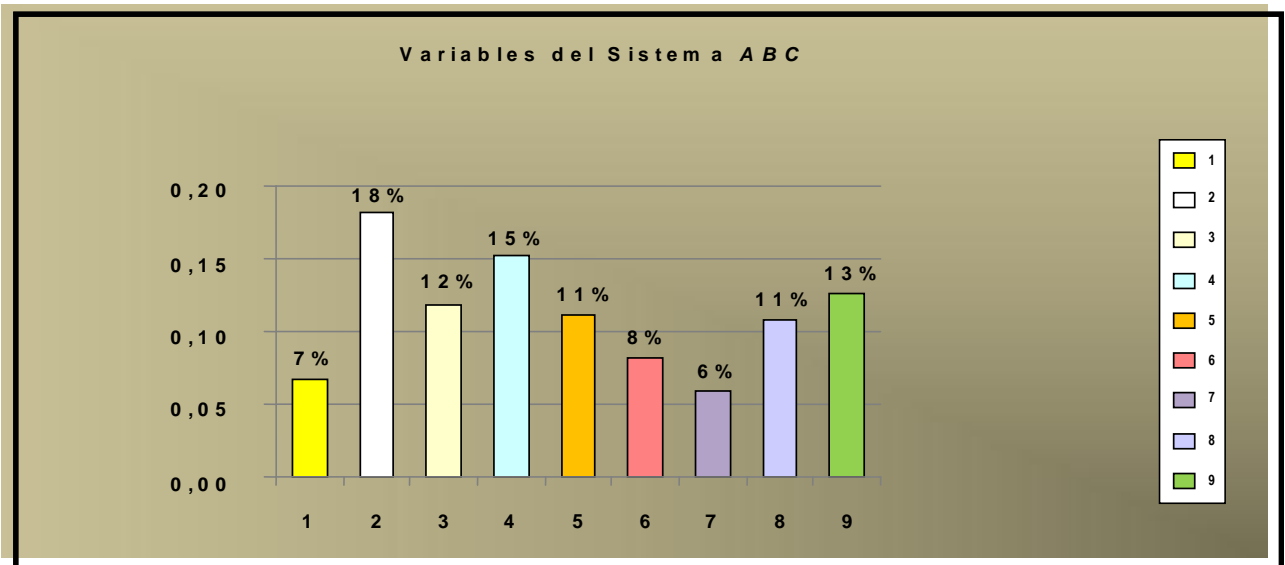


Figura 3.3. Variables relacionadas con la implementación del Sistema ABC. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Donde:

1. Estructura organizativa
2. Estrategia empresarial
3. Cultura empresarial
4. Apoyo por parte de la alta dirección
5. Claridad y consenso de los objetivos del sistema
6. Relación del ABC con otros sistemas de gestión
7. Relación de la organización con los trabajadores
8. Percepción de la utilidad del sistema
9. Actitud hacia el sistema

La estrategia empresarial, resultó ser la variable más significativa de todas, por consiguiente la entidad debe hacer mayor énfasis sobre este aspecto si se quiere acertar en la aplicación del sistema, tanto es así, que para conseguir el apoyo de la alta dirección (segunda variable más importante) y que esta lo utilice en sus análisis y acciones, el ABC debe vincularse con la formulación y evaluación de la estrategia competitiva.

Se hace necesario aclarar que el resto de las variables no seleccionadas por los expertos en este caso, son igualmente importantes en la implementación del sistema, solo que su elección dependerá de las características tanto organizacionales, como estructurales y de los objetivos que se persigan.

Fase II: Gestión de los procesos y actividades

Etapas 1ra: Análisis de los procesos

Estos procesos ya estaban definidos en el hotel por investigaciones anteriores.

Procesos del Hotel Royal Hicacos Resort & Spa

- **Proceso de Alojamiento**
- Proceso de A + B
- Proceso de Animación
- Proceso de SPA
- Proceso de Gestión de la Calidad
- Proceso de Gestión Comercial
- Proceso de Economía

- Proceso de Recursos Humanos
- Proceso de Servicios Técnicos
- Proceso de Seguridad
- Proceso de Abastecimiento

Etap a 2da: Diseño o rediseño estratégico de los procesos

Procesos Relevantes:

- **Proceso de Alojamiento**
- Proceso de A + B
- Proceso de Animación
- Proceso de SPA
- Proceso de Servicios Técnicos
- Proceso de Seguridad

Etap a 3ra: Análisis de las actividades

Primarias	Secundarias o De Apoyo
1. Realizar limpieza de áreas públicas. 2. Realizar limpieza de habitaciones. 3. Dotar la habitación de aménites y lencería. 4. Atender a clientes especiales.	1. Solicitar y recibir pedido al almacén de insumos. 2. Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y camareras. 3. Entregar insumos y lencería a las camareras. 4. Supervisar y controlar el trabajo de las camareras. 5. Lavar y/o planchar la ropa de los clientes. 6. Recibir lencería limpia. 7. Entregar lencería sucia.

Tabla 3.1 Actividades del subproceso de Regiduría de Pisos. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Primarias	Secundarias o De Apoyo
1. Realizar <i>check-in</i> . 2. Tramitar la solicitud de clientes. 3. Realizar <i>check-out</i> .	1. Solicitar y recibir pedidos al almacén de insumos. 2. Revisar y controlar la ejecución de las actividades. 3. Realizar reservas. 4. Realizar Pre-Alojamiento. 5. Brindar servicio traslado de equipaje. 6. Realizar operaciones de caja. 7. Realizar cierre de caja.

Tabla 3.2 Actividades del subproceso de Recepción. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Etapa 4ta: Jerarquía de las actividades por niveles

Código	Actividades del Subproceso de Regiduría de Pisos	Unitario	Producto
Ap-1	Solicitar y recibir pedido al almacén de insumos.		X
Ap-2	Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y camareras.	X	
Ap-3	Entregar insumos y lencería a las camareras.		X
Ap-4	Supervisar y controlar el trabajo de las camareras.	X	
Ap-5	Realizar limpieza de áreas públicas.	X	
Ap-6	Realizar limpieza de habitaciones.	X	
Ap-7	Dotar la habitación de aménites y lencería.	X	
Ap-8	Atender a clientes especiales.	X	
Ap-9	Lavar y/o planchar la ropa de los clientes.	X	
Ap-10	Entregar lencería sucia.		X
Ap-11	Recibir lencería limpia.		X
	Actividades del Subproceso de Recepción		
Ar-1	Solicitar y recibir pedidos al almacén de insumos.		X
Ar-2	Revisar y controlar la ejecución de las actividades.	X	
Ar-3	Realizar reservas.	X	
Ar-4	Realizar Pre-Alojamiento.	X	
Ar-5	Realizar <i>check-in</i> .	X	
Ar-6	Brindar servicio traslado de equipaje.	X	
Ar-7	Realizar operaciones de caja.	X	
Ar-8	Tramitar la solicitud de clientes.	X	
Ar-9	Realizar <i>check-out</i> .	X	
Ar-10	Realizar cierre de caja.		X

Tabla 3.3 Clasificación de las actividades por niveles. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Etapa 5ta: Elección de los inductores de costo

Se analizan las actividades de apoyo para hallar el generador de más relación con la actividad primaria.

Actividades de Apoyo	Actividades primarias				Inductor de costo	Costos del período
	Ap-5	Ap-6	Ap-7	Ap-8		
Ap-1	-	-	-	-	-	X
Ap-2	X	X	X	X	Horas de mano de obra directa	-
Ap-3	-	X	X	-	Cantidad de camareras	-
Ap-4	X	X	X	X	Horas de mano de obra directa	-
Ap-9	-	-	-	X	-	-
Ap-10	-	X	-	-	-	-
Ap-11	-	-	X	-	-	-

Tabla 3.4 Inductores de costo del subproceso de Regiduría de Pisos. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Actividades de Apoyo	Actividades primarias			Inductor de costo	Costos del período
	Ar-5	Ar-8	Ar-9		
Ar-1	-	-	-	-	X
Ar-2	X	X	X	Horas de mano de obra directa	-
Ar-3	X	-	-	-	-
Ar-4	X	-	-	-	-
Ar-6	X	-	X	Cantidad de <i>check in</i> y <i>check out</i>	-
Ar-7	X	-	X	Cantidad de <i>check in</i> y <i>check out</i>	-
Ar-10	-	-	X	-	-

Tabla 3.5 Inductores de costo del subproceso de Recepción. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Fase III: Determinación del costo de los procesos

Etapa 6ta: Cálculo del costo de las actividades primarias y de apoyo

Para calcular el costo de las actividades se sumará el material directo (MD), la mano de obra directa (MOD) y otros costos indirectos (OCI), esto dará como resultado el costo de la actividad incluyendo el tiempo (Ver Anexo 6 y 7).

Códigos	MD	MOD	OCI	Total
Ap-1	\$ 0.40	\$ 34.96	\$ 0.00	\$ 35.36
Ap-2	0.00	571.04	0.00	571.04
Ap-3	1.24	3 047.31	0.00	3 048.55
Ap-4	1.38	1 314.00	0.00	1 315.38
Ap-5	162.40	5 226.00	0.00	5 388.40
Ap-6	247.54	3 235.33	0.00	3 482.87
Ap-7	4 463.74	3 235.33	0.00	7 699.07
Ap-8	30.00	2 296.04	0.00	2 326.04
Ap-9	223.95	384.00	0.00	607.95
Ap-10	0.00	1 803.75	0.00	1 803.75
Ap-11	1.71	1 406.25	0.00	1 407.96
Total	\$ 5 132.36	\$ 22 554.01	\$ 0.00	\$ 27 686.37

Tabla 3.6 Cálculo del costo de las actividades del subproceso de Regiduría de Pisos.

Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Códigos	M D	M O D	O C I	Total
Ar-1	\$ 0.20	\$ 23.308	\$ 0.00	\$ 23.51
Ar-2	0.00	582.69	0.00	582.69
Ar-3	40.20	474.00	0.00	514.20
Ar-4	0.13	351.74	0.00	351.87
Ar-5	625.39	351.75	0.00	977.14
Ar-6	0.00	2 626.00	0.00	2 626.00
Ar-7	60.63	703.50	0.00	764.13
Ar-8	3.84	703.50	0.00	707.34
Ar-9	0.16	879.37	0.00	879.53
Ar-10	2.36	150.75	0.00	153.11
Total	\$ 732.91	\$ 6 846.61	\$ 0.00	\$ 14 426.13

Tabla 3.7 Cálculo del costo de las actividades del subproceso de Recepción. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Etapa 7ma: Asignación del costo de las actividades de apoyo a las actividades primarias

Actividades de apoyo	Actividades primarias (AP)				Costo Total
	Ap-5	Ap-6	Ap-7	Ap-8	
Ap-2	\$ 142.76	\$ 142.76	\$ 142.76	\$ 142.76	\$ 571.04
Ap-3		1 524.28	1 524.28		3 048.56
Ap-4	328.85	328.85	328.85	328.85	1 315.40
Ap-9				607.95	607.95
Ap-10		1 803.75			1 803.75
Ap-11			1 407.96		1 407.96
Costo Total Asignado	471.61	3 799.64	3 403.85	1 079.56	8 754.66
Costo AP	5 388.40	3 482.87	7 699.07	2 326.04	18 896.38
Total CAP	\$5 860.01	\$7 282.51	\$11 102.92	\$3 405.60	\$27 651.04

Tabla 3.8 Costo asignado a las actividades primarias en el subproceso de Regiduría de Pisos. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Etapa 8va: Asignación del costo de las actividades a los procesos operativos

Las actividades asignadas a cada subproceso (Regiduría de Pisos y Recepción) del Proceso Alojamiento resultaron con un costo total de \$ 27 651.04 y \$ 7 556.02, respectivamente.

Etapa 9na: Cálculo del costo total de los procesos operativos

El total de costos de las actividades y los subprocesos Regiduría de Pisos y Recepción del proceso de Alojamiento asciende a \$35 207.06 siendo las actividades que más generan costos Ar – 6 con \$2 626.00 y Ap – 7 con \$ 7 699.07. De ello se deduce que

brindar servicio de equipaje y dotar las habitaciones de aménites y lencería deben ser analizadas por parte de la dirección del hotel con profundidad, para valorar si su ejecución es eficiente o no en cuanto a la mano de obra y materiales directos utilizados, que en este caso son los elementos del costo que encarecen dichas actividades.

Aplicado el procedimiento en el área objeto de estudio, se abordarán las conclusiones del capítulo.

Conclusiones parciales

El procedimiento ABC que se propone a la dirección del Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa, está sustentada sobre un estudio de variables relacionadas con la organización y con los trabajadores, que soluciona las limitaciones que presenta el sistema de costo actual, empleado en la institución para la toma de decisiones.

De las 19 variables mencionadas, 9 resultaron influir sobre la implementación del ABC en el objeto de estudio, lo que fue determinado a partir del cuestionario aplicado a los expertos y procesado a través del coeficiente de consenso. Mediante el análisis criterio-criterio (Método del Triángulo de *Füller*), para obtener el peso específico de cada una de las resultantes, se evidenció que la variable más importante es la estrategia empresarial.

La gestión del costo de las actividades, propició conocer con antelación que los inductores de costos más apropiados que influyeron y determinaron con mayor precisión en su cálculo fueron la cantidad de *check in* y *check out*, la cantidad de camareras y las horas de mano de obra directa, siendo este el que más encarece las actividades de los subprocesos Regiduría de Pisos y Recepción, del proceso de Alojamiento en el hotel.

CONCLUSIONES

Conclusiones

La elaboración del marco teórico sobre la Contabilidad de Gestión, permitió identificar aspectos importantes sobre el surgimiento, evolución y desarrollo de esta ciencia contable, así como la necesidad de utilizar nuevos sistemas de costos como el ABC que aporten información útil en la toma de decisiones.

El sistema de costo actual en el Hotel Royal Hicacos Resort & Spa, limita la toma de decisiones, ya que la información que brinda es insuficiente desde el punto de vista de gestión y reducción de los costos, así como para determinar márgenes de contribución.

El estudio de las variables, a través de la integración de métodos y técnicas estadísticas, ha permitido evaluarlas e identificar las que ejercen influencia determinante en el éxito o fracaso de la implantación del Sistema ABC en el proceso de Alojamiento de la entidad estudiada, proporcionándole solidez a los resultados obtenidos.

La información alcanzada corrobora la utilidad del procedimiento propuesto, ya que no sólo es factible para calcular el costo del servicio brindado en el área objeto de estudio que asciende a \$35 207.06, sino que permite además el cálculo de cada una de las actividades por separado y el análisis de la información necesaria para poder tomar decisiones estratégicas por parte de la dirección del Hotel Royal Hicacos Resort & Spa.

RECOMENDACIONES

Recomendaciones

1. Sugerir la planificación de cursos de capacitación y asesoría para el personal de la entidad hotelera objeto de estudio, que contribuirá a la puesta en práctica del procedimiento *ABC* propuesto en el menor tiempo posible.
2. Divulgar por diferentes vías los resultados de la investigación con vistas a su consolidación teórica y práctica en el resto de las áreas del hotel.
3. Emplear el presente trabajo como documento metodológico para todo el personal del hotel, en aras de lograr una mayor cultura sobre el Sistema *ABC*.
4. Integrar un *Software ABC* al procedimiento propuesto de manera que la información y los resultados se obtengan en el menor tiempo posible, posibilitando que llegue a todas las áreas para el proceso de toma de decisiones.
5. Insertar este tema gradualmente en estudios universitarios utilizando esta investigación como bibliografía de asignaturas relacionadas con la contabilidad y la gestión empresarial, tanto en el pregrado como en la superación postgraduada.

BIBLIOGRAFÍA

Bibliografía

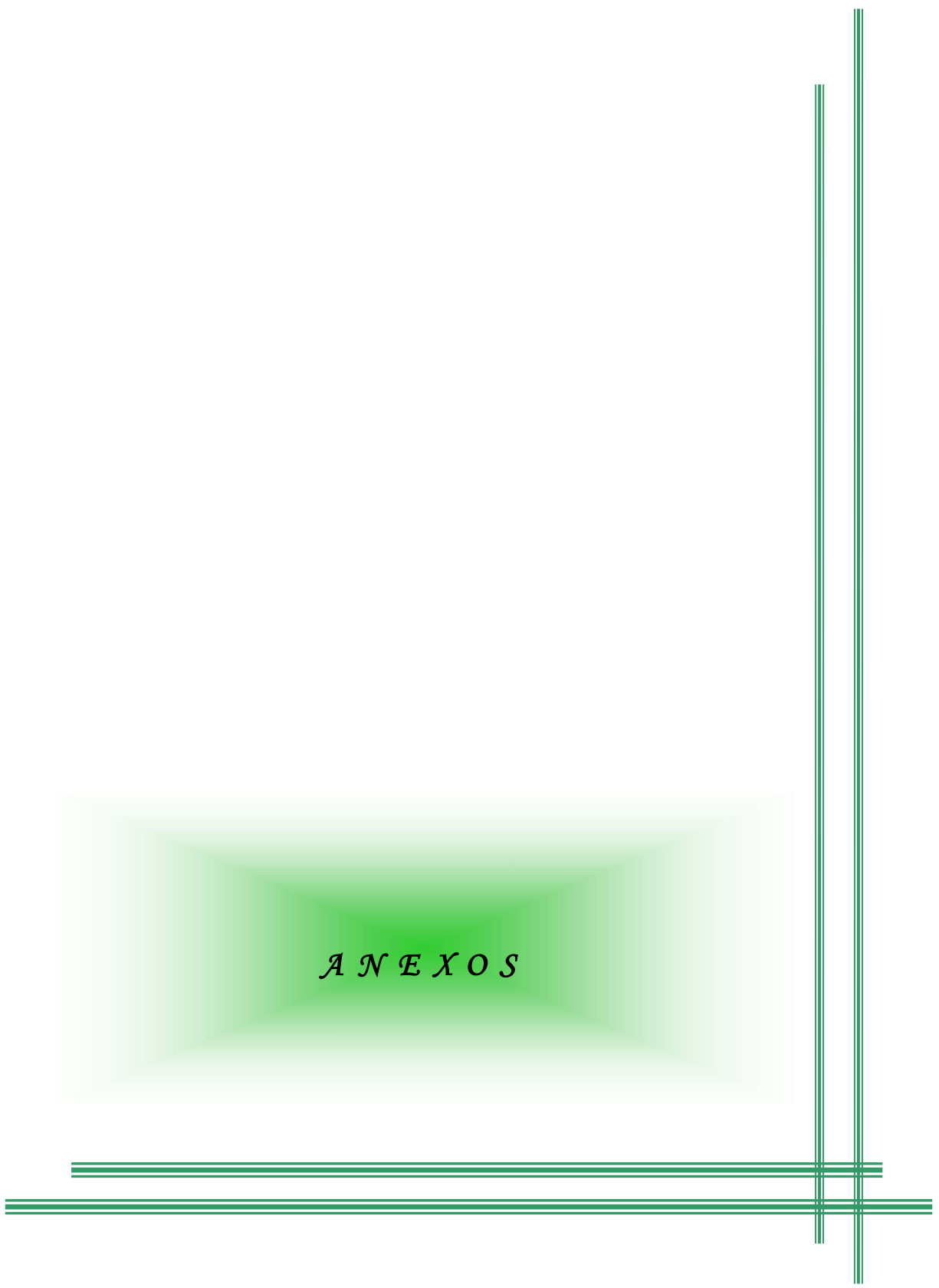
1. Abad Alfonso, A. (2007): "Medición del Capital Intelectual en el Hotel Meliá Las Américas". Tesis presentada en opción al Título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas. Matanzas, Cuba. (2007).
2. Anderson, S. W. "A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors". *Journal of Management Accounting. United States of America*. 1995. pp. 1-51. Traducción: ("Marco para la evaluación de los cambios en el Sistema de Costo y Gestión: El caso de la implementación del Costo Basado en Actividad en *General Motors*". Diario de Contabilidad de Gestión. Estados Unidos de América).
3. Anónimo. "¿Qué aportes hizo Luca Pacioli a los fundamentos de la contabilidad moderna y qué significa la palabra en sí?" /s. /l s. a/ Disponible en <http://espanol.answers.yahoo.com/question/index?qid=20080422164907AAND07>. Consultado 16/09/2008.
4. Amat, O. y Soldevila, P. "Contabilidad y Gestión de Costes". Editorial Gestión 2000. com. Barcelona, España. (1998).
5. Baujín, P. "Diseño y validación del procedimiento del costeo por actividades. Caso hotelero." Tesis presentada en opción al Título de Doctor en Ciencias Económicas. Matanzas, Cuba. (2005).
6. Blanco, F. "Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas". Editorial Deusto S.A. España. (2000).
7. Brimson, J. A. "Activity Accounting. An Activity Based Costing Approach". Edition John Wiley and son. National Association of Accountants professional book series. New York, United States of America. (1991). Traducción: ("La Actividad Contable. Un enfoque del Costo Basado en Actividades". Serie de libros profesionales de la Asociación Nacional de Contadores. Edición John Wiley e hijo. Nueva York, Estados Unidos de América).
8. Castelló Taliani, E. "El Sistema de Gestión y Costes Basado en las Actividades". Instituto de Estudios Económicos. Madrid, España. (1994).
9. Castelló Taliani, E. y Lizcano Álvarez, J. "El Sistema de Gestión y de Costes Basado en las Actividades". Institutos de Estudios Económicos, Madrid, España. (1994).

10. Clark, J. M. "Studies in the Economics of the Overhead Cost". /s. n/ Chicago, United States of America. (1923). Traducción: ("Estudios sobre la Economía del Costo Indirecto". Imprenta de la Universidad de Chicago. Estados Unidos de América).
11. Fernández, E. y La Nuez, M. "Metodología de la Investigación Educativa". Instituto Pedagógico latinoamericano y Caribeño. Ciudad de La Habana. Cuba. (2000).
12. Fleischman, R. K. y Parker, L. D. "British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management". *The Accounting Review*, 66(2) United States of America. (1991). Traducción: ("Los empresarios británicos y los indicios sobre la gestión de costos que existía antes de la Revolución Industrial". La Revista Contable 66(2). Estados Unidos de América).
13. Friedman, A. L. y Lyne, S. R. "Activity Based Techniques: The Real Life Consequences". England: CIMA. (1995). Traducción: (Técnicas Basadas en la Actividad: Las Reales Consecuencias de la Vida". Inglaterra).
14. García, R. y Cuétara, L. "Métodos para la toma de decisiones en la Gestión Empresarial". Universidad Federal de Acre, Brasil. Segunda Edición. (1996). Pp. 173-196.
15. Gosselin, M. "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing". *Review Accounting, Organizations and Society*. Estados Unidos de América. (1997). Vol. 22. N° 2. Traducción: ("El efecto de la Estructura Organizacional y Estratégica en la Adopción e Implementación del Costeo Basado en Actividades". Revista Contabilidad, Organización y Sociedad).
16. Gutiérrez Hidalgo, F. "Evolución histórica de la Contabilidad de Costes y Gestión (1885-2005)". Sevilla, España. (2005). Disponible en: http://www.decomputis.org/dc/articulos_doctrinales/gutierrez2.pdf. Consultado 16/09/2008.
17. Hernández Meléndrez, E. "¿Cómo escribir una tesis?". Escuela Nacional de Salud Pública. /s. n/. Cuba. (2006).
18. Horngren, CH. T. "Cost Accounting: A Managerial Emphasis". Prentice Hall. New Jersey, United States of America. (1982). Traducción: ("Contabilidad de Costo: un énfasis de la Administración". Estados Unidos de América).

19. Jönsson, S. "Nuevas tecnologías y contabilidad de gestión: Una visión del proceso organizacional". Cuadernos de Investigación Contable 1(1). /s. l/ (1989).
20. Kaplan, R. S. "The evolution of management accounting". *The Accounting Review. United States of America.* (1984). Traducción: ("La Evolución de la Administración Contable. La Revista Contable". Estados Unidos de América).
21. Kaplan, R. S y Cooper, R. "How Cost Accounting Systematically Distorts Products Costs?". *Management Accounting.* pp. 20-27. (1988). Traducción: ("¿Cómo la Contabilidad de Costos distorsiona sistemáticamente los costos de los productos?". Administración de la Contabilidad. Estados Unidos de América).
22. Kaplan, R. S. y Johnson, H. T. "Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión". /s. n/ Barcelona, España. (1988).
23. Krumwiede, K. "ABC: Why It's Tried and How It Succeeds". *Journal of Management Accounting. United States of America.* Abril, 1998. pp. 32-38. Traducción: ("ABC: Por qué se intentó y cómo se realiza correctamente. Diario de Contabilidad de Gestión. Estados Unidos de América).
24. Lizcano Álvarez, J. et al. "Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión". Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Editada por: Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) y Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Valencia, España. (2003). Disponible en <http://www.observatorio-iberoamericano.org/Relacion%20de%20Terminos%20Glorario%20Iberoam.htm>. Consultado 02/09/2008.
25. McGowan, A. S. y Klammer, T. "Satisfaction with Activity-Based Cost Management Implementation", *Journal of Management Accounting.* 1997. Traducción: ("Satisfacción con la implementación del Costo y Gestión Basado en Actividades". Diario de Contabilidad de Gestión. Estados Unidos de América).
26. Microsoft Encarta. Enciclopedia Digital. (2010).
27. Pérez Barral, O. "Modelo Conceptual ABC/ABM a partir del Estudio de Variables de Éxito para Empresas Cubanas". Tesis presentada en opción al Título de Doctor en Ciencias Económicas. Matanzas, Cuba. (2008).

28. Porter, M. E. "Ventajas competitivas. Creación y sostenimiento de un desempeño superior". Editorial Continental S.A., Cuarta Edición. México. (1985).
29. Quesada Guerra, M. "Propuesta de Metodología ABC/ABM en el Hospital Militar Mario Muñoz Monroy, a partir de un estudio de variables". Tesis presentada en opción al Título de Máster en Administración de Empresas. Matanzas, Cuba. (2007).
30. Ripoll Feliu, V. M. "Contabilidad de Gestión: evolución, desarrollo e investigación en España". I Jornada de Contabilidad de Gestión, Costes, Información, Control y Tecnología en el entorno empresarial actual. Editorial Caja Rural Valencia, España. Abril, (1992).
31. Ripoll Feliu, V. M. "Introducción a la Contabilidad de Gestión. Cálculo de Costes". /s. n/ Madrid, España. (1994).
32. Rodríguez García, G. "Propuesta de un procedimiento para el proceso de planeación de inventarios. Caso hotelero". Tesis presentada en opción al Título de Licenciada en Contabilidad y Finanzas. Matanzas, Cuba. (2007).
33. Selto, F. H. y Jasinski, D. W. "ABC and High Technology: A Story with a Moral", *Management Accounting*. Estados Unidos de América. (1996). Marzo. Vol. 77. N° 9. Traducción: ("El ABC y la Alta Tecnología: La Historia con Moral. Revista de Administración Contable).
34. Serra, V. et al. "Contabilidad de Gestión. Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones". Editorial Ariel S.A. España (1998).
35. Smolje, A. R. "El nuevo ABC o Time Driving ABC". *Costos y Gestión*. Argentina: Buenos Aires, No. 54, T-XIV. (2004).
36. Tamarit Aznar, C. "Variables que influyen en el diseño, implantación y control del Sistema de Costes y Gestión Basado en las Actividades. Estudio de un caso". Valencia, España. Tesis en opción al Título de Doctor en Ciencias. (2002).
37. Tränckner, J. "Desarrollo de un modelo orientado a procesos y elementos para el análisis y configuración del desarrollo técnico de pedidos de productos complejos." Tesis Doctoral del Instituto Técnico del Oeste del Rin. Aachen. Alemania. (1990).
38. Vega Falcón, V. "Capital Intelectual: Nuevo Desafío a la Contabilidad". Artículo presentado en el Congreso Internacional de Contabilidad y Finanzas Tercer Milenio. La Habana, Cuba. (2001). Publicado en soporte magnético.

A N E X O S



Anexo 1. Cuestionario de competencias y fuentes que tributan al conocimiento de los expertos seleccionados a partir del coeficiente de competencia. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada

El α seleccionado es 0,3 y $n=19$, por tanto, la cantidad de expertos a seleccionar debe ser $\leq \alpha * n$, o sea, número de expertos ≤ 6 .

Paso 1: evaluación de las características que identifican al experto, para lo que se emplean las variables y los pesos siguientes:

Características	Pesos
Nivel de Conocimiento	0,181
Nivel de competencia	0,086
Motivación	0,054
Creatividad	0,100
Profesionalidad	0,113
Capacidad de Análisis	0,122
Experiencia	0,145
Implicación	0,054
Actualización	0,127
Colectivismo	0,018

Paso 2: valoración de las fuentes que tributan al conocimiento del experto que lo avalan como conocedor de la temática ABC. El peso de su selección es el siguiente:

Expertos evaluados	Breve Descripción	Evaluación
Mayra Quesada Guerra	Profesora de Contabilidad de Gestión – Investigadora de la Universidad de Matanzas	0.90
Osmany Pérez Barral	Profesor de Contabilidad de Gestión – Investigador de la Universidad de Matanzas	0.86
Arturo Giner Filloí	Director económico – financiero - Investigador del Puerto de Valencia, España	0.93
Vicente Ripoll Feliú	Profesor de Contabilidad de Gestión - investigador de la Universidad de Valencia, España	0.95
Mercedes Rodríguez Suárez	Gobernanta del Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa	0.76
Pablo Amaro	Subdirector económico del Hotel Sandals Royal Hicacos Resort & Spa	0.84

Influencia de fuentes del conocimiento	Alto	Medio	Bajo
Estudios realizados	0,27	0,21	0,13
Experiencia teórica y práctica	0,24	0,22	0,12
Conocimiento del trabajo en Cuba	0,14	0,10	0,06
Conocimiento del trabajo en el extranjero	0,08	0,06	0,04
Consulta bibliográfica	0,09	0,07	0,05
Cursos de actualización	0,18	0,14	0,10

Annexo 2 Resultados del Método de Expertos

Coficiente de Competencia (K) = [Coficiente de Conocimiento (Kc) + Coficiente de Argumentación (Ka)]/2

Características	Frecuencia	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9
Conocimiento	0,181	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Competitividad	0,086			1	1	1		1	1	1
Disposición	0,054	1	1	1	1	1	1	1	1	
Creatividad	0,100	1	1		1	1				1
Profesionalidad	0,113	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Capacidad de análisis	0,122	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Experiencia	0,145		1	1	1	1	1			1
Innovación	0,054				1	1				1
Actualización	0,127	1	1	1	1	1	1		1	1
Cooperatividad	0,018		1	1	1	1	1	1		1
Coficiente de Conocimiento (Kc)	1,000	0,697	0,860	0,846	1,000	1,000	0,760	0,574	0,683	0,946

Fuentes	Expertos	1			2			3		
	Alto	Medio	Bajo	Alto	Medio	Bajo	Alto	Medio	Bajo	
Estudios teóricos realizados			1	1			1			
Experiencia docente			1		1		1			
Conocimientos de trabajos nacionales		1		1			1			
Conocimientos de trabajos en el extranjero			1			1		1		
Consultas bibliográficas		1		1			1			
Cursos de actualización	1			1			1			
Coficiente de Argumentación (Ka)		0,640			0,94			0,880		

Anejo 2 Resultados del Método de Expertos (continuación)

Fuentes	Expertos	4			5			6		
	Alto	Medio	Bajo	Alto	Medio	Bajo	Alto	Medio	Bajo	
Estudios teóricos realizados	1			1				1		
Experiencia docente	1			1				1		
Conocimientos de trabajos nacionales		1		1				1		
Conocimientos de trabajos en el extranjero	1			1					1	
Consultas bibliográficas	1			1					1	
Cursos de actualización	1			1				1		
Coeficiente de Argüenación (Ka)		0,860			0,900			0,760		

Fuentes	Expertos	7			8			9		
	Alto	Medio	Bajo	Alto	Medio	Bajo	Alto	Medio	Bajo	
Estudios teóricos realizados		1			1			1		
Experiencia docente		1				1	1			
Conocimientos de trabajos nacionales			1		1			1		
Conocimientos de trabajos en el extranjero			1			1			1	
Consultas bibliográficas		1				1		1		
Cursos de actualización	1				1		1			
Coeficiente de Argüenación (Ka)		0,780			0,660			0,740		

Anexo 2 Resultados del Método de Expertos (continuación)

Fuentes	Grado de influencia de los criterios		
	Alto	Medio	Bajo
Estudios teóricos realizados	0,27	0,21	0,13
Experiencia docente	0,24	0,22	0,12
Conocimientos de trabajos nacionales	0,14	0,10	0,06
Conocimientos de trabajos en el extranjero	0,08	0,06	0,04
Consultas bibliográficas	0,09	0,07	0,05
Cursos de actualización	0,18	0,14	0,10
Coefficiente de Argumentación (Ka)	1,00	0,80	0,50

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9
Coefficiente de Conocimiento (Kc)	0,697	0,860	0,846	1,000	1,000	0,760	0,574	0,683	0,946
Coefficiente de Argumentación (Ka)	0,640	0,940	0,880	0,860	0,900	0,760	0,780	0,660	0,740
Coefficiente de Competencia (K)	0,67	0,90	0,86	0,93	0,95	0,76	0,68	0,67	0,84

Se propone que el Coeficiente de Competencia (K) debe estar entre 0.7 y 1, según criterios de la investigación.

Ejemplo 1

- Cantidad de expertos a seleccionar: $a * n = 6$
- Número entre 0 y 1 pre fijado por los investigadores: 0,3
- Número de atributos: 19

Anexo 3. Cuestionario para evaluar qué variables entre las expuestas en el Modelo de Tamarit (2002), influyen en la implementación del Sistema ABC en el Hotel Royal Hicacos Resort & Spa. Fuente: adaptado de Quesada (2007)

Con motivo de una investigación sobre Contabilidad de Gestión, específicamente acerca del Sistema ABC, el equipo que integra el presente estudio está interesado en analizar una serie de elementos relacionados con la implementación del mismo, para lo que necesitamos su colaboración en las respuestas de este cuestionario.

Muchas gracias por su colaboración

Según Tamarit (2002), las variables que se exponen a continuación y que serán objeto de su evaluación, influyen en la implementación del Sistema ABC, por lo que se persigue con este cuestionario demostrar según su criterio, cuáles son las que influyen en el sector turístico cubano, específicamente en el Hotel Royal Hicacos Resort & Spa. Marque con una (X) las casillas correspondiente a las variables que usted considera que influyen en la implementación del ABC en la instalación turística objeto de estudio.

Variables	Sí	No
Tamaño de la organización		
Grado potencial de distorsión del costo		
Recursos disponibles		
Fuentes de información		
Sistema de costo existente		
Estructura organizativa		
Estrategia empresarial		
Cultura empresarial		
Apoyo por parte de la alta dirección		
Formación del personal		
Participación de todos los miembros de la organización		
Claridad y consenso de los objetivos del sistema		
Relación del ABC con otros sistemas de gestión		
Relación de la organización con los trabajadores		
Percepción del ABC según las características de los individuos		
Percepción de la información facilitada por el sistema		
Percepción de la utilidad del sistema		
Percepción del impacto del ABC en la organización		
Actitud hacia el sistema		

Anexo 4. Procesamiento del cuestionario aplicado a expertos. Coeficiente de Consenso

Variables	E	1	E	2	E	3	E	4	E	5	E	6
Criterios	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No
Tamaño de la organización	1		1			1		1	1			1
Grado potencial de distorsión del costo		1		1	1			1		1		1
Recursos disponibles	1		1		1		1		1		1	
Fuentes de información	1		1		1		1			1	1	
Sistema de costo existente	1			1	1		1		1		1	
Estructura organizativa		1		1	1		1			1	1	
Estrategia empresarial		1	1		1			1		1	1	
Cultura empresarial	1		1		1		1		1			1
Apoyo por parte de la alta dirección	1		1		1		1		1		1	
Formación del personal	1		1		1		1		1		1	
Participación de todos los miembros de la organización	1		1		1			1	1			1
Claridad y consenso de los objetivos del sistema		1	1		1		1			1	1	
Relación del ABC con otros sistemas de gestión		1	1		1			1	1		1	
Relación de la organización con los trabajadores	1		1		1			1	1			1
Percepción del ABC según las características de los individuos	1		1		1			1	1			1
Percepción de la información facilitada por el sistema		1	1		1			1		1	1	
Percepción de la utilidad del sistema		1		1	1		1			1	1	
Percepción del impacto del ABC en la organización	1		1		1		1		1		1	
Actitud hacia el sistema			1		1		1		1		1	

Anexo 4. Procesamiento del cuestionario aplicado a expertos. Coeficiente de Consenso (continuación)

Variables	Votos negativos	Votos totales	Grado de aceptación	Herramienta de medición
Tamaño de la organización	3	6	50%	Cuestionario
Grado potencial de distorsión del costo	5	6	17%	Cuestionario
Recursos disponibles	0	6	100%	Cuestionario
Fuentes de información	1	6	83%	Cuestionario
Sistema de costo existente	1	6	83%	Cuestionario
Estructura organizativa	3	6	50%	Cuestionario
Estrategia empresarial	3	6	50%	Cuestionario
Cultura empresarial	1	6	83%	Cuestionario
Apoyo por parte de la alta dirección	0	6	100%	Cuestionario
Formación del personal	0	6	100%	Cuestionario
Participación de todos los miembros de la organización	2	6	67%	Cuestionario
Claridad y consenso de los objetivos del sistema	2	6	67%	Cuestionario
Relación del ABC con otros sistemas de gestión	2	6	67%	Cuestionario
Relación de la organización con los trabajadores	2	6	67%	Cuestionario
Percepción del ABC según las características de los individuos	2	6	67%	Cuestionario
Percepción de la información facilitada por el sistema	3	6	50%	Cuestionario
Percepción de la utilidad del sistema	3	6	50%	Cuestionario
Percepción del impacto del ABC en la organización	0	6	100%	Cuestionario
Actitud hacia el sistema	0	5	100%	Cuestionario

Si el resultado es mayor que 80% se acepta el criterio evaluado.

Anexo 5. Método del triángulo de Fuller Modificado. Matriz de Variables del ABC

Leyenda: E—elemento, D—decisión

Expendo 1	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	Total
E1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	2
E2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	9
E3	1	0	1	0	0	1	1	1	1	6
E4	1	0	1	1	1	1	1	1	0	7
E5	1	0	1	0	1	1	1	1	1	7
E6	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
E7	1	0	0	0	0	1	1	0	0	3
E8	1	0	0	0	0	1	1	1	0	4
E9	1	0	0	1	0	1	1	1	1	6
Total	8	1	4	3	3	9	7	6	4	45

Expendo 2	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	Total
E1	1	0	0	0	0	0	1	1	0	3
E2	1	1	1	0	1	1	1	1	1	8
E3	1	0	1	0	1	1	1	1	0	6
E4	1	1	1	1	1	1	1	1	1	9
E5	1	0	0	0	1	1	1	0	1	5
E6	1	0	0	0	0	1	1	0	0	3
E7	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
E8	0	0	0	0	1	1	1	1	0	4
E9	1	0	1	0	0	1	1	1	1	6
Total	7	2	4	1	5	7	9	6	4	45

Expendo 3	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	Total
E1	1	0	1	0	1	0	1	0	0	4
E2	1	1	1	1	0	1	1	1	1	8
E3	0	0	1	0	1	1	1	0	1	5
E4	1	0	1	1	1	1	1	1	0	7
E5	0	1	0	0	1	1	1	0	1	5
E6	1	0	0	0	0	1	0	1	0	3
E7	0	0	0	0	0	1	1	1	0	3
E8	1	0	1	1	1	0	0	1	0	5
E9	1	0	0	0	0	1	1	1	1	5
Total	6	2	5	3	5	7	7	6	4	45

Anexo 5. Método del triángulo de Fuller Modificado. Matriz de Variables del ABC (continuación)

Exento 4	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	Total
E1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	2
E2	1	1	0	1	1	1	1	1	1	8
E3	1	0	1	1	0	1	1	1	1	7
E4	1	0	1	1	0	1	0	1	0	5
E5	1	0	1	0	1	0	1	0	1	5
E6	0	0	0	0	1	1	1	1	1	5
E7	1	0	0	0	0	1	1	0	0	3
E8	1	0	0	0	1	1	1	1	0	5
E9	1	0	0	1	0	1	1	1	1	6
Ida	8	1	3	4	4	7	8	6	5	46

Exento 6	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	Total
E1	1	0	1	0	1	0	1	0	0	4
E2	1	1	1	1	0	1	1	1	1	8
E3	0	0	1	0	1	0	1	0	1	4
E4	1	0	1	1	1	1	0	1	0	6
E5	0	1	0	0	1	1	1	0	1	5
E6	1	1	0	0	0	1	0	0	1	4
E7	0	0	0	0	0	1	1	1	0	3
E8	1	1	0	1	1	0	0	1	1	6
E9	1	0	0	0	0	1	1	1	1	5
Ida	6	4	4	3	5	6	6	5	6	45

Exento 5	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	Total
E1	1	0	0	0	0	0	1	1	0	3
E2	1	1	0	1	1	1	1	1	1	8
E3	0	1	1	1	0	0	1	0	0	4
E4	1	0	1	1	0	1	1	1	1	7
E5	0	0	0	0	1	1	0	0	1	3
E6	1	1	1	0	0	1	1	1	0	6
E7	0	0	0	1	0	0	1	1	0	3
E8	0	1	0	0	1	1	1	1	0	5
E9	1	0	1	0	0	1	1	1	1	6
Total	5	4	4	4	3	6	8	7	4	45

Anexo 5. Método del triángulo de Fuller Modificado. Matriz de Variables del ABC (continuación)

Decisora	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	Total
D1	2	9	6	7	7	1	3	4	6	45
D2	3	8	6	9	5	3	1	4	6	45
D3	4	8	5	7	5	3	3	5	5	45
D4	2	8	7	5	5	5	3	5	6	45
D5	3	8	4	7	3	6	3	5	6	45
D6	4	8	4	6	5	4	3	6	5	45
Total	18	49	32	41	30	22	16	29	34	270

Expertos	Variables de mayor significación	Peso Específico
1	Estructura organizativa	0,07
2	Estrategia empresarial	0,18
3	Cultura empresarial	0,12
4	Apoyo por parte de la alta dirección	0,15
5	Claridad y consenso de los objetivos del sistema	0,11
6	Relación del ABC con otros Sistemas de Gestión	0,08
7	Relación de la organización con los trabajadores	0,06
8	Percepción de la utilidad del sistema	0,11
9	Actitud hacia el sistema	0,13
	Total	1,00

El peso específico es el resultado de la división del total de cada tabla (criterio de cada experto) entre el total de la tabla decisora (270).

Annexo 6. Cálculo del costo por actividades del subproceso Regularía de Plcos del Proceso Operativo Alcanamiento

Mes: Agosto 2010

Códigos	Elementos del costo	Unidad de Medida (UM)	Cantidad	Costo Unitario	Total
Ap-1	Materia Directa (MD):				
	Modelo Solicitud de Pedido	hora	48,00	0,0084	0,403
	Materiales Directos (MD):				
	Salario del operario	hora	12,00	2,9134615	34,96
Ap-2	MD (ver explicación del cálculo)				
	MD				
	Salario del operario	hora	195,00	2,9134615	571,04
Ap-3	MD				
	Valor entregado insuño al almacén	hora	120,00	0,01034	1,24
	MD				
	Salario del injin	hora	520,00	1,8461538	960,00
	Salario del almacén	hora	1080,00	1,9326923	2087,31
Ap-4	MD				
	Modelo inventario de fabricación	hora	1.240,00	0,00114	1,38
	MD				
	Salario del supervisor	hora	624,00	2,1067694	1.314,00
Ap-5	MD				
	Palo de escoba	unidad	4,00	0,92	3,68
	Gautes de goma	unidad	12,00	0,659	7,91
	Legajo Blanco Sol	unidad	5,00	0,7246	3,62
	Lesmús antecebaro	unidad	6,00	1,811	10,87
	Cubo plástico	unidad	8,00	16,00	128,00
	Armadador	unidad	4,00	2,08	8,32
	MD				
Salario del almacén de área	hora	2704,00	1,9326923	5226,00	

Anexo 6. Cálculo del costo por actividades del subproceso Regiduría de Fisos del Proceso Operativo Alojamiento (continuación)

Ap-6	IMU				
	Reporte de canarera	mca	1240,00	0,00412	5,11
	Escoba plástica de base rectangular	unidad	5,00	0,92	4,60
	Cubo plástico de 16L	unidad	7,00	16,00	112,00
	Fajal para escoba	unidad	7,00	0,5002	3,50
	Lesn industrial de barro	unidad	10,00	1,8111	18,11
	Gautes de goma	unidad	30,00	0,668	23,07
	Legia	unidad	10,00	0,7246	7,25
	Adilantador / Multiimpactor	unidad	12,00	1,90	22,80
	Fregona industrial	unidad	6,00	1,688	10,13
	Cubo escurridor	unidad	4,00	3,17	12,68
	Bolsa para basura 45 X 60 rdios	paquete	6,00	1,506	9,04
	Recogedor Super con palo vgr R16220	unidad	6,00	2,508	15,05
	Bayeta de pan de celana para limpiar muedes	unidad	12,00	0,35	4,20
IMU					
Saia de la canarera	mca	1674,00	1,9326923	3235,33	
Ap-7	IMU				
	Jabon de hotel	unidad	40,00	0,04	1,60
	Champú	caja	40,00	0,2837	11,35
	Gal de barro	caja	40,00	0,2445	9,78
	Gorro de barro	caja	40,00	0,12	4,80
	Papel sanitario	rollo	40,00	2,40	96,00
	Bolsa	unidad	40,00	0,30	12,00
	Paquete de panuelos sanitarios	paquete	20,00	0,14	2,80
	Portaajera	unidad	20,00	0,30	6,00
	Block de ndas	unidad	20,00	0,1122	2,24
	Almofra de cana	unidad	10,00	10,263	102,63
Localizada	unidad	40,00	0,7827	31,31	

Anejo 6. Cálculo del costo por actividades del subproceso Regiduría de Plcos del Proceso Operativo Alojamiento(continuación)

Ap-7 (continuación)	Ferron con anillos anti ruidos	unidad	26,00	13,129	341,36
	Sabon de cura	unidad	5,00	28,1121	140,56
	Local con loup	unidad	5,00	35,2274	176,11
	Cubre cana	unidad	5,00	294,9321	1474,66
	Funda de almohada	unidad	6,00	187,8130	1126,88
	MU				
	Salario de la canarera	hora	1674,00	1,9326923	3235,33
Ap-8	MU				
	Fortalajeta	unidad	10,00	0,30	3,00
	Modelo Full impresora para animacion	unidad	10,00	2,70	27,00
	MU				
	Salario de la canarera	hora	1.188,00	1,9326923	2296,04
Ap-9	MU				
	Cantidad de cerpa al lavar y opiantrar	hga	30,00	0,005588	0,17
	Cuadre con recepcion para cuadro	hga	20,00	0,00489	0,10
	Lejente Hogar	unidad	7,00	10,250	71,75
	Lejente industria	unidad	13,00	21,415	140,18
	Block de lavandera	hga	500,00	0,0235	11,75
	MU				
Salario de la lavandera	hora	28,00	1,8461538	384,00	
Ap-10	MU (ver explicacion del calculo)				
	MU				
	Salario de almacenero central	hora	390,00	2,1634615	843,75
	Salario de tajin	hora	520,00	1,8461538	960,00
Ap-11	MU				
	Modelo Cuadre Lario con el tajin	unidad	30,00	0,0571	1,71
	MU				
	Salario de almacenero central	hora	660,00	2,1634615	1.426,26
Total					\$21.666,31

Annexo 7. Cálculo del costo por actividades del subproceso Regularía de Fijos del Proceso Operativo Alojamiento

MES: Agosto 2010

Códigos	Elementos del costo	Unidad de Medida (UM)	Cantidad	Costo Unitario	Total
Ar-1	MD				
	Modelo Solicitud de Fijos	hga	24,0	0,08400	0,202
	MD				
	Salario de jerecepcion	hora	8,0	2,9134515	23,308
Ar-2	MD (ver explicación del cálculo del costo)				
	MD				
	Salario de jerecepcion	hora	200,0	2,9134515	582,692
Ar-3	MD				
	Valor Reserva realizada a cliente	hga	12,0	0,0084	0,1008
	Valor Registro de Reservas	hga	12,0	0,0084	0,1008
	Toner de tax BX-3	unidad	1,0	40,00	40,00
	MD				
	Salario de la reserva	hora	20,0	2,278816	47,400
Ar-4	MD				
	Modelo de Alojamiento	hga	16,0	0,008400	0,134
	MD				
	Salario de recepcionista	hora	182,0	1,932623	351,74
Ar-5	MD				
	Sobre Unitek 11x250	caja	1,0	0,16	0,16
	Bolígrafo	unidad	10,0	0,1300	1,30
	Lija # 32	bolsa	10,0	2,1025	21,03
	Toner 41 plaser	unidad	3,0	90,2925	270,88
	Toner plaser	unidad	3,0	102,00	306,00
	Resaltador Micro	unidad	4,0	0,365	1,46
Presilla de para	caja	12,0	1,505	18,06	

Anexo 7. Cálculo del costo por actividades del subproceso Regiduría de Fisos del Proceso Operativo Alojamiento (continuación)

Ar-5 (continuación)	Una adhesiva	unidad	10,00	0,645	6,45
	Modelo Recepcionista Uegas	hora	8,00	0,056	0,45
	MD				
	Salario del recepcionista	hora	182,00	1,9326923	351,75
Ar-6	MD (ver explicación del cálculo)				
	MD				
	Salario del maestro	hora	1.456,00	1,803671	2.626,00
Ar-7	MD				
	Modelo Fresas a Clientes	hora	10,00	0,15	1,50
	Solicitud de transferencia	paquete	1,00	55,00	55,00
	Red de color	hora	500,00	0,063	31,50
	Modelo Red en Euro	hora	100,00	0,049	0,49
	Modelo de Extracción en Euro	hora	100,00	0,049	0,49
	MD				
	Salario del recepcionista	hora	364,00	1,9326923	703,50
Ar-8	MD				
	Ticket de reservación para restaurantes	unidad	15,00	0,06	0,90
	Registro de servicio de telefonía del cliente	hora	450,00	0,0652	2,94
	MD				
	Salario del Recepcionista	hora	364,00	\$1,9326923	703,50
Ar-9	MD				
	Sobre de UEGAKU	caja	1,00	0,16	0,16
	MD				
	Salario del recepcionista	hora	456,00	1,9326923	879,31
Ar-10	MD				
	Modelo Uere de Caja	hora	40,00	0,0898	2,36
	MD				
	Salario del recepcionista	hora	78,00	1,9326923	150,75
Tda					\$5.130,11

