

TEORÍA Y PRÁCTICA DEL SISTEMA ABC/ABM EN INSTALACIONES HOTELERAS Y MIPYMES DEL SECTOR TURISMO

**OSMANY PÉREZ
PONTIFICIA
UNIVERSIDAD CATÓLICA
DEL ECUADOR SEDE
AMBATO (PUCESA)**

Dykinson, S.L.

© Osmany Pérez (Pontificia Universidad Católica del Ecuador – Sede Ambato – PUCESA).

El presente libro ha contado con el asesoramiento de profesionales en el tema objeto de estudio y ha seguido un proceso de revisión por pares ciegos antes de su publicación.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Dirijase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 917021970 / 932720407

Editorial DYKINSON, S.L.

Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid

Teléfono (+34) 915442846 - (+34) 915442869

e-mail: info@dykinson.com

<http://www.dykinson.es>

<http://www.dykinson.com>

ISBN: 979-13-7006-733-5

“La investigación es un proceso inviolable que se enfrenta a los problemas sociales y técnicos, con el fin, de buscar soluciones que garanticen el bien común de la humanidad”

Pérez, O. (2025)

Dedicatoria

Esta obra va dedicada a mi hijo, madre y sobrino, a quien desde pequeños les quité espacios de compartir ratos libres para cumplir múltiples tareas como profesional, ellos son la inspiración máxima de esta obra.

A mi familia, que siempre me ha apoyado en todos los momentos profesionales.

A mis amigos y compañeros de graduación de 1992, quienes confiaron en mí y me hicieron crecer como parte de una familia.

A mis profesores de Cuba y España, que me ofrecieron sus conocimientos desinteresadamente para que yo me desarrollara de manera integral como profesional y ser humano.

A todos mis estudiantes, porque sin ellos, no existiría mi crecimiento profesional como docente, investigador y formador de las nuevas generaciones en cualquier parte del mundo.

Agradecimientos

A la Pontificia Universidad Católica del Ecuador Sede Ambato, por estimularme a que me decidiera a escribir mis conocimientos fruto de la investigación.

Prólogo

Amidst the economic transformations and increasing competitive pressures facing the tourism sector, the need for management and accounting tools that can keep pace with changes and provide accurate information, enabling decision-makers to improve performance and enhance sustainability, is growing. In this context, the importance of this distinguished scholarly work by Osmany Perez emerges. He examines the activity-based costing and management (ABC/ABM) system in depth and with scientific rigor, using a dual approach that combines theoretical frameworks and practical applications. The book is specifically directed at hotel establishments and small and medium-sized enterprises (SMEs) in the tourism sector, particularly in emerging economic contexts.

The book addresses one of the fundamental problems in the world of management accounting: the wide gap between theory and practice regarding advanced costing systems. Through a sound scientific analysis, the author points out that the ABC/ABM system, despite its theoretical advancements, still suffers from weak practical application, especially in developing countries and within small and medium-sized tourism enterprises that lack the necessary technical expertise and technological resources. Hence the importance of the book. Not only does it diagnose problems, but it also presents conceptual and procedural models applicable to this type of organization, contributing to improving the accuracy of costing, activating accountability, and increasing the efficiency of resource management.

The second edition of this work represents a qualitative shift, as the author expands his scope of interest from large hotel establishments to MIPYMES projects, seeking to adapt the ABC/ABM model to the structural and functional characteristics of these projects through an in-depth analysis of the variables that determine the success or failure of adopting these systems. He also pays special attention to the dimensions of accounting innovation, drawing on solid scientific literature and applied field studies, enhancing the reliability of the proposed model and making it suitable for the needs of the Latin American tourism landscape.

In addition to the theoretical value the book provides through its historical and evolutionary foundation of activity-based costing and management, it also offers a tangible practical contribution through carefully studied field experiments, including case studies in actual hotel establishments. The book also highlights the importance of integrating modern technology, such as digital analytics and cloud accounting software, into the design and implementation of costing systems, thereby expanding the system's ability to provide immediate and accurate information to decision-makers.

What also distinguishes this book is its comprehensive approach to addressing the dimensions of ABC/ABM implementation success. It does not view costs in isolation from other organizational functions but rather views this system as an integrated strategic tool that impacts sales, pricing, productivity, quality, and customer satisfaction. This aligns with modern trends in management accounting, which integrate financial and non-financial performance and redefine the concept of "value" in an organization.

Academically, this work is an important reference for teaching costing and preparing investment and pricing decisions in small businesses. It also fills an existing research gap related to the weakness of modern accounting applications in developing contexts. Socially, the book makes an effective contribution to raising entrepreneurs' awareness of the need to shift from traditional cost management methods to more accurate and realistic models, which in turn supports the local economy and enhances project sustainability. In conclusion, this work represents a qualitative contribution to the development of management accounting thought and practice. It is an important practical and theoretical guide for tourism organizations seeking to improve their efficiency and achieve business sustainability by adopting the ABC/ABM system as an advanced strategic tool for resource management and decision-making.

Mohammed Edan Alkhazraje

Middle Technical University- Institute of Administration Rusafa- Iraq.

Email: Alkhazrje1991@mtu.edu.iq, <https://orcid.org/0000-0002-8236-446X>

Índice de contenidos

INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I. GENERALIDADES DE LA GESTIÓN DE COSTO BASADO EN ACTIVIDADES PARA LA TOMA DE DECISIONES	16
I.1. Origen del Sistema de Gestión y Costo Basado en Actividades	16
I.2. Evolución del Sistema de Costos y Gestión Basado en Actividades	23
I.3. Estado del Sistema ABC/ABM en la práctica empresarial	26
I.4. Sistema ABC/ABM como innovación	31
I.5. Medidas del éxito del Sistema ABC/ABM	35
I.6. Modelos determinantes del éxito del Sistema ABC/ABM	44
I.7. Variables relacionadas con la organización y con el comportamiento de los empleados	51
I.7.1. Variables relacionadas con la organización	54
I.7.2. Variables relacionadas con el comportamiento de los empleados de la organización. Tipos de percepción	70
CAPÍTULO II. MODELOS CONCEPTUALES DE GESTIÓN Y COSTO BASADO EN ACTIVIDADES	77
II.1. Variables de éxito o fracaso que influyen en el diseño e implementación del Sistema ABC/ABM	77
II.2. Propuesta de Modelos Conceptuales ABC/ABM para las instalaciones hoteleras y MIPYMES	97
II.2.1 Concepción general del Modelo Conceptual ABC/ABM	98
CAPÍTULO III. APLICACIÓN PRÁCTICA EXPERIMENTAL DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN Y COSTO BASADO EN ACTIVIDADES EN UNA INSTALACIÓN HOTELERA	110
III.1. Propuesta de procedimiento para la determinación del costo basado en el Modelo Conceptual ABC/ABM para una instalación hotelera	110
III.2. Implementación del procedimiento para la determinación del costo en una Instalación hotelera	147
III.2.1 Caracterización del Hotel	147
III.2.2. Resultados de la implementación del procedimiento para la determinación del costo en el hotel	153
CAPÍTULO IV. NUEVA CONCEPCIÓN DEL MODELO Y PROCEDIMIENTO ABC/ABM PARA MIPYMES Y PYMES	189
IV.1. Concepción general del Modelo Conceptual ABC/ABM para MIPYMES y PYMES	189
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	206

INTRODUCCIÓN

Los progresos de la ciencia, la tecnología y la innovación en la información contable dentro del siglo XXI están marcados por la necesidad de tomar decisiones proactivas en diversos contextos. Por ello, en la actualidad los gerentes se preocupan por contar con herramientas de gestión más efectivas que hagan crecer y desarrollar sus empresas, con la finalidad de ser más reconocidos en el mercado nacional e internacional. Esta percepción, les exige valorar sobre elementos importantes como: precios competitivos, disminución de costos dentro de los procesos operativos y administrativos, empleo de tecnologías más avanzadas para alcanzar mayor competitividad, rendimiento, sostenibilidad; y, mejores gestiones de ventas de sus productos o servicios.

En tal sentido, las organizaciones productivas y de servicios aun no invierten en sistemas de gestión de costo más avanzados, sobre todos aquellas que pertenecen a la categoría de micro, pequeñas y medianas empresas (conocidas como MIPYMES) e incluso en las propias instalaciones hoteleras, pues argumentan que son herramientas costosas y que prefieren dedicar sus escasos recursos económicos a la adquisición de insumos e insumos que les hagan funcionar diariamente. Sin embargo, esta visión es peligrosa para la toma de decisiones de los dueños de estos negocios, pues desconocen la realidad de lo que sucede en sus procesos operativos y de servicios.

Dado lo descrito, se confirma que las nuevas herramientas de gestión para la toma de decisiones como el Sistema de Gestión y Costo Basado en Actividades (ABC/ABM) sigue teniendo un desarrollo mayor teórico que práctico, como lo ha expresado Pérez Barral (2023) en su obra de la primera edición. De la misma manera, se reitera en este estudio que el ABC/ABM, debe integrar todas las áreas funcionales de la organización, con el propósito de que se provea con información completa a los gerentes de instalaciones hoteleras (dueños de negocios de MIPYMES) para que tomen decisiones oportunas y tracen nuevas estrategias todos los años de forma operativa.

Relacionado con lo anterior, las MIPYMES y las instalaciones hoteleras desean crecer y desarrollarse, pero no invertir económicamente en tecnologías contables ni informáticas, esto reduce irremediablemente sus posibilidades y probabilidades de competir con empresas más consolidadas en el mercado con características similares, sobre todo, en aquellos países llamados del tercer mundo (países latinoamericanos y del continente africano).

El contexto descrito, se debe a que la generalidad de las empresas latinoamericanas y africanas son de características de MIPYMES y PYMES, esto incluye organizaciones asociadas al turismo como restaurantes, hosterías, entre otros, las cuales han surgido

en la mayoría de los casos por necesidad o supervivencia de familias y no necesariamente por convicción empresarial. Criterio similar al descrito, ha sido plasmado en los estudios de Pérez Barral et al., (2023). Aunque estos autores se refirieron solo a los países latinoamericanos, cuando hacían énfasis en que estas organizaciones tenían recursos económicos, tecnológicos y de infraestructura muy escasos, debido a que, contaban con limitaciones reales para acceder a créditos con bancos e instituciones financieras, por la falta de confianza en su capacidad de pago.

Al contexto anterior se suma, que el inicio o mantenimiento de un negocio relacionado al turismo con características de MIPYMES, Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), o ya considerado instalaciones hoteleras, es muy costoso para personas de bajos o medianos ingresos, con lo cual se ven obligados a solicitar créditos que en ocasiones le son negados por sus condiciones económicas. Esto provoca que los mismos tarden en crecer, desarrollarse y sostenerse en el tiempo y, por ende, el nivel de incertidumbre en cuanto a lograr éxito se desvanece en la generalidad de las ocasiones. Esto ha traído consigo por ejemplo en Ecuador, que existan cooperativas de restaurantes al servicio de turismo en la zona Costa, como una forma de sobrevivir como pequeños dueños de negocios.

En tal sentido, los gerentes de empresas comenzaron a trazar estrategias para enfrentar los desafíos de la competencia y el mercado desde una perspectiva económica y financiera más agresiva y proactiva, queriéndose liderar así, los precios del mercado y la disminución de los costos a través de herramientas tecnológicas contables más avanzadas a las existentes. Por supuesto, este fenómeno se da con empresarios de organizaciones estables y consolidadas en el sector del turismo, no así con las MIPYMES, por sus características y condiciones de estructura y económica, a la cual debe agregarse que estas últimas generalmente son dirigidas por empresarios empíricos y con limitada formación profesional en el turismo.

Dado lo expuesto, esta obra en su segunda edición pretende poner a disposición de los lectores los criterios de otros autores que han abordado esta temática con otra perspectiva o visión contable, con la finalidad de que los empresarios o emprendedores de instalaciones hoteleras y de MIPYMNES que ofrecen sus servicios al sector del turismo se interesen por adoptar e implementar sistemas de gestión contables que superen a los ya tradicionales, dado que, el contexto en el siglo XXI es muy diferente a los anteriores, pues ahora se habla de la existencia de empresas virtuales con disimiles características de funcionamiento.

Frente al contexto descrito, la literatura en Contabilidad de Gestión ha seguido avanzando desde el punto de vista teórico y tecnológico, lo cual ha sido motivo de interés de los empresarios de grandes empresas y compañías de países desarrollados y, aunque no ha sido así con respecto a las MIPYMES, esta obra pretende aportar con los primeros cimientos para que cuenten con herramientas de gestión potentes por muy pequeñas que estas sean. Lo expresado hasta el momento, confirma que, las teorías relacionadas con la gestión contable empresarial pueden aportar al desarrollo, crecimiento y sostenibilidad en el tiempo de cualquier tipo de organización productiva o de servicio relacionada al turismo, contribuyéndose con ello a la competitividad en el mercado.

En el ámbito teórico, según criterio de Pérez Barral (2008, 2023), existen detractores de los sistemas relacionados con la filosofía de las actividades o con la gestión de las actividades, como por ejemplo: Goldratt, & Cox (1986); e, Iglesias Sánchez (1993, 2003), quienes plantean que las informaciones generadas por el Sistema ABC/ABM no contienen un valor importante para la toma de decisiones y, que no resuelve la problemática de los sistemas de costos tradicionales, siendo la Teoría de las Limitaciones la esencial para tales fines. Esta visión es propia de profesionales alejados de las ciencias contables y que solo admiten como herramientas de gestión para la toma de decisiones aquellas que se relacionan directamente con los procesos operativos de las empresas, por ejemplo: gestión por procesos, gestión de calidad, gestión de operaciones, entre otros.

Sin embargo, los investigadores y académicos relacionados con las ciencias contables, otorgan un criterio de confianza al Sistema de Gestión y Costo basado en Actividades, y es por ello, han trabajado para que tenga éxito el diseño e implementación de los Sistemas ABC/ABM en las organizaciones que desean ser competitivas, algunos de estos autores son: Castelló Taliani; Baujín Pérez; Ripoll Feliu; Vega Falcón; Pérez Barral; Pérez Zulueta, Ramírez Escalona, entre otros, que desde finales del siglo XX, aportaron con sus estudios al desarrollo de la propuesta de un Sistema de Gestión y Costo basado en Actividades para empresas productivas y de servicios en Iberoamérica (citados por Pérez Barral, 2008).

En Cuba, según Pérez Barral (2008, 2023), este comportamiento ha generado desde finales de los años 90, que directivos de empresas y académicos unan sus esfuerzos para lograr la adopción futura de estos sistemas, en aras de gestionar eficientemente todos los recursos de la organización, conjugándose así, las nuevas técnicas y

herramientas de gestión dentro del proceso de perfeccionamiento empresarial que se desarrolla a través de los años en el país.

Lo descrito, deja entrever la necesidad y la importancia que tiene para las empresas de asumir el reto de implementar en un futuro el Sistema de Gestión y Costo basado en Actividades para mejorar su gestión, control y toma de decisiones frente a sus competidores, sobre todo, atendándose la necesidad de asumir cambios de un sistema de contabilidad de costo tradicional por uno más avanzado en las MIPYMES, que responda a las exigencias del entorno actual y a su visión de crecimiento como organización productiva o de servicio relacionada al turismo.

Al respecto, se pone de manifiesto la importancia de esta obra como vía de solución futura de los problemas detectados en el área de la contabilidad para la toma de decisiones en cualquier tipo de organización sean micro, pequeñas o medianas empresas que estén relacionadas a la prestación del servicio en el turismo, pues, ello contribuye a que su crecimiento y desarrollo sea sostenible con la adopción e implementación de herramientas de gestión contables consideradas de avanzada para la toma de decisiones oportunas con respecto a sus clientes, proveedores, futuros inversionistas e instituciones financieras.

Para lo planteado, las bases del desarrollo del estudio se definen en la literatura consultada y en la metodología empleada por los autores que han sido objeto de estudio en el análisis del Capítulo I, dedicado a toda la concepción evolutiva de la ciencia contables a partir de las conceptualizaciones y concepciones desde diferentes puntos de vistas.

Posteriormente, se profundiza en la parte investigativa del estudio a partir de los resultados alcanzados por algunos autores, quienes explicaron con rigor científico los logros del ABC/ABM en las empresas que fueron implicadas en sus trabajos. Esto ha permitido, corroborar la necesidad e importancia de contar con un Modelo y procedimiento ABC/ABM más integral con respecto a los sistemas de costos tradicionales.

Para ello, se combina la investigación de corte cualitativo y cuantitativo planteada por Pérez Barral (2008), destacándose el auge de la investigación en la contabilidad de gestión, sobre todo, en la disciplina de Costos, dado por el grado de utilidad para explicar los procesos y actividades que conducen a la aplicación de determinadas prácticas contables individuales (Sampiere et. al., 2006; Yin 1998; Araújo Pinzón, 2000; Tamarit Aznar, 2002; Caldera Alberto, 2003; Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez, 2003) que

contribuyen a la mejora de los conocimientos operativos en las áreas administrativas y productivas.

En tal sentido, según Pérez Barral (2008), referenciado en Yin (1998), la investigación de corte cualitativo es 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. Esto permite profundizar en el comportamiento de los fenómenos a través de variables que inciden directa e indirectamente en los problemas contables de las organizaciones. Por lo tanto, es un método que analiza los factores que repercuten en el entorno del objeto de estudio seleccionado.

La investigación realizada contribuye a esclarecer y revelar las causas o el porqué de un fenómeno. Así como, dar respuestas basadas en proposiciones teóricas que orientan la investigación, especificando una serie lógica y completa, aunque hipotética, de eventos y acontecimientos causales que intentan conectar conceptos y/o variables (Tamarit Aznar, 2002).

En esta obra se combina la investigación cualitativa expuesta por Tamarit Aznar (2002) y los criterios de Kaplan (1990), relacionados con la investigación empírica que se enumeran a continuación:

1. Permite reafirmar modelos, teorías e hipótesis, que en la actualidad se desarrollan sin suficientes datos y observaciones para seguir proclamando su vigencia.
2. Pone de manifiesto las necesidades de la organización y las acciones a emprender. Esto implica, que los investigadores tienen que estar al corriente de las prácticas actuales y necesitan de una continua observación y descripción de las disciplinas relacionadas con la gestión y los costos.

Debe destacarse que, el estudio se realizó con datos derivados de la práctica empresarial, con la finalidad de realizar análisis que conlleven a demostrar que la propuesta de un Modelo ABC/ABM, es factible de implementarse en las organizaciones, siempre y cuando, se tenga la decisión por parte de la gerencia de la empresa. En esta segunda edición se presentan también los primeros trabajos relacionados con las MIPYMES que se relacionan al sector del turismo.

La obra mantiene el Modelo Conceptual ABC/ABM que integre los sistemas de costos basado en actividades (ABC), y la dirección basada en actividades (ABM), a partir del estudio de variables de éxito que han sido analizadas por diversos autores. Además, se propone un procedimiento para la determinación del costo basado en el Modelo

Conceptual propuesto, el cual presenta otros elementos diferentes al de la primera edición. No obstante, en esta segunda edición, se plantea otro modelo conceptual y procedimiento ya no para empresas consolidadas solamente sino también para las MIPYMES que se relacionan con el turismo, donde se incorporan otros elementos diferentes al diseñado en la primera edición.

La obra descrita en su totalidad presenta todos los resultados obtenidos por el autor en su tesis doctoral y de estudios e investigaciones posteriores, que incluye, algunos valores que a continuación se exponen:

- **Docente-metodológico:** al contribuir a enriquecer los contenidos de la asignatura Costo para el Control y la Toma de decisiones, en el tema: El costo en función de la estrategia empresarial: Sistema de Costo ABC/ABM. A su vez, sirve de material de consulta para las empresas (MIPYMES) que deseen diseñar e implementar esta herramienta de gestión contable.
- **Investigativo:** al abordar una revisión de la literatura relacionada con la Contabilidad de Gestión, y al profundizar en el estudio de variables que influyen en el diseño e implementación de los Sistemas ABC/ABM para empresas de diversos sectores. Asimismo, al profundizar en las propuestas realizadas por reconocidos investigadores que sirven de base para la elaboración de una herramienta de gestión contable que integre los sistemas con filosofía de actividades, a partir del estudio de variables. Asimismo, al diseñar Modelos conceptuales y procedimientos acorde a las características de las organizaciones objeto de estudio.
- **Teórico:** al actualizar e integrar los conocimientos relacionados con los Sistemas ABC/ABM y su flexibilidad con otros sistemas de gestión, lo cual se profundiza en su integralidad como herramienta para la toma de decisiones. En este sentido, la propuesta permite describir los sistemas basados en actividades, de tal manera, que den respuesta a las recomendaciones de otros trabajos investigativos relacionados con esta temática. A su vez, se sientan las bases para dar continuidad a este tipo de investigaciones en otras empresas e instituciones.
- **Social:** al lograr implicar en las investigaciones a potenciales usuarios del Sistema ABC/ABM, y al abarcar entidades de diferentes sectores. También en la transmisión de conocimientos en Congresos, Eventos y Simposios Nacionales e Internacionales relacionados con temáticas de Contabilidad de Gestión. De la

misma manera, al poner a disposición de universitarios, directivos y empleados de las empresas y personas interesadas artículos publicados en revistas y sitios WEB.

- **Práctico:** radica en el análisis de las variables de éxito o fracaso en los diseños seleccionados e implementados en las empresas objeto de estudio, creándose las bases de su generalización a partir de las modificaciones que se realicen en los actuales Lineamientos Generales para la planificación, registro y control del costo, al aplicar el procedimiento ABC/ABM en las organizaciones.
- **Económico:** al proponer un Modelo Conceptual ABC/ABM que optimice la información contable para la toma de decisiones, a partir de una mejor gestión, medición, control y determinación del costo de las actividades en las empresas.
- **Responsabilidad social:** al diseñarse modelos y procedimientos de gestión y costos basado en actividades que pueden implementarse con tecnología de informáticas para reducir al máximo el consumo de recursos materiales que se ocupan durante la actividad contable. Asimismo, al transparentar y agilizar una información de costo más exacta que permite tomar mejores decisiones de forma proactiva.

CAPÍTULO I. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE LA GESTIÓN DE COSTO BASADO EN ACTIVIDADES PARA LA TOMA DE DECISIONES

El capítulo pretende realizar un estudio de los antecedentes, desarrollo y evolución del Sistema de Costo y Gestión Basado en Actividades (ABC/ABM), así como, de las variables que influyen en el éxito o fracaso del diseño e implementación de este en la práctica empresarial. Esto incluye estudios de finales del siglo XX y lo que transcurre del siglo XXI en que se publica la obra en su segunda edición.

Los motivos que han promovido el estudio del tema en esta segunda edición es incentivar el interés de aplicación y adopción del ABC/ABM en los empresarios de los países menos desarrollados (tercer mundo) en sus Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MIPYMES), con la finalidad de que puedan ser más competitivos en el mercado en cuanto a costos y precios de productos-servicios se refiere, pues esta visión, puede otorgarles beneficios como: mejora en los procesos y actividades, identificación de procesos y actividades primarias y secundarias con valor añadido, mayor precisión en la gestión de costos, detección de despilfarros, entre otros aspectos, que apuntalan a una mejoría total en el funcionamiento de todas las áreas funcionales de la organización.

I.1. Evolución del Sistema de Gestión y Costo Basado en Actividades

Para entender las ciencias contables y su evolución es necesario hacer un recorrido exhaustivo en su historia para que pueda entenderse que al igual que otras ciencias y disciplinas debe emprenderse una transformación evolutiva a la par con el desarrollo de la tecnología, caso contrario, su perspectiva fracasaría en el tiempo y los empresarios dejarían de confiar en ella para tomar decisiones oportunas de acuerdo con el contexto en que se vive.

Tal es el caso, que si las MIPYMES, no se involucran e interesan por desarrollar herramientas de gestión contables como el ABC/ABM; jamás podrán ser competitivas en el mercado y menos aún fijar precios de sus productos aplicando verdaderamente la ciencia, pues hoy solo se dejan llevar por lo que dicta el mercado, si conocer si pueden o no soportar los costos de su producción-servicios a los precios que se comercializan.

Descrito lo anterior, pudiera decirse que la contabilidad más incipiente a criterio del autor de esta obra tiene sus orígenes en la necesidad que tuvo el hombre de contabilizar oficialmente su producción o el fruto de su trabajo. Con ello se considera que, desde que el hombre tuvo uso de razón contabilizó hasta en piedra todo lo que cultivaba o cazaba, e intercambiaba con otras tribus, según lo que ellos percibían como

compensación justa de mercancía. Esto puede definirse como una contabilidad rudimentaria o incipiente, pero que allanó el camino para su posterior desarrollo como ciencia a partir del siglo XIV.

No obstante, según la ciencia a criterio de Ripoll Feliu (1992), el origen de la Contabilidad de Costos tuvo su nacimiento en el siglo XIV como resultado del crecimiento y desarrollo de las industrias de vinos, monedas y libros. En su trabajo de investigación hace referencia a la obra de Solomons (1952) sobre el desarrollo de la Contabilidad de Costos. Señalándose que, el período marcado entre el siglo XIV y XIX, fue una etapa de comienzo de los registros de la actividad industrial para cubrir ciertas operaciones relacionadas con la transferencia de materiales de un proceso a otro dentro de un negocio, exponiéndose como ejemplo: Italia (1431), por parte de la familia Médicis en Inglaterra (1485), donde varias industrias adoptaron sistemas contables elementales, pero que en esencia, eran muy similares a los costos que hoy se conocen como sistemas tradicionales.

A criterio del autor mencionado, la utilización de la denominación "Contabilidad de Costos", data de principios del siglo XX. Por ejemplo, en la década del 40 aparecían los primeros indicios de la Contabilidad Administrativa en las obras de: Brett (1940); Boter (1941); Lasser (1942); Paton (1943); Schneider (1945); Vatter (1945); Dohr, Inghram y Love (1946); Lang (1947); Dean (1948); Reed (1948); Lay (1949). Comenzándose a emplear desde entonces, el término de Contabilidad Industrial, producto del auge alcanzado por la revolución industrial de la época (citado por Ripoll Feliu, 1992).

Aspectos importantes para destacar en la década mencionada, son: problemas relacionados con el costo en las empresas industriales, organización de la contabilidad, presupuesto y control, tratamiento de costos fijos y variables, información contable para la dirección, así como, los primeros análisis relacionados con el punto muerto o umbral de rentabilidad.

En el trabajo de Ripoll Feliu (1992), se expone que, en la década del 50 se aprecia un avance en el desarrollo de la Contabilidad de Costos. 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. Los autores que más se destacaron en esta etapa por la importancia que tuvieron sus obras para el desarrollo de la Contabilidad de Costos, fueron: Devine (1950); Gordon (1951); Hansen (1951); Neikirk (1951); Greer (1952); Argyris (1953); Heiser (1953); Greer (1954); Noble (1954); Backer y Jacobsen (1955); Gillespie (1957); Boter, (1958); Griffin (1958); Pedersen (1958); Wyer (1958) y Johnson (1959).

En su artículo¹, destaca que, en la década del 60, se publicaron artículos y libros que resaltaban: Contabilidad por área de responsabilidad y departamental; Análisis de los costos especiales; Precios de costos estándar y su contabilización; Contabilidad para la toma de decisiones; Importancia de la contabilidad de gestión en la era de los sistemas; Planificación, el control y la toma de decisiones; Procesamiento de datos y el papel del contador en la toma de decisiones; Decisiones sobre inversiones de capital y planificación presupuestaria; y, Sistemas de control.

Asimismo, los autores que más se destacaron fueron: Lawrence (1960); Davidson y Trueblood (1961); Rapin y Poly (1961); Solomons (1961); Suárez (1961); Rickard (1962); Pérez (1963); Specthrie (1963); Beckett (1964); Ferrara (1964); Pasdermadjian (1965); Samuels (1965); Morton y Jacobsen (1967); Woolsey (1967); así como, Gordon y Shillinglaw (1969), dado que tuvieron una visión empresarial ligada a la necesidad de gestionar información para la toma de decisiones en un contexto operativo dentro de las organizaciones productivas y de servicios (citado por Ripoll Feliu, 1992).

Lo más significativo según el criterio del autor (Ripoll Feliu, 1992) y relacionado con la etapa de los años 60, es que varios de los manuales denominados Contabilidad de Costos, ya incorporaban en su lenguaje temas con un enfoque administrativo y de gerencia. Lo anterior, certifica el por qué en la década de los 70 y 80 se abordaron cuestiones relacionadas con los “Conceptos y Aplicaciones para la Toma de Decisiones”, comenzándose de esta manera, a utilizar el término de Contabilidad de Gestión.

Con lo cual, Ripoll Feliu (1992), corrobora que, la primera vez que se utilizó el término de Contabilidad de Gestión, fue en 1957. Años más tardes Bierman (1963, 1971) con sus artículos: “*Financial and Managerial Accounting*” y “*Managerial Cost Accounting*”; que retoma algunos aspectos relacionados con la Contabilidad de Gestión.

Siguiéndose con la historia, en la década del 70, al no ocurrir cambios ni aportaciones a destacar en la Contabilidad de Costos según la literatura consultada, el autor de esta obra considera que, en este período la disciplina mencionada, se encontró en una etapa de consolidación. Sin embargo, se percibe que, en las décadas de los años 80 y 90 del pasado siglo, ocurrieron cambios acelerados en: tecnologías, herramientas y técnicas de gestión, ciclo de vida de los productos, estrategias, objetivos empresariales, entre

¹ Revisión realizada por Ripoll Feliu (1992). A juicio del autor es un artículo muy completo que recoge de manera muy detallada la Evolución de La Contabilidad de Gestión.

otros. Estos cambios de la Contabilidad de Costos implicaron una orientación necesaria y acelerada hacia la gestión.

Debe destacarse que, el despegue de la Contabilidad de Gestión se corrobora en los artículos y obras de los autores siguientes: Kaplan (1984); Johnson, & Kaplan (1987); Cooper (1988 a, b y 1989 a, b); Deming (1989); McNair (1990); Harrington (1991, 1993, 1997); Castelló Taliani (1992, 1994); Bhimani, & Bromwich (1993); Hicks (1993); Lorino (1993); Álvarez-Dardet (1994); Bromwich, & Bhimani (1994); Mallo Rodríguez (1994); Aimar Franco (1995); Mecimore, & Bell (1995); Álvarez, y Blanco (1996); Heizer, & Render (1997); Trischler (1998); Cooper, & Kaplan (1999); Álvarez (2000); Balada Ortega, y Ripoll Feliu (2000); Baujín et al., (2000, 2002, 2003); y, Baujín Pérez (2001).

Al respecto, en Cuba, varios autores han trabajado por desarrollar la Contabilidad de Costos Tradicional y enfocarla hacia una Contabilidad de Gestión, entre los que se destacan: Armenteros Díaz (2000); López Rodríguez (2000); Baujín Pérez, y Vega Falcón (2001, 2004, 2005); Armenteros Díaz, y Vega Falcón (2003); Pérez Barral (2003, 2005, 2008); Sabines Lorenzo (2005); Guerra (2006); Nogueira et al., (2008); Pérez Falco (2008). No obstante, se coincide con Borrás y López (1996), cuando plantean que, la Contabilidad de Gestión en Cuba aún se encuentra en un nivel de conocimiento teórico y no práctico, específicamente, por la limitación de recursos de las empresas para implementar los sistemas de gestión.

No obstante, en la actualidad se aprecia un limitado conocimiento de los directivos de empresas y de empleados contables sobre el Sistema ABC/ABM, dado el bajo grado de difusión que ha tenido el mismo en el país tanto desde el punto de vista teórico como práctico.

Relacionado con lo anterior, la inserción de los profesionales universitarios en las empresas cubanas y los profesionales de Latinoamérica, han despertado el interés en los directivos para lograr nuevos enfoques y proyectar a sus organizaciones, hacia un rumbo estratégico con mejor futuro, dada la cobertura que proporciona el perfeccionamiento empresarial² o el mejoramiento de las organizaciones en la toma de decisiones proactivas.

En tal sentido, y de acuerdo con Caldera Alberto et al., (2024), la contabilidad de gestión se ocupa de la captación, registro, evaluación, análisis y transmisión de la información

² Perfeccionamiento Empresarial: Proceso de mejoramiento continuo de la gestión interna de la empresa que posibilite lograr, de forma sistemática un mejor desempeño para producir bienes o prestar servicios competitivos. Tomado del Cuaderno de Perfeccionamiento Empresarial para la Capacitación del Trabajador. Empresa de Palmares, 2007.

financiera y no financiera (cuantitativa y cualitativa), con la finalidad de que los empresarios tomen decisiones proactivas en función de la gestión, seguimiento, control y resultados de los objetivos estratégicos y generales consensuados en una organización productiva o de servicio, los cuales, de alguna manera están fundamentados por en la planificación y medición del cumplimiento de las actividades que se programan ejecutan dentro de cada proceso en las áreas funcionales.

Es así como, desde entonces se avizoraba a criterios de Vega Falcón, y Baujín Pérez (2017), que el advenimiento de la tecnología en la tercera revolución informática y la visión de la gestión del conocimiento, potenciarían cambios en los procesos y actividades contables para mejorar la rapidez y la calidad de la información en la contabilidad de gestión.

Dado el enfoque expuesto, se ha considerado que, el Sistema ABC/ABM surge con la finalidad de mejorar el cálculo y la gestión de cualquier objetivo de costo y la calidad de la información que provee a los gerentes para la toma de decisiones. Por consiguiente, los autores y empresarios comenzaron a visualizar a esta herramienta necesaria y útil para tomar decisiones internas y externas en las empresas; sin embargo, esta concepción inicial solo fue considerada para las grandes empresas o corporaciones productivas en un primer momento y de servicios en un segundo criterio.

Al respecto, hay que destacar que el ABC/ABM ha devenido en la ciencia contable para responder a la urgencia de las organizaciones de dar solución rápida a los problemas operativos y administrativos que entorpecen o atrasan decisiones de los gerentes. En este sentido, se coincide con Cooper (1988 a y b); Cooper, & Kaplan (1988); Brimson (1991); Castelló Taliani (1992); Broto Rubio (1996); Azparren (1997); Camaleño Simón (1997); Garbey Chacón (2000, 2003); Baron (2001); Garbey Chacón, y Sarmiento Santana (2001); Tamarit Aznar (2002), Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003), Baujín Pérez, y Vega Falcón (2005); Pérez Barral (2005); Pérez Barral, y Tápanes Fundora (2005); Pérez Barral (2008); Pérez Barral (2023); y, Pérez Barral et al. (2023), pues estos autores, concebían el sistema ABC/ABM con un enfoque bien definido hacia:

- 1) Mejora de la organización;
- 2) Mayor competitividad;
- 3) Eficiente gestión en todas las áreas de la empresa;
- 4) Potencia los procesos y las actividades que agregan valor;
- 5) Satisfacción del cliente;

- 6) Transparenta la gestión y el cálculo del costo para la fijación de precios; y,
- 7) Mejor uso de la información para la toma de decisiones.

Se debe señalar que, aun cuando no se considere por algunos autores (Innes, & Mitchell, 1990; Raffish, & Turney 1991; Hirsch, & Nibbelin, 1992; y, Amaro, 2002) como un sistema de gestión importante para la toma de decisiones, cierto es que aporta una mejor información que los sistemas de costos tradicionales³, y así lo sustentan los resultados obtenidos por empresas que lo han empleado y le dan seguimiento a su evolución (Andersen, & Rohde, 1994; Ernest, & Young, 1994; Ruiz y Escobedo, 1996; Chenchall, & Langfield-Smith, 1988, 1998; Krumwiede, 1998; Gosselin, 1997, 1999, 2000; Innes et al., 2000; y, Serra, 2003).

Como se puede percibir en el recorrido descrito, cada etapa ha tenido aportes significativos; sin embargo, el desarrollo alcanzado por la Contabilidad de Gestión y Costos en el siglo XXI va más allá de su progreso como ciencia y disciplina aislada, pues hoy existe una fuerte conexión por ejemplo con la informática, al apoyarse en herramientas, software o bases de datos de gestión que producen información para la toma de decisiones, entre las que destacan:

- a) *Big data*;
- b) *Robotic Process Automation*;
- c) *Data Analytics; Process Mining*;
- d) *Enterprise Performance Management*;
- e) *Business Intelligence*; y,
- f) Otras.

Todas las herramientas informáticas mencionadas potencian la información de la Contabilidad de Gestión de Costos para la toma de decisiones de forma proactivas en las organizaciones, lo cual garantiza en ellas una mayor competitividad y sostenibilidad en el mercado. Esto confirma, la necesidad de que las MIPYMES se comiencen a preocupar por contar con ellas para desarrollarse, crecer y ser sostenibles en el tiempo de una forma competitiva, con la visión de progresar a una gran empresa productiva o de servicio.

³ Las principales diferencias entre los sistemas tradicionales y los Sistemas ABC/ABM pueden encontrarse en la Tesis: "Propuestas de Herramientas de Gestión para empresas de servicios". Presentada por Pérez Barral (2003) en opción al Grado Científico de Máster en Administración de Negocios.

Al respecto, Hatchuel, & Filet (2020); y, Barrachina Palanca et al., (2022) confirman que, los empresarios en la actualidad emplean en su cometido la Inteligencia Artificial (IA) para la gestión contable, dado que se apoyan en herramientas tecnológicas inteligentes que garantizan una mayor cantidad y calidad de información que contribuyen al proceso ágil en la toma de decisiones en la práctica empresarial, algunas de estas se la describen de la siguiente manera:

- Automatización contable: procesamiento de cuentas a pagar. Esto lo logran con el empleo del *software Robotic Process Automation* (RPA), que puede realizar gran parte de las tareas relacionadas con proveedores desde el registro de la factura, hasta la tramitación de su pago, entre otras funciones, lo que permite a los departamentos contables orientar a sus equipos hacia tareas de mayor valor añadido.
- Data Analytics: los datos contables y financieros de las empresas son objeto de un análisis más profundo. Las principales firmas de auditoría ahora aplican herramientas de análisis de datos y big data para la revisión de Estados Financieros, permitiéndoles examinar el 100% de las operaciones de venta y realizar pruebas de fondo solo sobre las anomalías o inconsistencias observadas.
- Minería de procesos (Process Mining): se utiliza dentro de los departamentos contables para investigar procesos transversales mediante el análisis de datos rastreados en los registros de eventos de los diversos sistemas de información. Por ejemplo, para el análisis del proceso de compra a proveedores, esta herramienta contribuye a la gestión de las diferentes transacciones que se ejecutan en los procesos operativos y administrativos, resaltándose, por ejemplo: los costos ocultos generados por procesos no optimizados.
- Enterprise Performance Management (EPM): contribuye a la elaboración de informes sobre resultados reales relacionados con la planificación gestión y control de presupuesto elaborados en la organización, así mismo, en las predicciones y tendencias económicas-financieras; y en los análisis de los resultados producto de desviaciones no esperadas, con la finalidad de que el gerente pueda tomar decisiones correctivas a tiempo.

Por consiguiente, las empresas en la actualidad destacan la necesidad e importancia de realizar una gestión interna y externa de la organización basada en el valor agregado de sus procesos y actividades, con el propósito de satisfacer los gustos y preferencias de los clientes sin perder la calidad de los productos y servicios que ofrecen, para lo

cual, el Sistema ABC/ABM se presta como una herramienta de avanzada que organiza coherentemente los procesos y actividades que agregan valor a toda la cadena productiva o de servicio de esta.

Relacionado con lo anterior, debe precisarse que, el ABC/ABM es considerado un sistema o modelo de gestión empresarial con filosofía de actividades que engloba el proceso estratégico (ABM), la planificación presupuestaria (ABB) y la determinación del costo (ABC), lo cual le hace ser una herramienta práctica para la toma de decisiones gerenciales, dado que, se centra en la determinación de elementos que contribuyen a la eficiencia, eficacia y efectividad de los resultados que espera la organización con respecto a sus competidores, entre los que destacan:

- Costo de los procesos operativos y administrativos;
- Costo de las actividades que agregan valor a la empresa y los clientes;
- Costos que se originan en la cadena de valor;
- Costo de los productos y/o servicios que se generan a partir de las necesidades de los clientes;
- Costo de la eliminación de las actividades que no agregan valor al producto o servicio;
- Costo de la no aportación de información al ABC/ABM para la toma de decisiones;
- Costo de calidad de los productos en los procesos operativos y administrativos;
- Costo de la no fidelización de los clientes; y,
- Costos de no captar clientes dentro del potencial que asiste al mercado.

Una vez culminado el origen y la evolución de la Contabilidad de Gestión y el preámbulo descrito del Sistema ABC/ABM, se profundiza a continuación en el próximo epígrafe sobre la evolución que ha tenido esta herramienta en el siguiente epígrafe.

I.2. Evolución del Sistema de Gestión y Costo Basado en Actividades

De la misma manera que se abordaron otros aspectos con el origen de la Contabilidad de Costos, en este epígrafe se profundiza sobre el Sistema de Gestión y Costo Basado en Actividades (ABC/ABM), pues su evolución ha estado marcada en los contextos de finales del siglo XX y principios del XXI, coincidentemente, con el desarrollo de la gestión

del conocimiento y de la información científico-técnica, debido al progreso de la ciencia, la tecnología y la innovación en diferentes ramas del saber.

En tal contexto, se destaca que, en el siglo presente (XXI) los adelantos de la ciencia y la tecnología contable sigue evolucionando, pues hoy se está en presencia de empresas *on line* y herramientas de gestión contables digitales que logran niveles de ventas y productividad en niveles altísimos que abarcan las necesidades de clientes de un continente a otro en poco tiempo de entrega, lo cual, tienen la necesidad de contar con una contabilidad de gestión transparente en sus operaciones a esa misma velocidad.

Es así que, la necesidad y la importancia de los trabajos de investigación sobre el ABC/ABM se enmarca a partir de los años 90, tal y como lo exponen los autores: Lizcano Álvarez (1996); Lizcano Álvarez et al., (1996); Ripoll Feliu et al. (1999); Amat i Salas, y Soldevila García (2000, 2001); Lima García (2001); Pérez Cantillo (2003); Ripoll Feliu, y Tamarit Aznar (2003)⁴; Seminario de Contabilidad de Gestión (2004); Baujín Pérez, y Vega Falcón (2005); Nogueira et al., (2008); y, Pérez Barral et al. (2023), quienes realizaron una revisión rigurosa de los trabajos presentados en los sucesivos Encuentros y Jornadas de los Profesores Universitarios de Contabilidad en España (ASEPUC), y en los Congresos y Jornadas celebradas dentro de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), así como, en publicaciones relacionadas con la temática objeto de estudio.

En las investigaciones de los autores anteriormente citados, se encontraron más de 500 comunicaciones relacionadas con la Contabilidad de Gestión, y alrededor del 8%, han estado vinculadas con el Sistema ABC/ABM, siendo de las 12 áreas de investigación definidas en el trabajo de pesquisa, la cuarta por orden de importancia que genera un mayor interés para la comunidad científica, después de los trabajos que se centran en las Proyecciones Sectoriales de la Contabilidad de Gestión, que representan el 23%, de las Nuevas Tendencias ⁵ con alrededor de un 18%, y de los trabajos sobre Temas Emergente ⁶, con un 9%.

A su vez, se observa que, del total de trabajos vinculados con el ABC/ABM, más del 50% se centran en las ventajas del sistema, un 26% analizan el resultado de las aplicaciones realizadas, un 18% está dedicado a estudios comparativos entre el ABC/ABM y los sistemas de costos tradicionales, un 12% a la crítica del sistema, y un

⁴ Tomada de la Revistas Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Investigación relacionada con la Contabilidad de Gestión. Vol. 1; No. 1; 2003. Editoras: AIC y AECA. Autores: Vicente Ripoll, Tamarit Aznar.

⁵ Incluye: 1) Calidad Total; 2) Contabilidad de Dirección Estratégica; 3) Mejora Continua; 4) Costo del Ciclo de Vida; 5) Implicaciones del JIT y de Nuevas Tecnologías en la Contabilidad de Gestión.

⁶ Incluye: 1) Teoría de la Agencia; 2) Adaptaciones Informáticas y Tecnología de la Información; 3) Costes: Financieros/Marketing/I+D/Comercial.

6% al Presupuesto Basado en Actividades (ABB), coincidiéndose así, con Falgueras et al., (2003).

En tal sentido, pareciera que son altos porcentos los estudios realizados en la Contabilidad de Gestión; sin embargo, no es así, pues limitadas revistas difunden de manera investigativa y con profundidad el alcance del Sistema ABC/ABM, así como, los resultados en empresas de alta tecnología. Al respecto, debe destacarse que, este tipo de estudio se ha centrado en el área Anglosanjona⁷, lo cual se refleja en el siguiente cuadro de revistas de alto impacto que abordan estas temáticas con carácter investigativo.

Tabla 1.

Revistas de Alto Impacto en Temáticas de Contabilidad de Gestión.

Revistas	Ciudad/País	Editor
<i>Accounting Horizons</i>	Sarasota; EE. UU	American Accounting Association
<i>CA Magazine</i>	Toronto; Canadá	<i>Canadian Institute of Chartered Accountants</i>
<i>CMA Management</i>	Hamilton; Canadá	<i>Society of Management Accountants of Canada</i>
<i>Journal of Accountancy</i>	New York; EE. UU	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
<i>Journal of Accounting Research</i>	Chicago; EE. UU	<i>Institute of Professional Accounting</i>
<i>Journal of Business Research</i>	New York; EE. UU	<i>Elsevierse Sequoia, S.A.</i>
<i>Journal of Cost Management</i>	New York; EE. UU	<i>Thomson Tax and Accounting</i>
<i>Journal of Management</i>	Chicago; EE. UU	<i>Institute of Professional Accounting</i>
<i>Management Accounting</i>	Montvale; EE. UU	<i>Institute of Management Accountants</i>
<i>The Accounting Review</i>	Sarasota; EE. UU	<i>American Accounting Association</i>
<i>The Engineering Economist</i>	Norcross; EE. UU	<i>Institute of Industrial Engineers</i>
<i>The Practical Accountant</i>	New York; EE. UU	<i>Accountants Media Group, Thomson Corporation</i>
<i>Economía Empresarial</i>	Reino Unido; Reino Unido	<i>Palgrave Mac Millan Ltd.</i>
<i>Estudios Gerenciales</i>	Cali; Colombia	<i>Libardo Rojas Universidad Icesi, Colombia</i>
<i>Contaduría y Administración</i>	México	<i>Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional de México</i>
<i>Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review</i>	Murcia; España	<i>Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Edit UM</i>
<i>Revista Venezolana de Gerencia</i>	Zulia; Venezuela	<i>Universidad de Zulia</i>

⁷ Tomado de la Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Vol I. No. 1. Enero-Junio 2003. Editoras: AIC y AECA. Autores: Vicente Ripoll y Carmen Tamarit.

<i>Cuadernos de Administración</i>	Bogotá; Colombia	<i>Pontificia Universidad Javeriana</i>
<i>Revista de Economía Institucional</i>	Bogotá; Colombia	<i>Editorial Revista de Economía Institucional</i>

Fuente: modificado tomándose como base a Pérez Barral (2008)

Los artículos publicados hasta la fecha (2024) en las revistas de alto impacto, con relación al ABC/ABM, muestran un predominio de artículos teóricos sobre los trabajos empíricos, aunque se aprecia un notable incremento de estos últimos, al representar más del 47% de las publicaciones. Su crecimiento en publicaciones relacionadas con las temáticas del ABC/ABM durante las primeras décadas del siglo XXI, no ha variado perceptiblemente. Pues, otros temas han tomado relevancia en la actualidad, por ejemplo: Contabilidad de Costos en la era digital.

Aun cuando en Cuba y en el mundo académico se han culminado predefensas y defensas de tesis de pregrado, maestría y doctorales relacionadas con la temática objeto de investigación, entre las que se pueden citar: López Rodríguez (2000); Baujín Pérez (2005); Guerra (2006); Pérez Barral (2023); y, Pérez Falco (2008), entre otros más recientes, el autor considera que, existe la posibilidad de profundizar en temáticas importantes como el estudio de variables de éxito o fracaso que influyen en el diseño e implementación del Sistema ABC/ABM para las MIPYMES el contexto cubano y latinoamericano.

Pues, el avance de la tecnología digital conlleva a que los directivos de las empresas consideren otras variables de decisión para su mejor funcionamiento en la práctica como herramienta para la toma de decisiones. Asimismo, esta temática (ABC/ABM) se ha diversificado a otras disciplina o campos en su aplicación, por ejemplo: logística, medio ambiente, salud, robótica, entre otros que han sido objeto de análisis.

I.3. Estado del Sistema ABC/ABM en la práctica empresarial

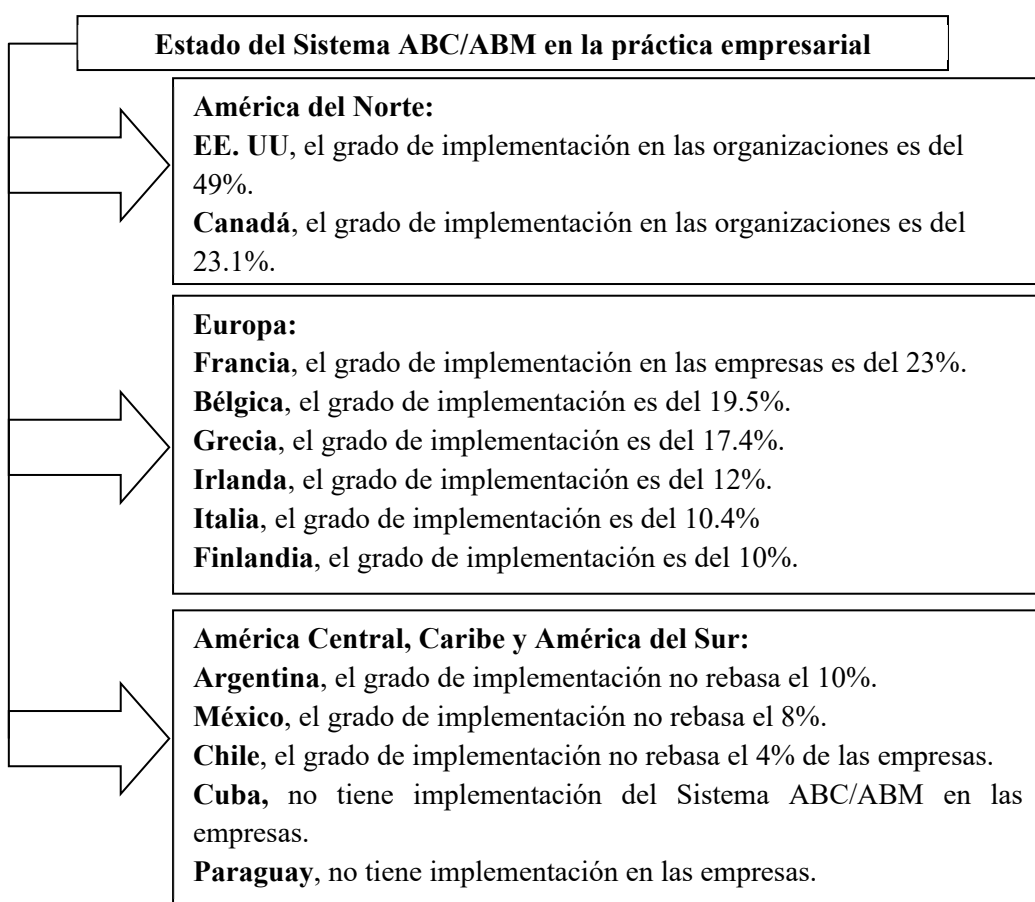
Teniendo en cuenta el alto desarrollo teórico alcanzado en la fundamentación del ABC/ABM para la mejora de la eficiencia, eficacia y efectividad en la gestión empresarial, los resultados de ejecución pueden considerarse muy bajos, esto sobre todo se debe, a que esta herramienta aún puede considerarse como desconocida al no divulgarse los resultados prácticos alcanzados en las grandes empresas o industrias productivas.

Debe señalarse que, los resultados prácticos del ABC/ABM generalmente destacan en grandes empresas como se ha planteado, las cuales funcionan en países de alto desarrollo económico y tecnológico, evidenciándose así, que su diseño, adopción, implementación y puesta en práctica es muy costosa. Al respecto, el esquema que a

continuación se presenta evidencia este criterio en los estudios e investigaciones realizadas en Europa y América hasta el 2008, dado que, a partir de este año, no se evidencia en la literatura un crecimiento exponencial de la aplicación de esta herramienta en grandes empresas y menos aún en las pequeñas y medianas organizaciones:

Figura 1.

Estado del Sistema ABC/ABM en la práctica empresarial.



Fuente: adaptado de Pérez Barral (2008)

En América del Norte, el porcentaje de implementación del sistema es importante en EE. UU (Pierre Bangoura, & Pérez Barral, 2007), puesto que, se desarrolla en el 49% de las empresas del país. Sin embargo, en Canadá no se ha desarrollado de igual manera (12,5% de las organizaciones⁸), aunque se nota un incremento en la implementación (23,1% de las empresas⁹).

⁸ Siguiendo el estudio de Gosselin, 1999.

⁹ Tomado del Seminario de Contabilidad de Gestión: *The implementation of ABCM in Canada, France and Japan: A cross-national study*. Febrero-2004. Pierre-Laurent Bescos; Eric Cauvin; Maurice Gosselin and Takeo Yoshikawa.

En Europa, la difusión es lenta, puesto que, los porcentajes de adopción se encuentran entre el 10% y el 40%. En la actualidad, en Francia se alcanzó un 39% de implementación por las empresas, donde 28.4% de las empresas admiten la posibilidad de su adopción.

Sólo Australia, muestra resultados superiores a los expuestos anteriormente. Sus indicadores rebasan el 78% (Stenzel, J., & Stenzel, C., 2007), justificado por el gran tamaño de las organizaciones, y por los efectos positivos alcanzados por el sistema objeto de estudio.

No obstante, existe un estudio interesante de los autores Barber Luján, et al., (2013), donde se tuvo en cuenta el análisis de publicaciones en revistas de alto impacto relacionado con el desarrollo teórico del ABC/ABM y su aplicación práctica indexadas en el Social Sciences Citation Index (SSCI) y el Science Citation Index (SCI). El período de tiempo contemplado en la investigación es del 2000-2010 (Tabla 2).

Tabla 2.

Áreas de investigación teórica y empírica del ABC/ABM.

Áreas de investigación teóricas	Áreas de investigación empíricas
<p>Cálculo de costes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ABC/sistemas convencionales • Asignación de costes 	<p>Industria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Metal - Mecánica • Alimentación • Vehículos • Construcción • Electrónica • Madera • Eléctrica • Generales-múltiples empresas • Sistemas de seguridad • Agroindustria • Manufacturera • Minería • Metalurgia • Siderurgia • Astilleros • Centrales nucleares
<p>Planificación, control y toma de decisiones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Análisis y gestión de actividades • Planificación y toma de decisiones • ABC/ABM • Análisis de rentabilidades 	<p>Servicios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Salud • Servicios financieros • Tecnologías de la información

	<ul style="list-style-type: none"> • Líneas aéreas • Educación • Bibliotecas • Informática/software • Transportes/logística • Restaurantes • Hoteles • Sector público
<p>Investigación teórica:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estudios sobre ABC/ABM • Casos de laboratorio • Trabajos revisados • Difusión del ABC/ABM • Implantación frente a no implantación del ABC/ABM • Producción conjunta/ABC 	<p>Investigación empírica:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Análisis de experiencias • Encuesta a empresas • Encuesta a profesionales • Encuesta a universidades • Comparación de países • Modelos estadísticos-regresiones
<p>Temas emergentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Coste del ciclo de vida • Calidad • Teoría de las limitaciones (TOC) • Recursos humanos • Aplicaciones informáticas • Medio ambiente • <i>Balanced Scorecard</i> • Optimización • Cadena de valor • Planificación de recursos empresariales (ERP) • Teoría actor-redes • Teoría de juegos • Proceso de toma de decisiones • <i>Time-Drive ABC</i> • Desarrollo de producto 	

Fuente: elaboración propia a partir de Barber et al. (2013).

Al respecto, cabe destacar según los autores Staubus (1990); Swenson (1995); Ripoll et al., (1995, 2003, 2014); Reve (1996); Quiñonez Puente, y Álvarez Rodríguez (2000); Smith (2003); Barber et al., (2013), la importancia que sigue teniendo en la actualidad el ABC/ABM, pues se localizaron un total de 240 artículos, todos ellos en 139 revistas del Journal Citation Reports (JCR Science Edition (96) y en el JCR Social Sciences Edition (43). Lo curioso de estos estudios es que confirman los criterios de Pérez Barral (2008,

2023), cuando insiste en que los estudios teóricos son superiores a los empíricos. Esto puede interpretarse como que todavía los gerentes no ven, no conocen o no le dan la importancia a esta herramienta necesaria para la toma de decisiones proactivas.

Debe plantearse a partir de lo expuesto, que aun cuando existen países desarrollados y con avances en la tecnología, no se aprecia un alto grado de aceptación por parte de los directivos en mejorar las herramientas de gestión contables para la toma de decisiones. Asimismo, desde el 2007 hasta la actualidad (2025), no se percibe un crecimiento significativo de la puesta en práctica del Sistema ABC/ABM, sobre todo, en Cuba y Latinoamérica por ser países del tercer mundo con tecnologías limitadas, problemas económicos y con características productivas y de servicios sostenidas por pequeñas y medianas empresas en la generalidad de los casos.

Lo anterior, puede corroborarse en los artículos en revistas de alto impacto más recientes o en memorias de Congresos y Eventos internacionales celebrados en el siglo XXI, por ejemplo, Congresos de AICO Gestión y Congresos de ALININ, que son organizados por Asociaciones de Investigadores Iberoamericanos de Control y Contabilidad de Gestión en el primer caso (AICOGestión); y, por la Asociación de Investigadores Internacionales (ALININ), en el segundo caso.

En Cuba, por ejemplo, los estudios se han centrado en los diseños y procedimientos del Sistema ABC/ABM con enfoque hacia el cálculo del costo, no alcanzándose hasta el momento ninguna adopción en empresas, dada las barreras existentes que se interponen en dichas organizaciones para su empleo como sistema de costos y gestión, pues, los propios lineamientos generales para la planificación, registro y control del costo, y las normas contables¹⁰ que rigen en el país, limitan dicha posibilidad por el momento.

Es por ello, que aún los sistemas de costos que prevalecen en Cuba son los tradicionales. De la misma manera, se comporta este contexto sobre el ABC/ABM en países latinoamericanos como: Ecuador; Nicaragua, Salvador, Perú, Colombia, entre otros.

Con relación a lo descrito, puede corroborarse que los trabajos relacionados al ABC/ABM no dejan de ser un tema de investigación, pues aún los estudiosos confían en que sabrán aplicarse con el tiempo, pues la necesidad de ser competitivos en el

¹⁰ Se hace referencia a la evolución de las Normas Contables en Cuba, donde se aprecia que en sus diferentes etapas no contempla en su esencia las condiciones propicias para implementar el ABC/ABM como sistema de gestión para las empresas.

mercado les va a exigir a los gerentes o dueños de negocios invertir en tecnologías de avanzadas desde la concepción contable-financiera.

Por consiguiente, para que el ABC/ABM sea considerado una potente herramienta de gestión para la toma de decisiones es necesario que los gerentes, directivos o dueños de negocios se interesen por:

1. Comprender los conceptos y definiciones que le son inherentes al ABC/ABM como sistema integral con filosofía de actividades.
2. Pesquisar los resultados que ha tenido el ABC/ABM en la práctica en los diferentes países que lo han adoptado e implementado como herramienta de gestión para la toma de decisiones.
3. Explorar las dificultades, limitaciones y beneficios de adoptar e implementar un Sistema ABC/ABM en la organización. Estableciéndose así, una balanza de ganar o perder al respecto, esto conllevaría a que pueda analizarse la posibilidad de incorporarlo como modelo de gestión para ser más competitivos en el mercado.
4. Indagar sobre las variables que inciden o no en el éxito o fracaso en el diseño e implementación del ABC/ABM en las organizaciones, pues debe considerarse ello al momento de su diseño y puesta en práctica. Esta herramienta debe crearse en función de las características de la empresa, pues debe responder tal cual a todos los procesos y actividades que se ejecutan en cada área funcional.
5. Percibir que el ABC/ABM puede relacionarse a otros sistemas de gestión de la empresa sin crear conflictos, entre los que destacan: gestión por procesos, justo a tiempo, gestión de calidad, teoría de restricciones, gestión de la cadena de suministro, gestión de calidad total, gestión de inventario, gestión de la informatización, entre otros.

Todo lo expuesto conduce a que en el próximo epígrafe pueda abordarse el ABC/ABM como una herramienta de innovación desde la concepción teórica y práctica para la organización.

I.4. Sistema ABC/ABM como innovación

Relacionado al concepto de innovación, este se asocia a la acción de cambio que supone una transformación, mejoría, perfeccionamiento y/o novedad en cuanto a la propuesta de una herramienta tecnológica como en este caso se presenta en la obra (Sistema ABC/ABM), o sea, se identifica como una propuesta nueva o renovada. En este sentido, se percibe como el logro de una herramienta que demuestra progreso,

adelanto, mejoría y productividad dentro del área de conocimiento que se expone, contribuye a la identificación y búsqueda de solución a un problema detectado (comportamiento de fenómeno estudiado).

El concepto de innovación tiene como objetivo, enmarcar el Sistema ABC/ABM en su perspectiva propia y de desarrollo, dada la necesidad de su expansión y aplicación en diversas organizaciones, sean estas productivas o de servicios (grandes o pequeñas y medianas empresas). Todo ello, con la finalidad de que las organizaciones sean competitivas y respondan a un cliente cada vez más exigente con respecto a calidad, mercado y precios.

En tal sentido, su valor toma más relevancia en el siglo XXI al considerar que las empresas han ido desarrollándose y creciendo a pasos agigantados, pues, ya se habla de los tipos de organizaciones que están insertándose en un mercado global y hostil al mismo tiempo, por ejemplo: empresa 2.0; empresa 3.0, empresa 4.0; y, 5.0, todas con características reconocidas en el campo de la gestión empresarial desde la tecnologías de la información y apoyadas por un *marketing* cada vez más agresivo para captar clientes potenciales y fidelizados.

En tal contexto, se coincide con Tamarit Aznar (2002), cuando plantea que, la innovación puede definirse como la adopción de una idea o comportamiento que es nuevo para la organización, siendo lo esencial, que la idea que se adopte sea percibida como nueva por el área o grupo social, aun cuando haya existido anteriormente en otra forma o en otra área.

El criterio de la autora (Tamarit Aznar, 2002), debe ser comprendido por los directivos y los profesionales contratados para aportar a la toma de decisiones desde la Contabilidad de Gestión. Dado que, estos son los responsables de comprometer a que todos los empleados de la empresa puedan realizar sus funciones con eficiencia, eficacia y efectividad y, sobre todo, con gestión, medición y control de los procesos y actividades que le son inherentes al puesto de trabajo.

En concordancia con diversos autores, el Sistema ABC/ABM se trata de una innovación, tal como exponen: Anderson (1995); Shield (1995); Gosselin (1997, 1999); Bjornenak, & Mitchell (1999); Innes et al. (2000); Nair (2002); Tamarit Aznar (2002); y, Stenzel, J., & Stenzel, C. (2007). Algunos autores lo consideran una novedad, y ven su carácter innovador desde el punto de vista teórico-práctico, entre los que resaltan: Govindarajan (1986); Cooper (1988); Cooper, & Kaplan (1991, 1992, 1998); Kaplan (1992); no siendo así en el caso de Israelsen (1993), que reconoce solo su carácter teórico, o de otros que

solo admiten su carácter innovador práctico, entre los que se encuentran: Bjornenak (1997); Nair (2002); Kiani, & Sangeladji (2006).

El Sistema ABC/ABM, constituye en la actualidad una innovación teórica y práctica (experimental), tanto en Cuba, como en los países latinoamericanos y de otros continentes de menor desarrollo empresarial. Con lo cual, el ABC/ABM se considera una herramienta novedosa para los países que están reconocidos dentro de la categoría de tercer mundo, pues estos aún aplican sistema de costos tradicionales para la toma de decisiones, lo cual constituye una desventaja para lograr ser reconocidos en el mercado y entre sus competidores similares.

Por consiguiente, la Contabilidad de Costos en sus programas de estudios tuvo que incorporar estas temáticas relacionadas a la Contabilidad de Gestión Avanzada, por el alcance evolutivo y de adaptación que se puede lograr en su adopción e implementación futura en cualquier tipo de empresa (sea micro, pequeña o mediana), siendo susceptibles todas a ser sostenibles en el tiempo.

La propia evolución que ha tenido el Sistema de Gestión y Costo Basado en las Actividades (SIGECA) en sus cuatro generaciones¹¹, fueron planteadas desde finales del siglo XX. Hoy en este nuevo siglo, existe una nueva concepción desde el punto de vista conceptual y tecnológico, dado que, la información que hoy debe proporcionar para la toma de decisiones debe responder no ya a un contador público tradicional, si no, a un contador más integral (Controller financiero). Al respecto, los autores Pérez Barral et al., (2023), exponen que, este profesional debe incorporar en su conocimiento y manejo herramientas como: *big data*, *bussines intelligence*, *data scientist*, entre otros.

Asimismo, desde otra perspectiva anterior, se concuerda con las apreciaciones de Bescos, & Cauvin (2000); y, Tamarit Aznar (2002), cuando esbozan que, la difusión y la expansión del Sistema ABC/ABM se comporta de forma no equilibrada, pues la teoría se encuentra en un nivel de difusión bastante alto y en la práctica se asume de manera muy lenta, cuestión que, debe cambiarse en este siglo XXI, pues aunque sigue predominando este comportamiento en esta tercera década del siglo XXI, puede revertirse si las investigaciones salen de la teoría a demostrar su validez y confiabilidad en la práctica dentro de las empresas (MIPYMES y grandes empresas).

Ello trae consigo que, los directivos deben involucrarse en las nuevas herramientas para que sus empresas sean más competitivas, disminuyan costos, empleen tecnologías de

¹¹ Cuatros generaciones del SIGECA, se pueden encontrar explicadas en Baujín Pérez (2005). En el Capítulo 1, presentado en su Tesis Doctoral.

punta, dejen de ser dogmáticas en sus filosofías, y no solo operen desde sus estructuras físicas, si no que, conviertan sus operaciones de ventas en plataformas *on line* para tener mayores resultados productivos y de rentabilidad, esto motiva a que decidan invertir en una herramienta (ABC/ABM) potente para el mejoramiento de la gestión, medición, control y toma de decisiones.

Es así como, también se coincide con Bjornenak (1997) al exponer que, el proceso de expansión de la herramienta (ABC/ABM) debe analizarse tanto desde el punto de vista de la oferta de la innovación, la necesidad y la demanda de esta. En el caso de los que opten por adoptar el sistema, el grado de resistencia al cambio puede afectar el tipo de decisión a tomar (adoptar o no el ABC/ABM) para la empresa.

Algunos autores se han referido a la apreciación anterior, entre los que se encuentran: Kaplan (1990); Staubus (1990); Bailey (1991); Bhimani, & Piggott (1992); Cobb et al. (1992); Innes, & Mitchell (1992); Anderson (1995); Reve (1996); Foster, & Swenson (1997); McGowan (1998, 1999); Anderson, & Young (1999); Innes et al. (2000); Tamarit Aznar (2000, 2002); Granlund (2003); Grant et al., (2003); Sievanen, & Tornberg (2006); y, Stenzel, J., & Stenzel, C (2007). Es lógica la preocupación de los autores mencionados con respecto a la resistencia al cambio, pues nada que no se haya probado en la práctica te garantiza que salga bien, con lo cual, no puedes cambiar al instante una herramienta establecida por otra, aunque sea novedosa, de aquí la importancia que su diseño (ABC/ABM) se adapte a las características de cada organización y se implique o consideren a todos los empleados en su concepción.

Por consiguiente, el autor de esta obra considera que, el cuestionamiento sobre el posible éxito o fracaso de un sistema genera un desarrollo ascendente en la valoración de este y, constituye de ante mano, un reto para aumentar su carácter innovador y su real adopción en las organizaciones, con más razón, cuando han aparecido nuevas herramientas tecnológicas que pueden potenciar las características del ABC/ABM: Contasimple; ContaPlus; Enneto; Zoho Books; y, Factura Directa. Las cuales brevemente se dan a conocer:

- **Contasimple:** esta herramienta está concebida para mipymes y pymes, dado que, facilita los procesos de facturación y determinación de impuestos de los negocios, lo cual contribuye a la gestión contable y a la toma de decisiones proactivas. Funciona como instrumento mediante la nube, lo cual facilita su acceso desde cualquier parte del mundo.
- **ContaPlus:** este sistema informático de contabilidad está diseñado desde ya hace unos años (Finales del siglo XX), puede ser empleado por mipymes y

pymes. Esta herramienta facilita, simplifica y resuelve todos los procesos financieros de una forma organizada. Está diseñado para ser utilizado por principiantes y profesionales con conocimientos en contabilidad de gestión.

- **Enneto:** esta herramienta gestiona, controla, verifica y revisa gastos de las organizaciones, envía facturas y permite proponer presupuestos en formato PDF.
- **Zoho Books:** contribuye a la gestión y control de cuentas bancarias del negocio, y facilita el trabajo con facturas en grandes cantidades, anotaciones, plantillas e informes contables.
- **Factura Directa:** esta herramienta contribuye a la generación de informes y a la exposición de impuestos de forma flexible y dinámica. Tiene características personalizables, lo cual posee la capacidad de adaptarse o adecuarse a las necesidades de los usuarios de esta.

Supeditado a lo descrito, se percibe la necesidad de lograr o proponer un modelo o sistema contextualizado a las características de la empresa que lo desea (como se ha planteado), pues ello, facilita su comprensión, adopción e implementación como herramienta de gestión para la toma de decisiones. De esta manera, cada modelo o sistema ABC/ABM, debe estar sustentado en un procedimiento de aplicación, con la finalidad, de que todos los empleados sepan cómo ejecutarlo, qué hacer y cómo aportar al mismo con informaciones que se generan por el tipo de procesos y actividades que realizan.

Lo anterior, conduce al estudio de las posibles medidas del éxito del Sistema ABC/ABM tratadas por los autores mencionados con experiencia en la práctica empresarial en procesos productivos o de servicios.

I.5. Medidas del éxito del Sistema ABC/ABM

A criterio del autor, el éxito de un sistema no está presente solamente en el momento de su creación o innovación, ni tan siquiera, en la puesta a prueba con resultados positivos de forma experimental. El éxito del sistema está sujeto a la valoración y percepción que tengan los usuarios de este (empresa, mercado, individuos), con relación a su credibilidad para el proceso de toma de decisiones en la organización. Con lo cual, son los gerentes o dueños de negocios los primeros convencidos en tener la necesidad de contar con una herramienta integral que les permita decidir en cómo gestionar mejor sus recursos para incurrir en menos costos.

Es por ello, que la información se considera esencial en el éxito o fracaso del Sistema ABC/ABM, según el grado de satisfacción de las expectativas de los usuarios del sistema en la empresa, de manera similar se han referido: Cobb et al. (1992); Cooper, & Kaplan (1992); Argyris, & Kaplan (1994); Anderson (1995); Shield (1995); Swenson (1995); Roberts, & Silvester (1996); Innes, & Mitchell (1998); Jarrat (1999); Nair (2002); Nogueira Rivera (1997, 2002); Tamarit Aznar (2000, 2002); Castro (2004); Nogueira et al., (2004); y, Sharman (2005).

En tal sentido, disímiles criterios enriquecen la manera de concebir que un sistema sea exitoso en su implementación. Siguiendo a Tamarit Aznar (2002), el éxito debe incluir: no rechazo del sistema por parte de la alta dirección; incremento de utilidades; y, hacer extensiva la información al personal no contable. A lo cual, se le puede agregar: tecnología digital de avanzada, formación y actualización del personal en las nuevas tecnologías de la información; y, mayor conocimiento integral del contador en sus funciones dentro de la empresa.

Por lo tanto, es el contador de costo de una empresa (controller financiero) el quien tiene la responsabilidad de detallar y explicar a los directivos y empleados de la organización sobre el funcionamiento del ABC/ABM. Esto contribuye a que exista una mayor implicación de todos, para que esta herramienta, opere con efectividad en todos los sentidos que abarca su filosofía.

Los indicadores de éxito más utilizados en la literatura pueden resumirse de la manera siguiente: a) Medida basada en la toma de decisiones; b) Medida basada en el logro de los objetivos; c) Medidas basadas en la diversidad de usos de la información; d) Medida basada en el mantenimiento del sistema; e) Medida basada en el incremento beneficio; f) Medida basada en la satisfacción del sistema (Tamarit Aznar, 2002). No obstante, hay que decir, que existe un indicador no tenido en cuenta por la autora y que puede considerarse para este tipo de estudio, por ejemplo, medida basada en la satisfacción del cliente. Dada la importancia de los expuesto, a continuación, se realiza una valoración de cada uno de los indicadores de éxitos mencionados:

a) Medida basada en la toma de decisiones

El impacto de la información suministrada por los sistemas de información en la toma de decisiones de la empresa ha sido utilizado como un indicador de éxito tanto en la literatura sobre sistema de información, según Judd et al. (1981); ISO (2000); ISO 14031); Bocchino (1997); e, Infobae (2024), como en investigaciones relacionadas con el sistema ABC/ABM: Cooper, & Kaplan (1992); Latshaw, & Cortese-Danile (2002); Liu et al., (2002); Maiga, & Jacobs (2003); Kaplan, & Anderson (2004); Sherratt (2004); Lere

(2005); y, Sharman (2005). Esto garantiza que los directivos tengan en sus manos la posibilidad de mejorar las carencias detectadas en cada proceso, con la finalidad de ser más eficientes, eficaces y efectivos en la gestión de la organización con respecto a sus competidores.

En tal sentido, las Nuevas Tecnologías de la Información han demostrado ser una variable esencial para las organizaciones con una capacidad de influencia sobre la totalidad de la cadena de valor, convirtiéndolas en un elemento básico dentro de la generación de ventajas competitivas, como medio de aumentar su competitividad y mantener su presencia en el mercado, como plantean Aparisi Caudeli, y Ripoll Feliu (2001). Esto se debe a que la información proporcionada por el ABC/ABM llega con mayor prontitud a la mesa directiva, lo cual permite adelantarse a los competidores al momento de analizar tendencias y comportamientos del mercado.

Por consiguiente, las Nuevas Tecnologías de la Información crean otras oportunidades para la toma de decisiones en las empresas, basándose en la óptima utilización de la información dentro de la organización en el menor tiempo posible. Dado este criterio, la información representa un activo tan importante como los recursos humanos en concordancia con Griecos (1997), y constituye un elemento clave en el funcionamiento de las empresas hacia la categoría de clase mundial, tal como argumentan: Eaton, & Bawden (1990); Cornella (1994); Ivancevich et al. (1997); López Viñegla (1998); Ranguelov (2000); Nogueira (2002); y, Balachandran, & Sundar (2003).

Sin embargo, en la actualidad el empleo de la información de costo para la toma de decisiones es insuficiente en las empresas. Siendo este, precisamente, el problema que han de afrontar las organizaciones en el quehacer diario con respecto a sus competidores, con lo cual, debe transmitirse oportunamente información útil a los gestores de cada área de la organización para tomar decisiones con tal rapidez que les permita seguir el ritmo de la competencia, como bien exponen Quesada Guerra, y Pérez Barral (2007).

Al respecto, Aparisi Caudeli, y Ripoll Feliu (2001), consideran que, las nuevas Tecnologías de la Información han favorecido el progreso de la Contabilidad de Gestión, en lo referente a la recogida de datos y a su tratamiento, permitiéndole la utilización de nuevas herramientas o sistemas de costos y gestión más potentes para el análisis de diferentes escenarios posibles. Es por ello, que el contador de costo hoy tiene mayor responsabilidad dentro de la organización en la toma de decisiones, pues cuenta con información cuantitativa y cualitativa que abarca los comportamientos de indicadores internos y externos de una manera más confiable, relacionadas con: estrategias

organizacionales, precios, calidad, productividad, rentabilidad, tipos de clientes, segmentos de mercado, comportamiento de la economía del país, inflación, entre otros.

Es así como, en el propio proceso de Perfeccionamiento Empresarial que se viene realizando en Cuba desde finales del Siglo XX, se refleja que: “...la dirección de las entidades, en su mayoría, no disponen de una información que les resulte verdaderamente útil para dirigir y tomar decisiones, ya que estas son muy voluminosas” (Perfeccionamiento Empresarial de la Actividad Económica, 2001), y contienen informaciones de poco valor para la toma de decisiones. La consecuencia de este problema es la utilización de sistemas de costos tradicionales en un entorno competitivo diferente, según criterios de: Hicks (2003); Pérez Barral (2003); Sharman (2005); Byerly et al. (2006); Kiani, & Sangeladji (2006); y, Pérez Barral et al. (2023). Esto se complejiza más al no contar ya solo con empresas estatales, pues desde el año 2021, se han creado 9,943 micro, pequeñas y medianas empresas hasta enero del 2024, que participan en el mercado nacional (MEP, 2024).

Dado lo expresado, es importante que el sistema de información logre la integración adecuada entre los diferentes sistemas de gestión existentes en la empresa (Documento de Perfeccionamiento Empresarial de Palmares, 2001), porque de este modo, el ABC/ABM puede responder de manera eficiente, eficaz y efectiva a las distintas demandas informativas planteadas por los usuarios del sistema, por tanto, requiere que su diseño se fundamente en la estrategia general de la organización.

b) Medida basada en el logro de los objetivos

El alcance de la Contabilidad de Gestión ha conllevado a ampliar el radio de acción de los Sistemas ABC/ABM, concordándose así, con Ripoll Feliu et al. (1997); Pérez Gordillo (1998); Pérez Marrero (1999); Ripoll Feliu, y Crespo Soler (1998); Tamarit Aznar (2002); Morejón Rodríguez, y Perdomo Acosta (2003); Llerena García, y Mazorra Pérez (2005); y, Williams, & Seaman (2005). Bajo esta perspectiva, el autor de esta obra considera que, el éxito del sistema radica en el logro de objetivos previstos por la organización mediante las estrategias trazadas, abarcándose de esta manera, los aspectos medibles desde el punto de vista cualitativo y cuantitativo para lograr el éxito de forma global; dado que, deben estar enfocados desde el punto de vista interno y externo de la organización; y, ser analizados, estudiados y cumplidos por los directivos y demás empleados de la empresa.

Por consiguiente, los objetivos deben consensuarse dentro del proceso de dirección estratégico que realice la organización y estos deben concebirse a corto, mediano y largo plazo, con la finalidad de que exista un seguimiento de las metas fijadas y la forma

en que se consiguen. Para lograr mejores resultados estratégicos es importante que se implique a todos los empleados y no solamente a los que pertenecen a la estructura directiva. Pues, los empleados que realizan el trabajo operativo en la parte productiva o administrativa son los que conocen bien las actividades que se realizan y las que agregan valor a la cadena productiva y de servicios.

Los objetivos estratégicos del ABC/ABM se derivan de los objetivos trazados por la organización, dado que, no puede existir un aislamiento o una concepción diferente entre ellos, con lo cual, deben estar relacionados directamente con la herramienta de gestión propuesta (ABC/ABM). Algunos de estos objetivos son:

- a) Gestionar eficientemente todos los recursos que necesita la organización para operar en todas sus áreas;
- b) Determinar la cadena de suministro que garantiza el funcionamiento de la empresa;
- c) Mejorar los procesos que se ejecutan operativamente en la empresa;
- d) Controlar los costos de las actividades que se ejecutan en cada proceso;
- e) Implementar el proceso de mejora en todas las áreas de la empresa;
- f) Lograr una cultura de gestión en los empleados;
- g) Controlar el presupuesto de cada área de la empresa; y,
- h) Mejorar las estrategias de dirección, presupuestación y control de costos indirectos en la organización, tal como reflejan Bescos et al. (2003); Cuaderno de Perfeccionamiento Empresarial para la Capacitación del Trabajador (2007); y, Quesada Guerra, y Pérez Barral (2007).

Lo expuesto, no quiere decir que sea suficiente aspirar o lograr el éxito, dado que, en el contexto actual (siglo XXI) los directivos de las empresas pueden potenciar la generación e impulso de otros objetivos, por ejemplo: desarrollar tecnologías digitales propias para el funcionamiento del ABC/ABM como herramienta de gestión, fomentar la contabilidad digital asociadas a los procesos de la organización para la mejora de la información, lograr cambios de mentalidad de los directivos con respecto a la necesidad de una contabilidad de gestión más proactiva y competitiva, entre otros.

Debe destacarse en todo lo planteado, que, experiencias prácticas han evidenciado que el ABC/ABM ha sido considerado por la organización como una herramienta de gestión exitosa en casi la totalidad de las empresas que lo han adoptado e implementado, aun

cuando no se hayan tomado potencialmente todas las decisiones requeridas a partir de la información que proporciona, puesto que, la finalidad era disponer de un sistema de gestión y control en un determinado momento del tiempo, y dicho objetivo ha sido alcanzado por el sistema, lo cual ha sido argumentado por: Bjornenak (1997); Bescos, & Cauvin (2000); Tamarit Aznar (2002); Pérez Barral (2003); Smith (2003); Chenhall (2003, 2004); Baujín Pérez, y Vega Falcón (2005); Cross (2002, 2007); Quesada Guerra, y Pérez Barral (2007); y, Pérez Barral (2008).

Sin embargo, el autor de esta obra considera que, el ABC/ABM debe perdurar en el tiempo y ser sostenible, y no ser considerado solamente como una herramienta de prueba de funcionamiento, pues su diseño e implementación conlleva un costo significativo para cualquier organización.

c) Medida basada en la diversidad de usos de la información

Bajo esta perspectiva, cuanto más amplio sea el uso de la información para la toma de decisiones proporcionada por el Sistema ABC/ABM, mayor éxito se alcanza con respecto a su aceptación e implementación dentro de las empresas, como exponen: Cotton (1993); Lukka, & Granlund (1994); Friedman, & Lyne (1995, 1999); Innes, & Mitchell (1995); Foster, & Swenson (1997); Banker (1998); Baskerville, & Slaughter (1999); Balachandran, & Sundar (2003), Cotton et al. (2003) y, Ooi, & Soh (2006). Esta concepción supone, que el aprovechar las potencialidades de esta herramienta, conlleva a que, los directivos confíen más en su posible aplicación en sustitución de los sistemas de costos tradicionales.

Puesto que, el ABC/ABM, facilita información de todas las áreas funcionales y permite tomar decisiones proactivas en el desarrollo de cada proceso y actividad que se ejecuta para satisfacer las necesidades de los clientes.

En tal sentido, si se aprecia o percibe la utilidad del ABC/ABM por parte de todos los empleados o directivos de la empresa, entonces se puede: desarrollar estrategias de desarrollo de productos y servicios, conducir procesos de mejora de calidad, reducir costos de no calidad, identificar oportunidades de desarrollo e inversión; así como, orientar a los directivos y empleados en un rumbo de competitividad que el mercado exige. Bajo estos argumentos, el uso óptimo de la información coadyuva a un adecuado proceso de retroalimentación de las interioridades de la gestión empresarial hacia el interior y exterior de la misma.

d) Medida basada en el mantenimiento del sistema

Antes de reflexionar y profundizar en los aspectos relacionados al mantenimiento del sistema (ABC/ABM), es preciso dejar definido el concepto de sistema de costos, basado en los criterios aportados por diversos autores: Carnota Lauzán (2010); Uriegas Torres (1987); Hicks (1992) y que han sido resumido por Nogueira Rivera (1997)¹² al plantear, que: "...sistema es el conjunto natural o artificial de elementos, propiedades y relaciones que pertenecientes a la realidad objetiva, actúan de forma coordinada para lograr un fin u objetivo. Cada parte o subsistema posee las mismas propiedades del sistema, influye sobre el resto y de esta interrelación surgen nuevas propiedades que no poseen los elementos por separado. El sistema está delimitado por factores biológicos teóricos o físicos y su existencia está asociada a condiciones de espacio y tiempo".

En tal sentido, la perspectiva del mantenimiento del ABC/ABM tiene lugar, cuando es utilizado para alcanzar un determinado objetivo estratégico en un momento del tiempo, como puede ser el análisis de una determinada actividad o de un inductor de costo, siguiendo a Nanni et al. (1992) o desarrollar un sistema de control, de acuerdo con Cooper (1995). O, cuando se prevé mejorar la planificación, gestión, control y la medición de los recursos en función de los procesos que agregan valor a la organización y los clientes. Al respecto, el autor de esta obra considera que, el sistema de gestión toma mayor relevancia en la empresa, dado que, el auge tecnológico en función de la competitividad de las organizaciones ha crecido exponencialmente.

Según los argumentos anteriores, aunque el sistema no se mantenga por un tiempo prolongado (lo correcto es que, el ABC/ABM sea sostenible en el tiempo), puede ser exitoso si ha cumplido el objetivo fijado para el cual fue concebido. Sin embargo, el autor de este trabajo considera que, el Sistema ABC/ABM es verdaderamente exitoso, si logra mantener su funcionamiento y aportar informaciones importantes para la toma de decisiones, a partir del análisis y comportamiento de indicadores cuantitativos y cualitativos. Debes recordarse, que esta herramienta proporciona información financiera y no financiera, lo cual permite buscar soluciones integrales a los problemas que se presentan en toda la cadena productiva y administrativa.

Por consiguiente, si el ABC/ABM se sostiene en el tiempo como una herramienta integral que es capaz de tener vínculos con otros sistemas, por ejemplo: gestión por procesos, gestión de calidad, gestión de la información, responsabilidad social, gestión logística,

¹² El concepto de sistema planteado por Nogueira et al., (1997), resume con gran precisión las definiciones dadas por los autores que le anteceden y que aparecen en su Tesis de Maestría presentada en la Universidad de Matanzas, Cuba.

entre otros, entonces, la organización se puede volver muy competitiva en el mercado en diversos componentes, como: costos, precio, calidad, productividad, rentabilidad, ingresos; y, ventas.

Es por ello, que se coincide con el criterio de Hicks (2003), cuando refiere que, los directivos prefieren con la finalidad de evitar incertidumbre, contar con un sistema integral y dinámico, y que el mismo sea adaptable a los cambios que van ocurriendo en la empresa y su entorno, donde su valoración en cuanto al éxito o fracaso estaría en dependencia de la satisfacción de los empleados de la organización.

e) Medida basada en el incremento de la utilidad del ABC/ABM

Esta medida contribuye a la determinación de la utilidad del sistema ABC/ABM para diversos propósitos dentro de la organización, con la finalidad de conocer la cantidad y calidad de los beneficios generados en la gestión tanto en las áreas administrativas como operativas, lo cual, puede impulsar su adopción e implementación en la misma. Según esta perspectiva, se considera su éxito solo si se incrementan las utilidades a un costo no elevado.

Esta medida (Utilidad), está considerada como uno de los indicadores de más éxito del Sistema ABC/ABM, según diferentes investigaciones: Shield (1995); Foster, & Swenson (1997); Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003); Cokins (2005); y, Byerly et al. (2006). Con lo cual, tanto los directivos como los empleados deben sentir la necesidad de la utilidad del sistema para mejorar los resultados de la organización y sus niveles de competitividad, esto sería posible, si no existiese altos niveles de incertidumbre sobre su efectividad ni se propague la desconfianza sobre la herramienta de gestión (ABC/ABM) en las diferentes áreas funcionales.

Según Foster, & Swenson (1997), las áreas que han obtenido mayores beneficios a partir de la implementación del sistema ABC/ABM, son: a) Análisis de la rentabilidad de los servicios o productos; b) Apoyo a los costos indirectos; c) Marketing y ventas; d) Diseño del producto o servicio; e) Satisfacción del cliente; y, f) Distribución. Estas áreas generan información rápida acerca de los beneficios, porque de una forma u otra dependen de la eficiencia, eficacia y efectividad en la gestión de los procesos y las actividades que se ejecutan en el área operativa y de administración. Llama la atención que no se menciona al área de Contabilidad de Gestión, la cual debiera sentirse con un alto grado de satisfacción al poder proveer datos más acertados, gestionar recursos y contar con esta herramienta de información oportuna para la toma de decisiones a nivel organizacional.

Asimismo, otros estudios apuntan a que el ABC/ABM es muy eficaz en decisiones de gestión basadas en la información, relacionadas con: reducción de costos, adopción de decisiones estratégicas, fijación de precios y, en la determinación del costo objetivo (Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez, 2003; y, Pérez Barral, 2003). Es por ello, que cuando se expone un modelo conceptual integral de ABC/ABM como propone Pérez Barral (2008), se tiene en cuenta tres niveles esenciales: nivel estratégico, nivel táctico y nivel operativo, los cuales se explican en los capítulos siguientes.

f) Medida basada en la satisfacción del sistema

El éxito del Sistema ABC/ABM es valorado según la satisfacción que genera en los propios empleados de la empresa en cuanto a la generación de información relevante y con valor añadido para la toma de decisiones. Esta medida se centra en la evaluación del éxito por los miembros de la organización, es decir, se basa en determinar cómo el éxito es interpretado y asimilado por todos, por ejemplo: máxima dirección, directivos intermedios, especialistas y empleados. De esta manera, el indicador, permite trazar los objetivos estratégicos que se han de cumplir en cada una de las áreas de la organización.

Dado lo expresado, su gestión, seguimiento y control puede contribuir a resolver problemas importantes, como: a) Ayuda a la empresa a adaptarse a los cambios del mercado; b) Asumir una gestión eficaz de la ejecución de los procesos y actividades que agregan valor; y, c) Poner en marcha una visión realista de las responsabilidades de cada empleado en su puesto de trabajo (Castelló Taliani, 2003). A ello, se podría agregar algunos otros ejemplos: mejora la competitividad de la empresa, desarrolla tecnología de avanzada para dominar el mercado, contribuye al desarrollo profesional en función de las necesidades de la organización, genera o estimula la innovación para alcanzar mejores resultados, con la finalidad de satisfacer a la mayor cantidad de clientes posibles.

g) Medida basada en la satisfacción del cliente

Esta medida, basa su fundamento en la satisfacción del cliente interno y externo de la empresa. Un cliente interno satisfecho, se estimula para lograr mejora en su trabajo para satisfacer las necesidades del cliente externo. El resultado favorable de las medidas analizadas depende de la asimilación e implicación de todos los cambios acontecidos por parte de los usuarios y clientes asociados a la organización.

Relacionado con ello, los clientes internos son los principales usuarios del Sistema ABC/ABM, por tanto, la atención a los mismos por parte de los directivos debe ser de

gran prioridad. Esto repercute positivamente en los resultados finales de la organización, dado que, un cliente interno motivado, atrae o capta a disímiles clientes externos. Caso contrario, los aleja porque no existe compromiso con la organización y menos aún con la sociedad.

Los empleados son los que pueden aceptar y mejorar el sistema de gestión en la organización, o sea, comprometerse con el ABC/ABM. Porque ellos, son los que trabajan en los procesos y ejecutan las actividades con o sin valor añadido, con lo cual, la reducción de estas últimas (actividades que no agregan valor) depende en gran medida de la acción diaria, práctica y consciente en el puesto de trabajo, dado su grado de profesionalidad.

Pues, ellos son los que conocen los pormenores de cada acción que realizan en función de lograr los objetivos de la empresa. Por ejemplo, el rendimiento y la productividad no depende de la estructura física empresarial directamente, sino que, depende de la motivación del empleado cuando trabaja con alta responsabilidad por su empresa. El que exista mayor o menor cantidad de productos defectuosos o desperdicios, estriba del trabajo responsable y consciente del empleado, el que se aproveche óptimamente la jornada laboral, radica en la motivación y compromiso del empleado, entre otros ejemplos que pudiera existir dentro de la organización.

Considerando las medidas de éxito o fracaso del ABC/ABM, es importante analizar algunos modelos que se revisaron en la literatura, con el propósito de lograr un Modelo Conceptual contextualizado a las características de una organización relacionada al sector del turismo, sea, empresa o micro, pequeña y mediana empresa productivas y de servicios, dado el carácter generalizador que tiene la ciencia y la investigación.

I.6. Modelos determinantes del éxito del Sistema ABC/ABM

En el análisis de los modelos determinantes del éxito del ABC/ABM, se sigue los estudios realizados por Tamarit Aznar (2002), donde se pudo encontrar una investigación amplia de los modelos que más aportaron al estudio de variables relacionadas con el éxito o fracaso del Sistema (ABC/ABM), los cuales se pueden apreciar a continuación en las tablas siguientes:

Tabla 3.

Modelos relacionados con variables de éxito o fracaso en el diseño e implementación del Sistema ABC/ABM.

Autores	Cantidad de Variables	Variables que influyen en el diseño e implementación del ABC/ABM
Shields, & Young (1994)	El modelo identifica 7 variables relacionadas con la organización y con el comportamiento de los individuos. Consideran el Sistema como una innovación administrativa y no como una innovación técnica.	a) Apoyo de la alta dirección; b) Relación del sistema de costos con la estrategia competitiva, particularmente, con iniciativas relacionadas con la calidad y el tiempo; c) Relación entre el sistema de costos y el sistema de evaluación y recompensa; d) Adecuados recursos internos; e) Formación en el diseño, implementación y uso del sistema de costos; f) Propiedad del sistema por personal ajeno al departamento de contabilidad; y, g) Objetivos claros y consensuados del sistema de costos.
Shields (1995)	En su modelo, concibe 17 variables en las cuales intervienen variables: técnicas del sistema, relacionados con la organización y con el comportamiento de los individuos. Considera, que, las variables técnicas no están correlacionadas con el éxito, siendo las variables relacionadas con la organización y con el comportamiento de los individuos las que determinan el éxito del ABC/ABM. Realizó el estudio para 143 empresas industriales, las cuales, estaban implementando el sistema.	a) Apoyo de la alta dirección; b) Propiedad de los contables; c) Estrategia competitiva; d) Objetivos concisos y claros; e) Formación en implementación del sistema; f) Objetivos consensuados; g) Formación para el uso; h) Formación para el diseño del ABC; i) Relación con iniciativas de calidad; j) Propiedad de los no contables; k) Adecuados recursos; l) Relación con iniciativas de JIT y tiempo; m) Relación con evaluación de la gestión y recompensa; n) <i>Software</i> estándar; ñ) <i>Software</i> a medida; o) Consultores externos; y, p) Sistema ABC aislado.
McGowan, & Klammer (1997)	Considera al igual que Shields y Young (1994), que la implementación del sistema ABC/ABM es más una innovación administrativa que técnica. Realizó el estudio para 53 empresas relacionadas con los servicios de salud.	a) Apoyo de la alta dirección; b) Implicación de los usuarios en la implementación del ABC/ABM; c) Objetivos de la implementación claramente fijados ex ante; d) Formación adecuada; e) Adecuados recursos; f) Relación con el sistema de evaluación de la gestión; g) Calidad de la información generada por el Sistema ABC/ABM; h) preparadores/usuarios; e, i) Objetivos de la implementación compartidos por todos los miembros de la organización.
Foster, & Swenson (1997)	En su modelo combina variables empleadas por Shields y Young (1989) y, Shields (1995), considerándose sólo las variables significativas de los autores mencionados e incorporando a su modelo el número de aplicaciones, los años de aplicación y, el incremento de las aplicaciones.	a) Apoyo de la alta dirección; b) Formación; c) Relación con la recompensa y la evaluación de la gestión; d) Relación con la calidad; e) Adecuados recursos; f) Número de las principales aplicaciones; g) Años desde la primera aplicación; h) Incremento en el número de aplicaciones; i) Cultura empresarial; j) Control; k) Promoción; l) Proceso de cambio; m) Compromiso; n) Compensación; y, ñ) Formación.
Anderson, & Young (1999)	Analizan en su modelo, la influencia de los factores relacionados con el contexto donde se implementa el ABC/ABM y los factores relacionados con el proceso de implantación del sistema. Para el estudio emplearon 176 empresas (91 con estructura centralizada y 85 con especialización funcional).	a) Satisfacción global del Sistema ABC/ABM; b) Satisfacción con la percepción de precisión de los resultados generados por el ABC/ABM; c) Satisfacción generada con la utilidad percibida de la información del ABC/ABM; d) Apoyo de la alta dirección; e) Implicación de la dirección; f) Apoyo de sindicatos; g) Recursos; h) Competitividad; i) Calidad de la información; j) Turbulencia; k) Despidos; l) Impedimentos; m) Importancia de la planta; n) Importancia de los costos; ñ) Cambio; o) Compromiso; p) Valores; y, q) Recompensa.

<p>Innes et al. (2000)</p>	<p>En el modelo, analizan las variables que influyen en la valoración global del éxito del sistema ABC/ABM, como la relación existente entre el éxito global otorgado al sistema y el éxito conseguido con los distintos objetivos individuales para los cuales ha sido empleado el ABC/ABM. Se observa que, la percepción sobre el sistema ABC/ABM varía según se trate de usuarios del sistema o de individuos que no lo utilizan.</p>	<p>a) Apoyo de la alta dirección; b) Implicación de consultores; c) Implicación de los contables internos; d) Implicación de personal de producción; e) Implicación del personal de sistemas; f) Tiempo de uso del ABC/ABM; g) Reducción y gestión del costo; h) Precios de productos o servicios; i) Medidas y desarrollo de la gestión de actividades; j) Sistema de costo existente; k) Presupuestación; l) Análisis de rentabilidad por cliente; m) Decisiones sobre los productos o servicios; n) Diseño de nuevos productos o servicios; y, ñ) Valoración de existencias.</p>
-----------------------------------	--	---

Fuente: elaboración propia a partir de Pérez Barral (2008)

Nota:

Cultura: incluye el estilo de gestión y la influencia de la implementación del ABC/ABM en la transmisión de los objetivos de esta;

Control: formado por la relación entre el ABC/ABM y los sistemas de calidad, el apoyo del sistema a las necesidades del negocio, la composición de los equipos encargados del ABC/ABM y el análisis de la gestión de estos;

Promoción: formado por el tiempo dedicado al proceso de implementación;

Proceso de cambio: incluye la implicación de la alta dirección y del personal del departamento financiero en la implementación del ABC/ABM; y,

Compromiso: compromiso del personal de la empresa en la implementación del ABC/ABM.

Como se aprecia en el cuadro anterior, son diversos los autores que estudiaron las variables de éxitos en el diseño e implementación del ABC/ABM, esto facilitó que, cualquier otro estudio, ya podría contar con una base para seguir profundizando en el tema o proponer nuevos cambios o modificaciones a los sistemas ya probados de alguna manera en la práctica, tanto en empresas productivas como de servicios, e incluso, relacionadas con el sector turismo u otro.

Los estudios consultados, han servido de guía a otras investigaciones posteriores en diferentes países, las cuales se han enfocado a sectores relacionados: salud, agricultura, construcción, educación, transporte, turismo, entre otros, pues esta herramienta de gestión comenzó en empresas productivas y, en la actualidad, se han extendidos las pesquisas a organizaciones dedicadas a los servicios.

Relacionado a las variables que han incidido en los diseños e implementación del ABC/ABM, hay que apuntar que, aunque se presentan una gran cantidad, no siempre todas influyen en las empresas de forma generalizadas ni con el mismo nivel de

importancia, pues esto, varía según las características de la organización en cuanto a: tecnología, recursos económicos, formación de los directivos y empleados, estructura física, alcance y expansión de la empresa, apoyo de los directivos para asimilar un cambio de herramienta de gestión contable, entre otros aspectos, que inciden en la práctica si se asumen o no el ABC/ABM para la toma de decisiones. Por supuesto que, estas variables mencionadas repercuten más en micro, pequeñas y medianas empresas, que, en las grandes organizaciones o corporaciones, independientemente del sector que procedan.

Tabla 4.

Modelos relacionados con variables de éxito o fracaso en el diseño e implementación del Sistema ABC/ABM.

Variables		Modelos Empíricos de los autores seleccionados						Total de veces que coinciden los autores
		1	2	3	4	5	6	
1	Apoyo de la alta dirección	X	X	X	X	X	X	6
2	Relación del sistema de costos con la estrategia competitiva, con iniciativas relacionadas con la calidad y el tiempo	X	X	X	X	X		5
3	Relación entre el sistema de costo y el sistema de evaluación y recompensa	X	X	X	X	X		5
4	Adecuados recursos internos	X	X	X	X	X		5
5	Formación en el diseño, implementación y uso del sistema de costos	X	X	X	X			4
6	Propiedad del sistema por personal ajeno al departamento de contabilidad	X	X					2
7	Propiedad de los contables		X				X	2
8	Objetivos claros y consensuados del sistema de costos	X	X					2
9	Software estándar		X					1
10	Software a medida		X					1
11	Consultores externos		X				X	2
12	Sistema Costos Basado en Actividades aislado		X					1
13	Implicación de los usuarios en la implementación del ABC/ABM			X			X	2
14	Objetivos de la implementación claramente fijados ex antes			X				1
15	Preparadores/Usuarios			X				1
16	Objetivos de la implementación compartidos por todos los miembros de la organización			X				1

Teoría y práctica del sistema ABC/ABM en instalaciones hoteleras y Mipymes del sector turístico
Osmany Pérez

17	Número de las principales aplicaciones				X			1
18	Años desde la primera aplicación				X			1
19	Incremento en el número de aplicaciones				X			1
20	Cultura empresarial				X			1
21	Control				X			1
22	Promoción				X			1
23	Proceso de cambio				X			1
24	Compromiso				X			1
25	Compensación				X			1
26	Satisfacción global del Sistema ABC/ABM					X		1
27	Satisfacción con la percepción de precisión de los resultados generados por el ABC/ABM					X		1
28	Satisfacción generada con la utilidad percibida de la información del ABC/ABM					X		1
29	Implicación de la dirección					X		1
30	Apoyo de sindicatos					X		1
31	Turbulencia					X		1
32	Despidos					X		1
33	Impedimentos					X		1
34	Importancia de la planta					X		1
35	Importancia de los costos					X		1
36	Cambio					X		1
37	Compromiso					X		1
38	Valores					X		1
39	Implicación del personal de sistemas					X		1
40	Tiempo de uso del ABC/ABM						X	1
41	Reducción y gestión del costo						X	1
42	Precios de productos o servicios						X	1
43	Medidas y desarrollo de la gestión de actividades						X	1
44	Sistema de costo existente						X	1
45	Presupuestación						X	1
46	Análisis de la rentabilidad por clientes						X	1
47	Decisiones sobre los productos o servicios						X	1
48	Diseño de nuevos productos o servicios						X	1
49	Valoración de existencias						X	1
Total de variables analizadas por autores		7	12	9	14	18	14	

Leyenda: Shields y Young (1); Shields (2); McGowan y Klammer (3); Foster y Swenson (4); Anderson y Young (5) y, Innes et al., (6)

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008, 2023)

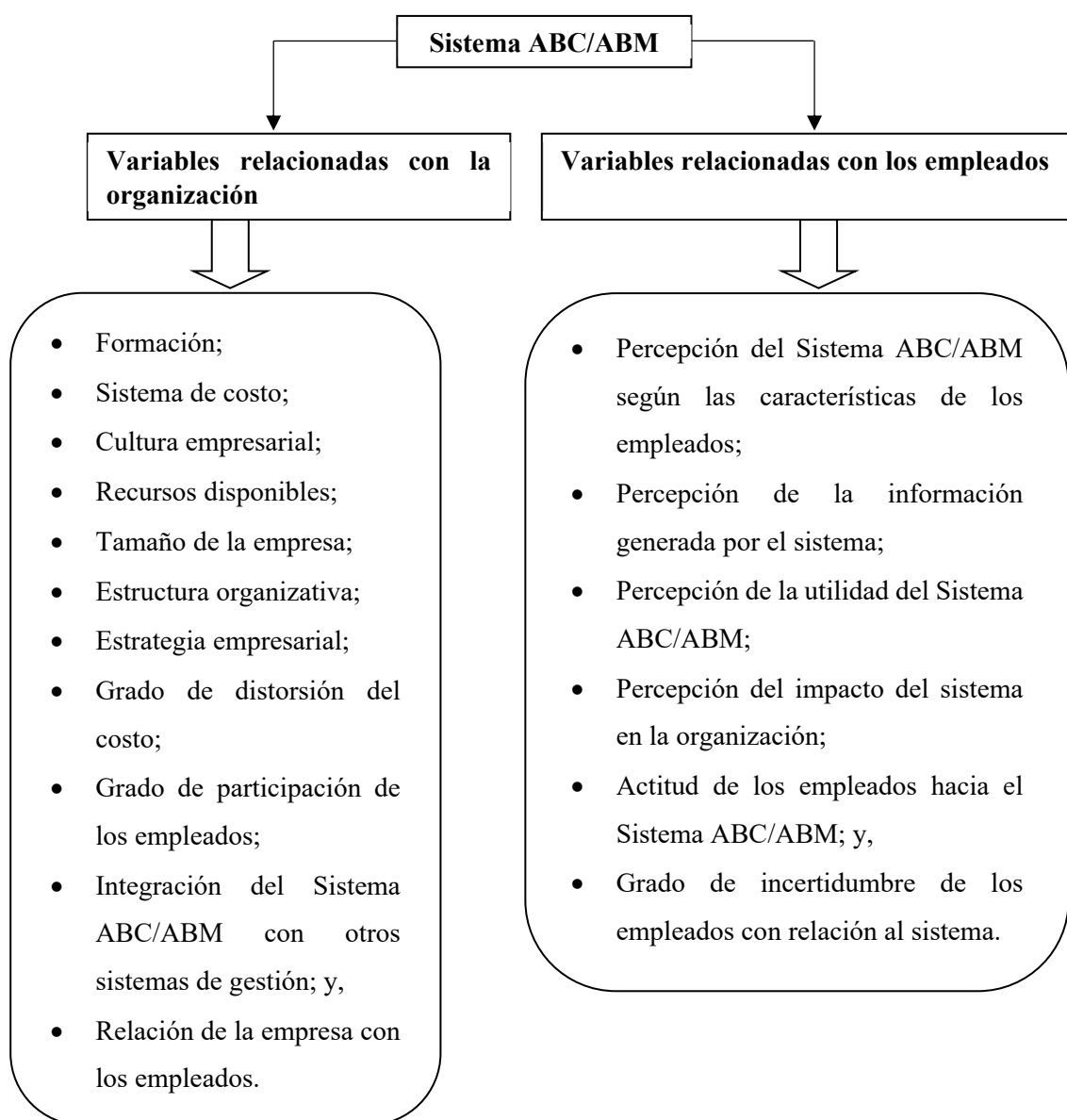
Cómo se puede percibir, la variedad de variables tratadas por los autores consultados es considerable. Es por ello, que a través de la tabla presentada se lograr ver el criterio coincidente entre estos en sus estudios, con el propósito de seleccionar e identificar las más importantes para el diseño y modelo conceptual en esta obra. Al respecto, hay que decir que en la literatura consultada no se han analizado en las últimas dos décadas del siglo XXI, otras variables influyentes; sin embargo, el autor de esta obra considera que para futuros estudios podrían considerarse: rol del contador en la empresa, gestión del conocimiento, comportamiento organizacional, responsabilidad social empresarial; entre otras, que potencien la posibilidad de adoptar e implementar el ABC/ABM, lográndose con ello, que las organizaciones sean más competitivas.

En tal sentido, otros autores en fechas más recientes corroboran la importancia de identificar las variables que más inciden en el éxito o fracaso del ABC/ABM en sentido general: Kaplan, & Anderson (2004); Kinsella (2004); Kocakulah, & Basham (2004); Kiani, & Sangeladji (2006); Ooi, & Soh (2006); Sievanen, & Tornberg (2006); Pérez Barral (2008, 2023). Para estos autores, las variables que más influyen en el diseño e implementación del Sistema ABC/ABM se relacionan, específicamente, con la organización y con el comportamiento de los empleados, las cuales se muestran en la Figura 2. Dado que, no solamente la parte humana es la que hace funcionar a la herramienta de gestión de costos, pues, los componentes estructurales, estratégicos, culturales, recursos tecnológicos-económicos, formación profesional, entre otros, son necesarios para su diseño e implementación.

Asimismo, y relacionado con lo expuesto, la literatura confirma que existen otras variables que influyen en el ABC/ABM, estas son: a) Uso adecuado de la información brindada por el ABC/ABM; b) Asociación de los individuos con relación a la reducción de plantilla; c) Grado de dificultad en la recogida de datos; y, d) Incomprensión de los empleados cuando su actividad se considera de poco valor o de ningún valor añadido.

Figura 2.

Variables que más influyen en el éxito o fracaso del Sistema ABC/ABM.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008, 2023).

Por consiguiente, según los estudios anteriores, existen variables que deben priorizarse en la empresa para obtener un resultado positivo en el diseño e implementación del ABC/ABM, estas son: 1) Estrategias y objetivos de la organización; 2) Apoyo de directivos, personal contable y personal no contable; 3) Grado de claridad que se logre por parte de los empleados acerca del sistema deseado; 4) Reducción de costos inherentes a la implementación del Sistema ABC/ABM; 5) Divulgación relacionada con el éxito y fracaso del sistema en algunas empresas de características similares; 6) Adecuado diseño del Sistema ABC/ABM con relación a la estructura organizativa de la

empresa; 7) Evaluación de las diferentes etapas de validación del ABC/ABM en la organización; y, 8) Valoración de la gestión y de los resultados aportados por el sistema en un período determinado.

Dado lo descrito, es necesario en el próximo epígrafe hacer un análisis de las variables relacionadas con la organización y con el comportamiento de los empleados, dado que, influyen directamente en el diseño e implementación del ABC/ABM, según los autores mencionados anteriormente.

I.7. Variables relacionadas con la organización y con el comportamiento de los empleados

Las variables relacionadas con la organización y con el comportamiento de los empleados, ha sido abordada con profundidad en la literatura consultada y los estudios empíricos revisados, destacándose los autores siguientes: Bescos, & Cauvin (2001); Anderson et al. (2002); Besco (2002); Tamarit Aznar (2002); Balachandran, & Sundar (2003); Bescos (2004); Chenhall (2004); Smolje (2004); Kianni, & y Sangeladji (2006); y, Pérez Barral (2008, 2023). En estos, se ha corroborado que, las variables que afectan a la organización influyen de manera inesperada con relación al contexto donde se implementa el Sistema ABC/ABM. En este sentido, algunos de estos y otros resultados de los estudios empíricos se pueden apreciar en la tabla 5:

Tabla 5.

Estudios empíricos relacionados con variables de éxito o fracaso en el diseño e implementación del Sistema ABC/ABM.

Autores	Cantidad de empresas y método de investigación empleado	Problemas percibidos o experimentados con el sistema
Cobb et al. (1992)	No se cuenta con el número de empresas. Los métodos de investigación empleados son: visitas a las empresas, entrevistas y, encuestas.	a) Implica una gran cantidad de trabajo; b) Dificultad en la recogida de datos para los inductores de costos; c) Ocupa mucho tiempo a los contables; d) Dificultad en el diseño del sistema; e) Reciclaje de los gerentes; f) Ocupa mucho tiempo a los gerentes; g) Consultores son muy caros; h) Cambios requeridos en la estructura organizativa adecuada a las actividades seleccionadas; i) Dificultad de identificar los inductores de costos; j) Ocupa mucho tiempo al personal informático; k) Incertidumbre sobre la capacidad de utilizar el ABC/ABM para los informes financieros externos; l) Elevados costos de implementación del sistema; m) Dificultad para identificar las actividades; n) Falta de soporte por parte de la alta dirección; ñ) Potencial impacto del comportamiento adverso de los individuos; o) Enfrentarse con cambios en el personal de la alta dirección; p) Falta de aprobación por la compañía matriz; y, q) Limitado valor de los <i>outputs</i> del ABC/ABM.

Cooper et al. (1992)	8 empresas (5 empresas industriales y 3 de servicios); se empleó como métodos de investigación: visitas a las empresas, encuestas y entrevistas y los empleados de las empresas.	a) Demasiado énfasis en las variables técnicas del sistema; b) Limitado apoyo de la alta dirección tanto en el diseño como en la implementación del ABC/ABM; c) Falta de implicación en el diseño e implementación de los usuarios del sistema; d) Falta de formación de los usuarios con respecto al diseño, implementación y uso ABC/ABM; y, e) Poca explotación de la información que genera el sistema en la toma de decisiones.
Friedman, & Lyne (1995)	11 empresas; se empleó como métodos de investigación: visita a las empresas y, entrevistas al personal implicado en la implementación o uso del sistema.	a) Resistencia al Sistema ABC/ABM tanto por los miembros del departamento contable como por los gerentes de otros departamentos; b) Elevado grado de dificultad inherente a la implementación; c) Asociación del sistema con despidos de personal; d) Falta de expertos en las compañías para desarrollar la implantación; e) Problemas de recogida de datos; y, f) Retrasos en la implementación del sistema.
Bescos, & Cauvin (2001)	Realizaron el estudio en empresas radicadas en Canadá, Francia y Japón. Los métodos empleados fueron entrevistas, encuestas y cuestionarios. Se incluyen en la investigación empresas dedicadas a la producción (49.5%) y a los servicios (50.5%).	a) Es complicada la selección de actividades y de inductores de costos; b) Consume mucho tiempo; c) Necesita de un sistema de información potente; d) Dificultades en el cambio de mentalidad; e) Dificultades en el comportamiento de los individuos; f) Dificultades en el sistema de información; g) Desconocimiento del ABC/ABM; h) Costos de adopción y puesta en marcha muy altos; i) El método ABC/ABM se considera inadecuado; j) No mejora la información contable; k) No se contó con el visto bueno de la dirección de la empresa; e, l) Dificultad en la recogida de información.
Anderson et al. (2002)	Realizó el estudio en la industria de automóviles.	a) El tamaño de la industria complica el desarrollo del sistema ABC/ABM; b) Es difícil integrar a todos los miembros de la organización; c) La motivación del personal dificulta el éxito del sistema; d) Limitado conocimiento sobre el ABC/ABM en gran parte de los empleados; y, e) Apoyo de la alta dirección.
Balachandran, & Sundar (2003)	Realizó el estudio en diversas compañías para analizar la integración del sistema ABC/ABM con el sistema informativo.	a) Es complicado lograr la sinergia entre la base de datos y su empleo para el propósito de toma de decisiones; b) Es complicado la identificación de las actividades; c) Es difícil lograr el software adecuado para el sistema y el tipo de empresa; y, d) En ocasiones no se logra una eficiente comunicación.
Bescos (2004)	Realizó el estudio en 111 empresas radicadas en Francia; 369 empresas de Japón y, 106 empresas en Canadá.	a) Transformación de la organización; b) No existe cultura innovadora; c) Modelo complicado; d) Tiempo que se le dedica al diseño e implementación del sistema; e) Nivel de incertidumbre alto; f) Cambio del sistema de referencia de los usuarios y de los contables (control de gestión); g) Cuestiona las mentalidades, los comportamientos y los sistemas de información existentes, h) Exceso de gastos generales; e, i) Las empresas de gran tamaño han logrado mayores éxitos en la implementación del Sistema ABC/ABM.
Chenhall (2004)	Realizó el estudio en 56 empresas, examinando los conflictos y obstáculos presentes en la implementación del Sistema ABC/ABM	a) Existencia de conflictos entre los individuos que desean implementar el sistema ABC/ABM y los individuos que se oponen; b) El grado de conocimiento sobre el ABC/ABM influye en el éxito o fracaso del sistema; c) La relación entre directivos y empleados influyen en la adopción e implementación del ABC/ABM; d) La estrategia de la empresa influye en el éxito o fracaso del sistema; y, e) La claridad y el consenso de los objetivos determina en el sistema.

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008, 2023).

Como se puede percibir en la tabla anterior, existe una gran variedad de variables que han sido identificadas como problemas por los autores en sus estudios relacionados con el diseño e implementación del ABC/ABM, tanto en empresas productivas como de servicios. Esto significa que, la cuestión no es solo diseñar una herramienta de estas características, sino que, debe tenerse en cuenta una serie de factores que pueden incidir en su éxito o fracaso al momento de querer adoptarla e implementarla en la práctica. Por ejemplo, en la etapa de diseño deben participar todos los empleados del área administrativa y productiva, pues, son estos los que aportan información valiosa para su construcción y funcionamiento eficiente, eficaz y efectivo en la toma de decisiones.

Asimismo, la no preparación del personal contable en una herramienta nueva, genera una gran resistencia a la misma y, con ello, se contribuye al fracaso de la implementación del sistema, tal como los explican Fernández León (1999); Tamarit Aznar (2002); y, Tatikonda (2003), observándose que, aun cuando el sistema proporciona una información más útil para la toma de decisiones, ello no se traduce en un aumento de los beneficios, en concordancia con Besco, & Cauvin (2000); González Román (2003); Dahlgren et al. (2004); y, Pérez Barral (2005).

Lo anterior, trae consigo que los primeros en participar y formarse en el diseño, adopción e implementación del ABC/ABM debe ser el personal contable-financiero. Pues, estos son los encargados de preparar al resto de los empleados que no laboran en el área económica-contable-financiera de la organización para que puedan tributar en tiempo con información de calidad para la toma de decisiones proactivas.

La valoración teórica expuesta, conlleva a estudiar y analizar la manera de potenciar el uso de la información contable en la organización de forma integral para poder diseñar un modelo y procedimiento ABC/ABM para empresas con características de micro, pequeña y mediana empresa que se dedican al sector del turismo, basándose en los criterios y experiencia de los autores: Eaton, & Bawden (1990); De los Reyes Rodríguez (1998); Pérez Barral (2008); Jermias (2001); Ripoll Feliu, y Balada Ortega (2001); Caldera Alberto (2003); Hicks (2003); Dahlgren et al. (2004); Cokins (2005); Sharman (2005); y, Pérez Falco (2008).

Bajo la perspectiva mencionada, se debe examinar los diferentes cambios que son precisos para desarrollar y potenciar los procesos y actividades dentro de la organización, valorándose las posibles barreras que limitan la implementación del Sistema ABC/ABM, lo cual ha sido expuesto por: Ezzamel (1994); Libby, & Waterhouse (1996); Roberts, & Silvester (1996); Kaplan, & Atkinson (1998), Clarke et al. (1999);

Clarke, & Mullins (2001); Drury, & Tayles (2001); Tamarit Aznar (2002); Maiga, & Jacobs (2003); Baxendale, & Raju (2004); Kasperskaya (2004); Sharman (2005); y, Stenzel, J., & Stenzel, C (2007). Esto contribuye de alguna manera a la cadena de valor del producto o servicio desde que se concibe hasta que vende al cliente externo, pues permite disminuir o eliminar aquellos procesos o actividades que no agregan valor a estos durante todo el proceso de producción y/o transformación del servicio-producto terminado.

Conociéndose los argumentos anteriores, se analizan las variables que afectan directamente a la organización según los modelos empíricos consultados.

I.7.1. Variables relacionadas con la organización

La forma y la manera en que los empleados de la empresa funcionan y responden a los sistemas de gestión y control, depende del contexto en el cual la información del sistema es utilizada, coincidiendo con: Malmi (1997, 1999); Friedman, & Lyne (1999); Jermia (2001); Anderson et al. (2002); Sablón López (2003); Ruíz Martín, y García García (2005). Este argumento, es coherente con las variables que afectan a la organización, las cuales deciden el grado de éxito experimentado por los que adoptan e implementan sosteniblemente el ABC/ABM, siguiendo a: Scapens, & Roberts (1993); McGowan (1998); Anderson, & Young (1999); Besco, & Cauvin (2000); Tamarit Aznar (2002); Caldera Alberto (2003); Chenhall (2004).

En tal caso, es importante que exista compromiso de todos los empleados con su organización, o sea, que se sientan estimulados de realizar bien sus funciones en su puesto de trabajo, dado que, esto permite que la misma empresa en su conjunto sea más competitiva con respecto a sus competidores y el mercado.

Algunas de las variables analizadas por dichos autores y que sonpreciadas en esta obra, son: Características generales de la empresa; Estructura organizativa; Estrategia adoptada por la entidad; Cultura empresarial; Apoyo de la alta dirección; Formación; Participación de los empleados de empresa; Claridad y consenso de los objetivos del sistema; Relación del ABC/ABM con el sistema de evaluación; Relación del sistema ABC/ABM con otros sistemas de mejora continua; y, Relación de la organización con los empleados. En este sentido, a continuación, se hace una valoración de las variables anteriormente mencionadas:

- **Características generales de la empresa**

El contexto está dado por las propias características de la organización donde se aplica el ABC/ABM. Los autores consultados consideran que las variables más influyentes

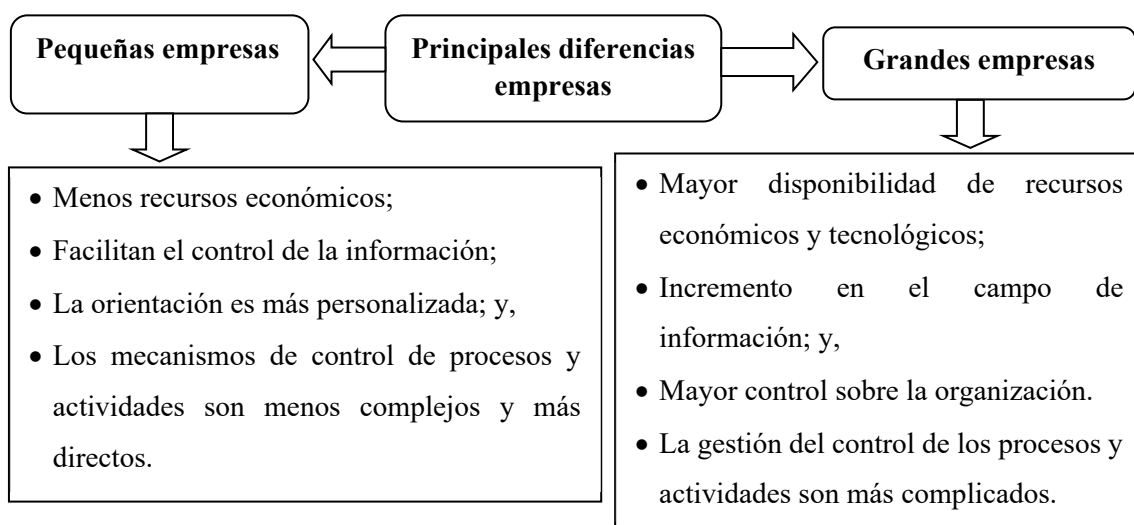
sobre el éxito o fracaso del Sistema ABC/ABM, y que se relacionan con las características generales de la empresa, son: a) Tamaño de la organización; b) Grado potencial de distorsión del costo; c) Recursos disponibles; y, d) Sistema de costo.

a) Tamaño de la organización

El tamaño es una variable importante en la decisión de sistemas complejos de administración, coincidiendo con Shields, & Young (1989); Argyris, & Kaplan (1994); Anderson (1995); Roberts, & Silvester (1996); Foster, & Swenson (1997); Gosselin (1997); Friedman, & Lyne (1999); Hoque, & James (2000); Barrachina Palanca (2001); Besco, & Cauvin (2001); Anderson et al. (2002); Armstrong (2002); Drennan, & Kelly (2002); Chenhall (2003); y, Dowdle et al. (2007). El comportamiento de esta variable es diferente en los contextos siguientes: a) Empresa de pequeña dimensión; b) Empresas de gran dimensión: Armstrong (2002); Balachandran y Sundar (2003); Besco et al. (2003); Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003); y, Chenhall (2004). La Figura siguiente resume este criterio.

Figura 3.

Principales diferencias entre pequeñas y grandes empresas.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Relacionado a lo expuesto, debe indicarse que, las pequeñas empresas no son las más propicias para adoptar e implementar el Sistema ABC/ABM, siendo argumentado por: Besco et al. (2003); Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003); y, Quesada Guerra, y Pérez Barral (2007). Estas son empresas, que generalmente carecen de recursos materiales y financieros para solventar una innovación y, que de por sí, se ha considerado costosa por sus creadores. Sin embargo, el autor de esta obra considera

que puede lograrse un modelo y un procedimiento no tan complejo que permita a estas organizaciones: ser más competitivas en el mercado, fijar precios más reales relacionados a sus costos, mejorar sus procesos y actividades con valor añadido, y, tomar decisiones oportunas en todas las áreas funcionales.

Es por ello, que los mayores éxitos en la adopción e implementación del ABC/ABM se registran en grandes empresas como bien se ha expresado con anterioridad, demostrado a través del estudio de los diversos modelos que sustentan los trabajos realizados por diferentes autores: Davies, & Sweeting (1993); Innes, & Mitchell (1995); Bjornenak (1997); Krumwiede (1998); Innes et al. (2000); Tamarit Aznar (2002); Besco et al. (2003); y, Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003). No obstante, no se considera imposible lograr un modelo con procesos y procedimiento adecuado para las micro, pequeñas y medianas empresa, con la finalidad de potenciar el negocio con respeto a los competidores y lograr que estas sean sostenibles en el tiempo para su desarrollo y crecimiento organizacional.

Los autores mencionados concuerdan, además, que la variable objeto de estudio es considerada como significativa para el éxito del ABC/ABM, dado que, el tamaño de la organización es influyente, pero a juicio del autor de esta obra no es determinante. Pues, una pequeña y mediana empresa, que vaya consolidado su capital en el tiempo, puede invertir progresivamente en el diseño de un modelo y procedimiento relacionado con esta herramienta de gestión de costo y lo podrá ir mejorando a medida que surjan necesidades de tomar decisiones más profunda con respecto a procesos, actividades, niveles de despilfarros de recursos, calidad del producto o servicio, entre otros elementos, que garanticen un desarrollo económico y productivos en la organización.

Sin embargo, las características mencionadas y que están relacionadas con la organización deben adaptarse con el tiempo, pues en el siglo XXI, se percibe un crecimiento exponencial de pymes que no cuentan con estructura física y funcionan de forma online, llegando así, al incremento de más clientes nacionales e internacionales, lo cual trae consigo de que la misma concepción delo ABC/ABM adquiera otras características desde el punto de vista estratégico, táctico y operativo.

b) Grado de distorsión del costo

Relacionado con el grado de distorsión del costo, se coincide con los autores: Tamarit Aznar (2002); Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003); Baxendale, & Raju (2004); Kasperskaya (2004); y, Stenzel J., & Stenzel, C. (2007), en que la distorsión del costo ha sido uno de los motivos por los cuales las empresas justifican la necesidad de diseñar, adoptar e implementar el Sistema ABC/ABM. Estos argumentos se basan en:

1) Las empresas adoptantes del ABC/ABM, tienen una amplia variedad de productos; 2) Relacionado con la producción elaborada, las organizaciones con incrementos sostenidos de producción son las que asumen el sistema; 3) El sistema se desarrolla en aquellas empresas con actividades repetitivas; y, 4) El Sistema ABC/ABM, localiza con mayor precisión los costos indirectos, por tanto, el sistema se adopta en aquellas organizaciones con elevados costos indirectos.

Lo mencionado, justifica la necesidad de disminuir los costos por concepto de mal manejo de los elementos que los componen y por la asignación de los costos indirectos con inductores no apropiados a las actividades que se ejecuta en cada proceso.

Otros argumentos justifican esta variable de estudio, los cuales fueron aportados por Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003) en una investigación realizada a empresas que han implementado el ABC/ABM, y aquellas que no lo han adoptado, destacándose en dicha investigación, lo siguiente: a) Organizaciones con mayores volúmenes de producción y servicios aplican el Sistema ABC/ABM; b) Empresas que mantienen una mediana variedad de productos y servicios son las que principalmente implementan el sistema; c) Compañías que operan bajo pedidos son las que generalmente aplican el ABC/ABM, no siendo así, en las que emplean un sistema de producción continuo; y, d) Sistema más empleado es el de costos variables para la asignación de estos a las actividades.

Lo mencionado hasta este apartado, facilita la toma de decisiones desde el punto de vista de gestión y reduce la distorsión del costo, dado el tipo de información que brinda el ABC/ABM para la toma de decisiones en sus tres niveles de decisión: estratégico, táctico y operativo, por las propias características que le son inherentes al sistema utilizado.

c) Recursos disponibles

Esta es una de las variables que más influye de manera directa en la implementación del ABC/ABM. Los autores: Tamarit Aznar (2002); Besco et al. (2003); Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003); y, Vargas Carrillo (2003), conceden gran importancia a los recursos disponibles para desarrollar el Sistema ABC/ABM. Todos los modelos consultados coinciden en que los recursos disponibles influyen en el éxito de la implementación del ABC/BM, estos recursos incluyen los económicos, materiales y tecnológicos.

Otros autores, profundizaron esta variable en el criterio teórico y práctico, como: Innes et al. (2000); Drury, & Tayles (2001); Fulmer, & Bernard (2001); Jermias (2001); Hicks

(2003); Baxendale, & Raju (2004); y, Stenzel J., & Stenzel, C. (2007), plantean la necesaria integración y combinación que debe existir entre los distintos recursos disponibles para lograr los objetivos y metas de la organización. Asimismo, se considera significativo el empleo adecuado de los recursos para desarrollar y mantener el ABC/ABM como sistema de gestión.

Los recursos más abordados en la literatura son: a) Tiempo; b) Tecnología de la información o Sistema de información; c) Recursos para formación y capacitación; d) *Software* que soporte el sistema; e) Consultores externos o personal de formación externo; f) Capital económico; y, g) Empleados internos de la empresa.

Relacionado con el tiempo, el sistema ABC/ABM precisa de una gran cantidad de este recurso para su desarrollo por parte de la máxima dirección, los contables y el personal informático, corroborándose todos ellos en los estudios de Besco et al. (2001); y, Cagwin, & Bouwman (2002). Sin embargo, no sucede así en la vida práctica de la implementación del sistema en diversas organizaciones, pues se ha demostrado que, el Sistema ABC/ABM no resulta factible, sobre todo, por su costo de implementación y, no tanto, por el tiempo que hay que dedicarle.

Respecto a la tecnología de la información o sistema de información, es un recurso que en gran medida decide si la organización implementa un sistema de gestión como el ABC/ABM. Autores, como: Aparisi Caudeli, y Ripoll Feliu (2001); Marshall (2002); Balachandran, & Sundar (2003); Castro (2004); Kocakulah, & Basham (2004); y, Stenzel, J., & Stenzel, C. (2007), le otorgan un grado de importancia alto a la utilización de las tecnologías de la información, aun cuando una empresa no decida adoptar el Sistema ABC/ABM. Esto se debe a que es una herramienta que debe trabajar al menos en red interna de la organización para que la información fluya de un área funcional a otra.

La capacitación y formación del personal decide en gran medida en el éxito de un sistema y en la eficiencia, eficacia y efectividad de una empresa, de acuerdo con Buenos Campos (2003); y, Muras, & Rodríguez (2003). En algunos estudios de Briers, & Fong (2001), detectaron la carencia de entrenamiento, capacitación y desconocimiento del Sistema ABC/ABM en empresas que deseaban adoptarlo. Esto trae consigo que el empleo de esta herramienta sea limitado en su funcionamiento, lo cual afecta en su credibilidad para la toma de decisiones gerenciales.

En tal sentido, los directivos deberían preguntarse de qué manera se puede favorecer el desarrollo y potencialidades de las capacidades, siguiendo así los criterios de los autores: Yasin et al. (2002); Brewer et al. (2002 y 2003); Castelló Taliani (2003); Serra,

& Bescos (2003); Sprinkle (2003); Valle, y López (2003); y, Williams, & Seaman (2005). Según el criterio de estos últimos, las personas son fuente de valor en las organizaciones. Por ello, su formación y capacitación agrega valor al funcionamiento del sistema ABC/ABM. De hecho, el talento humano en la actualidad es considerado el activo más importante de la organización, porque es quien genera y crea valor con su accionar en el proceso productivo o en la prestación de servicio.

Es así como, no basta contar con una tecnología de punta o un sistema informático sofisticado sino se sabe cómo potenciarlo óptimamente, aun cuando se relacione con el ABC/ABM. Este recurso es considerado por algunos autores como importante para el éxito del sistema: Sunder (2002); Muras, y Rodríguez (2003); Rodríguez Antón (2003); y, Sievanen, & Tornberg (2006). Es por ello, que se aprecia en numerosas investigaciones la explotación de *softwares* estandarizados o paralelamente, la utilización de *softwares* hechos a la medida del Sistema ABC/ABM, como son los casos de: Shields, & McEwen (1996); y, Armenteros Díaz, y Vega Falcón (2000). Esto en el siglo XXI, se ha potenciado más con la utilización de *software* libres que constituyen herramientas para el procesamiento de la información y para la gestión del conocimiento.

Otros estudios valoran que el trabajo de formación de los consultores externos o personal de formación externo no decide en el éxito del Sistema ABC/ABM, en concordancia con Friedman, & Lyne (1999); Jermias (2001); Drennan, & Kelly (2002); Tamarit Aznar (2002); y, Chenhall (2004). No obstante, se coincide con Peckenpaugh (2006), cuando plantea que las empresas que desean adoptar cualquier sistema de gestión deben apoyarse en consultores externos y trabajar de conjunto con los empleados de la organización, sobre todo, si tiene experiencia en el diseño e implementación de este sistema de gestión de costo.

A su vez, si el capital económico es solvente facilita el diseño y futura implementación del sistema ABC/ABM, porque con ello, se puede adquirir los recursos materiales y humanos para el diseño, adopción, implementación y formación de los empleados para hacer funcionar correctamente la herramienta objeto de estudio.

A su vez, algunos autores exponen que los directivos y el personal contable juegan un papel importante en el éxito de la implementación del ABC/ABM por su nivel decisor en la toma de decisiones: Escobar et al. (2003); Nachtmann, & Needy (2003); Needy et al. (2003); Chenhall (2004); Kinsella (2004); Cokins (2005); Liu et al. (2005); y, Cross (2007); aunque también, los demás empleados de la empresa contribuyen al éxito del

sistema desde el mismo momento que lo aceptan para mejorar los niveles de gestión en las diferentes áreas de la organización.

Al respecto, es necesario que con el tiempo no se pierda la motivación por el sistema ABC/ABM, dado que, el mismo debe ser perdurable en el tiempo por su integralidad para los análisis de lo que ocurre diariamente en el proceso productivo y en la prestación del servicio, siempre y cuando, se quiera trabajar y alcanzar la mejora continua, con el propósito de ser verdaderamente competitivo en el mercado.

Todos los autores consultados, coinciden en que, la empresa que no cuente con los recursos mínimos indispensables como los expuestos anteriormente, difícilmente podrá tener éxito en el diseño e implementación del ABC/ABM, ni alcanzar la excelencia de este en su ejecución.

d) Sistema de costo

Respecto a los sistemas de costos, debe señalarse que, la empresa que utiliza el sistema de costo tradicional puede obstruir el objetivo que se persigue con un sistema ABC/ABM, dado por las propias limitaciones¹³ que presenta el mismo desde el momento en que no se distribuye de la manera más exacta los costos indirectos ni se gestiona correctamente la cadena de valor que se genera desde la concepción de un producto y/o servicio.

Generalmente, las empresas utilizan un sistema de costo con excesivo énfasis en el control, excluyendo el apoyo a la planificación con enfoque proactivo, concordándose así, con McNair (1990); y, Nogueira Rivera (2002). Por otra parte, la información obtenida es limitada (información cuantitativa) para la toma de decisiones, dado los cambios existentes en el comportamiento de los costos y el incremento en la variedad de productos fabricados. Sin embargo, a través del ABC/ABM se puede obtener información cuantitativa y cualitativa, lo cual permite hacer un análisis profundo de las causas y consecuencias de las variables que inciden en los procesos operativos y administrativos, lográndose con ello, mejores criterios para la toma de decisiones efectivas ante los competidores.

Es por ello, que algunas características de los sistemas tradicionales, como son: las asignaciones de los costos indirectos basadas en la mano de obra directa o en el

¹³ Las limitaciones de los sistemas tradicionales han sido ampliamente abordadas y reconocidas por los autores que se identifican con el Sistema ABC/ABM, así como, por otros autores que son detractores del sistema ABC/ABM, como son: Goldratt (1986) con su artículo: "La meta"; Iglesias Sánchez (1993 y 2003) en sus artículos: "El sistema de costes ABC. Una valoración crítica" y "Contabilidad de Gestión. Una aplicación a la toma de decisiones en la empresa".

volumen y centrados en unos pocos productos, carecen de sentido en la actualidad, siguiendo a: Johnson, & Kaplan (1987); Cooper, & Kaplan (1999); Cree (2002); Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003); Caldera Alberto (2003); Serra, & Bescos (2004); Cokins (2005); y, Sievanen, & Tornberg (2006). Esto reconoce, que los sistemas de costos tradicionales dejaron de jugar un rol importante en la toma de decisiones para dar paso a las herramientas de gestión que se construyan y propongan desde la Contabilidad de Gestión como disciplina.

- **Estructura organizativa**

La estructura organizativa está considerada como una de las variables que puede repercutir en gran medida sobre la implementación del ABC/ABM, tal como exponen: Freeman (1998); Krumwiede (1998); Araújo (2000); Tamarit Aznar (2002); Caldera Alberto (2003); Chiu et al. (2003); y, Smolje (2004). Esto conduce a considerar que debe existir una estrecha relación entre todas las áreas funcionales con un soporte tecnológico fuerte que garantice el flujo de información interdepartamental de forma ágil y precisa.

El criterio expuesto corrobora la necesidad de estudiar los efectos de la puesta en práctica del Sistema ABC/ABM sobre la estructura organizativa de las empresas, puesto que, las actividades constituyen procesos que traspasan los límites departamentales y alteran las áreas de responsabilidad, sobre todo, en aquellas que demoran tiempo tratando de implementarlo, de acuerdo con Tamarit Aznar (2002); y, Caldera Alberto (2003). Estos autores, hacen referencia a determinados parámetros que son necesarios considerar, por ejemplo: centralización, diferenciación vertical y formalización.

Con respecto a la centralización, representa la concentración de autoridad para tomar decisiones a un nivel determinado. Asimismo, la diferenciación vertical representa el número de niveles jerárquicos que existen por debajo del gerente (director) de la empresa. Estos dos parámetros, facilitan la adopción e implementación de los experimentos innovadores desde el punto de vista administrativo. Finalmente, la formalización representa el grado en que las tareas, normas, procedimientos y políticas de una organización están estandarizadas, concordándose así, con Tamarit Aznar (2002).

A su vez, debe quedar claro, que el Sistema ABC/ABM afecta a los procedimientos u operaciones dentro de las organizaciones. Estos incluyen procedimientos de trabajo de los contables de gestión, actitudes y estructuras dentro de la función de finanzas, relaciones entre finanzas y departamentos operacionales, así como, las actitudes y

estructura en la organización en su conjunto, siguiendo los criterios de Drury, & Tayles (2001); y, Caldera Alberto (2003).

A criterio del autor de esta obra, el grado de interrelación que tienen los diferentes departamentos tanto administrativos como productivos en las empresas es lo que debe facilitar desde el punto de vista estructural el éxito del ABC/ABM. Asimismo, se considera la variable analizada por los autores como importante con relación al éxito que puede alcanzar la herramienta de gestión en la implementación, aunque no se considera determinante para la decisión de adopción e implementación.

- **Estrategia empresarial**

La estrategia es otra de las variables importantes a considerar, según criterio de Ramírez et al., (2013), pues constituye el conjunto de todas aquellas acciones planificadas por una organización en respuesta a anticipada a los cambios en su entorno, clientes y competidores. Lo esencial en la estrategia es hacer algo distintivo y, ofrecer al cliente utilidades únicas que nadie ofrezca en un determinado mercado, de acuerdo con Dowdle et al. (2007). El autor de este estudio considera que, la estrategia empresarial debe abarcar todas las áreas de la organización, o sea, no verla sólo desde una perspectiva de desarrollo global. En tal sentido, debe tener presente aspectos como: análisis estratégico de costos, *marketing*, ventas, precios, productos. De esta manera, debe estar encaminada a la satisfacción total de los clientes internos y externos de la empresa.

De lo anterior, se deduce que, el análisis estratégico debe basarse en una política corporativa a largo plazo, que fije claramente lo que hay que hacer para mejorar los procesos y la calidad, en concordancia con Ripoll Feliu, y Balada Ortega (1994), dado que, el Sistema ABC/ABM debe estar relacionado con la estrategia competitiva. Por consiguiente, debe centrarse en medir el costo de aquellas actividades relacionadas con la estrategia que decida desarrollar la empresa, por ejemplo: diseño de productos, bajos costos, combinación de productos, precios de productos, impacto de la tecnología en el costo, entre otras, coincidiéndose así, con Tamarit Aznar (2002). Este punto de vista posibilita que, el ABC/ABM satisfaga la demanda de información de la estrategia competitiva decidida por la máxima dirección de la empresa y aceptada por los empleados de esta.

Es así como, la estrategia del ABC/ABM debe ser proyectada con antelación y ser gestionada, medida, controlada y evaluada por la máxima dirección de la organización en acción conjunta con los mandos directivos intermedios, sobre todo, con los relacionados a la parte contable y financiera.

- **Cultura empresarial**

La cultura empresarial, constituye uno de los pilares fundamentales en el camino hacia la competitividad. Las organizaciones deben evaluar y reconocer los valores culturales necesarios para apoyar la estrategia empresarial, promoverlos y reforzarlos mediante un plan de acción a través de la comunicación, como elemento clave para el cambio de cultura (valores compartidos), y trabajar (transformar, reducir o eliminar) sobre aquellos elementos que pudieran entorpecer tales objetivos. Estos deben darse a conocer a todos los empleados de la organización para que exista una filosofía de trabajo empresarial.

Asimismo, se considera que la habilidad para crear y aplicar conocimientos es la verdadera fuente de ventaja competitiva en los entornos “hipercompetitivos”, coincidiendo con Nogueira et al. (2004). Donde, existen elementos que deciden el éxito empresarial, entre los que destacan: a) Formación; b) Conocimiento compartido; y, c) Trabajo en equipo, concordándose así con: Barrachina Palanca (2001); Ahlstrom et al. (2003); Glisby, & Holden (2004); y, Canen, A.G., & Canen, A. (2001 y 2006).

A partir de lo expresado, es importante que las empresas cultiven en sus empleados: a) Grado de comunicación adecuado; b) Conocimiento en los empleados acerca de la historia de la empresa; c) Personalidad propia de la empresa en sus empleados; d) Adecuado nivel de escucha entre los diferentes niveles jerárquicos; e) Sentido de pertinencia en el puesto de trabajo; f) Educación en el trato a los clientes; g) Fidelidad a las costumbres y tradiciones de la organización; y, h) Responsabilidad social y empresarial en el cumplimiento de sus funciones.

En tal sentido, debe dejarse explícito, que algunos autores (Barrachina Palanca, 2001; Tamarit Aznar, 2002; y, Canen, A.G., & Canen, A. 2006), han tratado el tema de las dimensiones de la cultura y su relación con el Sistema ABC/ABM, corroborándose en sus investigaciones, que la variable cultura empresarial en todas sus dimensiones ejerce una influencia significativa en el éxito o fracaso del ABC/ABM. Esto garantiza el grado de compromiso del empleado con su organización. En este sentido, las dimensiones más tratadas en los autores mencionados son: a) Grado de diferencias culturales de los miembros de la organización; b) Grado de temor al cambio; c) Culturas individualistas vs. culturas colectivas; y, d) Culturas que esperan resultados a largo plazo vs. culturas que esperan resultados a corto plazo.

Como ha sucedido en párrafos anteriores, la literatura consultada aborda otras variables que se identifican de igual manera con la organización e influyen en el éxito del Sistema ABC/ABM, estas son: a) Apoyo de la alta dirección; b) Formación sobre el sistema; c)

Participación de todos los empleados de la empresa; d) Existencia de objetivos claros y consensuados; e) Relación del ABC/ABM con el sistema de evaluación de la organización; f) Relación del ABC/ABM con otros sistemas de mejora continua; y, g) Relación de los directivos de la empresa con sus empleados. Dada su importancia, estas variables serán evaluadas a continuación, considerándose para ello, investigaciones más recientes.

Esta variable (Cultura empresarial) en el siglo XXI, debe también estar sujeta a cambio en su concepción y aceptación, pues no es lo mismo tratar a clientes que visitan la empresa y adquieren sus productos y servicios en el establecimiento, que los clientes *on line*, que compran y esperan sus productos o servicios a través de envíos mediante contratación con terceros. Incluso el tratamiento de estos clientes es muy riguroso, y puede estar lleno de insatisfacciones no solo por la calidad de lo que reciben sino por el tiempo de entrega de los envíos. O sea, ya esta variable no debe ser vista solo hacia el interior de las empresas, pues debe entender el mundo exterior con el cual se comunica su empresa (Mipyme o Pymes).

a) Apoyo de la máxima dirección

Esta es una de las variables más significativa en el éxito del diseño e implementación del ABC/ABM y en otras temáticas de gestión, así lo argumentan los resultados obtenidos en los estudios de autores como: Bescos et al. (2003); Tamarit Aznar (2002); Ahlstrom et al. (2003); Baxter, & Fong (2003); Serra, y Bescos (2004); Pérez Barral (2005); Baujín Pérez, y Vega Falcón (2005); Quesada Guerra, y Pérez Barral (2007); y, Pérez Barral (2008), con experiencia en la práctica empresarial.

Dado lo expresado, se debe señalar que, los directivos no actúan de la misma manera en todas las organizaciones aun cuando las situaciones presentadas sean similares, ya sea, con respecto a la organización o a los empleados que la conforman. Esto es producto, a que los directivos no siempre se involucran al 100% en temas de mejoras, generalmente, asignan a otras personas que se ocupen de los problemas, sobre todo, de los procesos operacionales o tecnológicos.

Es por lo dicho, que la mayoría de estas investigaciones hacen referencia a que la máxima dirección debe apoyar y preocuparse por el seguimiento que necesita el ABC/ABM, con el propósito de que no sea considerada una inversión perdida a corto plazo, dado el alto costo que implica su adopción. A su vez, deben preocuparse y ocuparse de gestionar el cambio para lograr una integración organizativa, de tal manera, que la comunicación con los individuos contribuya a evitar rumores y, a disminuir el nivel

de incertidumbre que se genera por la adopción de lo nuevo y lo diferente (Escobar et al., 2003).

En tal sentido, una buena comunicación entre directivos y empleados contribuye a elevar el compromiso de todos para que la organización sea cada vez más competitiva en el mercado. Pues, el grado de aporte en cada área de trabajo pudiera ser superior a las expectativas de todos: directivos, empleados y clientes externos, consiguiéndose con ello más fidelidad y responsabilidad.

Relacionado con lo anterior, se concuerda con Tamarit Aznar (2002), cuando esboza que, el apoyo que brinde la dirección de la empresa a la implementación del ABC/ABM, facilita que el sistema refleje con claridad el funcionamiento de la organización, los recursos consumidos, las actividades realizadas o la manera en que los servicios son prestados, así como, la forma de establecer las estrategias a seguir en la organización.

Es criterio del autor de esta obra, que, el apoyo de la máxima dirección puede influir de manera positiva y directa sobre aquellos empleados que aún no están totalmente convencidos de la necesidad de adoptar el ABC/ABM para mejorar la gestión, la toma de decisiones de la organización y de sus puestos de trabajos. De esta manera, la cadena de valor de las organizaciones a través de la ejecución efectiva de los procesos puede incrementarse y ser reconocida por los clientes externos.

b) Formación

Con anterioridad, se comentó que aquellas empresas que tuvieran mayor cantidad de recursos tenían mejores posibilidades y probabilidades de tener éxito en la adopción e implementación del Sistema ABC/ABM. Con la variable formación, ocurre algo similar, en la medida que la organización disponga de mayores recursos económicos y financieros, podrá invertir en gestión del conocimiento, proyectos, conferencias, cursos de capacitación y eventos.

La formación de los empleados sobre los aspectos técnicos contribuye a reducir el temor a la implementación del ABC/ABM, y coadyuva a optimizar el análisis-procesamiento de la información que genera el sistema. En este sentido, la formación adecuada de todos los empleados de la empresa permite disminuir considerablemente la resistencia al cambio hacia un nuevo sistema de gestión.

La formación empleada como herramienta para superar la resistencia de los empleados, conlleva a incrementar la participación de estos en el diseño e implementación del ABC/ABM e incluso en la motivación de estos para aportar información necesaria, con

el propósito de que el funcionamiento de la herramienta de gestión contable sea eficiente, eficaz y efectivo.

Coincidiendo con Friedman, & Lyne (1999), puede entenderse como un fracaso total la falta de conocimiento del sistema en la práctica, por tanto, la inversión que realice la empresa en formación influye positivamente en el éxito del Sistema ABC/ABM (Tamarit Aznar, 2002). Es así como, que se concuerda con los autores referidos en cuanto a la importancia que reviste la variable formación por ser una variable significativa para el diseño e implementación del ABC/ABM, sobre todo, para la adopción y funcionamiento de forma sostenida en el tiempo en la organización.

La formación de los empleados también necesita de otra visión, pues no es lo mismo atender en la empresa que desde una plataforma en líneas, con lo cual, hoy la sutileza, la sensibilidad y el trato con el cliente debe ser más amable, rápido, comprensivo, inteligente y, sobre todo, más profesional.

c) Participación de todos los empleados de la organización

La aceptación del ABC/ABM por todos los empleados, garantiza de antemano, un paso importante en el éxito del sistema para la organización, porque facilita el grado de asimilación e identificación de todos los miembros de la empresa con el sistema, coincidiéndose así, con: Tamarit Aznar (2002); Glisby, & Holden (2004); Cokins (2005), y Canen, A.G. & Canen, A. (2006). Esto es posible, cuando los empleados participan y se implican activamente en todo el proceso de adopción e implementación del sistema de gestión desde su concepción, así como, en la manera de aportar y emplear la información que genera el sistema para la toma de decisiones en cada momento del proceso productivo o prestación de servicio.

A criterio del autor de esta obra, el Sistema ABC/ABM al generar informaciones para todas las áreas de la empresa, garantiza la implicación de todos los empleados, lo cual incrementa la probabilidad de uso del sistema y la asimilación de este, disminuyéndose así el temor al cambio y a lo diferente.

Es por ello, que algunos estudios abordan el tema del fracaso del Sistema ABC/ABM cuando no participan los empleados de la organización, como son: Armstrong (2002); Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003); Glisby, & Holden (2004); Cokins (2005), y Canen, A.G., & Canen, A. (2006). Con relación a este criterio, se debe apuntar, que la aceptación, adopción y responsabilidad del sistema no debe quedar únicamente en el personal contable, si se tiene en cuenta, que el diseño de este abarca todas las áreas de la empresa y, por tanto, implica a todos los miembros como usuarios del nuevo

sistema de gestión, siguiendo a Tamarit Aznar (2002). Esta afirmación, corrobora la importancia de esta variable para el éxito en la adopción e implementación del ABC/ABM.

d) Existencia de objetivos claros y consensuados

Generalmente, la organización traza sus estrategias de la que se derivan un grupo de objetivos a cumplir por todos los empleados, algunos de estos pueden ser: a) Establecer un modelo de cálculo de costos; b) Estudiar la cadena de valor para la planificación estratégica de la empresa; c) Mejorar los costos de calidad; d) Diversificar la cartera de productos; e) Mejorar la gestión de la empresa; f) Aumentar volúmenes de ventas; g) Generar necesidad de consumo en los clientes; y, h) Fidelizar a los clientes, en concordancia con Tamarit Aznar (2002); Pérez Barral (2003); Baxendale, & Raju (2004); Sharman (2005); Stenzel, J., & Stenzel, C. (2007); y, Pérez Barral (2008).

A su vez, en los trabajos de Anderson (1995); y, Quesada Guerra, y Pérez Barral (2007), se plantean que, la incertidumbre y la falta de claridad en los objetivos perseguidos influyen en el desarrollo de una innovación como es el ABC/ABM, siendo necesario para esclarecerlos: conocer la finalidad del sistema, determinar los recursos disponibles para desarrollarlos; e, identificar quiénes serán los usuarios de la información, siguiendo a Tamarit Aznar (2002).

Bajo los argumentos expuestos, se ha comprobado que la falta de comunicación entre la máxima dirección de la empresa y los empleados acerca de los objetivos de la empresa ha contribuido al fracaso del Sistema ABC/ABM en cuanto a: diseño, adopción, funcionamiento, implementación y consolidación como herramienta esencial para la toma de decisiones gerenciales de forma proactiva.

e) Relación del ABC/ABM con el sistema de evaluación de la organización

La información que brinda el Sistema ABC/ABM, genera la necesidad de tomar decisiones en determinados aspectos de la organización, como pueden ser: mejora o eliminación de un producto o servicio, reducción o disminución con respecto al personal de la empresa, nuevas formas de evaluar el rendimiento y productividad de los empleados, así como, cambios de niveles jerárquicos dentro de la organización o entre los empleados. Estas cuestiones, pueden traer consigo, cierta resistencia de los empleados si no existe una adecuada preparación de los mismos respecto al ABC/ABM, dado que, a las personas les cuesta asimilar determinados movimientos dentro de la empresa, sobre todo, si se trata de uno mismo.

En tal sentido, según los autores consultados, la información suministrada por el Sistema ABC/ABM para evaluar la gestión alcanzada en la organización, se relaciona de manera directa con la forma de estimulación salarial de los empleados de la empresa. Al respecto, esta correlación se comporta de manera significativa en el éxito del ABC/ABM, según lo expuesto por: Tamarit Aznar (2002); Balachandran, & Sundar (2003); Chenhall (2004); Quesada Guerra, y Pérez (2007); y, Pérez Barral (2008).

Los autores referidos, consideran la variable objeto de estudio como importante para el éxito del ABC/ABM, sobre todo, cuando centraron sus análisis en las expectativas salariales y de promoción de los empleados en correspondencia con el rendimiento y productividad en sus puestos de trabajo. Asimismo, se obtiene un resultado significativo de la variable, cuando se percibe la satisfacción global del sistema y la satisfacción de la utilidad que genera la información del Sistema ABC/ABM, sobre todo, cuando comprenden que esta herramienta potencia la competitividad de la empresa con respecto a sus competidores en el mercado.

f) Relación del ABC/ABM con otros sistemas de mejora continua

La implementación del Sistema ABC/ABM, no limita la existencia de otras técnicas de mejora continua en la organización. La adopción con éxito del sistema requiere la aplicación de otras técnicas de gestión como pueden ser: gestión por procesos, costos de calidad, cuadro de mando integral u otros existentes, que mejoren la gestión y la toma de decisiones de la empresa. O sea, el ABC/ABM puede interrelacionarse con otros sistemas de gestión existentes en la empresa.

Por ejemplo, para identificar las actividades primarias y secundarias en la empresa es necesario antes seleccionar los procesos claves de la organización. Asimismo, hoy se puede emplear la inteligencia artificial en la contabilidad, el *bigdata*, como herramienta que facilita grandes volúmenes de datos e información para las organizaciones. Todas estas herramientas tecnológicas agilitan la búsqueda de información sobre competidores, mercados, precios, tendencias, entre otros, de gran utilidad para tomar decisiones proactivas.

Con lo cual, la existencia de otros sistemas de gestión contribuye a mejorar el grado de aceptación del ABC/ABM, porque constituye un modo de preparación respecto a los cambios e innovaciones que surgen en la empresa. Pero también exige, una mejor formación del contador en todos esos sistemas de gestión, con la finalidad de que puedan potenciar su empleo en la práctica. En este sentido, se habla de una formación de profesional como controller financiero, dado su papel integrador que debe desempeñar hoy en las organizaciones.

En los estudios realizados por Tamarit Aznar (2002); Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003); Baxendale, & Raju (2004), y Stenzel, J., & Stenzel, C. (2007) acerca de las empresas que han implementado el ABC/ABM con éxito, se comprobó que se han desarrollado con antelaciones otras innovaciones, lográndose con ello, la disolución de barreras estructurales antes de la implementación del sistema, lo cual, de alguna manera ha contribuido al grado de aceptación de esta herramienta en diversas organizaciones, sobre todo, en aquellas que tiene un tamaño grande y recursos económicos y sostenibles.

En sentido general, los resultados de algunos estudios empíricos: Tamarit Aznar (2002); Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003); Cokins (2005); Ooi, & Soh (2006); y, Stenzel, J., & Stenzel, C (2007), opinan que, la variable influye en el éxito del ABC/ABM, siempre y cuando, estén aplicadas previamente innovaciones relacionadas con la mejora continua y tecnológica de la organización.

g) Relación de la empresa con los empleados

La información respecto a los cambios que van a ocurrir con la implementación del ABC/ABM es muy importante para los empleados, porque de ello depende, la permanencia de estos en la empresa o en el puesto de trabajo. De esta manera, los empleados son los encargados en apoyar totalmente la aplicación de una innovación, tal como lo exponen: Tamarit Aznar (2002); Kinsella (2004); Lere (2005); Dowdle et al., (2007); y, Stenzel, J., & Stenzel, C. (2007), o, por el contrario, pueden crear barreras para su no adopción, incentivándose de esta manera, un entorno de indiferencia, temor e incertidumbre dentro de la organización, conllevando a la implementación del sistema a un fracaso rotundo, según Pérez Barral (2005). En tal sentido, la percepción descrita se acrecienta más cuando la organización decide seguir innovando su gestión desde el punto de vista tecnológico, pues los empleados, sobre todo, aquellos de más experiencias y antigüedad en la organización siempre hacen rechazo o resistencia a la aplicación de las tecnologías de la información en sus gestiones, labores o funciones.

Cuando el análisis da a entender que se dirige a la reducción de plantillas de los empleados, la variable no contribuye a ejercer influencia positiva con relación a la implementación del sistema, siguiendo a Cross (2002, 2007). Pues, el temor de ser movido de funciones o despedidos les hace crear una resistencia sobre la tecnología que hace pensar que la misma no es necesaria para el desarrollo, crecimiento y expansión de la empresa en el mercado. Este tipo de comportamiento permite evaluar más adelante el comportamiento de los empleados, según la percepción que tienen estos con relación al ABC/ABM.

Los gerentes de las empresas en la actualidad deben entender que lo más importante no es el cliente externo. Pues, su cliente interno debe ser mejor atendido por la dirección, para que este con su accionar y trato pueda atraer más clientes externos y la empresa logre fidelizar a mayor cantidad de personas no solo por los productos que oferta o los servicios que brinda, sino por la comunicación efectiva y afectiva que se puede lograr con el mundo exterior ya sea de forma física o virtual.

I.7.2. Variables relacionadas con el comportamiento de los empleados de la organización. Tipos de percepción

Algunos estudios revelan que el comportamiento de los empleados en la empresa influye directamente en el éxito o fracaso que pueda alcanzar una innovación, ellos son los encargados de aceptarla o rechazarla según el grado de afectación que les confiere, de acuerdo con Baxter, & Fong (2003); Caldera Alberto (2003); y, Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003). O sea, no siempre es igual el comportamiento de los empleados de un área o departamento de trabajo con respecto a la innovación, esto es observable, cuando se mide el grado de asimilación con respecto al ABC/ABM, según Pérez Barral (2005, 2008). Por ejemplo, el personal contable quizás puede tener un mayor grado de aceptación que los que se dedican a la parte operativa, aunque esta percepción no siempre es así, como bien se describió al final del apartado anterior.

Por ejemplo, los empleados de los departamentos contables se muestran más interesados por adoptar el sistema, dado el grado de información útil que genera el mismo para su trabajo, en aras de mejorar la gestión y la toma de decisiones. Sin embargo, otros departamentos no contables reflejan de alguna forma su indiferencia al Sistema ABC/ABM en su modo de actuar y apoyar los nuevos cambios, sobre todo, si son afectados directamente con respecto a su permanencia en el puesto de trabajo o en la empresa.

En general, los empleados experimentan o transmiten diferentes temores, indiferencias y estados emocionales como consecuencia de las innovaciones tecnológicas e informáticas, tales como: a) Ineptitud; b) Apatía; c) Rechazo; d) Debilidad; e) Falta de conocimiento; f) Resentimientos; g) Nivel de credibilidad; h) Falta de confianza en sí mismo; i) Desinterés; y, j) Incertidumbre, entre otros. Estos modos de comportamiento están estrechamente relacionados con el grado de percepción que se ha creado o transmitido a los empleados, unido al estado de incertidumbre respecto a su puesto de trabajo, nivel de protección y apoyo de la máxima dirección de la empresa, así lo han corroborado Pérez Barral (2005); Quesada Guerra, y Pérez Barral (2007); y, Pérez Barral (2008).

Dada la importancia que reviste el estudio de esta variable, es necesario hacer un análisis de los tipos de percepciones relacionadas con el Sistema ABC/ABM según las características de los empleados, la información generada por el sistema, la utilidad del ABC/ABM y, el impacto del sistema en la organización.

a) Percepción del Sistema ABC/ABM según las características de los empleados

Este tipo de percepción se relaciona con la actividad que realiza el empleado en la empresa, en función de ella, la valoración hacia el sistema puede ser más o menos objetiva. Es por ello, que existen variables que describen detalladamente las características de los empleados: a) Nivel de conocimiento; b) Formación; c) Personalidad; d) Responsabilidad en la empresa; e) Edad; f) Años de experiencias; g) Nivel de escolaridad; y, h) Nivel de educación. Estas variables pueden influir en la percepción que tengan los individuos del ABC/ABM, según: Innes et al. (2000); Briers, & Fong (2001); Drury, & Tayles (2001); Englund (2001); Jermias (2001); Tamarit Aznar (2002); Cotton et al. (2003); Kline (2003); Saulpic, & Mendoza (2003); Schoute (2003); y, Quesada Guerra, y Pérez Barral (2007).

Asimismo, existen otros criterios que confirman lo expresado, por ejemplo, según Tamarit Aznar (2002), el comportamiento de los empleados frente a la innovación se relaciona con la necesidad del cambio de estos, teniéndose en cuenta las normas, procedimientos o políticas de trabajo.

A su vez, la entrega del personal con relación al sistema es una de las características principales en las empresas que influye en el éxito en la adopción e implementación y, por el contrario, la falta de compromiso y responsabilidad constituyen un posible fracaso del sistema (Tamarit Aznar, 2002). Esta percepción se aprecia en modelos empíricos de diferentes autores, entre los que sobresalen: Bruton et al. (2001); Glisby, & Holden (2004); Maiga, & Jacobs (2003); y, Bjorkman, & Lu (2005), donde los resultados explican que el grado de participación de los empleados de las diferentes áreas, constituye una variable necesaria e importante para la adopción, implementación y sostenibilidad en el tiempo del ABC/ABM en la empresa.

El autor de esta obra, considera que, la percepción de cada trabajador es diferente, dado que, es una manera de entender los cambios, de concebir las transformaciones, de interpretar resultados y, en ello influye: a) Disposición de cooperar que tenga el empleado; b) Grado de fidelidad hacia la empresa y área de trabajo; c) Nivel de conocimiento para enfrentar sus tareas; d) Grado de concepción que tenga acerca de la necesidad del cambio hacia lo nuevo; y, e) Nivel de responsabilidad que tiene en la organización.

b) Percepción de la información generada por el sistema

Los empleados de la empresa al tener una percepción diferente con relación al sistema también muestran un comportamiento distinto con respecto a la información que genera el ABC/ABM. En este caso, suele ocurrir una comparación tradicional entre la información tradicional recibida por el sistema actual que utiliza la organización y la suministrada por el nuevo sistema (ABC/ABM). En este sentido, en ocasiones los miembros de la organización complejizan el funcionamiento de la herramienta para que sea percibida como una barrera que no va a dar resultado en la práctica y, por ende, los gerentes no tomen la decisión de adoptarla para la toma de decisiones gerenciales.

Al respecto, se ha podido apreciar en la literatura consultada que un grupo de personas, sobre todo, aquellos que son usuarios y preparadores del Sistema ABC/ABM, consideran que la información es muy superior en calidad, dado que, genera información relacionada con el entorno interno y externo de la empresa, destacándose siempre la agilidad del flujo de esta para la toma de decisiones.

A su vez, los resultados alcanzados en las investigaciones empíricas consultadas¹⁴, indican que, las percepciones de los empleados respecto a las mejoras en la información suministrada por el ABC/ABM en comparación con la obtenida con otros sistemas convencionales, son positivas y estadísticamente significativas. De la misma manera, consideran que su grado de precisión es muy significativo para potenciar la competitividad de la empresa en el mercado.

Lo expuesto, corrobora que existen algunas características que marcan la diferencia entre la información generada por el ABC/ABM y los sistemas tradicionales, entre las que se encuentran: a) Relevancia; b) Oportunidad; c) Precisión; d) Concreción; e) Calidad; y, f) Rapidez. Esto reconoce la necesidad de considerar esta variable como significativa para la implementación con éxito del ABC/ABM.

c) Percepción de la utilidad del Sistema ABC/ABM

La percepción es una variable siempre subjetiva, pues es la visión que tiene o experimenta una persona sobre un proceso/servicio y producto. Sin embargo, la utilidad puede adquirir la característica de ser objetiva o no en la práctica, dado el contexto en que se materialice y en la forma en que se comporten los resultados. Es por ello, que se concuerda con Tamarit Aznar (2002) cuando la concibe de la siguiente manera: la

¹⁴ Las investigaciones empíricas consultadas en esta variable son las correspondiente a los autores siguiente: Tamarit Aznar, 2002; Castelló Taliani y Lizcano Álvarez, 2003; Baxendale, & Raju, 2004; Pérez Barral, 2005; y, Quesada Guerra, y Pérez Barral, 2007).

percepción sobre la utilidad de una innovación se relaciona directamente con el grado de satisfacción que proporciona a los usuarios el sistema.

Bajo la perspectiva de la autora mencionada, existen criterios diferentes entre los empleados que aprovechan óptimamente la información suministrada por el ABC/ABM para su trabajo y, aquellos que necesitan de la información que proporciona el sistema para la toma de decisiones; pero que no valoran la calidad de esta para mejorar la gestión de forma proactiva en el desarrollo de sus funciones.

A criterio del autor, la percepción de la utilidad del Sistema ABC/ABM puede considerarse positiva cuando: a) Se asocian los objetivos del sistema con la mejora del trabajo; b) Es aceptada por la generalidad de los empleados de la empresa (existe consenso); c) Mejora la gestión y la toma de decisiones; d) Facilita la ejecución de las actividades; e) Reduce el tiempo de realización de las actividades que se ejecutan; f) Mejora la calidad de la información suministrada; g) Facilita el cumplimiento de los objetivos; h) Introduce mejoras en la organización; i) Estimula al rendimiento del personal; j) Se adapta e integra a otros sistemas existentes; k) Permite detectar los despilfarros en los procesos productivos y administrativos; y, l) Agrega valor al funcionamiento de la organización.

El grado de complejidad en el diseño, adopción e implementación del sistema es otra de las variables que repercute en la percepción de los empleados acerca de la utilidad del sistema, de acuerdo con Friedman, & Lyne (1999); Hicks (2003); y, Stenzel, J., & Stenzel, C. (2007). Dado que, si la complejidad de la herramienta trae consigo mayor esfuerzo y tiempo al empleado, entonces, estos rechazan la posibilidad de aceptarlo como mecanismo de trabajo eficiente, eficaz y efectivo y, por ende, el ABC/ABM fracasa en la práctica. Esto se debe a que los empleados rechazan la posibilidad de salir de su *confort*, sobre todo, cuando la herramienta demanda más tiempo y esfuerzo.

Otro criterio importante que aporta Tamarit Aznar (2002), está relacionado con la diferencia en la percepción del sistema que puedan tener los preparadores y los usuarios producto de la forma de empleo. Los preparadores perciben su utilidad desde el punto de vista del funcionamiento técnico del sistema y su desarrollo en las distintas fases de transición y, los usuarios desde el punto de vista de gestión y mejora para la toma de decisiones.

d) Percepción del impacto del sistema en la organización. Actitud hacia el Sistema ABC/ABM

La percepción que tienen los empleados en una organización sobre la influencia de una innovación en la mejora continua toma de decisiones, relaciones interdepartamentales, comunicación, orientación sobre la satisfacción del trabajo; y, cumplimiento de las estrategias y objetivos de la empresa, condiciona el éxito del diseño, adopción e implementación ABC/ABM, así como, en el desarrollo de sus fases, de acuerdo con Baxendale, & Raju (2004).

A criterio del autor, el impacto del ABC/ABM es percibido en mayor o menor medida en función del grado de satisfacción y mejora que es capaz de lograr el empleado en las diferentes áreas de la empresa con relación a su trabajo, por ejemplo: 1) Eliminación de costos innecesarios; 2) Calidad de la información suministrada; 3) Mejora de la gestión; 4) Progreso en la relación interpersonal; 5) Adaptación a las características y condiciones de la empresa; 6) Ajustes con respecto a otros sistemas de gestión existentes; y, 7) Reducción del tiempo en la solución de los problemas.

Otros aspectos para considerar en el grado de percepción de los empleados de la organización están relacionados con: a) Capacidad de trabajar con un elevado volumen de datos complejos; b) Posibilidad de compartir el sistema y las informaciones obtenidas con otros usuarios o departamentos; y, c) Utilizar la información como sistema de apoyo en el proceso de reducción de costos (Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez, 2003). A ello debe agregarse otros criterios, por ejemplo: la posibilidad de convertir datos en información cualitativa, análisis proactivo del comportamiento de diversos indicadores de gestión desde los procesos productivos y de servicios (rendimiento, productividad, rentabilidad, otros); y, fluidez de la información entre los departamentos de la empresa,

La percepción global hacia el sistema ABC/ABM puede ser positiva, siempre y cuando, se logre un seguimiento sobre el mismo cada vez que ocurren cambios o transformaciones en la actuación de la empresa, coincidiendo con Tamarit Aznar (2002); Baxter, & Fong (2003); Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003); y, Byerly et al., (2006), dado que, todo cambio debe estar contemplado en el funcionamiento de la herramienta de gestión, con la finalidad de que no se afecte la información ni la toma de decisión integral.

Por consiguiente, en los trabajos de investigación y casos de estudio se refleja la actitud mostrada por los individuos con relación al Sistema ABC/ABM en la práctica empresarial, encontrándose actitudes positivas que apoyan el éxito del sistema y actitudes negativas que lo condenan al fracaso desde su concepción hasta su

implementación, de acuerdo con: Canen, A.G, & Canen, A. (2001); Tamarit Aznar (2002); Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003); Castro (2004); Cokins (2005); Pérez Barral (2005 y 2008); y, Quesada Guerra, y Pérez Barral (2007).

Según estudios de Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (2003), existe un 25% de empresas que han tenido dificultad para implementar el ABC/ABM; sin embargo, esta cifra debe ser mayor en la actualidad, dado que, existen organizaciones pequeñas y medianas que han intentado contar con esta herramienta de gestión de costo y han fracasado por no contar con los recursos económicos, financieros, tecnológicos y humanos necesarios, quedándose solo en la etapa de diseño y no en la adopción e implementación.

En tal sentido, las organizaciones plantean que sus empleados han confrontado problemas para comprender el sistema, un 17 %, consideran que, la obtención de datos es complicada, un 33%, que crea demasiada dificultad poner al día el sistema y, el 35%, perciben problemas con la selección de las actividades, sobre todo, cuando se produce un cambio en la actuación de la empresa.

Asimismo, el personal que se comporta con indiferencia, desmotivación, resistencia y, limitada capacidad investigativa, promueve entre los empleados de la empresa un elevado nivel de incertidumbre, limitándose así en gran medida la posibilidad de éxito del Sistema ABC/ABM. Dado este comportamiento de los empleados, la máxima dirección puede trabajar con todo su personal, en: a) Formación del sistema; b) Cursos de capacitación de gestión; c) Capacidad innovadora; d) Motivación hacia la innovación; e) Estimulación; y, f) Fidelidad.

Analizados durante todo el capítulo los criterios de los diferentes autores con relación a la evolución del Sistema ABC/ABM y las variables que fueron objeto de estudio y análisis, se procede a plantear las conclusiones del capítulo.

- **Conclusiones del capítulo**

A través de la literatura consultada, queda demostrado cómo los acontecimientos ocurridos en los diferentes períodos históricos en el ámbito mundial han influido en la evolución y cálculo de los costos, en la necesidad gestionar y controlar los mismos, y, por tanto, en el surgimiento de nuevos sistemas, principalmente, el ABC/ABM, para satisfacer las necesidades de la información en aras de lograr mejoras en el proceso de toma de decisiones como elemento medular en la gestión de los costos.

A su vez, las posibilidades de mejora del ABC/ABM, transita también por una adaptación de integración de herramientas digitales para potenciar la información y toma de

decisiones de forma proactiva con respecto a sus competidores y a las exigencias del mercado.

El estudio de variables realizado por los diferentes autores consultados, corroboran que la adopción e implementación del Sistema ABC/ABM se comporta de manera lenta con respecto al desarrollo teórico alcanzado en la temática. Esto conlleva a estudiar y profundizar en las causas y las barreras que influyen en la implementación de este, dado que, la condenan a comportarse de manera conservadora en cuanto a la decisión de ponerlo en práctica en una organización.

De acuerdo con los criterios de los autores consultados sobre el desarrollo alcanzado por el ABC/ABM, el sistema satisface las expectativas de los lineamientos y regulaciones del perfeccionamiento empresarial, al proporcionar informaciones útiles para la toma de decisiones, y contribuye a la eficiencia de la gestión de los costos de la empresa a partir de las ventajas que proporciona el sistema para alcanzar la mejora continua en todas las áreas de la organización.

Finalmente, hay que destacar que los cambios de la contabilidad de gestión (ABC/ABM) deben ajustarse también a las transformaciones tecnológicas de cada empresa, para que su gestión y operatividad sea más efectiva y oportuna dentro del proceso de toma de decisiones internas y externas. Esto contribuye con seguridad a la competitividad de la empresa en el mercado.

CAPÍTULO II. MODELOS CONCEPTUALES DE GESTIÓN Y COSTO BASADO EN ACTIVIDADES

Adentrarse en el estudio de variables de éxito o fracaso que influyen en el diseño e implementación del Sistema ABC/ABM, es una de las cuestiones a tratar en este capítulo, porque sirve de pauta para proponer Modelos Conceptuales ABC/ABM que integre con mayor profundidad los sistemas: Costos Basados en Actividades (ABC); Dirección Basada en Actividades (ABM); y, Presupuesto Basado en Actividades (ABB) en una Instalación hotelera como objeto de estudio.

En este segundo capítulo los objetivos propuestos son:

- ✓ Analizar las variables de éxito o fracaso que influyen en el diseño e implementación de los sistemas ABC/ABM diseñado para determinadas empresas.
- ✓ Presentar las limitaciones de los actuales Sistemas ABC/ABM, diseñados para las organizaciones.
- ✓ Proponer un Modelo Conceptual de ABC/ABM para las instalaciones hotelera, generado a partir del resultado obtenido del estudio de variables y de los Sistemas ABC/ABM diseñados e implementados.

II.1. Variables de éxito o fracaso que influyen en el diseño e implementación del Sistema ABC/ABM

El estudio teórico de los Modelos ABC/ABM tratados en el capítulo anterior, contribuyó a la determinación de las variables que influyen en el diseño e implementación de estos sistemas en la práctica empresarial. La investigación se dirige hacia determinados modelos que por sus características en el diseño y contenido pueden considerarse como: modelos simples y modelos complejos. Al respecto, existen diferentes conceptos de modelo simple o complejo. Es importante esclarecer ambas definiciones en la investigación según la apreciación del autor para el estudio de variables y del Sistema ABC/ABM.

Modelo simple: modelo lineal que no profundiza en la selección de los elementos que lo componen. No integra con otros sistemas de mayor complejidad, y la información que genera no abarca a todas las áreas de la empresa. No se considera un modelo complejo para su comprensión por parte del usuario.

Modelo complejo: relación de complejidad en la interrelación interdepartamental o interfuncional entre las áreas de la empresa; la información del sistema ABC/ABM abarca todas las áreas y se integra a otros sistemas de mejoras de la empresa, y no se entiende con facilidad el objetivo del sistema ABC/ABM diseñado.

El Sistema ABC/ABM fue creado en la práctica para las empresas industriales (productivas), pero con el transcurso del tiempo desde finales del siglo XX (años noventa), se fueron diseñando modelos para las organizaciones dedicadas a los servicios con resultados positivos, sobre todo, en los sectores del turismo y la educación, dado que, ambos tipos de empresas se enfocaban en: satisfacción del cliente, gestión de la calidad, disminución de los desperdicios, fijación de precios más competitivos, toma de decisiones proactivas ante los competidores similares en un mercado cada vez más hostil; y, en la búsqueda de diferenciación de productos/servicios.

Al respecto, debe destacarse que el progreso de desarrollo del sector industrial y de su tecnología para fabricar productos, trajo consigo que los contadores de costos, se enfocaran en el diseño, adopción e implementación de los sistemas de costos desde siglos atrás (a partir del siglo XIV, de manera muy incipiente), lo cuales en la actualidad son denominados tradicionales, porque ya la información que proveían no se anticipaban a los acontecimientos del contexto para la toma de decisiones proactivas en cuanto a: diferenciación de precios, mejora continua, diversidad de productos, clientes más exigente, procesos operativos más complejos, tecnología más avanzada; y, empleo de herramientas digitales de avanzadas (por ejemplo: Inteligencia artificial; Bigdata; Zapier; Google Sheets; Notion; Spendesk, entre otras).

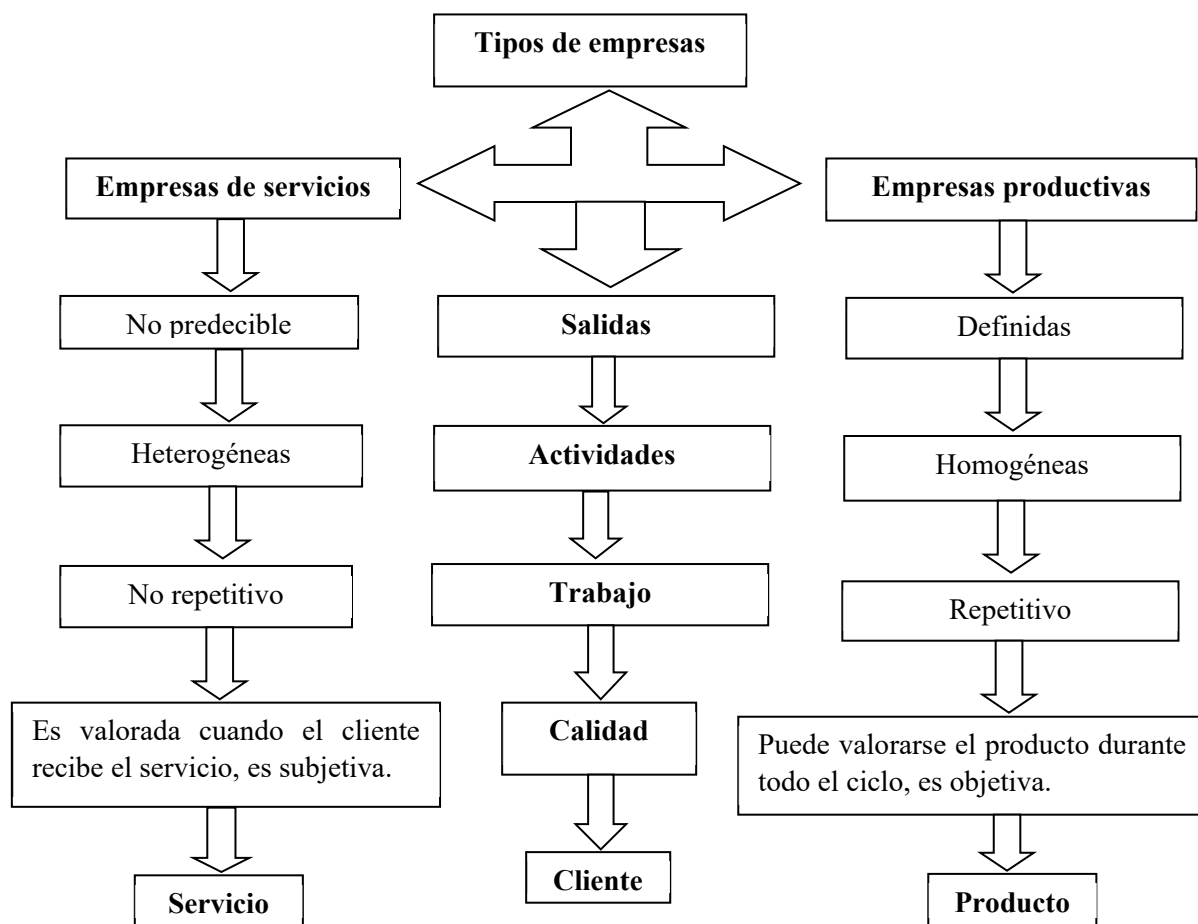
En tal sentido, desde finales del siglo XX y principios del XXI (dos décadas y cuatros años exactamente), se ha percibido un entorno competitivo y muy retador por el crecimiento y desarrollo de las empresas en el mercado, las cuales han estado marcadas por diversas situaciones que le han exigido superarse así mismas en su gestión productiva y de servicios, por ejemplo: guerras, pandemia, crisis económica mundial, crisis política mundial, cambios climáticos severos, entre otras, que le han conllevado a ser resilientes en su modo de actuar práctico, con la finalidad de sostenerse en el mercado y de obtener información relevante para la toma de decisiones en cuanto a: calidad, productividad, rendimiento, eficiencia, eficacia y efectividad de sus procesos, productos servicios y clientes se refiere.

Por consiguiente y en función de las propias características de las empresas productivas y de servicios, es posible diseñar un modelo conceptual ABC/ABM y un procedimiento adecuado para su funcionamiento en la práctica, dado que, ello contribuye a la mejora

de la gestión de sus procesos y a la satisfacción máxima de sus clientes internos y externos, aun cuando existen características que las diferencian unas de otras, como bien puede apreciarse en el esquema siguiente:

Figura 4.

Características diferenciadoras entre las empresas dedicadas a los servicios y las empresas productivas.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Al respecto, se debe señalar, que independientemente de que existan diferencias entre un tipo de empresa y otra, hay cuestiones en sentido general que le son comunes, como son: entorno, competencia, proveedores, precios, y mercado, lo cual las obligan a buscar: a) Sistemas informativos más completos; b) Calidad superior de la información; c) Cualificación del personal; d) Gestión de los recursos; y, e) Gestión de herramientas digitales. Asimismo, coinciden en que es necesaria la información para ser más competitivos en el mercado, considerándose que los recursos son escasos y las necesidades ilimitadas. Pues este tipo de información que necesitan puede advertir a los gerentes, sobre: tendencias de la economía y el mercado, cadena de valor, tiempos

de respuestas, precios de los competidores, tecnologías de alto impacto para los clientes internos y externos, entre otros factores.

Con relación a la propuesta de los diseños e implementación de los sistemas ABC/ABM, es preciso señalar que, debe hacerse un análisis de las variables de éxito o fracaso, pues ello, contribuye a la identificación de estas para su posible adopción en la práctica; disminuyéndose así, las barreras que pudieran obstaculizar la validez de la propuesta. Con lo cual, se coincide con Vega Falcón, y Baujín Pérez (2017), cuando exponen que, para poner en práctica el ABC en las empresas de servicios se debe tomar al menos dos decisiones importantes:

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

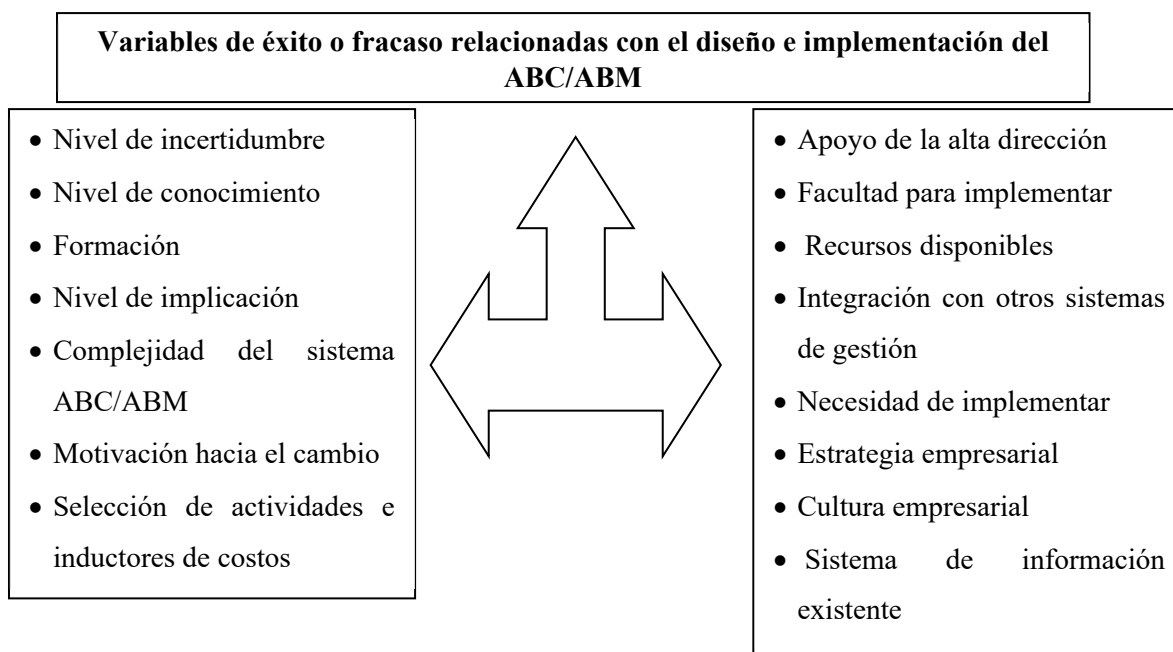
Relacionado con la primera percepción, el ABC/ABM es un sistema que permite integración con otras herramientas de gestión, lo cual, no debe ser diseñado ni implementado de forma independiente. Dado que, su integración robustece la información que genera para la toma de decisiones en todas las áreas funcionales de la organización.

En función de la segunda percepción, desde la concepción, diseño e implementación debe estar implicados todos los empleados, esto puede coadyuvar a un mejor funcionamiento del ABC/ABM y al compromiso de la perspectiva con la cual se concibe para la práctica.

Al respecto, hay que resaltar el estudio presentado por Pérez Barral (2008), donde en su investigación aplicó encuestas a diversas empresas, para conocer el comportamiento de algunas variables abordadas en la literatura y que fueron mencionadas en el capítulo anterior. La siguiente figura refleja los resultados alcanzados por el autor.

Figura 5.

Variables que influyen en el ABC/ABM en las empresas productivas y de servicios.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

A su vez, para conocer las variables de éxito o fracaso en las empresas no fue suficiente trabajar con la información proporcionada por las encuestas y entrevistas, profundizándose así, con la aplicación de otras técnicas y herramientas estadísticas, como son: distribución de frecuencias; moda; media; mediana, sumatorias y peso específico. Los resultados obtenidos se representaron gráficamente empleando la hoja de cálculo Excel para Windows: gráficos de barra y gráfico de Pareto¹⁵ y, como técnica de comparación se utilizó el triángulo de Füller¹⁶.

De la misma forma, para trabajar con las variables y lograr toda la información relacionada con ellas, se aplicó el coeficiente de competencia para la Selección de Expertos, procesándose la información mediante el *Software Decisoft 2000*. Para su mejor comprensión, se explica a continuación lo planteado, a partir del método empleado y propuesto por Vega Falcón (2004):

¹⁵ Esta técnica se basa en el principio de "pocos vitales, muchos triviales" o 20 x 80 y sirve para discriminar entre un conjunto de características cuales serían aquellas en las que se debe poner el mayor énfasis. El mismo puede ser construido utilizando la hoja de cálculo Microsoft Excel para Windows, el Paquete informático SPSS versión 12.0 para Windows, o el Paquete informático Win-QSB para Windows.

¹⁶ Se empleó como método de comparación para corroborar la prioridad y el comportamiento de las variables seleccionadas. Este método se puede utilizar basado en la opinión de decidores o expertos. Tomado de Nogueira Rivera, D.: "Modelo conceptual y herramientas de apoyo para potenciar el Control de Gestión en las empresas cubanas". Tesis presentada para optar por el grado de Doctor en Ciencias Técnicas. Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos, Cuba, 2002.

- **Método de selección de Expertos**

Para la selección de expertos se utiliza el llamado coeficiente de competencia (**K**), 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.

K_a: 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 éstos.

El coeficiente de competencia (K), del experto se determina al promediar la puntuación correspondiente a cada una de las partes del cuestionario, debiendo estar en un rango de: $0.7 \leq K \leq 1$, con el objetivo de hacer una selección rigurosa de los profesionales que se evalúan como experto.

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

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

n - elementos que caracterizan un determinado objeto de estudio

Para determinar el valor α , se sigue a Vega Falcón (2004), que dado la variable grado de conocimientos de los potenciales expertos sobre los elementos del objeto de estudio, propone la clasificación siguiente:

Tabla 6.

Rangos para la selección de expertos

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

Fuente: Vega Falcón (2004)

Para determinar K, se aplica el cuestionario de competencia del experto, el cual es un 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. 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.

Para el caso de estudio, 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 Módulo Experto mediante el Software Decisoft (2000) y se determina el coeficiente de competencia K del experto al promediar la puntuación correspondiente a cada una de las partes del cuestionario.

Con el propósito de lograr una mayor claridad en la investigación, el estudio se realizó en el siguiente orden:

- 1- Conocer las principales causas de la no implementación del Sistema ABC/ABM diseñados para diversas empresas.
- 2- Conocer las causas del fracaso en la implementación del ABC/ABM.

Para el estudio de la no implementación y de las causas del fracaso se encuestaron a 22 expertos (Pérez Barral, 2008), de los cuales, 16 habían diseñado ABC/ABM. Estos investigadores habían realizado sus pesquisas en diversas ramas, como son: a) Electrónica; b) Petrolera; c) Automotriz; d) Transporte Ferroviario; e) Salud; f) Construcción; g) Agrícola; y, h) Turismo.

Dado lo expuesto, es preciso aclarar que en este capítulo y el próximo se toma como ejemplo una instalación hotelera, para la cual, se ha diseñado un Modelo Conceptual ABC/ABM y un procedimiento para su posible aplicación, contribuyéndose así, al conocimiento de futuros profesionales, investigadores y profesionales sobre esta herramienta de gestión para la toma de decisiones en las empresas. De esta manera, es significativo comentar algunos resultados a partir de la encuesta realizada, dado que, favorece a los criterios para el diseño de un ABC/ABM integrado y un procedimiento adecuado para su posible adopción e implementación en empresas productivas y de servicio.

Tabla 7.

Resultados de encuesta aplicada.

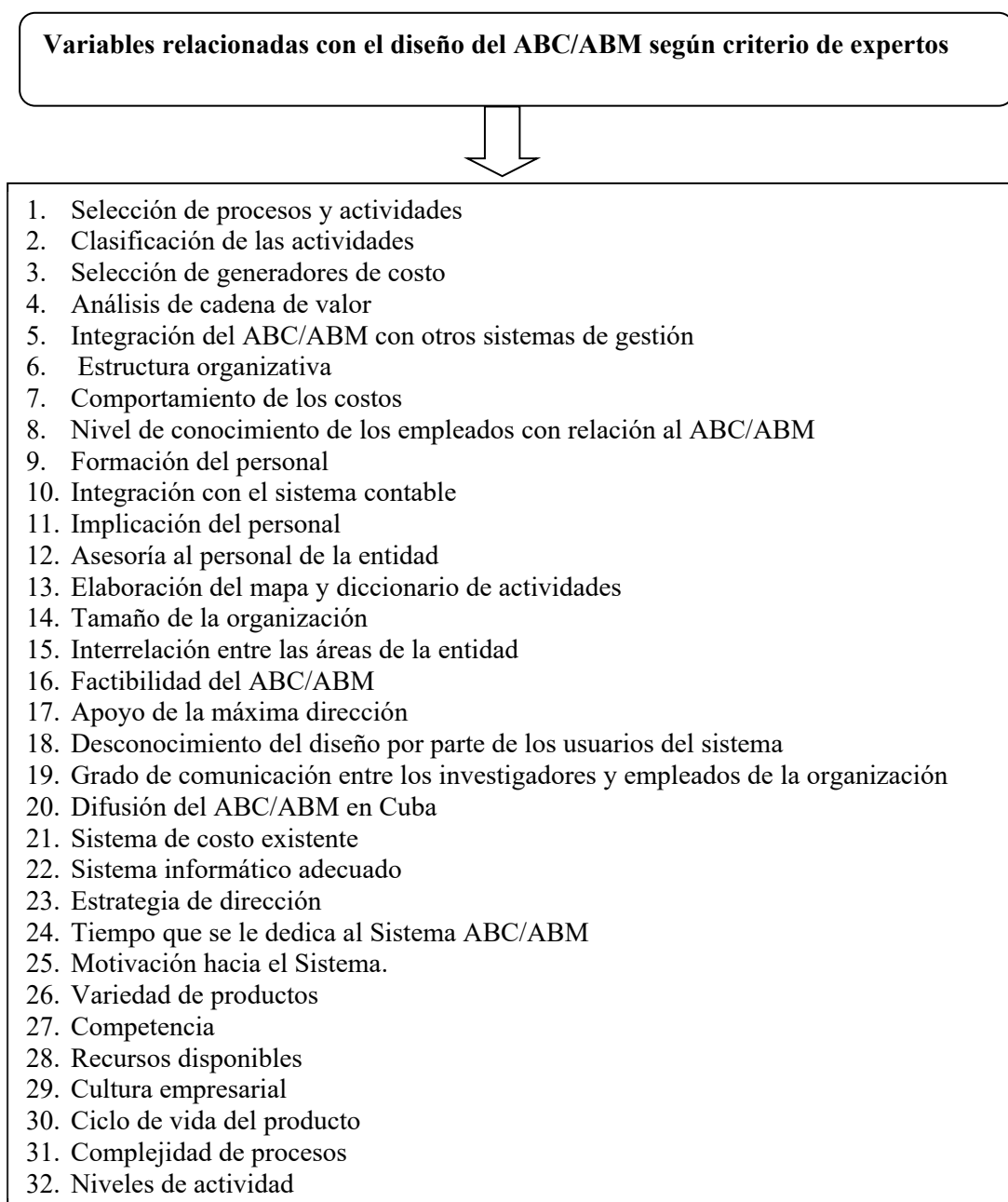
Encuesta aplicada a los Expertos	Valoración del Autor
¿Ha diseñado usted Sistemas ABC/ABM?	El 72% aproximadamente ha diseñado ABC/ABM y el 28% no lo ha hecho. El 28% comprende a 6 expertos que trabajan en el sector turístico. De ellos, 5 expertos pertenecen a hoteles del polo turístico.
¿En cuál (es) sector (es) lo ha diseñado?	Los 16 expertos que han diseñado ABC/ABM lo han hecho en los sectores siguientes: 11 en el Turismo; 5 en el sector industrial; 1 en la Agricultura e igual cifra en los sectores: Transporte; Comercio; Informática; y, Salud. O sea, que de 21 diseños el 52% pertenece al Turismo, el 24% al sector Industria y, el 24% restante, se reparte a partes iguales entre otros sectores.
¿Considera usted que el Sistema es costoso pero que debe implementarse?	El 68.18% piensa que debe implementarse; el 4.55% aproximadamente considera que no debe implementarse y, el 22.72% aproximadamente no sabe si debe implementarse el ABC/ABM y, el 4.55% no opinó al respecto.
¿Qué personas dentro de la empresa han contribuido más al diseño e implementación del Sistema ABC/ABM?	10 expertos, opinan que la máxima dirección para un 45.45%; 9 expertos, opinan que el mando intermedio para un 40.90%; 7 expertos, opinan que el personal no contable para un 31.8%; 8 expertos, consideran al personal contable para un 36.36%; y, 9 expertos, opinan que otras personas para un 40.90%.
¿Ha logrado la implementación del Sistema ABC/ABM?	5 expertos, opinan que han logrado implementar el Sistema ABC/ABM para un 22.72%; 15 expertos plantean no haber implementado el ABC/ABM para un 68.19% y, 2 expertos no contestaron a esta interrogante para un 9.09%.

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Considerando los análisis anteriores, se muestra en el siguiente esquema, las variables de éxito o fracaso que fueron expuestas por los expertos según sus experiencias en diseños del ABC/ABM. Para ello, se realizó un análisis estadístico, con la finalidad de conocer el grado de influencia que ejercieron las mismas con relación al sistema. Se debe señalar que, algunas variables relacionadas con el diseño también ejercieron influencia en la implementación del sistema.

Figura 6.

Variables relacionadas con el diseño del ABC/ABM.



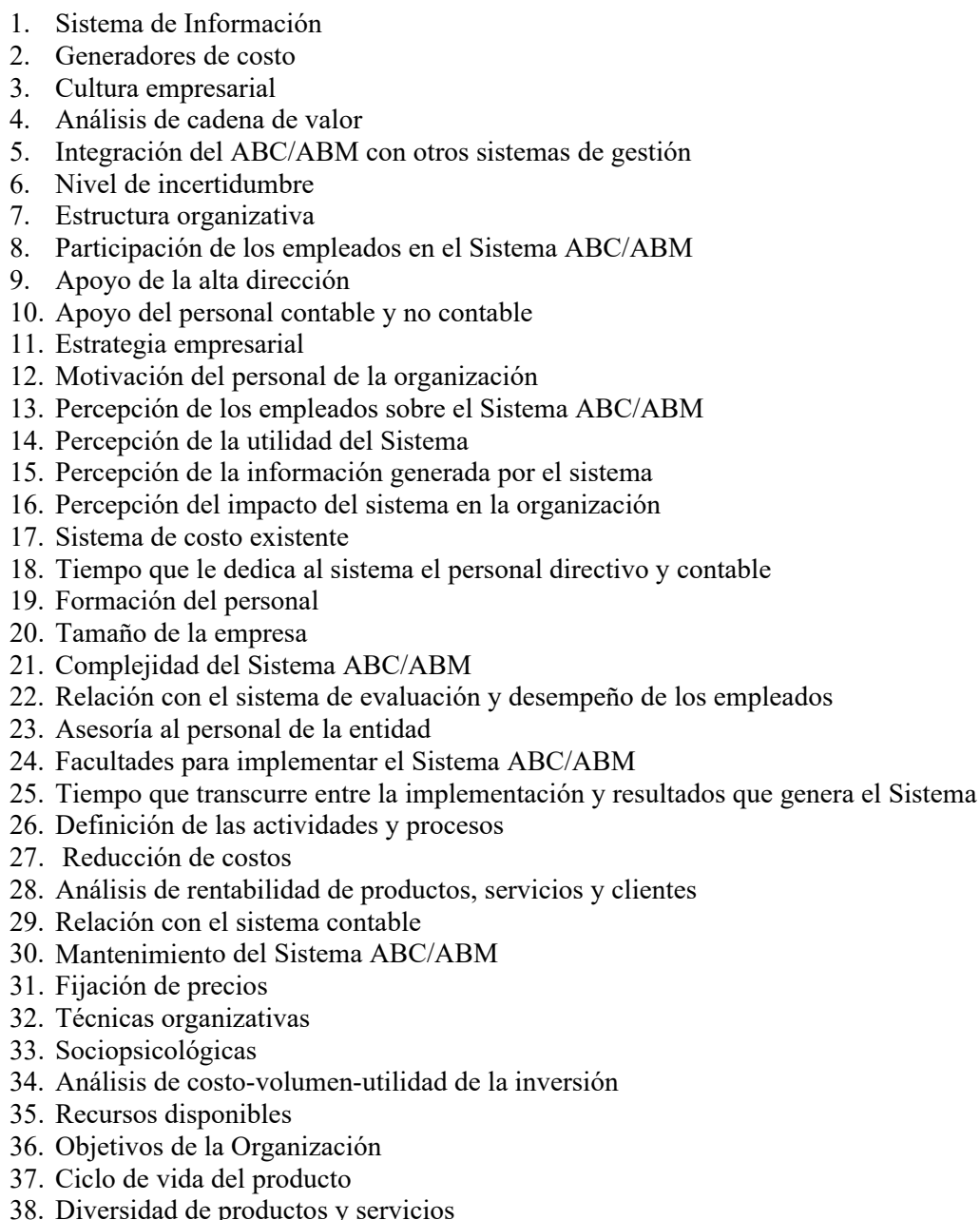
Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

A su vez, el siguiente esquema, presenta las variables que fueron consideradas de éxito o fracaso en la implementación del ABC/ABM, según expertos. Fueron procesadas estadísticamente para corroborar el grado de influencia con relación a la implementación del ABC/ABM.

Figura 7.

Variables relacionadas con la implementación del ABC/ABM.

Variables relacionadas con la implementación del ABC/ABM según criterios de expertos

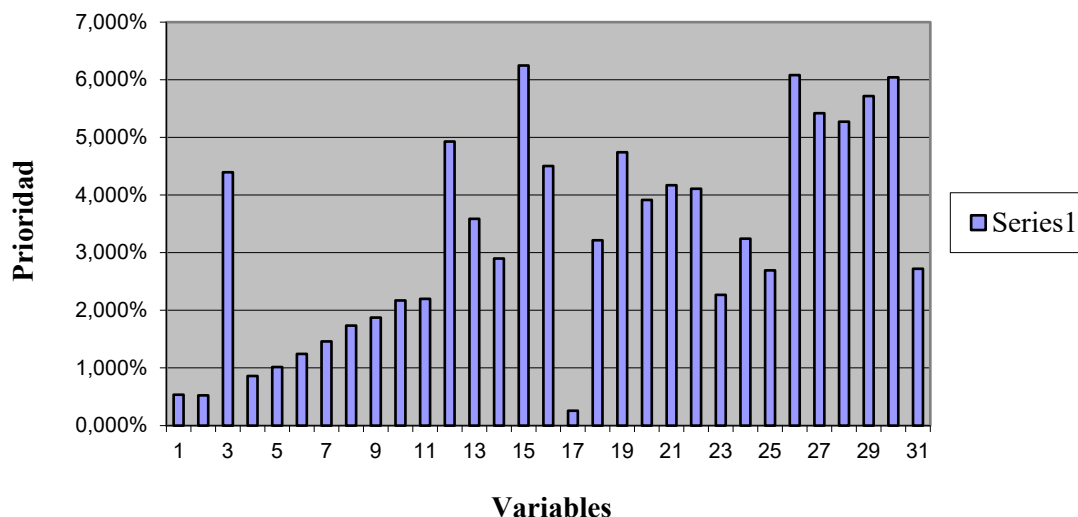
- 
1. Sistema de Información
 2. Generadores de costo
 3. Cultura empresarial
 4. Análisis de cadena de valor
 5. Integración del ABC/ABM con otros sistemas de gestión
 6. Nivel de incertidumbre
 7. Estructura organizativa
 8. Participación de los empleados en el Sistema ABC/ABM
 9. Apoyo de la alta dirección
 10. Apoyo del personal contable y no contable
 11. Estrategia empresarial
 12. Motivación del personal de la organización
 13. Percepción de los empleados sobre el Sistema ABC/ABM
 14. Percepción de la utilidad del Sistema
 15. Percepción de la información generada por el sistema
 16. Percepción del impacto del sistema en la organización
 17. Sistema de costo existente
 18. Tiempo que le dedica al sistema el personal directivo y contable
 19. Formación del personal
 20. Tamaño de la empresa
 21. Complejidad del Sistema ABC/ABM
 22. Relación con el sistema de evaluación y desempeño de los empleados
 23. Asesoría al personal de la entidad
 24. Facultades para implementar el Sistema ABC/ABM
 25. Tiempo que transcurre entre la implementación y resultados que genera el Sistema
 26. Definición de las actividades y procesos
 27. Reducción de costos
 28. Análisis de rentabilidad de productos, servicios y clientes
 29. Relación con el sistema contable
 30. Mantenimiento del Sistema ABC/ABM
 31. Fijación de precios
 32. Técnicas organizativas
 33. Sociopsicológicas
 34. Análisis de costo-volumen-utilidad de la inversión
 35. Recursos disponibles
 36. Objetivos de la Organización
 37. Ciclo de vida del producto
 38. Diversidad de productos y servicios

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Otra manera de observar con claridad el grado de influencia de las variables de éxito o fracaso en el diseño e implementación del ABC/ABM, lo muestran las figuras 8 y 9, respectivamente, donde se aprecia la prioridad que otorgaron los expertos a las variables según sus experiencias en la práctica empresarial.

Figura 8.

Selección de variables relacionadas con el diseño del Sistema ABC/ABM.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

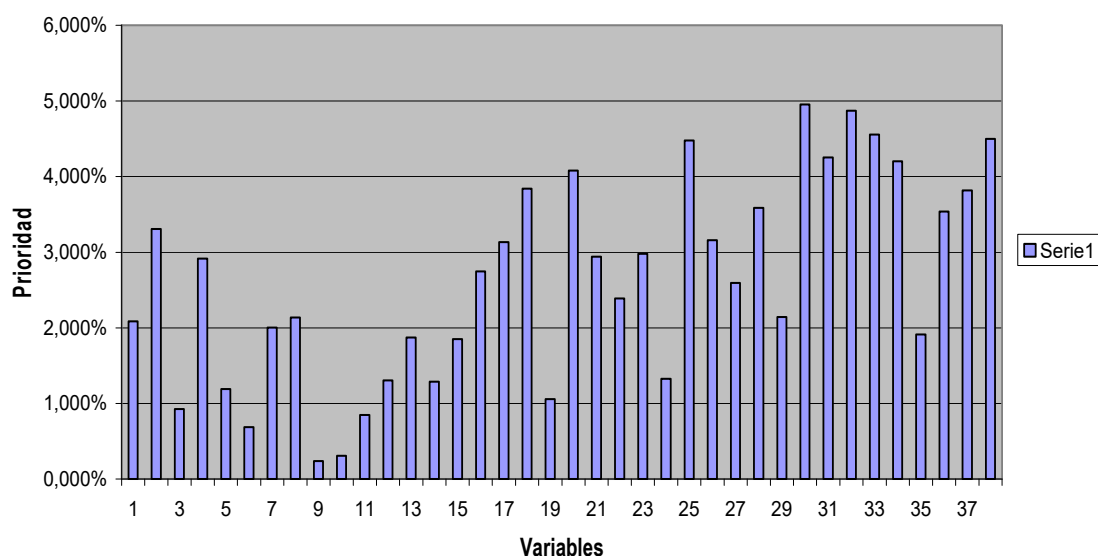
Con relación al gráfico anterior, las 10 variables que más inciden en el diseño son: a) Apoyo de la máxima dirección; b) Clasificación de las actividades; c) Selección de procesos y actividades; d) Análisis de cadena de valor; e) Integración del ABC/ABM con otros sistemas de gestión; f) Estructura organizativa; g) Comportamiento de los costos; h) Nivel de conocimiento de los empleados con relación al ABC/ABM; i) Formación del personal; y, j) Integración con el sistema contable.

Debe señalarse que, los resultados anteriores se corroboran estadísticamente mediante: 1) la moda; 2) la media; 3) la mediana; y, matemáticamente a través de la suma y el peso específico. De la misma manera, se confirman las variables relacionadas con la implementación, donde en el Gráfico 4, se exponen los resultados obtenidos a partir de las herramientas estadísticas empleadas y mencionadas con anterioridad. En este, las 10 variables que más influyen en la implementación del ABC/ABM según la experiencia y el criterio de los expertos, son: a) Apoyo de la máxima dirección; b) Apoyo del personal contable y no contable; c) Nivel de incertidumbre; d) Estrategia empresarial; e) Cultura empresarial; f) Formación del personal; g) Integración del ABC/ABM con otros

sistemas de gestión; h) Facultades para implementar el ABC/ABM; i) Percepción de la utilidad del sistema; y, j) Motivación del personal de la organización.

Figura 9.

Selección de variables relacionadas con la implementación del Sistema ABC/ABM.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Como se puede percibir en los gráficos anteriores, hay un grupo de variables que son muy importantes tanto para el diseño como para la implementación, ambos casos influyen en el Sistema ABC/ABM:

- 1) Apoyo de la máxima dirección;
- 2) Integración del ABC/ABM con otros sistemas de gestión; y,
- 3) Formación del personal.

Asimismo, las otras variables que ocupan un lugar importante en la apreciación de los expertos guardan una estrecha relación entre sí y, por ende, deben estar presentes en cualquier análisis que se haga con respecto al éxito o fracaso de un sistema de costo.

Es importante considerar, que, antes de realizar el diseño de un sistema de costo para su posterior implementación debe analizarse qué variables han influido en la no implementación de los sistemas ya diseñados, y en los fracasos que han limitado su éxito. En este sentido, en la Tabla 8 se constatan las causas que más influyeron en el fracaso de los modelos diseñados y analizados (Simple y Complejo). A su vez, el gráfico de Pareto (Figura 10), permite corroborar los resultados anteriores, lo cual hace más visible el comportamiento o grado de influencia de las variables que conllevaron al

fracaso de ambos modelos objeto de estudio (Simple y Complejo). Para ello, se calculó la frecuencia absoluta y relativas.

Tabla 8.

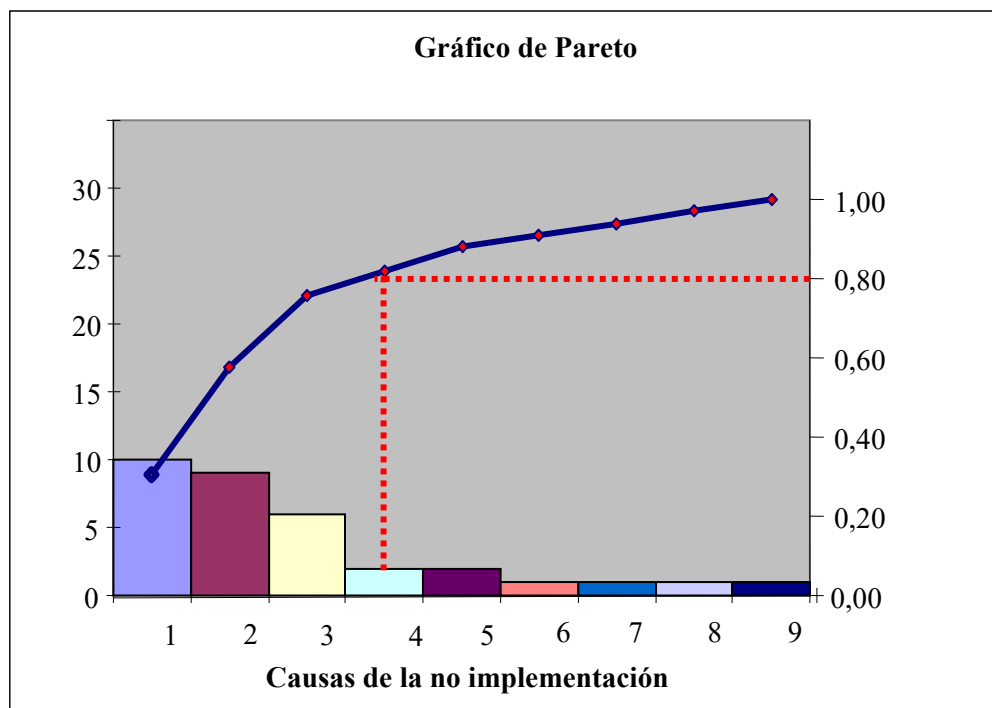
Causas que limitan la implementación del Sistema ABC/ABM en el Modelo Simple y Complejo en las empresas seleccionadas.

¿Por qué no se implementa el Sistema ABC/ABM?					
	Causas	Frecuencia	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa-Absoluta
1	No contar con autonomía la dirección de la empresa	10	0,30	10	0,30
2	Falta difusión del sistema	9	0,27	19	0,58
3	No preparación y superación	6	0,18	25	0,76
4	Falta de implicación	2	0,06	27	0,82
5	Sistema de información	2	0,06	29	0,88
6	Sistema costoso	1	0,03	30	0,91
7	Sistema complejo	1	0,03	31	0,94
8	Sistema no integrado	1	0,03	32	0,97
9	Sistema no automatizado	1	0,03	33	1,00
		33	1,00		

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Figura 10.

Gráfico de Pareto para el análisis de las causas de la no implementación del ABC/ABM.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Relacionado con el gráfico anterior, se debe señalar que, al solucionar el problema de la falta de autonomía de la dirección y la difusión del sistema ABC/ABM, se pueden resolver casi el 60% de las barreras que limitan el éxito de la implementación del sistema. A su vez, si desde un inicio, o sea, antes de trabajar el diseño del ABC/ABM para cualquier organización, se prepara a los usuarios del sistema y se implica a todos los miembros de la empresa, se logra entonces, un clima favorable que a su vez repercute positivamente en el resto de las variables de éxito o fracaso del diseño e implementación del ABC/ABM.

Posteriormente, se aplicó el Triángulo de Füller para la determinación del cálculo del peso, corroborándose con ello, el orden de importancia de las causas de la no implementación del ABC/ABM en función de los criterios aportados por los expertos.

Tabla 9.

Triángulo de Füller para el análisis de las causas de la no implementación del ABC/ABM en las empresas objeto de estudio.

Triángulo de Füller									Causas	Cálculo	Peso Específico
1	1*	1*	1*	1*	1*	1*	1*	1*	1	8/36	0.22
	2	3	4	5	6	7	8	9	2	7/36	0.19
		2*	2*	2*	2*	2*	2*	2*	3	6/36	0.17
		3	4	5	6	7	8	9	4	5/36	0.14
			3*	3*	3*	3*	3*	3*	5	4/36	0.11
			4	5	6	7	8	9	6	3/36	0.09
				4*	4*	4*	4*	4*	7	2/36	0.06
				5	6	7	8	9	8	1/36	0.03
					5	5*	5*	5*	9	0/36	0.00
					6*	7	8	9	Total		1.00
						6	6*	6*	La determinación del cálculo del peso específico según el Triángulo de Füller, corrobora el orden de importancia de las causas de la no implementación del ABC/ABM.		
						7*	8	9			
							7*	7			
							8	9*			
								8*			
								9			

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Posterior a los resultados obtenidos y derivados de la aplicación del Triángulo de Füller, en la Tabla 10, se realiza un análisis de las principales causas que limitaron la implementación del ABC/ABM en las empresas tratadas por Pérez Barral (2008).

Tabla 10.

Análisis de las causas de la no implementación del Sistema ABC/ABM en las empresas seleccionadas.

Causas de la no implementación del ABC/ABM	Análisis del autor
No contar con autonomía	<ul style="list-style-type: none"> • Las investigaciones se han desarrollado en un orden inverso, pues los investigadores no se comunican con el Organismo Superior para desarrollar su investigación en la empresa seleccionada. • No se ha realizado un diagnóstico de la necesidad del organismo y la empresa seleccionada, sobre la necesidad de contar con un nuevo sistema de gestión y costo para la toma de decisiones. • Los diseños se desarrollan sin la presencia de los usuarios del sistema, lo cual, atenta en la credibilidad del sistema.
Falta de difusión del Sistema ABC/ABM	<ul style="list-style-type: none"> • Escaso acceso a publicaciones en revistas indexadas de alto impacto, que aborden el tema del ABC/ABM. • No se divulgan los diseños y resultados obtenidos sobre el Sistema ABC/ABM en las empresas.
No preparación y superación del personal	<ul style="list-style-type: none"> • Escasa preparación del personal contable y no contable sobre el sistema ABC/ABM. • Poca participación de especialistas contables en temas relacionados con el ABC/ABM en Congresos y Eventos de Economistas y Contadores. • No existe asesoría al personal de la empresa una vez diseñado el Sistema ABC/ABM por los investigadores.
Falta de implicación	<ul style="list-style-type: none"> • No se implica al personal de la empresa en el diseño y en la implementación del ABC/ABM, esto incluye personal directivo, mandos intermedio y empleados.
Sistema de información	<ul style="list-style-type: none"> • Las empresas no cuentan con un sistema de información adecuado para el buen funcionamiento del Sistema ABC/ABM, debido a la falta de recursos económicos para ello. • No se cuenta con un <i>software</i> que facilite el procesamiento de la información que genera el ABC/ABM. • No es compatible el sistema actual contable con los diseños de Sistemas ABC/ABM propuestos e implementados.
Sistema costoso	<ul style="list-style-type: none"> • No se destinan recursos económicos, materiales, financieros y tecnológicos para desarrollar el Sistema ABC/ABM en las empresas.
Sistema complejo	<ul style="list-style-type: none"> • Participan e interactúan todas las áreas de la organización. • Problemas para definir actividades y generadores de costos. • No se da seguimiento a la cadena de valor para ofrecer un mejor producto o servicio a los clientes • Manejo de gran volumen de información.
Sistema no integrado	<ul style="list-style-type: none"> • El sistema informático existente (tradicional y básico) no es compatible a un Sistema ABC/ABM.

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

En aras de profundizar en la investigación, en la Tabla 11, se aprecian las variables que más influyen en las causas del fracaso del sistema ABC/ABM, y en su no implementación en las empresas objeto de estudio. Este resultado se obtuvo, a partir de las entrevistas y encuestas aplicadas a los expertos seleccionados.

Tabla 11.

Causas del fracaso del Sistema ABC/ABM en las empresas seleccionadas.

Causas de fracaso del Sistema ABC/ABM	Frecuencia	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa-Absoluta
Formación del personal	17	0,21	17	0,21
Apoyo de la máxima dirección	15	0,18	32	0,39
Cultura empresarial	6	0,07	38	0,46
Grado de incertidumbre	5	0,06	43	0,52
Estructura de la organización	5	0,06	48	0,59
Estrategia empresarial	5	0,06	53	0,65
Difusión y expansión del Sistema ABC/ABM	4	0,05	57	0,70
Actitud de empleados	4	0,05	61	0,74
Percepción de empleados	4	0,05	65	0,79
Integración al sistema contable	4	0,05	69	0,84
No facultades para implementar	3	0,04	72	0,88
No automatización	2	0,02	74	0,90
Resistencia al cambio	2	0,02	76	0,93
Comportamiento de empleados	2	0,02	78	0,95
Relación de organización-empleados	1	0,01	79	0,96
Suministro de información al Sistema ABC/ABM	1	0,01	80	0,98
Utilidad de información del Sistema ABC/ABM	1	0,01	81	0,99
Tamaño de la empresa	1	0,01	82	1,00
	82	1,00		

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Con relación a las causas de los fracasos de la implementación, se realizó una agrupación acorde al grado de similitud que existen entre ellas, considerándose que, algunas de ellas guardan una estrecha relación y que han sido tratadas en otros momentos referidos a las variables relacionadas con la organización y con los empleados de la empresa. En ambos casos también se utilizó la distribución de frecuencia. En este sentido, la Tabla 12, muestra la agrupación realizada de las

variables que más influyeron en las causas del fracaso de la implementación del ABC/ABM y, a continuación, en la Tabla 13, se hace un análisis de las mismas a partir de los criterios obtenidos en las entrevistas y encuestas aplicadas a expertos, investigadores y empleados de las empresas.

Tabla 12. Causas del fracaso del Sistema ABC/ABM en las empresas seleccionadas

Causas de fracaso del Sistema ABC/ABM	Frecuencia	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa Absoluta
Elementos factor humano	23	0,28	23	0,28
Formación del personal	17	0,21	40	0,49
Apoyo de la máxima dirección	15	0,18	55	0,67
Sistema de información	8	0,10	63	0,77
Estructura y tamaño	7	0,09	70	0,85
Estrategia empresarial	5	0,06	75	0,91
Difusión y expansión del Sistema ABC/ABM	4	0,05	79	0,96
No facultades para implementar	3	0,04	82	1,00
	82	1,00		

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Los resultados del cálculo de la distribución de frecuencia, permitió realizar un análisis por Pérez (2008), basado en los factores que verdaderamente habían incidido en el fracaso de la implementación y en los criterios de los propios expertos seleccionados. Esto puede visualizarse en la tabla siguiente:

Tabla 13.

Causas del fracaso de la implementación del Sistema ABC/ABM en las empresas seleccionadas.

Causas del fracaso del ABC/ABM	Análisis del autor
Elementos del factor humano	Incide los niveles de percepción que tienen los empleados con relación a lo poco que conocen del ABC/ABM, lo cual se manifiesta en: falta de motivación, grado de incertidumbre alto, cambios en la actitud de los empleados con respecto a la actividad que realizan y, aumento de resistencia al cambio.
Formación del personal	La no preparación y formación del personal de las entidades seleccionadas, limita el grado de participación de estos tanto en el diseño como en la implementación del ABC/ABM.
Apoyo de la máxima dirección	La falta de conocimiento de las investigaciones que se realizan en las empresas que están subordinadas al Organismo Superior conlleva a la falta de apoyo de la máxima dirección.
Sistema de información	No están creadas las condiciones en las empresas para asumir un sistema de gestión que abarca todas las áreas de la organización. A su vez, no se cuenta con un software que procese toda la información que genera el Sistema

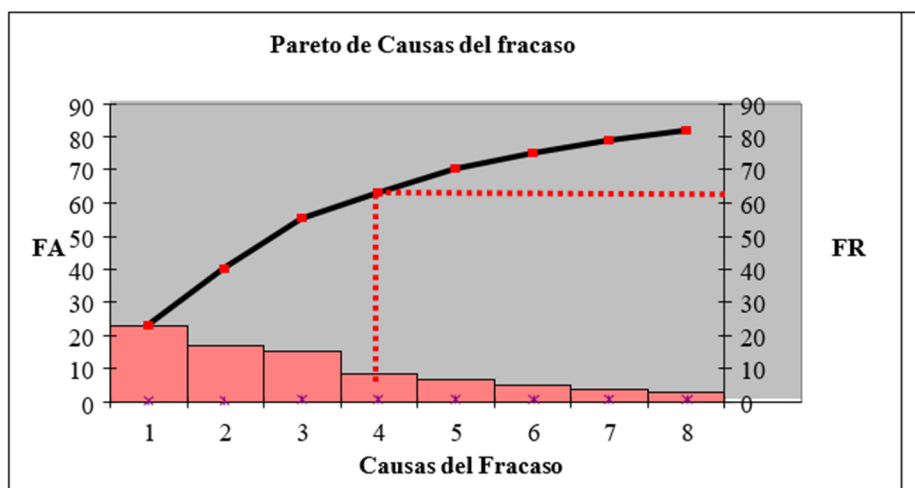
	ABC/ABM. Asimismo, no se ve la necesidad de introducir un nuevo sistema de información para mejorar la toma de decisiones.
Estructura y tamaño de la organización	El diseño del sistema ABC/ABM debe adecuarse a las características y tamaño de la organización, aun cuando en la mayoría de las investigaciones se corrobora que las grandes empresas son las de mejores condiciones para la implementación del mismo.
Estrategia empresarial	No aparece una estrategia de costo enfocada hacia la gestión en las empresas seleccionadas, lo cual no se corresponde con el objetivo del Sistema ABC/ABM.
Difusión y expansión del Sistema ABC/ABM	Deben incrementarse las publicaciones de los trabajos de investigadores nacionales e internacionales en el país. Las entidades no conocen acerca de las posibilidades del sistema para mejorar la gestión, los costos y la toma de decisiones.
No facultades para implementar	Las empresas no pueden implementar el ABC/ABM dado que los Organismos Superiores no conocen del todo sobre las investigaciones que se realizan en las mismas. A su vez, deben hacerse modificaciones en la normativa cubana y en las regulaciones del costo para que exista correspondencia plena del Sistema ABC/ABM diseñado y las normativas y regulaciones establecidas.

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

De igual manera, debe hacerse énfasis que atendiendo las 4 causas que más influyen en la no implementación, no se soluciona el 80% de los problemas percibidos en la práctica empresarial. Lo cual trae consigo, que todas las causas identificadas tienen un grado de importancia relevante, las cuales, deben ser resueltas para que no existan dificultades con el diseño y futura implementación del Sistema ABC/ABM. El gráfico de Pareto (Figura 11), muestra con claridad el comportamiento de la curva que se genera.

Figura 11.

Gráfico de Pareto para el análisis de las causas del fracaso de la implementación del ABC/ABM.



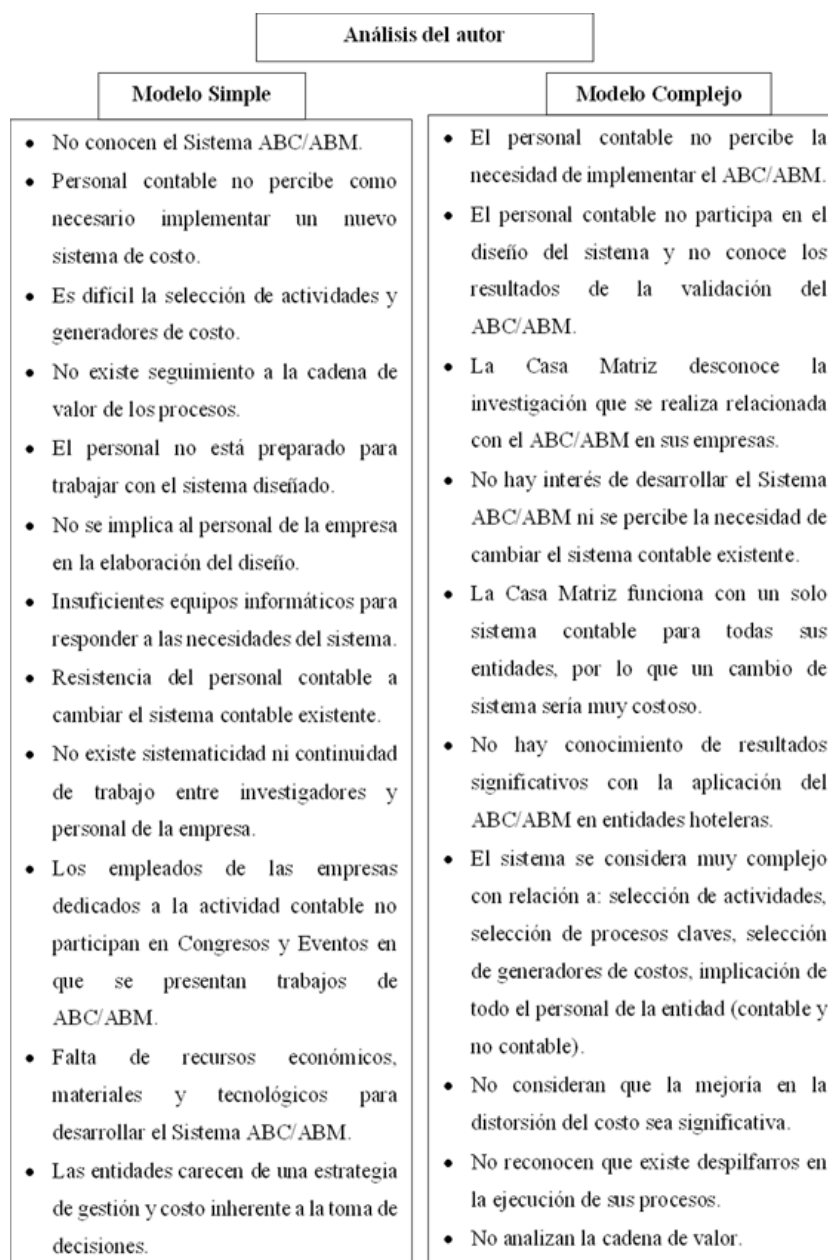
Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Basado en los resultados anteriores, el autor, considera que, las variables estudiadas son muy importantes tanto para el diseño como para la implementación del ABC/ABM. A su vez, es significativo hacer el estudio implicando a todos los empleados y personal directivo de la empresa, en aras de lograr una adopción efectiva del sistema de gestión.

Otro elemento, se refiere al trabajo conjunto que debe existir entre los creadores o diseñadores del ABC/ABM para la empresa y los usuarios de este. Esto facilita el buen funcionamiento de la implementación del sistema y su mantenimiento en las diferentes áreas de la organización. Reflexionando sobre los análisis anteriores y apoyado en el esquema de la Figura 12, se exponen algunas consideraciones relacionadas con los modelos diseñados (Simple-Complejo), tomándose como referencia los criterios de los futuros usuarios del ABC/ABM y la experiencia obtenida durante la investigación.

Figura 12.

Análisis de los modelos diseñados de ABC/ABM en las empresas.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

En el esquema anterior, quedó claro las limitaciones que en la práctica empresarial aparecen tanto para el diseño como para la implementación del Sistema ABC/ABM en las empresas, a partir de dos tipos de modelos (Simple y Complejo). No obstante, en la Tabla 14 se pueden observar las ventajas que reporta el sistema según las apreciaciones y experiencias de los expertos que han logrado su implementación.

Tabla 14.

Ventajas que reporta el Sistema ABC/ABM.

Principales ventajas del Sistema ABC/ABM	Frecuencia	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa-Absoluta
Mayor nivel de gestión	11	0.16	11	0.16
Mejora toma de decisiones	10	0.14	21	0.30
Mayor control de costos	10	0.14	31	0.44
Conocimiento de rentabilidad	8	0.11	39	0.56
Cadena de valor	8	0.11	47	0.67
Implicación del personal	5	0.07	52	0.74
Competencia empresa y personas	3	0.04	55	0.79
Fijación de precios	3	0.04	58	0.83
Integración con otros sistemas	3	0.04	61	0.87
Reducción de costos	2	0.03	63	0.90
Eficiencia toma de decisiones	2	0.03	65	0.93
Satisfacción del cliente	2	0.03	67	0.96
Solución a otros sistemas	1	0.01	68	0.97
Optimizar procesos	1	0.01	69	0.99
Elaboración de presupuestos	1	0.01	70	1.00
	70	1.00		

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Respecto a las ventajas, se debe señalar, que existen algunas que coinciden con las causas que limitan el éxito de los diseños seleccionados y la implementación de los mismos, aunque en un sentido favorable, destacándose entre ellas: a) Implicación del personal; b) Integración con otros sistemas; c) Reducción de costos; d) Eficiencia en la toma de decisiones; y, e) Optimizar procesos. A esto debe agregarse, que, si se logra un buen funcionamiento del ABC/ABM, es posible alcanzar la efectividad en la toma de decisiones gerenciales con respecto a los competidores.

Al respecto, se coincide con los expertos en las ventajas que aporta el ABC/ABM, aunque estas pueden verse limitadas por el grado de preparación y conocimiento que tienen los usuarios del sistema, y la prioridad que tienen los costos para la toma de decisiones en la organización.

De la misma manera, existen otras cuestiones que atentan contra las ventajas que reporta el ABC/ABM y que son realidad en la práctica empresarial, estas son: a) Nivel de compromiso de los empleados con la organización; b) Motivación de los empleados; c) Percepción sobre la utilidad del sistema; y, d) Cultura empresarial. A la cual, pueden agregarse otras como: responsabilidad social con las funciones que realizan los empleados, proactividad en la entrega de información entre áreas funcionales, seguimiento a los indicadores que afectan la gestión de costos en la organización; y, toma de decisión colectiva ante la existencia de un problema detectado.

Las cuestiones señaladas, pueden ser solubles si la empresa logra un trabajo en equipo entre directivos y empleados y, se desarrolla una cultura y filosofía de trabajo empresarial adecuada al contexto en que se desenvuelve la organización con sus proveedores, clientes y competidores, o sea, basada en una cultura colectiva de los empleados.

Finalmente, los análisis y aspectos tratados permiten presentar en el próximo epígrafe un Modelo Conceptual de un Sistema ABC/ABM, que, a diferencia de los sistemas diseñados, incorpora al Sistema ABC/ABM el *Time Driver* para la determinación del costo de las actividades. Este nuevo elemento, mejora los sistemas hasta ahora diseñados e implementados, considerándose una herramienta más integral, que puede valorarse de complejidad media, o sea, que no sea tan simple ni tan complejo para los usuarios que lo utilicen para mejorar la gestión y el costo de las actividades que desarrollan.

II.2. Modelos Conceptuales ABC/ABM para las instalaciones hoteleras

La propuesta de un Modelo Conceptual ABC/ABM para instalaciones hoteleras, surge por la necesidad de mejorar los sistemas de costos que actualmente se utilizan en las organizaciones. O sea, que se pueda contar con una herramienta que permita y facilite la gestión con mayor eficiencia, eficacia y efectividad de los recursos que se consumen en las actividades que se ejecutan para satisfacer los clientes, con el propósito de identificar y determinar con la mayor exactitud posible los costos y gastos que generan en las actividades principales y de apoyo (primaria y secundarias), considerándose para ello, el tiempo y la calidad con que se ejecutan.

La propuesta del Modelo Conceptual ABC/ABM se fundamenta en la propuesta de Pérez (2008), y contempla e integra el enfoque estratégico y de proceso. El enfoque estratégico concebido, contempla la estrategia empresarial y sus niveles de gestión: a) Estratégico; b) Táctico; y, c) Operativo. Asimismo, el enfoque de proceso posibilita el logro de las metas y objetivos trazados en la organización empresarial, lo cual permite,

que la herramienta constituya una nueva estrategia de gestión y costo para las organizaciones.

La combinación de los enfoques expuestos conlleva a un proceso de mejora continua y de retroalimentación, lo cual, implica a todos los empleados en el logro de mejores niveles de gestión y control de la actividad que realizan.

Con respecto a la concepción del Modelo ABC/ABM, debe señalarse, que se fundamenta en principios y premisas, que se describen a continuación.

II.2.1. Concepción general del Modelo Conceptual ABC/ABM para instalaciones hoteleras

La base del Modelo Conceptual ABC/ABM se sustenta, en: a) Principios; b) Objetivos del modelo; c) Características del modelo; y, d) Condiciones básicas para su diseño e implementación. La asimilación de estos elementos que caracterizan el modelo coadyuva a una mayor comprensión, motivación e implicación de los empleados de la empresa en el desarrollo del Sistema ABC/ABM. En este sentido, para la implementación del Modelo que se propone es necesario el cumplimiento de determinadas **premisas**:

- a) Debe tener la aprobación y reconocimiento de la máxima dirección del organismo;
- b) Deben existir las condiciones materiales mínimas para su implementación;
- c) Debe ser respaldada por los directivos y empleados de la organización; y,
- d) Necesidad de la presencia de consultores externos que faciliten el proceso.

Relacionado con lo anterior, se describe a continuación cada uno de los elementos concebidos para lograr el éxito en el diseño e implementación futura del ABC/ABM en las empresas:

a) Principios del modelo:

1. Carácter interactivo y trabajo en equipo, basado en la integración de las áreas en la empresa.
2. Formación y preparación del personal implicado, sustentado en el proceso transformador formación-acción.
3. La mejora de gestión como proceso de eficiencia, eficacia y efectividad, en la cual, la empresa alcanza resultados significativos.

4. Necesidad de cambios tecnológicos para el funcionamiento del ABC/ABM.
5. Necesidad de un sistema para la gestión y la toma de decisiones.

b) Objetivos del modelo:

1. Precisar la situación actual de la gestión y la determinación de los costos en la empresa.
2. Identificar la cadena de valor de cada uno de los procesos operativos y administrativos que se ejecutan.
3. Lograr la formación adecuada del personal contable y no contable relacionado con el Sistema ABC/ABM.
4. Conseguir que los empleados reconozcan la utilidad del Sistema ABC/ABM para la ejecución y realización de sus actividades con mayor eficiencia.
5. Mejorar los niveles de gestión y determinación de los costos en las distintas áreas de la organización.
6. Identificar los procesos claves y actividades de valor de las diversas áreas de la empresa que garanticen un buen servicio al cliente.
7. Emplear el proceso de retroalimentación como proceso de mejora de la información a suministrar al Sistema ABC/ABM.
8. Utilizar óptimamente la información que genera el Sistema ABC/ABM para la toma de decisiones proactivas.
9. Considerar que, la información llegue a todos los empleados usuarios del sistema en aras de mejorar la gestión y costos de las actividades que realizan.
10. Ser más competitivos en el mercado.

c) Características del modelo:

- **Pertinencia:** posibilidad que tienen los procedimientos de adecuarse a la solución de problemas que pueden presentarse en la empresa en un período dado.
- **Flexibilidad:** el sistema puede ser aplicado a toda la organización o diversas áreas de esta.
- **Calidad:** los resultados que genera deben contribuir al desarrollo exitoso de la gestión del área en cuestión y a la eficiencia de los recursos empleados. La

información que genera el sistema satisface las expectativas de los usuarios del ABC/ABM y contribuye a la toma de decisiones oportunas.

- **Consistencia:** los pasos se desarrollan de manera coherente con la lógica ejecución de los procesos y actividades que se generan en la empresa.
- **Innovador:** conlleva a generar un ambiente creativo y transformador en el área de trabajo y de solución a los problemas que se presentan.
- **Contextualizado:** flexible al tipo de organización.
- **Integrador:** permite integrarse a otros sistemas de gestión, de manera tal, que contribuye a la mejora continua de los procesos y actividades que se ejecutan en la organización.
- **Informativo:** utiliza y genera información de todas las áreas de la empresa.
- **Proactivo:** ofrecer información de calidad en tiempo real para la toma de decisiones con respecto a los competidores.

d) Condiciones básicas para su diseño e implementación:

1. El Sistema ABC/ABM debe diseñarse de acuerdo con las características de la organización, o sea, es un traje a la medida.
2. Ser flexible y compatible a otros sistemas de gestión. Trabajar con posibles variaciones y dar solución a las diversas situaciones que se presentan en la empresa.
3. Tener carácter objetivo, que trabaje con el presupuesto y permita detectar las desviaciones en el lugar y momento en que ocurren.
4. Ser proactivo, es decir, evitar errores solubles a tiempo.
5. Ser eficaz, o sea, debe concentrar su atención en los procesos y actividades que generan valor para el cliente.
6. De fácil comprensión para los usuarios.
7. Los beneficios que genera deben ser superiores a los costos de diseño e implementación.

Descritos los elementos anteriores que justifican la esencia de qué criterios considerar para proponer una ABC/ABM acorde a las características de cualquier organización, se impone la necesidad de pensar en la gestión basada en la cadena de valor desde esta

herramienta, dado que, su funcionamiento se proyecta hacia la mejora continua y a la calidad de la información de todos los procesos operativos y administrativos, considerándose para ello, a los clientes internos y externos, sobre todo, a los primeros porque son estos los que ejecutan las actividades y piensan en las necesidades, gustos y preferencias de los segundos.

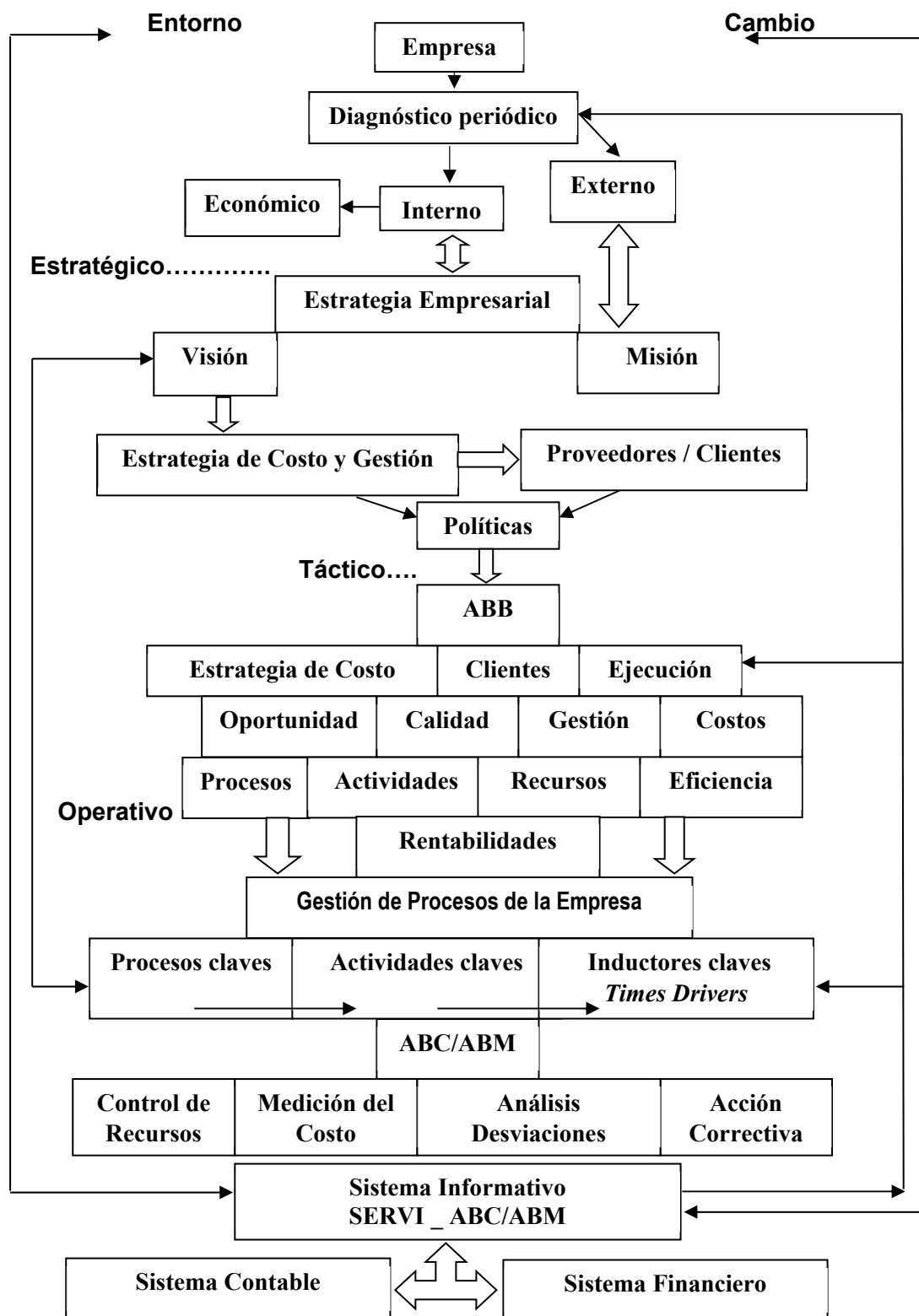
En correspondencia con lo anterior, la gestión por procesos-actividades permiten la identificación, selección y determinación de aquellos (as) que funcionan de forma eficiente, eficaz, efectiva y, por ende, agregan valor a la organización, a los clientes y a la sociedad, con lo cual, debe considerarse todo este pensamiento en la propuesta del Modelo Conceptual ABC/ABM y su procedimiento de aplicación en la práctica.

El Modelo Conceptual del Sistema ABC/ABM que se muestra en la figura 13, es resultado del estudio de los diversos sistemas diseñados para las empresas mencionadas en epígrafes anteriores y, responde en su esencia, a la combinación de los Modelos Simple y Complejo implementados en las mismas. Sin embargo, se considera que este modelo es más integrador al concebirse tres niveles de gestión: estratégico, táctico y operativo.

Esta figura muestra el grado de fluidez que alcanza la información que procesa y genera el Sistema ABC/ABM. Asimismo, concibe un volumen de información amplio que abarca a toda la organización e involucra a todos los empleados una vez que desarrolla la estrategia empresarial de manera colectiva e integra los diferentes niveles de gestión (estratégico, táctico y operativo).

Figura 13.

Propuesta de Modelo Conceptual del Sistema ABC/ABM para instalaciones hoteleras.

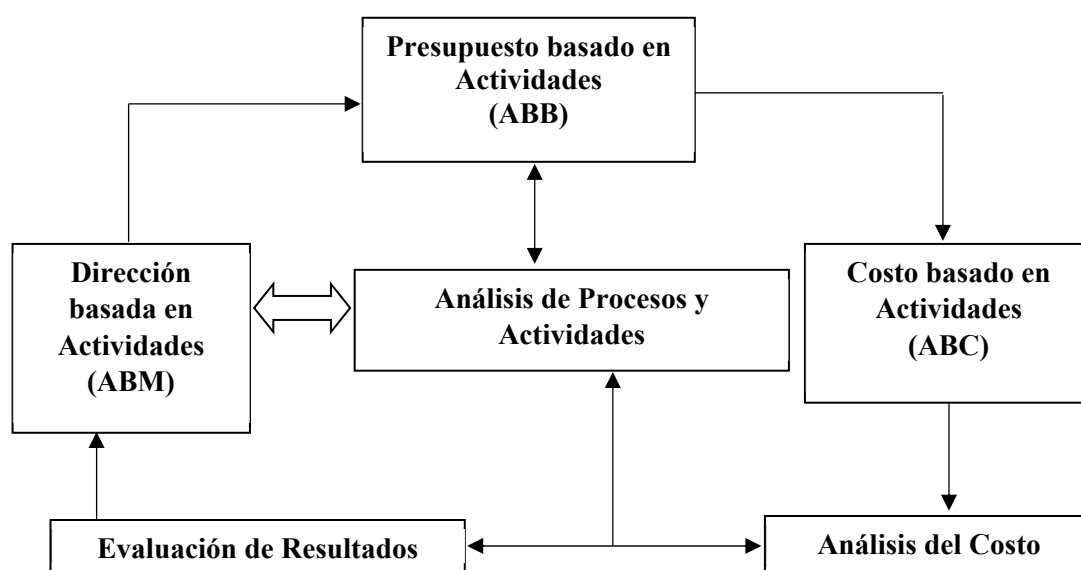


Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

En tal sentido, el Modelo ABC/ABM permite diseñar un procedimiento general para las empresas, a tal efecto, que puede ser modificado a las características de cualquier organización. Asimismo, integra de manera coherente los tres sistemas que trabajan con filosofía de actividades: a) Dirección basada en Actividades (ABM); b) Presupuesto basado en Actividades (ABB); y, c) Costo basado en Actividades (ABC), donde el flujo de información es cíclico como proceso de retroalimentación para la toma de decisiones. La Figura 14, muestra la integración de estos sistemas con una misma filosofía.

Figura 14.

Integración de los Sistemas ABC/ABM.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

La integración que muestra la figura anterior permite evaluar constantemente los resultados que van aconteciendo durante todo el proceso estratégico, táctico y operativo, en aras de lograr la satisfacción máxima del cliente sin incurrir en costos innecesarios o superfluos. Por consiguiente, el modelo conceptual ABC/ABM puede considerarse una estrategia gerencial de costo para la organización y, su materialización se complementa al insertarse en esta concepción el presupuesto basado en actividades.

La incorporación del ABB, posibilita a la dirección la oportunidad de planificar, asignar, ejecutar, controlar y medir los recursos que consumen los procesos y sus actividades, basado en las demandas previstas para la ejecución de estas. A su vez, permite comprobar el impacto que la estrategia trazada por la empresa tiene sobre sus procesos y actividades, y si los resultados previstos por dichas estrategias están siendo alcanzados con éxito. Esto puede alcanzarse a través de los indicadores que la

organización considere emplear para la toma de decisiones, que, a juicio del autor de esta obra, deben ser cuantitativos y cualitativos.

El Modelo Conceptual ABC/ABM en la empresa, comienza por un diagnóstico periódico como proceso de revisión en el orden económico, interno y externo de la organización. Esto refleja con claridad las cuestiones fundamentales para trazar la estrategia global que debe realizarse, involucrándose para ello, a todos los empleados con un nivel de participación comprometido con la misma. En el primer nivel, juega el rol fundamental la máxima dirección y la dirección intermedia, dado que, estos son los responsables de la calidad del proceso estratégico de todas las áreas de la organización.

Posteriormente, se formula y trabaja con la visión y misión de acuerdo con el entorno en que se mueve la empresa y los posibles cambios que pueden ocurrir en el contexto, dejándose bien claro, los objetivos globales y específicos de la misma, así como, las metas a alcanzar por cada área de la organización. Seguidamente, esto ha de replicarse en cada área de trabajo en función de la colectividad (empresa), involucrándose así de manera directa a todos los empleados.

En todo el proceso de gestión descrito, es importante la concreción y consenso de los objetivos y la identificación de las actividades que, de manera directa, influyen en el logro de estos (objetivos generales de la empresa y de los empleados), reduciéndose la posibilidad de que aparezca o existan niveles de incertidumbres que afecten la consecución de mejores resultados.

Dentro de la estrategia de la empresa, debe concebirse una estrategia de costo a seguir, pensando en el cliente (interno y externo) y en los proveedores que deben garantizar los recursos necesarios para que ninguna actividad se interrumpa y comprometa el buen servicio al cliente. Esto puede contribuir a que la organización se proyecte como más competitiva ante sus competidores del mercado en cuanto a: precios, calidad, tecnología, cadena de valor, entre otros.

La estrategia de costo y gestión, así como, la atención priorizada a proveedores y clientes debe estar sujeta a políticas trazadas por la organización. Esta estrategia debe contemplar las prioridades a establecer por cada área clave de la organización y, así orientar, los recursos que garanticen la ejecución y continuidad de lo que está debidamente planificado.

En el nivel de gestión táctico, ocupan una responsabilidad importante los directivos intermedios; quienes están preparados para transmitir a los distintos niveles de la organización las estrategias concebidas para el éxito de esta, tanto, en un orden

ascendente como descendente, pues trabajan de manera directa con la máxima dirección y con los empleados de las distintas áreas de la empresa en función de la toma de decisiones. Los mismos, desempeñan un papel elemental en la previsión y planificación del presupuesto que se ha de ejecutar.

De la misma manera, es fundamental evitar obstáculos que pongan en peligro el cumplimiento de lo que realmente se ha planificado para cada actividad y para cada cliente. O sea, debe concebirse una presupuestación dinámica, con el propósito, de atenuar las incertidumbres ocasionadas por las oscilaciones que originan el comportamiento del mercado.

A su vez, la planificación se orienta a los distintos niveles de actividad en variedad, cantidad y plazos preestablecidos con los proveedores y clientes. Asimismo, se elabora el presupuesto de los recursos para garantizar la ejecución de las actividades planificadas en el período previsto. Con lo cual, se precisa en detalle: a) Actividades que se han de ejecutar en cada proceso; b) Recursos que serán destinados a dichas actividades; c) Tiempo en que se deben ejecutar las actividades; y, d) Áreas que garantizarán el servicio y/o producto al cliente.

La planificación se concreta con la elaboración del presupuesto basado en actividades que actúa a la inversa del ABC/ABM, como herramienta de planeación, ejecución, gestión y control de los recursos a consumir. La Figura 15 muestra cómo procede en la práctica el Sistema ABC/ABM con la integración del Sistema ABB que se propone en la investigación.

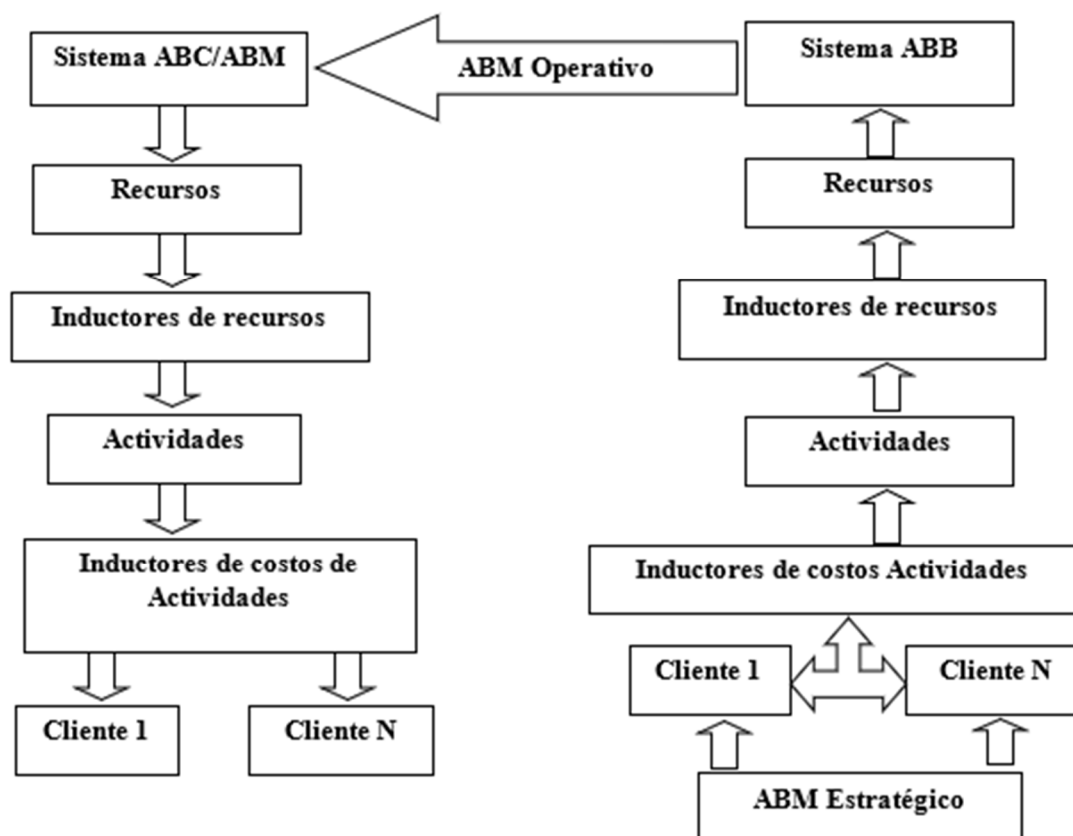
Como se puede apreciar en la Figura 15, el proceso presupuestario debe ser flexible, sobre él, actúa el ABM estratégico que se comporta de manera dinámica con respecto a la demanda de los clientes y de las actividades seleccionadas. En esta misma línea de pensamiento, el ABM operativo, también es dinámico al tener que considerar:

- a) Recursos que se han de emplear con respecto a la demanda de cada actividad a ejecutar;
- b) Cantidad de operaciones que se han de realizar con respecto a lo previsto por el plan;
- c) Número de inspecciones que se deben realizar para garantizar que la actividad se cumpla sin disminuir la calidad del producto o servicio que demanda el cliente; d) Capacidad práctica de las actividades; y,

- e) Capacidad de los recursos, considerando el número de inductores de costo de las actividades.

Figura 15.

Relación causal del Sistema ABC/ABM y el Sistema ABB.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Con la integración del ABB, se estiman los costos de ejecución de las diversas actividades y, se evalúa la realización de estas, para tomar decisiones oportunas con relación a un proceso de cambio en caso de que la actividad lo requiera. Un aspecto importante para señalar en este segundo nivel, es que, los presupuestos proporcionan a la dirección la información necesaria para hacer variables casi todos los costos fijos de la empresa, siendo este aspecto una premisa dentro del Sistema ABC/ABM.

En el nivel operativo, las decisiones se toman y controlan diariamente en el área y el puesto de trabajo con carácter proactivo, lo cual, implica y compromete al responsable del área y al trabajador que ejecuta la acción o actividad que se controla. Por tanto, permite implementar de inmediato acciones correctivas que dan solución a un problema detectado.

La solución a un problema controlable pudiera evitar que se produzca un efecto financiero desfavorable y desviaciones significativas con respecto al plan previsto. Las acciones correctivas que se toman a partir del surgimiento de un problema conllevan a un seguimiento sistemático de las mismas para comprobar el grado de efectividad que tuvo durante todo el proceso. Asimismo, el tercer nivel al igual que los anteriores integra con otros sistemas de gestión, como son:

- a) Sistema de calidad;
- b) Gestión por procesos;
- c) Sistema informativo;
- d) Sistema contable; y,
- e) Sistema financiero.

En este nivel (tercero), la atención debe estar centrada en los procesos claves, las actividades y los generadores de costos a seleccionar, con el fin, de dar cumplimiento a los objetivos y metas de la empresa, así como, evaluar a través de indicadores los resultados finales alcanzados.

Los resultados alcanzados en cada nivel sirven de mecanismo de retroalimentación a todos los niveles de la empresa, de manera tal, que se puedan introducir variantes cuando la situación lo requiera. De esta manera, el modelo exige de un sistema informativo amplio, rápido, flexible, oportuno y, eficiente. O sea, que permita asimilar todas las informaciones que necesita el Sistema ABC/ABM para procesar y generar nuevas informaciones para la toma de decisiones. Es decir, la información debe llegar con rapidez y precisión a los directivos con el objetivo de conocer los detalles de la marcha del proceso, en aras de solucionar los inconvenientes en el menor plazo posible y obtener resultados alentadores que generen beneficios significativos a la empresa con el menor costo posible.

Todo lo expuesto, confirma la necesidad de que el sistema informativo sea integrador con todas las áreas de la empresa y con los sistemas de gestión existentes. Además, debe poseer:

- **Relevancia:** proporcionar información necesaria para la toma de decisiones.
- **Calidad:** brindar información con precisión y confiabilidad, lo contrario traería consigo costos elevados e innecesarios.

- **Oportunidad:** disponibilidad de la información en el momento adecuado, para accionar con rapidez.

Relacionado a todo lo descrito, hay que dejar explícito que el modelo conceptual ABC/ABM puede ser modificado o adaptados a las características propias de la organización que lo quiera asumir como herramienta de gestión para la toma de decisiones proactivas. Asimismo, debes señalarse que, cada modelo lleva implícito un procedimiento para su ejecución en la organización. Esto garantiza, que no existan dificultades una vez que se implemente, aun cuando puede ser mejorado con el tiempo dadas las necesidades de los gerentes con respecto al nivel de satisfacción alcanzado con respecto a sus competidores.

Finalmente, debe indicarse que, la propuesta ABC/ABM para los directivos y empleados tiene como finalidad ser una herramienta de gestión útil, necesaria y sostenible en el tiempo, que contribuya directamente a que la organización sea eficiente, eficaz y efectiva en todos los procesos y ejecución de actividades que agregan valor al producto/servicio de los clientes.

- **Conclusiones del capítulo**

El nivel de conocimientos del grupo de expertos seleccionados propició rigor científico en la determinación de las variables que ejercen influencia en el éxito o fracaso del Sistema ABC/ABM en la práctica empresarial.

Los diseños de ABC/ABM implementados en las empresas, se acercan más a un ABC tradicional que a la última versión propuesta por Kaplan, & Anderson (2004). Los autores referidos, incorporan nuevos elementos a considerar para mejorar el Sistema ABC/ABM a partir de los inconvenientes que se presentaron en las organizaciones que lo adoptaron como sistema de gestión para la toma de decisiones.

Los resultados obtenidos, corroboraron que, tanto las variables relacionadas con la organización como las relacionadas con el comportamiento de los empleados, son de vital importancia para el diseño e implementación del Sistema ABC/ABM, porque implican a todos los empleados y se consideran todas las áreas de la empresa.

La falta de difusión del ABC/ABM en las empresas, es otra variable que afecta la credibilidad de los éxitos de este en la práctica empresarial, y eleva el grado de incertidumbre de los empleados con respecto al sistema de gestión.

De la misma manera, influye el grado de conocimientos de los empleados sobre el sistema ABC/ABM, lo que, trae consigo que no se utilicen o exploten todas las potencialidades que brinda el mismo.

Los Sistemas ABC/ABM diseñados e implementados, no hacen referencia a las causas que limitan su adopción, aun cuando un aspecto importante a considerar son los cambios que se han de introducir a los lineamientos generales para la planificación, registro y control del costo, pues los actuales constituyen una barrera para la adopción de estos.

CAPÍTULO III. APLICACIÓN PRÁCTICA EXPERIMENTAL DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN Y COSTO BASADO EN ACTIVIDADES EN UNA INSTALACIÓN HOTELERA

III.1. Propuesta de procedimiento para la determinación del costo basado en el Modelo Conceptual ABC/ABM para una instalación hotelera

El procedimiento que se propone se basa en el Modelo Conceptual ABC/ABM tratado en el capítulo anterior, por tanto, es el momento de abordar los aspectos relacionados a esta herramienta de gestión para la toma de decisiones. Comprendiéndose de mejor manera la operatividad del modelo conceptual que se desea implementar en el hotel objeto de estudio.

En tal sentido, se presenta en la Figura 16, los componentes del procedimiento ABC/ABM, el cual comprende dos fases fundamentalmente, las que se explican más adelante. Esto facilita la comprensión de cómo se debe gestionar, controlar y calcular los costos de cada uno de los procesos y actividades que se ejecutan en la organización.

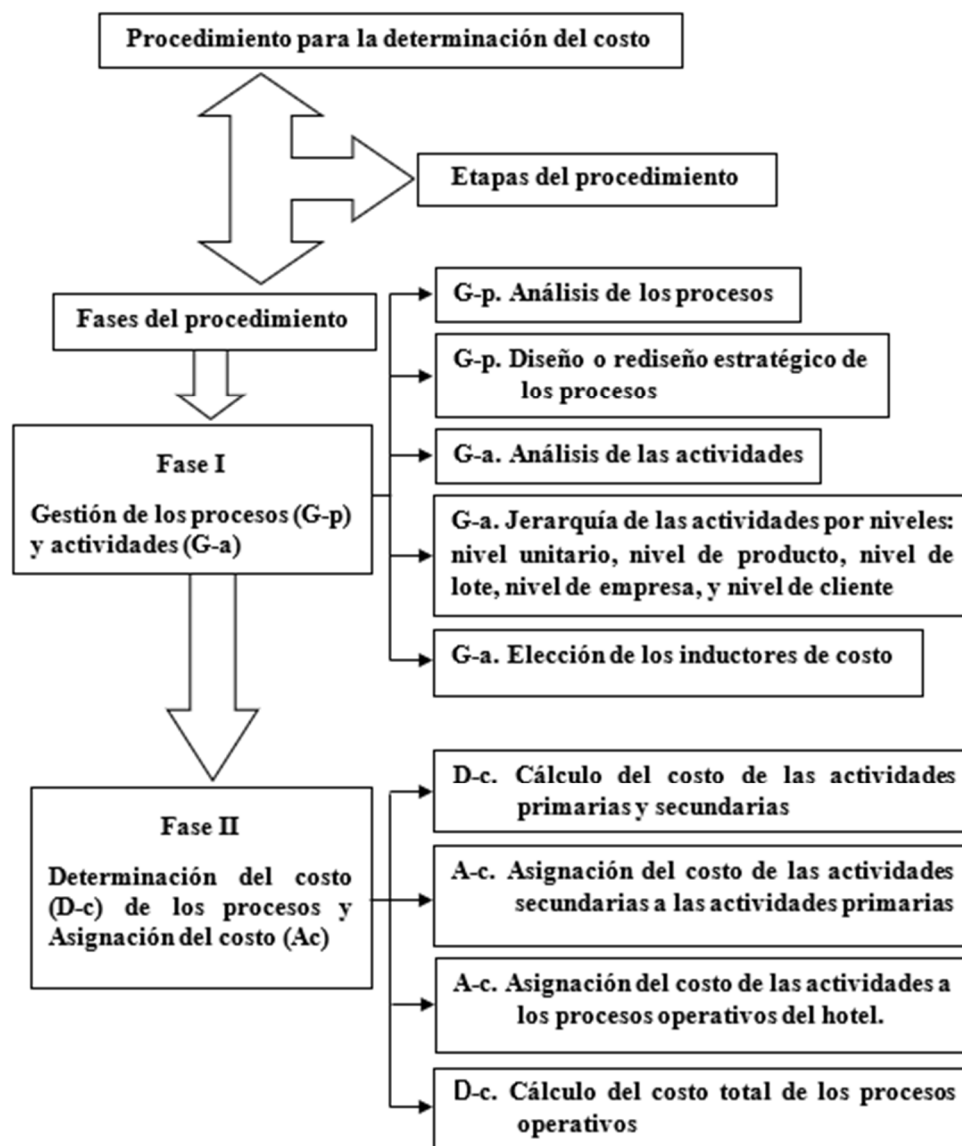
Ante el criterio expuesto, es necesario plantear sobre la necesidad de lograr un sistema informático integral que asuma un *software* contable ABC/ABM, para que se pueda procesar el volumen de información que se requiere para los diferentes fines pertinentes en las áreas funcionales implicadas. Esto por supuesto, que exige contar con el equipamiento tecnológico adecuado en toda la empresa y con el conocimiento total de los empleados que van a operar el software diseñado.

Debe destacarse que, si el diseño del modelo conceptual ABC/ABM comprende a los directivos y empleados de todas las áreas funcionales, pues el procedimiento con más razón, convendría diseñarse y probarse también en cada área con la presencia de los directivos y empleados (áreas administrativas y operativas), dado que, estos son los encargados de gestionar, proveer, analizar e interpretar toda la información que genera el modelo y procedimiento. Esto favorece sin duda, a que la toma de decisiones por parte de los responsables sea de calidad y sustentada en lo que realmente ocurre en cada proceso de la empresa.

Como se puede percibir, cada empresa debe preocuparse por contratar o preparar a un contador más integral, que vaya más allá de sus funciones tradicionales. Esto garantiza que pueda aportar información a la toma de decisiones con elementos relacionados con: tendencias del mercado, precios, clientes, competidores, entre otros, lo cual, favorece al proceso estratégico de la organización con la participación de todos los directivos y empleados.

Figura 16.

Procedimiento para la determinación del costo en una instalación hotelera.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Concebido el procedimiento, se procede a explicar cada una de las fases con el objetivo de esclarecer a los usuarios, dudas relacionadas con el Sistema ABC/ABM.

- **Fase I: Gestión de los procesos y actividades**

Esta fase se desarrolla, con el objetivo de obtener los procesos que se ejecutan en el hotel, se determinan los subprocesos que le son inherentes y las actividades que le corresponden, considerándose para ello, las etapas descritas en el esquema anterior:

Etapa I: G-p. Análisis de los procesos

Comprende una etapa gestión, donde participan conjuntamente los asesores y usuarios del sistema. En la misma participan los expertos¹⁷ seleccionados, los cuales poseen conocimientos en sistemas de gestión y, tienen dominio general de los procesos de la entidad, para ello, se empleó el *software Decisoft* (2000), evidenciándose los resultados en las tablas siguientes. Para ello, los expertos seleccionados a partir del coeficiente de competencia se concibieron a partir de la información proporcionada por el cuestionario de competencias y las fuentes que tributan al conocimiento de estos.

El α seleccionado es **0,7** y **n=10**, por tanto, la cantidad de expertos a seleccionar debe ser $\leq \alpha*n$, o sea, número de expertos ≤ 7 .

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

Tabla 15.

Evaluación de las variables que identifican a los expertos.

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	0,050
Actualización	0,127
Colectivismo	0,018

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

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

¹⁷ Los expertos son seleccionados por el coeficiente de competencia y apoyados en el Módulo Experto mediante el software Decisoft (2000).

Tabla 16.

Funciones de los expertos evaluados en el estudio.

Expertos	Evaluación
Subdirector Económico del hotel	0,9500
Contador Principal	0,9175
Especialista de Costo	0,9010
Auditor	0,8665
Subdirector de Alimentos y Bebidas	0,8565
Especialista de Calidad	0,8555
Subdirector Comercial	0,8365

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Tabla 17.

Influencia de fuentes de conocimiento.

Influencia de conocimientos	Alto	Medio	Bajo
Estudios realizados	0,0054	0,0090	0,0135
Experiencia teórica y práctica	0,0048	0,0090	0,0120
Conocimiento del trabajo en su país	0,0026	0,0043	0,0065
Conocimiento del trabajo en el extranjero	0,0016	0,0027	0,0040
Consulta bibliográfica	0,0018	0,0030	0,0045
Cursos de actualización	0,0036	0,006	0,0090

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Esta primera etapa está muy asociada al ABM estratégico como se aprecia en el Modelo Conceptual de ABC/ABM, tratado en el capítulo anterior. O sea, forma parte de la estrategia de costo y gestión de la empresa.

Dentro del trabajo con los expertos, estos listan todos los procesos y actividades que se desarrollan en las diversas áreas del hotel, derivados de la aplicación del método de tormenta de ideas¹⁸. En este sentido, el número de procesos no debe exceder de 25 (Trischler, 1998), porque una cifra superior complejiza el sistema, al incrementarse de igual manera, las actividades y el número de inductores a trabajar. En aras de tener una mejor organización de los procesos, se utiliza el cuestionario sobre procesos y actividades implicadas que aparece a continuación.

¹⁸ Es el método de la tormenta cerebral (*brainstorming* en la terminología inglesa). Su surgimiento se le atribuye a Osborn, quien en 1938 lo utilizó para reflexiones en grupo. Por su importancia debe ser dirigido por un facilitador con un alto grado de conocimiento en técnicas de dirección, asimismo, debe estar auxiliado al menos por dos facilitadores que capten la información tal y como es planteada.

Tabla 18.

Ejemplo de cuestionario sobre procesos y actividades.

Proceso: Alojamiento		Subprocesos: Recepción	
¿Qué actividades se relacionan al proceso? Ejemplo: solicitar pedidos al almacén de insumo, recibir insumos, supervisar actividades de carpeta, recepcionar clientes, preparar habitaciones, atender quejas de clientes, otros.			
No.	Nombre de actividad	Tipo de actividad (primaria o apoyo)	Tiempo en que se ejecuta la actividad
1			
2			
3			
N			

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Listados y presentados los procesos con la ayuda del cuestionario, se aplica el Coeficiente de Kendall para conocer el nivel de concordancia entre los expertos y, dejar establecidos los procesos relevantes¹⁹ del hotel. Seguidamente, se aplica la prueba Ji Cuadrada para corroborar si la concordancia entre los expertos es casual o no. Al realizarse la prueba de hipótesis Ji Cuadrada, se demuestra que se cumplen los requerimientos y, por lo tanto, la concordancia no es casual y, existe consenso de preferencia entre los expertos. Posteriormente, se clasifican los procesos en: a) Procesos operativos²⁰, b) Procesos estratégicos²¹; y, c) Procesos de apoyo²², clasificación genérica previamente aceptada. Esto se puede apreciarse en la tabla y explicación que sigue.

¹⁹ Procesos relevantes: es una secuencia de actividades orientadas a generar un valor añadido sobre una entrada, para conseguir un resultado que satisfaga plenamente los objetivos, las estrategias de una organización y los requerimientos del cliente. Una de las características principales que normalmente interviene en los procesos relevantes es que estos son interfuncionales, siendo capaces de cruzar vertical y horizontalmente la organización (Amozarrain, 1999).

²⁰ Procesos operativos o claves: destinados a llevar a cabo las acciones que permiten desarrollar las políticas y estrategias definidas para la empresa para dar un servicio a los clientes. De estos procesos se encargan los directivos funcionales, que deben contar con la cooperación de los otros directores y de sus equipos humanos (Zaratiegui, 1999).

²¹ Procesos estratégicos o directivos: destinados a definir y controlar las metas de la empresa, sus políticas y estrategias. Estos procesos son gestionados directamente por la alta dirección en conjunto (Zaratiegui, 1999).

²² Procesos de Soporte o Apoyo: no están directamente ligados a las acciones de desarrollo de las políticas, pero cuyo rendimiento influye directamente en el nivel de los procesos operativos (Zaratiegui, 1999).

Tabla 19.

Método de Kendall.

Procesos	Expertos								
	E ₁	E ₂	□	E _j	□	E _m	ΣA _i	Δ	Δ ²
P ₁	A ₁₁	A ₁₂	□	A _{1j}	□	A _{1m}			
P ₂	A ₂₁	A ₂₂	□	A _{2j}	□	A _{2m}			
□	□	□	□	□	□	□			
P _i	A _{i1}	A _{i2}	□	A _{ij}	□	A _{im}			
□	□	□	□	□	□	□			
P _n	A _{n1}	A _{n2}	□	A _{nj}	□	A _{nm}			
							ΣΣA _i		Σ(Δ ²)

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Donde:

Términos

n- Cantidad de procesos a evaluar (i=1, n)

m- Cantidad de expertos (j=1, m)

w- Coeficiente de concordancia

k- Número de características = número de procesos

P- Procesos

E- Expertos

A_{ij}- es la evaluación en puntos de la escala establecida para el proceso i realizada por el experto j de acuerdo con el rango prefijado

T- factor de corrección cuando existen observaciones ligadas

S- desviación típica, suma de los cuadrados de las desviaciones observadas de la media de A_i

Fórmulas

$$\Sigma A_i = \Sigma A_n$$

$$\Delta = \Sigma A_i - T$$

$$T = \Sigma \Sigma A_i / k$$

$$w = 12 \Sigma (\Delta^2) / (m^2 (k^3 - k))$$

Descripción del procedimiento seguido:

1. Relación del número de procesos a validar (**n**) y el número de expertos (**m**). Obtención de la Matriz **m*n**.

2. Se verifica la presencia de "ligaduras".
3. Posteriormente, se determina la sumatoria de las ponderaciones de dichos rangos por cada experto (por fila), obteniéndose los A_i . Se añade una nueva columna donde se determina la media de los A_i , o sea, (Δ) , expresándose cada rango como una desviación de la media. Estas desviaciones se elevan al cuadrado y los cuadrados se suman para obtener S , o sea, $\sum (\Delta^2)$, es decir, la desviación típica de las evaluaciones.
4. Se procede a calcular a W , mediante el empleo del Modelo Kendall.

En el caso de existir concordancia, se pasa a verificar si esta es casual o no.

Para esto, se realiza la prueba de hipótesis siguiente:

Si $w \geq 0,5$, hay concordancia en el criterio de los expertos

Si $w < 0,5$, no hay concordancia en el criterio de los expertos

Los indicadores más importantes serán los que cumplan, que: $\sum A_i < T$

H_0 : Coincidencia casual (no hay comunidad de preferencia).

H_1 : Coincidencia no casual (si hay comunidad de preferencia).

Para conocer el valor de la prueba para X^2_c , se utiliza la expresión siguiente:

$$X^2_c = \frac{S}{1/12 e.n(n+1)}$$

Donde:

$$S = \sum \Delta^2$$

e: número de expertos, por tanto, es m

n: número de procesos

Por tanto, sería:

$$X^2_c = \frac{\sum (\Delta^2)}{1/12 m.n(n+1)}$$

Y, se determina la Región Crítica a partir de la relación siguiente expresión:

$$X^2_c > X^2_t(0,95; n-1).$$

Si se satisface la condición señalada para la región crítica, se rechaza H_0 , por lo tanto, la concordancia sería no casual y existiría comunidad de preferencia entre los expertos.

Los resultados de la determinación de los procesos y de la prueba de hipótesis se exponen a continuación, con la finalidad de conocer cuáles fueron los criterios y el consenso entre los expertos que participaron en el estudio.

Tabla 20.

Determinación de los procesos del hotel. Método de Kendall.

		Expertos											
		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	ΣA_i	Δ	Δ^2	Selección	
Procesos potenciales	1	Recreación	1	3	2	2	1	6	2	17	-74	5476	Seleccionado
	2	Gestión de Calidad	5	5	3	4	9	10	4	40	-51	2601	Seleccionado
	3	Alojamiento	3	2	7	1	3	13	3	32	-59	3481	Seleccionado
	4	Alimentos y Bebidas	2	1	1	3	2	11	16	36	-55	3025	Seleccionado
	5	Cocina	14	23	16	17	18	23	1	112	21	441	--
	6	Minibares	15	24	17	18	17	17	18	126	35	1225	--
	7	Gestión de Marketing	9	4	24	8	4	5	5	59	-32	1024	Seleccionado
	8	Gestión de Financiación	7	16	10	9	5	7	8	62	-29	841	Seleccionado
	9	Almacén	4	9	13	24	7	12	6	75	-16	256	Seleccionado
	10	Gestión del Personal	11	8	6	13	16	15	9	78	-13	169	Seleccionado
	11	Ventas	25	15	18	19	15	3	25	120	29	841	--
	12	Gestión Estratégica	13	6	5	6	12	2	20	64	-27	729	Seleccionado
	13	Limpieza Áreas Públicas	18	22	19	23	23	25	7	137	46	2116	--
	14	Comedor de Trabajadores	8	10	12	5	8	9	17	69	-22	484	Seleccionado
	15	Gestión de Informatización	10	11	9	7	6	18	19	80	-11	121	Seleccionado
	16	Relaciones Públicas	17	17	20	25	24	14	24	141	50	2500	--
	17	Seguridad	6	13	11	12	10	8	10	70	21	441	Seleccionado
	18	Compras	19	25	15	20	20	24	15	138	47	2209	--
	19	Conserjería y Pisos	20	18	21	21	19	20	13	132	41	1681	--
	20	Gestión Medio Ambiental	16	12	8	10	11	4	11	72	19	361	Seleccionado
	21	Recepción	21	19	22	14	21	21	21	139	48	2304	--
	22	Servicios Técnicos	12	7	4	11	13	1	12	60	31	961	Seleccionado
	23	Restaurantes	23	20	25	15	25	19	23	150	59	3481	--
	24	Riesgos	22	14	23	22	22	22	14	139	48	2304	--
	25	Bares	24	21	14	16	14	16	22	127	36	1296	--
							ΣA_i	2275		40368			

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Los resultados expuestos, partieron de la información siguiente:

Tabla 21.

Fórmulas empleadas en el estudio.

Fórmulas
$\Sigma A_i = \Sigma E_n$
$\Delta = \Sigma A_i - T$
$T = \Sigma \Sigma A_i / k$
$w = 12 \Sigma \Delta^2 / (m^2(k^3 - k))$

Términos	
k- Número de características	25
m- Número de expertos	7
w- Coeficiente de concordancia	

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Tabla 22.

Determinación de los procesos del hotel.

Análisis
Si $w \geq 0,5$ - Hay concordancia en el criterio de los expertos
Si $w < 0,5$ - No hay concordancia en el criterio de los expertos

T 91

w 0,633721

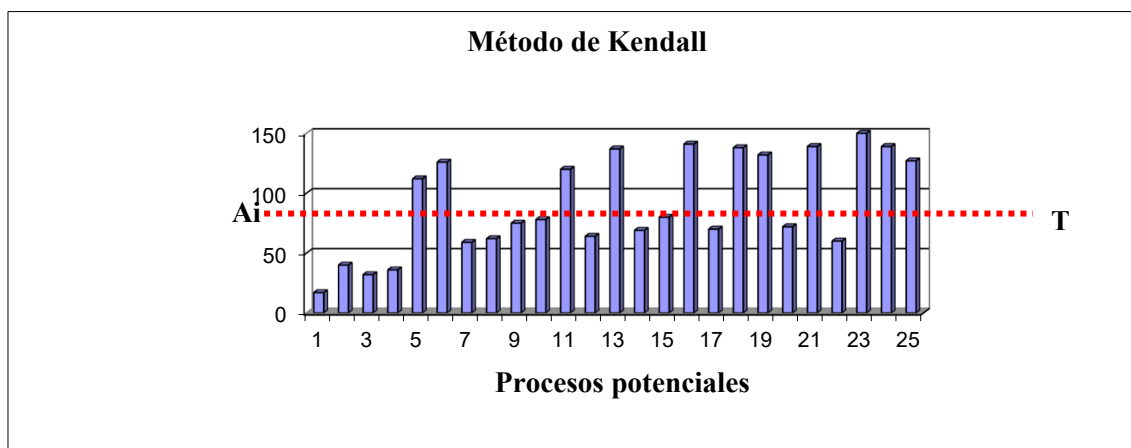
Hay concordancia

Los indicadores más importantes serán los que cumplan que:
 $\Sigma A_i < T$

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Figura 17.

Resultados del Método de Kendall.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Siguiendo los resultados del estudio, la prueba de Hipótesis Ji Cuadrada determinó lo siguiente:

Conocer el nivel de concordancia entre los expertos y, corroborar si el nivel de coincidencia es casual o no:

H₀: coincidencia casual (no hay comunidad de preferencia).

H₁: coincidencia no casual (si hay comunidad de preferencia).

Para conocer el valor de la prueba para χ^2_c , se utiliza la expresión:

$$\chi^2_c = \frac{S}{\frac{1}{12} e \cdot n(n+1)}$$

la expresión quedaría, como:

$$\chi^2_c = \frac{\Delta^2}{\frac{1}{12} m \cdot n(n+1)}$$

Sustituyendo:

$$X_c^2 = \frac{40368}{\frac{1 \cdot 7 \cdot 25(25 + 1)}{12}} = 106.46$$

Donde:

(Obtenido del método del coeficiente de Kendall)

e: número de expertos, por tanto, es **m= 7**

n: número de procesos = **25**

Por último, se prueba si **$X_c^2 > X_t^2(0,95; n - 1)$**

Sustituyendo:

$$106,46 > X_t^2(0,95; 25 - 1)$$

$$106,46 > X_t^2(0,95; 24)$$

$$\mathbf{106,46 > 36,4150^*}$$

Como se puede apreciar, satisface la condición señalada para la región crítica, se rechaza H_0 , por tanto, se comprueba que la concordancia no es casual y existe consenso de preferencia entre los expertos.

Además de lo planteado, se emplea la técnica de abstracción: búsqueda de las características²³, donde se puede identificar por las características propias de cada proceso y los conceptos de esta clasificación, la identificación de cada proceso con ellas permite distinguir las características generales y particulares de un objeto, hecho o fenómeno. Asimismo, para establecer la relación de los procesos con los objetivos estratégicos, se surge aplicar la matriz de objetivos estratégicos/repercusión en clientes y procesos (Baujín Pérez, 2005), cuyas características son:

Calcular el impacto proceso: para cada proceso se hace una valoración, considerando el nivel de implicación en los objetivos estratégicos y/o metas del hotel.

* El valor 36,4150 se obtiene en la tabla Ji Cuadrado del valor ajustado a un error del 5% ($1-\alpha = 0,95$) y 24 grados de libertad.

²³ Es una técnica de abstracción que propicia enriquecer el entrenamiento de los procesos lógicos del pensamiento, así como el desarrollo de la percepción analítica y el lenguaje. Posibilita el análisis del objeto, hecho o fenómeno de forma integral, como un todo, y la valoración de sus partes.

Repercusión en el cliente: el cliente es el principal implicado, para el cual, se realizan todos los esfuerzos con la finalidad de garantizar un buen servicio. En este sentido, se debe considerar antes de la aplicación de cualquier método o instrumento para la mejora de los procesos (Porter, 1985; Trischler, 1998; Amozarrain, 1999; y, Baujín Pérez, 2005), por lo que, se exhorta realizar una meditación personalizada para cada proceso que se ejecuta en el hotel, debido a los efectos y reacción que puede traer para el cliente un posible rediseño de estos. La mejor forma de representar estos dos aspectos es plantear una matriz teniendo en cuenta los tipos de correlación: fuerte (10 puntos), media (5 puntos) y baja (1 punto).

Tabla 23.

Características de la Matriz de objetivos estratégicos / repercusión en clientes y procesos.

Objetivos	1	2	...	n		
1-	Objetivo 1	Objetivo 2	⋮	Objetivo n	Valoración	
2-					● Alto = 10 puntos	
...					○ Medio = 5 puntos	
n					* Bajo = 1 punto	
					Impacto del	
	Proceso		Total*			
Procesos						
1-	●	●	●	○		
2-	○	○	●	*		
...	●	○	○	*		
m	●	●	*	*		

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008), a partir de Amozarrain (1999); y, Baujín Pérez (2005).

Determinado el total de puntos alcanzados por los procesos y seleccionados los de mayor puntuación, debe corroborarse si coinciden con los procesos operativos seleccionados anteriormente. Así, los procesos secundarios están agrupados alrededor de los prioritarios²⁴.

* Total: se calcula multiplicando el impacto del proceso por la repercusión en el cliente para cada proceso.

²⁴ Los procesos prioritarios requerirán el concurso de procesos secundarios realizados de forma eficiente para desarrollarse con un alto nivel de rendimiento (Zaratiegui, 1999).

Posteriormente, se realiza el diseño o rediseño de todos los procesos si fuese necesario en orden descendente, siguiendo los criterios de Nogueira (2002)²⁵:

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

Donde:

N.O.: cantidad de objetivos estratégicos.

T.P.: puntuación total del proceso.

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

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

R_{max} : repercusión máxima en el cliente.

Seleccionados los procesos, se procede a evaluar el diseño o rediseño estratégico de los procesos en la segunda etapa de la Fase I.

Etapa I I: G-p. Diseño o rediseño estratégico de los procesos

En esta etapa participan las personas que más conocen los procesos del hotel, o sea, las que pueden aportar criterios importantes dado el grado de experiencia acumulado en la actividad que realizan. Es una etapa que implica a gran parte de los empleados del hotel, participan todas las áreas que ejecutan actividades inherentes a los procesos seleccionados.

En el diseño o rediseño estratégico, se gestionan los procesos que más tributan a las actividades que demandan los clientes, delimitándose de esta manera, los procesos y subprocesos que participan en el servicio que se ofrece a cada cliente. Para lo cual, es esencial definir el alcance del proceso institucional y su relación con otros procesos que el hotel emplea para planificar, ejecutar, revisar y adaptar su comportamiento (ciclos PHVA)²⁶, de manera que, todos estén de acuerdo con el trabajo que deben realizar. Para desarrollar esta tarea, es recomendable utilizar la técnica de METAPLAN²⁷ (Amozarrain, 1999).

²⁵ Nogueira Rivera. "Modelo conceptual y herramientas de apoyo para potenciar el control de gestión en las empresas cubanas". Cuba: Universidad de Matanzas "Camilo Cienfuegos". Tesis Doctoral dirigida por el DrC. Alberto Medina Leon y el DrC. Lázaro Quintana Tápanes. Cuba, 2002.

²⁶ Existe consenso en la literatura consultada Trischler (1998), Zaratigui (1999) y Amozarrain (1999) en que los procesos y subprocesos tienen que garantizar que se cumplan los ciclos de: Plan (planificar), Do (hacer o ejecutar), Check (controlar, verificar) y Action (actuar).

²⁷ METAPLAN es un método desarrollado por Eberhard Schnelle para facilitar el trabajo en grupos y el análisis organizacional. Se basa en la presunción de que el tema objeto del cambio debe involucrar el análisis y la planificación de acciones futuras, para lograr eficacia en la fase de implementación. El enfoque consiste en una manera original de visualizar el problema, permitiendo y promoviendo que todos los

La definición del alcance de los procesos conlleva a delimitar cuáles son las actividades que más se relacionan a un proceso determinado, esto permite, disminuir el número de actividades a ejecutar en cada proceso y subproceso, eliminándose así, aquellas actividades que no agregan valor o que de antemano se conoce que no aportan nada al servicio que demanda el cliente. Al respecto, la racionalización de las actividades constituye una gestión importante dentro del Sistema ABC/ABM, por lo que, debe realizarse pensando siempre en el cliente. En este sentido, la racionalización debe hacerse a partir del cuestionario de procesos y actividades, dado que, describe o detalla las actividades inherentes a los procesos seleccionados con anterioridad en el hotel objeto de estudio (ver Tabla 24).

Tabla 24.

Cuestionario de descripción de las actividades en los procesos.

Proceso:					
Nombre de la actividad:					
Descripción de la actividad:					
Objetivos de la actividad:					
Tareas:					
Frecuencia en el mes	Recursos necesarios	Cantidad unitaria	Tiempo de ejecución de la actividad	Cantidad de personas implicadas	Limitaciones para ejecutar la actividad con eficiencia
Términos importantes para definir					
Ejemplo: Recepción		Previsión de ocupación/disponibilidad por tipos de habitación para un período determinado.			

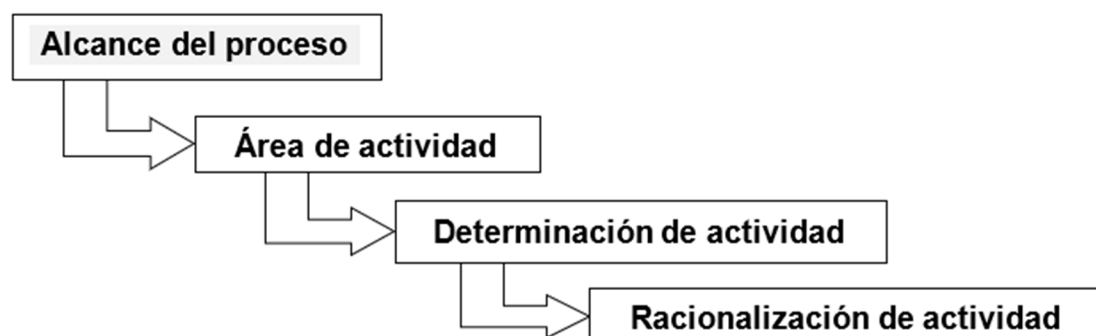
Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

asistentes examinen, discutan y elijan elementos útiles, y compartan alternativas y soluciones. http://www.netverk.com.ar/~gamdi/MEeDiab_Frame_V1/5Tecnicas_framework.htm. Fue empleado por Baujín Pérez (2005) en su Tesis Doctoral.

Con relación a lo expuesto, la racionalización puede hacerse o bien, mediante la eliminación de actividades (aplicar Ley de Pareto²⁸) o la reagrupación de actividades, dado el carácter homogéneo que pueden existir entre estas en el proceso. Dado este criterio, se sintetiza en el esquema de la Figura 18, el alcance de los procesos seleccionados, constituyendo de esta manera, una secuencia metodológica dentro del procedimiento.

Figura 18.

Metodología de alcance de los procesos del hotel.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

A su vez, en esta etapa es importante mantener entrevistas con los empleados, a fin de conocer, con precisión, cuáles son las actividades que se costearán en los procesos. Con lo cual, debe tenerse en cuenta que las actividades deben poseer un costo significativo dentro del proceso, evitándose de esta manera, gestionar y controlar actividades que no repercuten en nada al cliente. En estos casos, es muy común utilizar la técnica de abstracción: búsqueda del contraejemplo²⁹, dado que, revela la esencia del contenido de cada actividad.

Conocido el contenido de cada actividad, las mismas pueden codificarse para facilitar su control en las diferentes áreas del hotel, por ejemplo:

²⁸ Si se cumple la Ley de Pareto, entonces aproximadamente un 20 por 100 de las actividades originará el 80 por 100 de los gastos o de las ejecuciones. Este hecho permitirá potenciar las actividades más significativas.

²⁹ Técnicas de abstracción (2008). Es una técnica de abstracción que permite determinar la esencia del contenido objeto de estudio, cuyo objetivo es distinguir las propiedades esenciales entre las propiedades generales.

Tabla 25.

Ejemplo de codificación de las actividades.

Código	Actividades
(OA)	Proceso de Alojamiento:
(OAr)	- Subproceso de Recepción:
OAr-1	Solicitar pedidos al almacén de insumos.
OAr-2	Recibir insumos.
OAr-3	Revisar y controlar la ejecución de las actividades.
OAr-4	Realizar reservas.
OAr-5	Realizar pre-alojamiento.
OAr-6	Realizar <i>check-in</i> .
OAr-7	Brindar servicio traslado de equipaje.
OAr-8	Realizar operaciones de caja.
OAr-9	Tramitar la solicitud de clientes.
OAr-10	Realizar <i>check-out</i> .
OAr-11	Realizar cierre de caja.
(OAp)	- Subproceso Pisos:
OAp-1	Solicitar pedido al almacén de insumos.
OAp-2	Recibir insumos.
OAp-3	Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y las camareras.
OAp-4	Entregar insumos y lencería a la camarera.
OAp-5	Supervisar y controlar el trabajo de las camareras.
OAp-6	Realizar limpieza de áreas públicas.
OAp-7	Realizar limpieza de habitaciones.
OAp-8	Dotar la habitación de aménites y lencería.
OAp-9	Atender a clientes especiales.
OAp-10	Lavar y/o planchar la ropa de los clientes.

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

En tal sentido, se propone mantener la codificación propuesta por Baujín Pérez (2005). O sea, mantener 5 dígitos que identifiquen: a) Tipo de proceso; b) Nombre del proceso; c) Nombre del subproceso, d) Tipo de actividad; y, e) Número de actividad que se ejecuta.

Por ejemplo:

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

1. Tipo de proceso: proceso estratégico (E), operativo (O) o de apoyo (A) (Proceso operativo).
2. Nombre del proceso (Alojamiento).
3. Nombre del subproceso inherente al proceso (Recepción).
4. Nombre de actividad³⁰ (Realizar reserva).
5. Representa el número de la actividad (Actividad # 3).



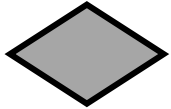
O sea, la codificación del ejemplo quedaría de la manera siguiente: OAr-3.

Otros elementos para considerar para interrelacionar correctamente a los procesos, subprocesos y actividades lo constituyen, el Diccionario de Actividades y el Glosario de Términos³¹ (Baujín Pérez, 2005). Dado que, el diccionario, define con claridad la esencia de la actividad, los objetivos que se persiguen con su ejecución y las tareas que se han de concretar para su realización, por tanto, constituye un documento de consulta obligado para conocer con exactitud los conceptos definidos en el mismo.

En esta segunda etapa, se confecciona el diagrama As-Is de los procesos y/o subprocesos para representar el flujo de trabajo o de información, de esta manera, se logra poseer mejor conocimiento de la secuencia de los procesos mediante el empleo de símbolos en el Diagrama de Flujos de Procesos, por ejemplo:




Tabla 26.

Símbolos para el diagrama de flujos de procesos.

Símbolos	Nombres	Significados
	Círculo alargado	Muestra los puntos inicial y final de un Diagrama de Flujo de Procesos.
	Cuadrado	Cualquier actividad del proceso. Cada cuadro contiene una breve descripción de la actividad que se ejecuta.
	Diamante	Cualquier punto de decisión. La descripción está escrita dentro del símbolo generalmente en forma de pregunta. La respuesta a la pregunta determina el camino que se debe seguir desde el símbolo de decisión. Cada camino está identificado para que corresponda a una respuesta.

³⁰ Siguiendo a Castelló Taliani, y Lizcano Álvarez (1994), actividad es el conjunto de actuaciones o de tareas que tienen como objetivo (producto o proceso), o al menos permitir añadir este valor, bajo la perspectiva del cliente o usuario de este.

³¹ Se recomienda emplear el Diccionario de Actividades y el Glosario de Actividades para entidades hoteleras elaborado por Baujín Pérez (2005) en su Tesis Doctoral.

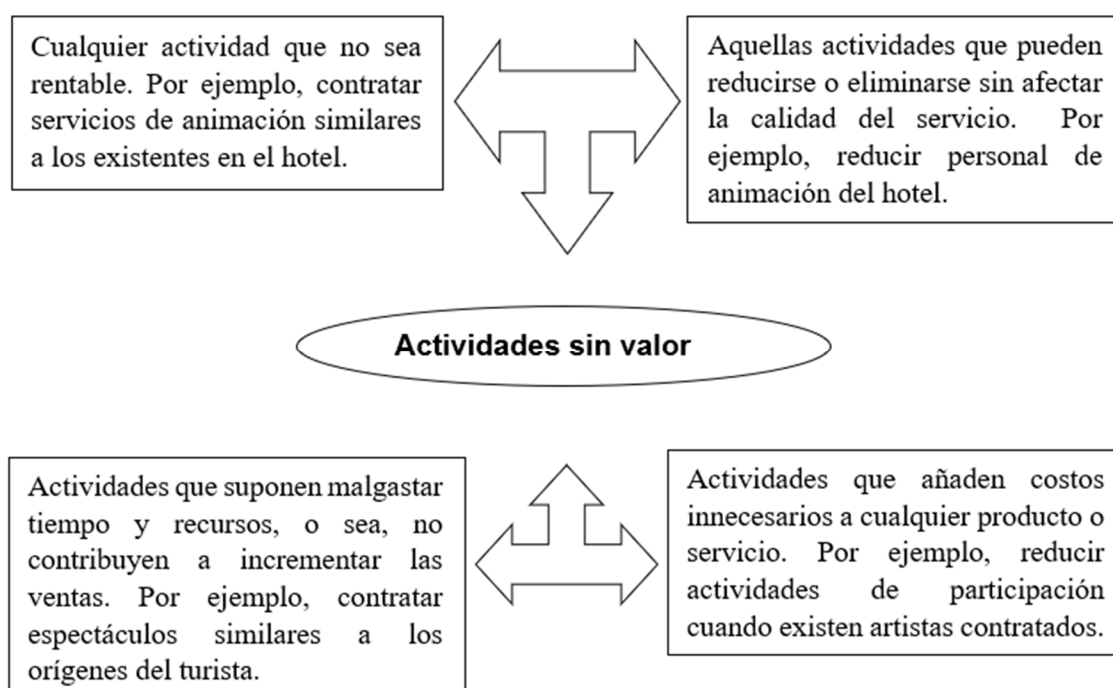
	Cuadro de base ondulada	Cualquier insumo o salida del proceso.
	Pentágono	Conector de actividades en diferentes hojas.
	Flecha	Línea de flujo. Muestra la dirección del flujo del proceso.

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Identificados los procesos y las actividades, es necesario analizar las actividades con valor añadido³² y actividades sin valor añadido³³. En aras de esclarecer, qué tipo de actividades no añaden valor. Al respecto, el esquema de la Figura 19 ayuda a comprender las características de dichas actividades.

Figura 19.

Características de las actividades sin valor añadido.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

³² Actividades con valor añadido, son aquellas que hace referencia a la perspectiva del cliente, o sea, es la actividad que despierta el interés del cliente por un determinado producto o servicio.

³³ Actividades sin valor añadido, son aquellas que son consecuencia de un error que los responsables tratarán eliminar.

Conocidos los procesos y las actividades que le son inherentes al hotel se proceden a realizar la identificación de los elementos del costo de las actividades que se ejecutan en cada proceso; de este modo, las actividades pasan a ser la médula del análisis.

Etapa I I I: G-a. Análisis de las actividades

Para el análisis de las actividades es conveniente emplear la clasificación de Porter (1985), así, en coincidencia con el autor, las actividades pueden identificarse y clasificarse, como: a) Actividades primarias; y, b) Actividades de apoyo (ver Tabla 27). Este tipo de clasificación fue empleada con éxito en investigaciones realizadas por Baujín Baujín (2005).

Tabla 27.

Ejemplo de clasificación de actividades en primarias y de apoyo.

Código	Actividades	Primarias	De Apoyo
(OA)	Proceso de Alojamiento:		
(OAr)	- Subproceso de Recepción:		
OAr-1	Solicitar pedidos al almacén de insumos.	-	X
OAr-2	Recibir insumos.	-	X
OAr-3	Revisar y controlar la ejecución de las actividades.	-	X
OAr-4	Realizar reservas.	-	X
OAr-5	Realizar pre-alojamiento.	-	X
OAr-6	Realizar <i>check-in</i> .	X	-
OAr-7	Brindar servicio traslado de equipaje.	-	X
OAr-8	Realizar operaciones de caja.	-	X
OAr-9	Tramitar la solicitud de clientes.	X	-
OAr-10	Realizar <i>check-out</i> .	X	-
OAr-11	Realizar cierre de caja.	-	X
(OAp)	- Subproceso Pisos:		
OAp-1	Solicitar pedido al almacén de insumos.	-	X
OAp-2	Recibir insumos.	-	X
OAp-3	Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y las camareras.	-	X
OAp-4	Entregar insumos y lencería a las camareras.	-	X
OAp-5	Supervisar y controlar el trabajo de las camareras.	-	X
OAp-6	Realizar limpieza de áreas públicas.	X	-
OAp-7	Realizar limpieza de habitaciones.	X	-
OAp-8	Dotar la habitación de aménites y lencería.	X	-
OAp-9	Atender a clientes especiales.	X	-
OAp-10	Lavar y/o planchar la ropa de los clientes.	-	X
OAp-11	Entregar lencería sucia.	-	X
OAp-12	Recibir lencería limpia.	-	X
(OB)	Proceso de Alimentos y Bebidas		
(OBb)	- Subproceso de Bares:		
OBb-1	Colocar el servicio de Minibar.	-	X
OBb-2	Solicitar pedidos al almacén de víveres e insumos.	-	X
OBb-3	Recibir insumos.	-	X

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Se debe señalar que, si importante resulta identificar las actividades primarias, también, lo es identificar correctamente las actividades de apoyo, dado que, estas últimas generan una cantidad de valor significativo al producto o servicio, similar al valor que producen las actividades primarias, al garantizar la calidad y el éxito del servicio que demanda el cliente.

En ocasiones las actividades de apoyo aseguran el valor final del producto o servicio. Algunos ejemplos, son: solicitar pedidos al almacén de insumos, recibir insumos, enviar facturas al departamento de contabilidad, así como, otras actividades similares a las ya mencionadas.

Con lo cual, en el Sistema ABC/ABM es importante no obviar alguna actividad que se ejecute en el hotel. Para ello, es necesario trabajar y revisar constantemente el Mapa de Actividades³⁴, que responda a las necesidades del hotel. La identificación de las operaciones y procesos que se ejecutan en el hotel permiten tener elementos necesarios para elaborar una lista detallada y debidamente estructurada de las actividades.

En tal sentido, es necesario emplear determinadas técnicas o herramientas que facilitan la confección o elaboración del Mapa de Actividades, estas son: a) Entrevistas con responsables y empleados de cada área; b) Cuestionarios dirigidos a responsables y empleados de cada área; c) Conversaciones con los responsables y empleados de cada área; y, d) Verificación en cada área de la relación de actividades que se ejecutan.

Relacionado a lo anterior, el Mapa de Actividades en un inicio podría dar un número excesivo de actividades que se ejecutan en el hotel, lo cual hace complejo y menos confiable el Sistema ABC/ABM; sin embargo, se pueden aplicar métodos que faciliten la reducción del número de actividades identificadas inicialmente, con el fin, de hacer más práctica y efectiva la gestión y el costo de dichas actividades.

Asociado al criterio anterior, se debe tener conocimiento de variables, como: 1) Grado de significación del costo de cada actividad identificada; y, 2) Factor que influye en el costo de cada actividad, con el propósito de obtener la secuencia de actividades y la cantidad de recursos que se consumen para lograr un servicio determinado o un producto.

La importancia del Mapa de Actividades radica en que, posibilita al responsable de cada área o del hotel, apreciar e identificar directamente la cantidad y costos que consumen

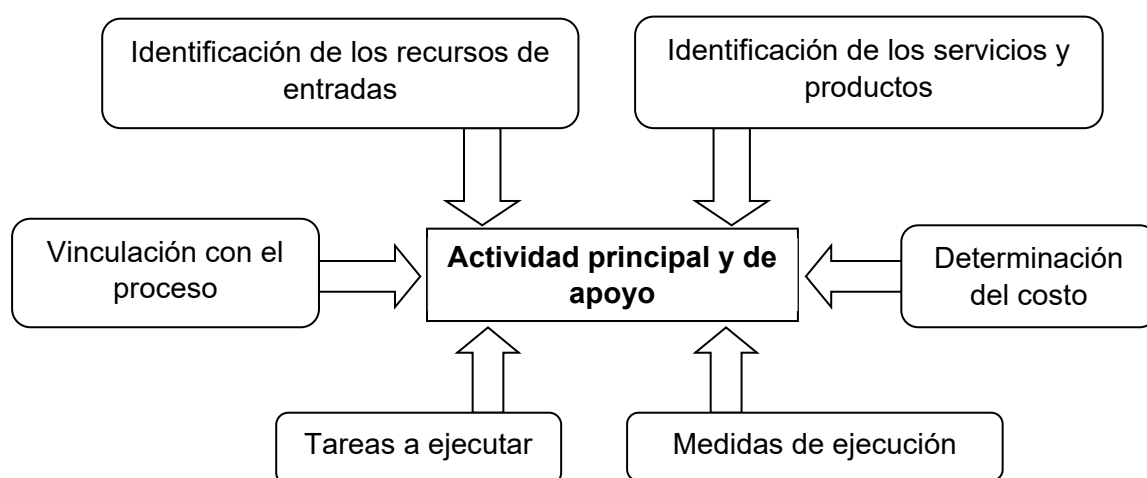
³⁴ Permite disponer de una visión general e integral del conjunto de actividades que se ejecutan en el hotel. Un mapa de actividades integra y muestra de manera coordinada las relaciones entre las funciones, los procesos y las actividades (Álvarez, y Blanco, 1995).

las actividades inevitables para prestar un buen servicio al cliente, lo cual, facilita a los mismos, potenciar y mejorar los procesos y actividades más rentables de cada área.

Conocidas las actividades que participan en el proceso, se pueden identificar con mayor claridad las entradas y salidas de cada una de las actividades primarias y de apoyo, así como, los recursos que consumen en su ejecución. El esquema de la Figura 20 resume los elementos que caracterizan a las actividades.

Figura 20.

Elementos que caracterizan la actividad.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Posteriormente, se procede a identificar la naturaleza del costo de cada actividad, considerando para ello, los elementos del costo (Material directo, Mano de obra directa; y, Costos indirectos). Los costos indirectos fijos no deben asignarse a ninguna actividad, deben ser atendidos como costos del período, en aras de no encarecer el servicio o producto al cliente, además, de no aportar valor significativo alguno a las actividades que se ejecutan durante todo el proceso. Este tratamiento permite conocer con claridad la variación del costo con respecto al nivel de actividad³⁵.

El tratamiento que se realiza con los costos indirectos fijos es similar al que se emplea en el método de costeo directo. O sea, en el ABC/ABM es importante considerar la reducción de los costos fijos con respecto a las actividades que se ejecutan en los diferentes procesos y subprocesos del hotel.

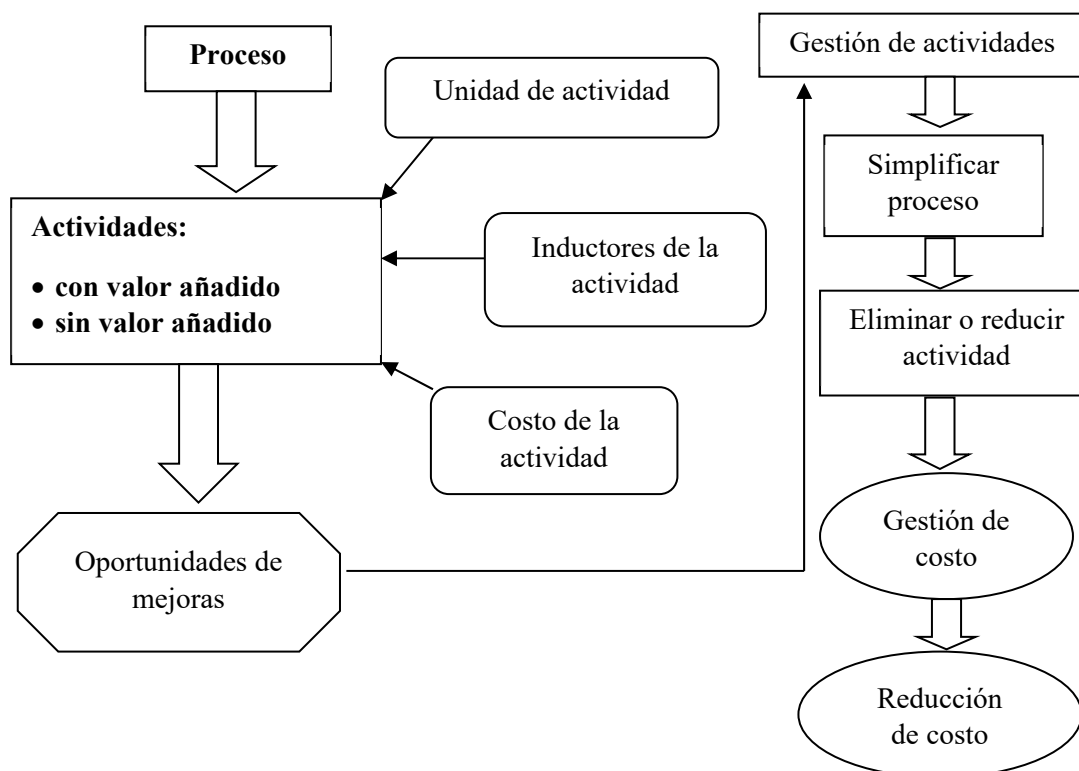
³⁵ Nivel de actividad: se refiere al nivel de servicios brindados. Los costos se comportan de forma diferente según el comportamiento de los niveles de servicios, por tanto, debe considerarse dicha diferencia en cualquier evaluación de costos que se realice para una determinada actividad.

En la práctica, la identificación de los costos con las actividades se facilita a través de los documentos primarios que se utilizan como base para registrar y controlar contablemente cada actividad que se ejecuta en el hotel.

El análisis de las actividades es una etapa que permite a la instalación hotelera compararse constantemente con hoteles de la misma cadena o de otras cadenas con similares características. A modo de resumen, el esquema de la Figura 21, muestra los objetivos del análisis de las actividades, apreciándose la relación existente entre las etapas analizadas anteriormente.

Figura 21.

Análisis de las actividades.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Como se puede apreciar, el ABC/ABM como herramienta de gestión, propone eliminar o reducir las actividades que no agregan valor al cliente ni a la organización, esto trae consigo, que ya de por sí, se reducen los costos que participan en el proceso de servicio o en la parte productiva. A partir del análisis de las actividades, se procede a establecer la clasificación de las actividades en la cuarta etapa.

Etapa I V: G-a. 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. Al respecto, Brimson (1991, 1997); y, Baujín Pérez (2005) al desarrollar esta etapa, destacaron diferentes niveles donde se agrupaban las actividades a nivel unitario, a nivel de lote, a nivel de producto y, finalmente, a nivel de la organización. Sin embargo, no tuvieron en cuenta las actividades que pueden ser consideradas a nivel de cliente como la considera Pérez Barral (2008). Esto puede apreciarse a continuación en el ejemplo siguiente:

Tabla 28.

Jerarquía de las actividades en nivel unitario, lote, producto, clientes y empresa.

Códigos	Actividades	Unitario	Lote	Producto	Clientes	Empresa
(OA)	Proceso de Alojamiento:					
(OAr)	- Subproceso de Recepción:					
OAr-1	Solicitar pedidos al almacén de insumos.	-	-	X	-	-
OAr-2	Recibir insumos.	-	-	X	-	-
OAr-3	Revisar y controlar la ejecución de las actividades.	X	-	-	-	-
OAr-4	Realizar reservas.	X	-	-	-	-
OAr-5	Realizar pre-alojamiento.	X	-	-	-	-
OAr-6	Realizar <i>check-in</i> .	X	-	-	-	-
OAr-7	Brindar servicio traslado de equipaje.	-	-	-	X	-
OAr-8	Realizar operaciones de caja.	X	-	-	-	-
OAr-9	Tramitar la solicitud de clientes.	-	-	-	X	-
OAr-10	Realizar <i>check-out</i> .	X	-	-	-	-
OAr-11	Realizar cierre de caja.	-	-	X	-	-
OAr-12	Atender quejas de huéspedes	-	-	-	X	-
(OAp)	- Subproceso Pisos:					
OAp-1	Solicitar pedido al almacén de insumos.	-	-	X	-	-
OAp-2	Recibir insumos.	-	-	X	-	-

OAp-3	Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y las camareras.	X	-	-	-	-
OAp-4	Entregar insumos y lencería a la camarera.	-	-	X	-	-
OAp-5	Supervisar y controlar el trabajo de las camareras.	-	-	-	-	X
OAp-6	Realizar limpieza de áreas públicas.	X	-	-	-	-
OAp-7	Realizar limpieza de habitaciones.	X	-	-	-	-
OAp-8	Dotar la habitación de aménites y lencería.	X	-	-	-	-
OAp-9	Atender a clientes especiales.	-	-	-	X	-
OAp-10	Lavar y/o planchar la ropa de los clientes.	-	-	-	X	-
OAp-11	Entregar lencería sucia.	-	-	X	-	-
OAp-12	Recibir lencería limpia.	-	-	X	-	-

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

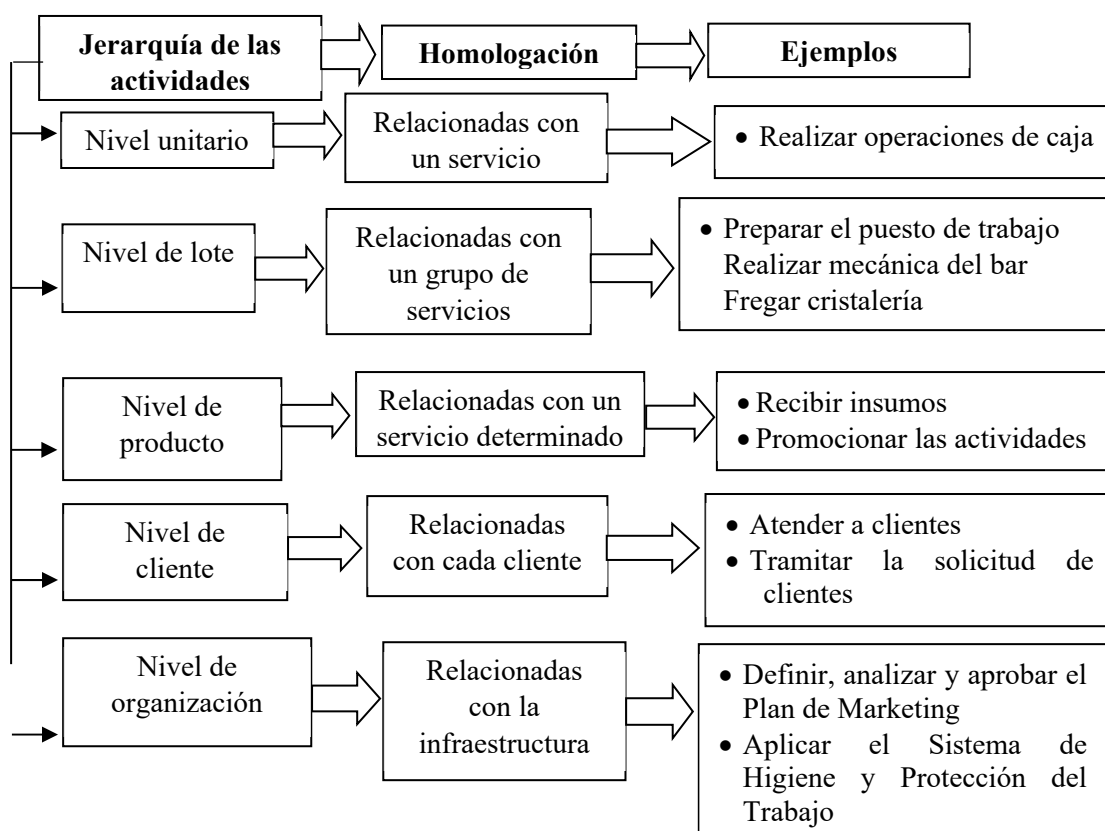
La jerarquía de las actividades en esta investigación se establece, considerando el parámetro que determina la variabilidad del costo. De esta manera, se trabaja con costos variables a distintos niveles de actividad, lo cual, permite transformar la mayoría de los costos indirectos con respecto al servicio, en costos directos con respecto a algunos de los niveles de actividad. Dado lo expuesto, hay que plantear que, las actividades son clasificadas en función del nivel en que se ejecutan y, de este, va a depender el tipo de medida de actividad que se selecciona para asignar los costos de las actividades que demanda el servicio.

A diferencia de algunos autores que siguen la clasificación de Brimson (1991) y, Cooper y Kaplan (1991), en la investigación se propone emplear la clasificación de actividades tratada por Armenteros Díaz (2000): a) Nivel unitario; b) Nivel de lote; c) Nivel de producto; d) Nivel de cliente; y, e) Nivel de organización. Esta clasificación supone un nivel superior, pues, abarca elementos que antes no eran considerados por los autores mencionados. De esta manera, el considerar los clientes y la organización refleja un compromiso con ambas partes dentro del cumplimiento mismo de la cadena de valor en los procesos operativos y administrativos.

A su vez, la clasificación mencionada respalda la diversidad de tasas de distribución que se pueden emplear para asignar los costos indirectos a las actividades de apoyo (secundarias), con la finalidad de que la determinación del costo sea lo más exacto posible. Es así como, según el estudio realizado y apoyados en el esquema de la Figura 22, se pueden identificar los niveles de actividades que se muestran a continuación como ejemplo:

Figura 22.

Jerarquía de las actividades.



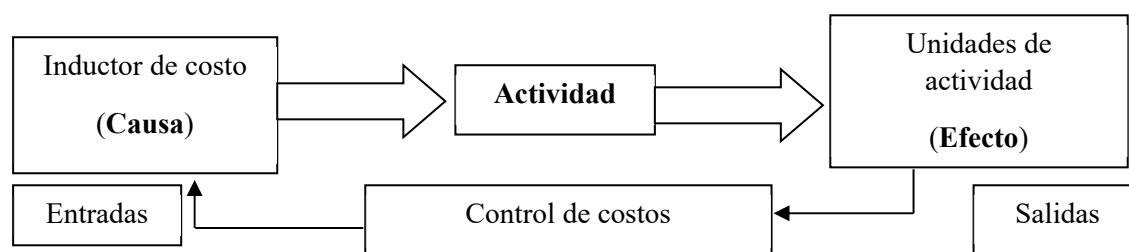
Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

La incorporación en la clasificación de las actividades a nivel de cliente permite detallar el costo de las actividades que se identifican de manera más directa con este, por tanto, se pueden potenciar aquellas que más demanda tengan por parte de estos.

Es por ello, que la agrupación de las actividades por niveles permite la identificación de todas aquellas actividades que son necesarias para cada producto o servicio, lo cual, facilita la gestión y el costo de estas. En este sentido, se procede en la quinta y última etapa de esta primera fase, a identificar y elegir los inductores de costo que muestren mayor relación causa-efecto con respecto a la actividad (ver Figura 23).

Figura 23.

Relación Causa - Efecto con respecto a la actividad.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Etapa V: G-a. Elección de los inductores de costo

En esta etapa, es importante dejar definida la diferencia existente entre inductor de costo³⁶ y unidad de actividad, como se aprecia en el esquema anterior, el inductor es la causa del origen del costo, constituye la variable que provoca el nivel de costo alcanzado y, la unidad de actividad³⁷, representa el efecto y se relaciona más bien con el resultado del proceso, o sea, con el servicio o producto final. Trata de medir el efecto, es decir, determina 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 cuando las actividades son homogéneas. Con esto, se trata de trabajar con inductores de tiempo con el objetivo de reducir las estimaciones que se realizan en los sistemas de costos tradicionales y en el Sistema ABC tradicional³⁸, haciendo énfasis en el tiempo en que se ejecutan las actividades para eliminar en lo posible las desviaciones que genera el proceso de asignación de los costos indirectos de manera arbitraria o inadecuada, se recomienda estimar razonablemente: a) El costo por unidad de tiempo de recurso empleado; y, b) La cantidad de unidades de tiempo del recurso que consume cada producto, servicio o cliente.

³⁶ Inductor de costo: concepto que genera la aparición de costes, y que permite la asignación de estos conforme a un elemento que los moviliza. Tomado del Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Ediciones Gráficas Ortega. Madrid; 2000.

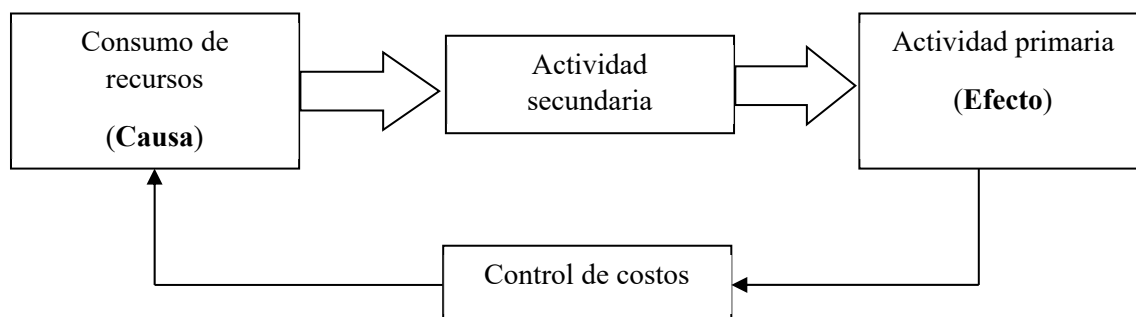
³⁷ Unidad de actividad: variable que permite cuantificar las realizaciones de las distintas actividades. Establece una relación de causalidad, para cada actividad, entre el consumo de los recursos y la producción obtenida. Tomado de Contabilidad de Gestión Avanzada. Planificación, Control y Experiencias prácticas. Editora McGraW-Hill / Interamericana de España, S.A.; 1995.

³⁸ ABC tradicional: Sistema ABC que se diseñó en la década del 60 y que tomó auge en la práctica empresarial a partir de los años 80. Este sistema, aunque solucionaba parte de los inconvenientes surgidos por los sistemas de costos tradicionales, presentaba problemas para su implementación en grandes empresas industriales.

Fundamental en esta etapa, resulta, la elección de los inductores de costos de las actividades secundarias de los Procesos Estratégicos; Operativos y de Apoyo, que son asignados a las actividades primarias de cada uno de los procesos, considerándose siempre, la relación causa-efecto que se establece durante la ejecución de la actividad en cuestión. El esquema de la Figura 24, muestra dicha relación causal.

Figura 24.

Relación Causa – Efecto.

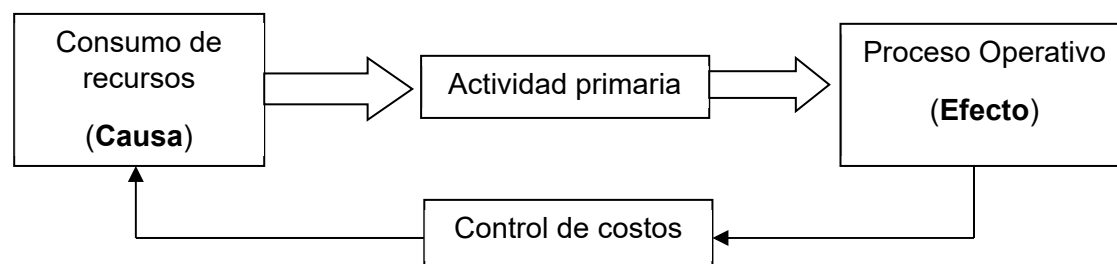


Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

De manera similar, se realiza la elección de los inductores de costos de las actividades primarias de los Procesos Estratégicos y de Apoyo que serán asignados a los Procesos Operativos. El esquema de la Figura 25, muestra la relación causa – efecto que se establece.

Figura 25.

Relación Causa – Efecto.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

En esta etapa, pueden aparecer determinados costos que no se relacionan de manera clara con una actividad en específico y, como bien se explicó con anterioridad, son asignados a costos del período. Dado esto, es importante precisar los inductores que más identificación tienen con las actividades y los procesos seleccionados. Una vez

seleccionados los inductores de costos de cada actividad, resulta continuar con la Fase II del procedimiento.

Fase II. Determinación del costo de los procesos

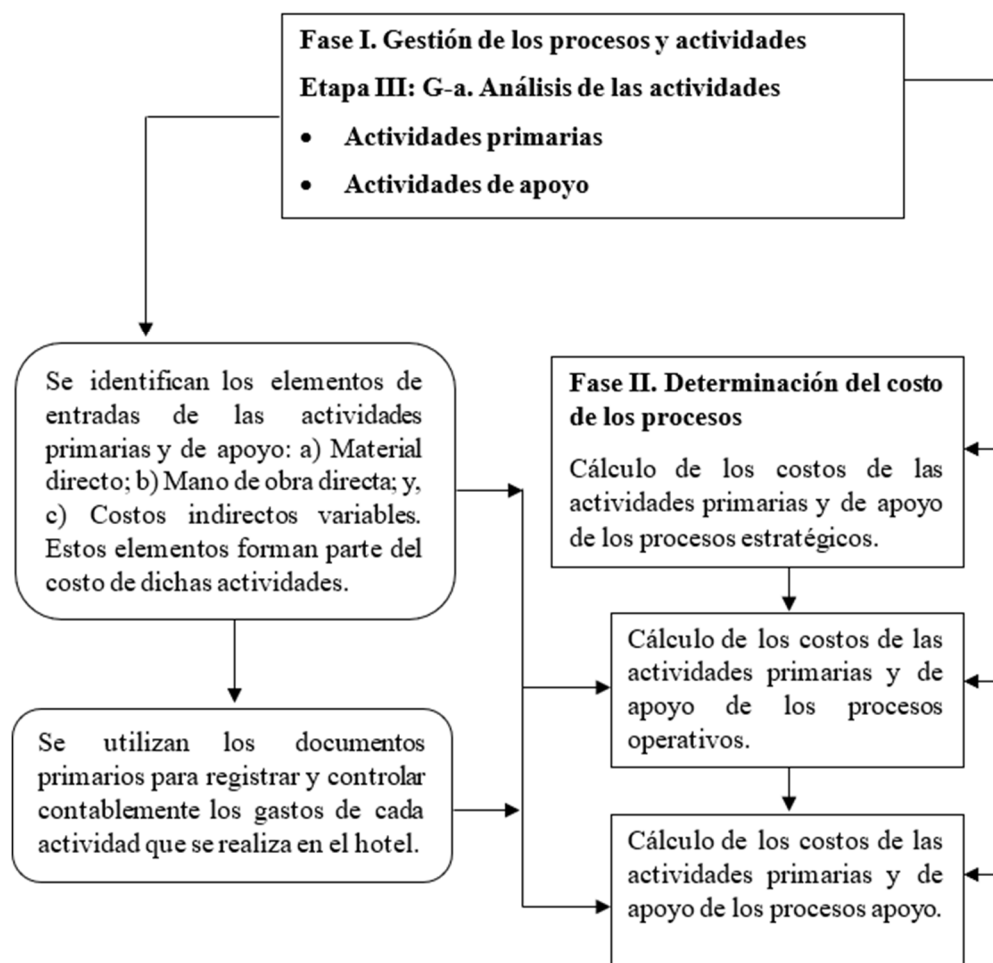
Esta fase, comienza a partir de la sexta etapa del procedimiento y se relaciona fundamentalmente con la determinación del costo de las diferentes etapas que prosiguen y que forman parte del costo total de los servicios que demandan los clientes en el hotel objeto de estudio.

Etapa VI. 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 ya explicadas con anterioridad; y, para su mejor comprensión, se expone a través del esquema siguiente:

Figura 26.

Análisis de Actividades para la determinación del costo de las actividades primarias y de apoyo.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

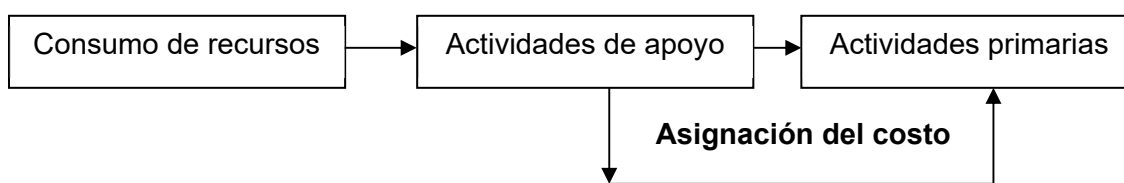
Dicho esquema plantea, la importancia de definir correctamente los elementos de costos que más se identifican con las actividades, porque de ello, depende conocer con mayor exactitud el costo total de la actividad que se ejecuta dentro del proceso. En este sentido, los documentos aportan informaciones importantes a partir del registro y el control existente de dicha actividad.

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

Para realizar la asignación del costo es necesario considerar la Etapa V de la Fase I, o sea, identificar y seleccionar los inductores de costos que reflejen la mejor relación causa-efecto de cada actividad primaria que se ejecuta. El esquema de la Figura 27 puede ayudar a la comprensión de esta etapa del procedimiento.

Figura 27.

Asignación del costo de las actividades de apoyo a las actividades primarias.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

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

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

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

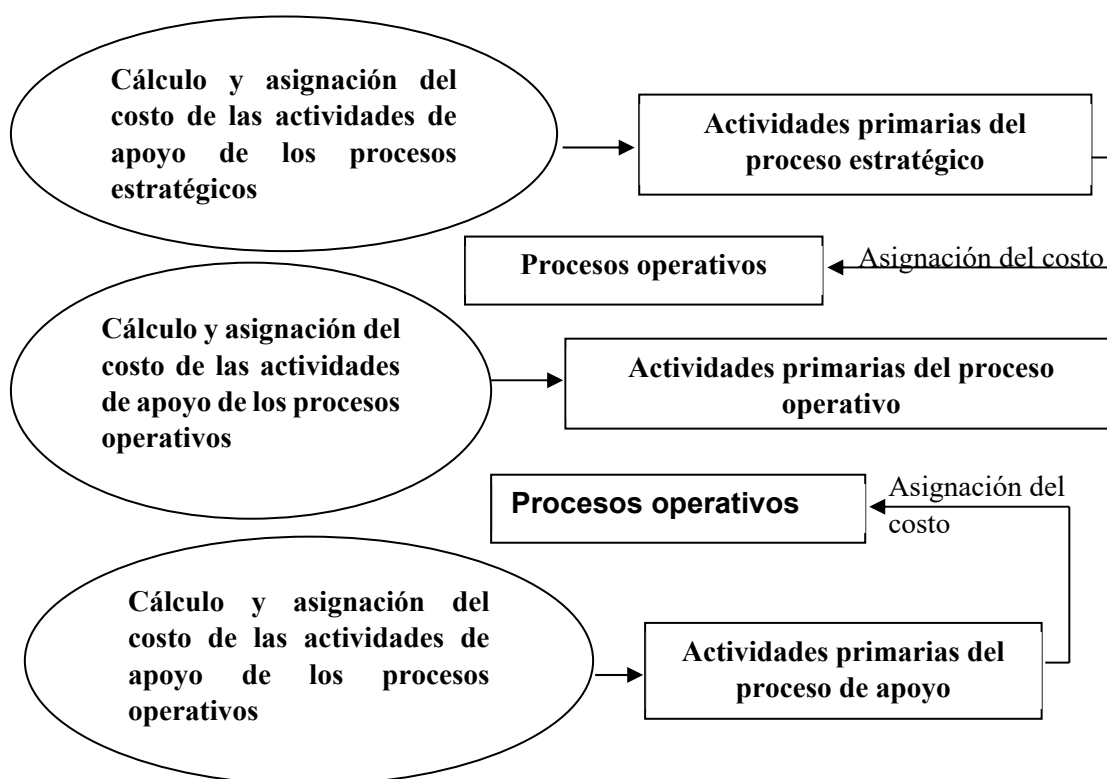
O sea, primero ocurre la asignación del costo de las actividades de apoyo a las diferentes actividades primarias inherentes a los distintos procesos que ocurren, y luego la asignación de las actividades primarias de dichos procesos a los procesos operativos del hotel.

Esta etapa del procedimiento es esencial, pues los procesos operativos en gran medida son los que agregan valor al servicio del hotel, con lo cual es necesario trabajar con las actividades primarias (conocidas como principales) y las de apoyo (conocidas como secundarias), dado que, estas últimas son el complemento de la primera y, por ende, en su conjunto contribuyen a la satisfacción de los clientes en el hotel objeto de estudio.

En todo el análisis que se haga de procesos y actividades, no se puede obviar el criterio de los empleados operativos y de servicios, porque ellos, son los que están directamente relacionados con los turistas. La ejecución de sus procesos y actividades, están en función de las necesidades y exigencias del servicio que demandan. Esto puede corroborarse a partir del esquema siguiente:

Figura 28.

Asignación del costo de las actividades a los procesos operativos del Hotel.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Se debe destacar, que los costos y gastos no identificados a las actividades primarias y de apoyo inherentes a los procesos seleccionados, son tratados como costos y gastos del período, como bien se mencionó anteriormente. Finalmente, en la novena etapa se procede a determinar el costo de los procesos operativos del hotel.

Etapa IX. Cálculo del costo total de los procesos operativos

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

Es así que, los costos que finalmente se asignan a los procesos operativos, constituyen el objetivo de costo final de cada proceso, lo cual, permite evaluar posteriormente, como plantea el Modelo Conceptual ABC/ABM, aquellas actividades que no fueron rentables y que deben ser mejoradas en el menor tiempo posible, reflejándose en la secuencia a seguir para la determinación de dicho cálculo, por ejemplo:

Tabla 29.

Cálculo del costo de las actividades.

Proceso operativo: Alojamiento. Mes: Marzo XXXX Subproceso: Pisos

Códigos	Elementos del costo	UM	Cantidad	Costo Unitario	Total
OAp-1	MD:				
	Modelo Solicitud de pedido	hoja	16,00	0,0083638	0,13
	MOD:				
	Salario de la gobernanta	hora	4,00	1,9791666	7,92
OAp-2	MD:				
	Modelo Solicitud de pedido (copia)	hoja	32,00	0,0083638	0,27
	MOD:				
	Salario de la gobernanta	hora	8,00	1,9791666	15,83
OAp-3	MD: no se incurre en costo				
	MOD:				
	Salario de la gobernanta	hora	192,00	1,9791666	379,99
OAp-4	MD:				
	Vale de entrega de insumo a la camarera	hoja	124,00	0,0103224	1,28
	MOD:				
	Salario del fajín	hora	2.080,00	1,201923	2.499,99
	Salario de la camarera	hora	1.600,00	1,2740384	2.038,46
OAp-5	MD:				

Teoría y práctica del sistema ABC/ABM en instalaciones hoteleras y Mipymes del sector turístico
Osmany Pérez

	Modelo de Inventario de habitación	hoja	1.240,00	0,001215	1,51
	MOD:				
	Salario de la supervisora	hora	624,00	1,4663461	914,99
OAp-6	MD:				
	Palo de escoba	unidad	5,00	0,92	4,60
	Guantes de goma	unidad	13,00	0,659	8,57
	Legía Blanco Sol	unidad	5,00	0,7246	3,62
	Desincrustante de baño	unidad	7,00	1,811	12,68
	Cubo plástico	unidad	5,00	16,00	80,00
	Ambientador	unidad	6,00	2,08	12,48
	MOD:				
	Salario de la camarera de área	hora	2.704,00	1,2740384	3.444,99
OAp-7	MD:				
	Reporte de camarera	hoja	1.240,00	0,004123	5,11
	Escoba plástica base rectangular	unidad	5,00	0,92	4,60
	Cubo plástico 16 L	unidad	7,00	16,00	112,00
	Palo para escoba	unidad	7,00	0,5002	3,50
	Aguavert Ambientador 1 X 759ml	unidad	10,00	3,09	30,90
	Desincrustante de baño	unidad	10,00	1,811	18,11
	Insecticida DR Spray P/V 400 ml	unidad	10,00	1,82	18,20
	Astell cristalizado extra	unidad	10,00	40,80	408,00
	Guantes de goma	unidad	40,00	0,659	26,36
Legía Blanco Sol	unidad	10,00	0,7246	7,25	
Van Subtotal Hoja 1					\$10061,34
Vienen Subtotal Hoja 1					\$ 10061,34
Códigos	Elementos del costo	UM	Cantidad	Costo Unitario	Total
OAp-7	MD:				
	Suavidel	litro	10,00	0,8805	8,81
	Abrillantador multilimpiador	unidad	10,00	1,90	19,00
	Fregona Industrial	unidad	5,00	1,689	8,45
	Cubo Escurridor	unidad	5,00	3,17	15,85

Teoría y práctica del sistema ABC/ABM en instalaciones hoteleras y Mipymes del sector turístico
Osmany Pérez

	Hipoclor 1X30	garrafón	3,00	35,40	106,20
	Bolsa para basura 45 X 60 rollos	paquete	6,00	1,506	9,04
	Recogedor súper con palo vigor R/6220	unidad	6,00	2,508	15,05
	Bayeta de paño de lana para limpiar muebles	unidad	10,00	0,35	3,50
	MOD:				
	Salario de la camarera	hora	2.480,00	1,2740384	3.159,61
OAp-8	MD:				
	Jabón de hotel	unidad	40,00	0,04	1,60
	Kit de costura	unidad	40,00	57,4075	2.296,30
	Champú	caja	40,00	0,2837	11,35
	Gel de año	caja	40,00	0,2445	9,78
	Brillador para calzado	caja	40,00	0,20	8,00
	Gorro de baño	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 pañuelos sanitarios	paquete	20,00	0,14	2,80
	Tirilla sanitaria	unidad	20,00	0,05	1,00
	Porta tarjeta	unidad	20,00	0,30	6,00
	Tirilla con atento saludo	unidad	20,00	0,20	4,00
	Block de notas	unidad	20,00	0,1122	2,24
	Alfombra pie de cama	unidad	10,00	169,90	1.699,00
	Toalla facial	unidad	40,00	0,7827	31,31
	Percha con anillos antirrobo	unidad	26,00	13,129	341,35
	Sábana Kinsaid	unidad	5,00	40,00	200,00
	Sábana personal	unidad	5,00	310,182	1.550,91
	Sábana de cuna	unidad	5,00	28,1121	140,56
	Toalla con logo	unidad	5,00	35,2214	176,11
	Toalla sin logo	unidad	5,00	246,183	1.230,92
	Cubre cama	unidad	5,00	294,932	1.474,66
	Funda de almohada	unidad	6,00	187,813	1.126,88
	MOD:				

Teoría y práctica del sistema ABC/ABM en instalaciones hoteleras y Mipymes del sector turístico
Osmany Pérez

	Salario de la camarera	hora	2.480,00	1,2740384	3.159,61
Van Subtotal Hoja 2					\$ 26994,03
Vienen Subtotal Hoja 2					\$ 26994,03
Códigos	Elementos del costo	UM	Cantidad	Costo Unitario	Total
OAp-9	MD:				
	Porta tarjeta	unidad	10,00	0,30	3,00
	Modelo Pull impreso para animación	unidad	10,00	2,70	27,00
	Albornoz de lujo	unidad	3,00	15,0705	45,21
	MOD:				
	Salario de la camarera	hora	1.760,00	1,2740384	2.242,31
OAp-10	MD:				
	Cantidad de ropa a lavar y/o planchar	hoja	30,00	0,005698	0,17
	Cuadre con recepción para cobro	hoja	20,00	0,00489	0,10
	Detergente As Limón	unidad	6,00	11,501	69,01
	Detergente industrial Tamil	unidad	6,00	11,69	70,14
	Jabón 20 kg	unidad	6,00	9,725	58,35
	Block de lavandería	hoja	500,00	0,0235	11,75
	MOD:				
		Salario de lavandera	hora	624,00	1,0576923
OAp-11	MD: no se incurre en costo				
	MOD:				
	Salario del almacenero central	hora	156,00	1,201923	187,49
	Salario del fajín	hora	2.080,00	1,201923	2.499,99
OAp-12	MD:				
	Modelo Cuadre diario con el fajín	unidad	31,00	0,05698	1,77
MOD:					
	Salario del almacenero central	hora	260,00	1,201923	312,49
Total					<u>\$33.182,80</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Leyenda:

UM: Unidad de Medida

MD: Material Directo

MOD: Mano de Obra Directa

Así mismo, la tabla 30, resume el costo de la actividad del Proceso operativo: Alojamiento, que está relacionado con el Subproceso: Pisos. De esta manera, se puede conocer el costo incurrido por el empleo de los tres elementos de costos: Material directo; Mano de obra directa y Costos indirectos.

Tabla 30.

Cálculo del costo de las actividades.

Proceso operativo: Alojamiento.

Subproceso: Pisos

Mes: Marzo XXXX

Resumen del costo de las actividades					
Códigos	MD	MOD	CI	Total	%
OAp-1	0,13	7,30	0,00	7,43	0.022
OAp-2	0,27	14,61	0,00	14,88	0.045
OAp-3	0,00	350,76	0,00	350,76	1.058
OAp-4	1,28	4.538,45	0,00	4.539,73	13.694
OAp-5	1,51	914,99	0,00	916,50	2.765
OAp-6	121,95	3.444,99	0,00	3.566,94	10.759
OAp-7	819,93	3.159,61	0,00	3.979,54	12.004
OAp-8	10.427,57	3.159,61	0,00	13.587,18	40.985
OAp-9	75,21	2.242,30	0,00	2.317,52	6.991
OAp-10	209,52	659,99	0,00	869,51	2.623
OAp-11	0,00	2.687,48	0,00	2.687,48	8.107
OAp-12	1,77	312,49	0,00	314,26	0.947
Total	<u>\$ 11.659,14</u>	<u>\$ 21.492,58</u>	<u>\$ 0,00</u>	<u>\$ 33.151,72</u>	<u>100</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Leyenda:

MD: Material Directo

MOD: Mano de Obra Directa

CI: Costos Indirectos

%: Porcentaje

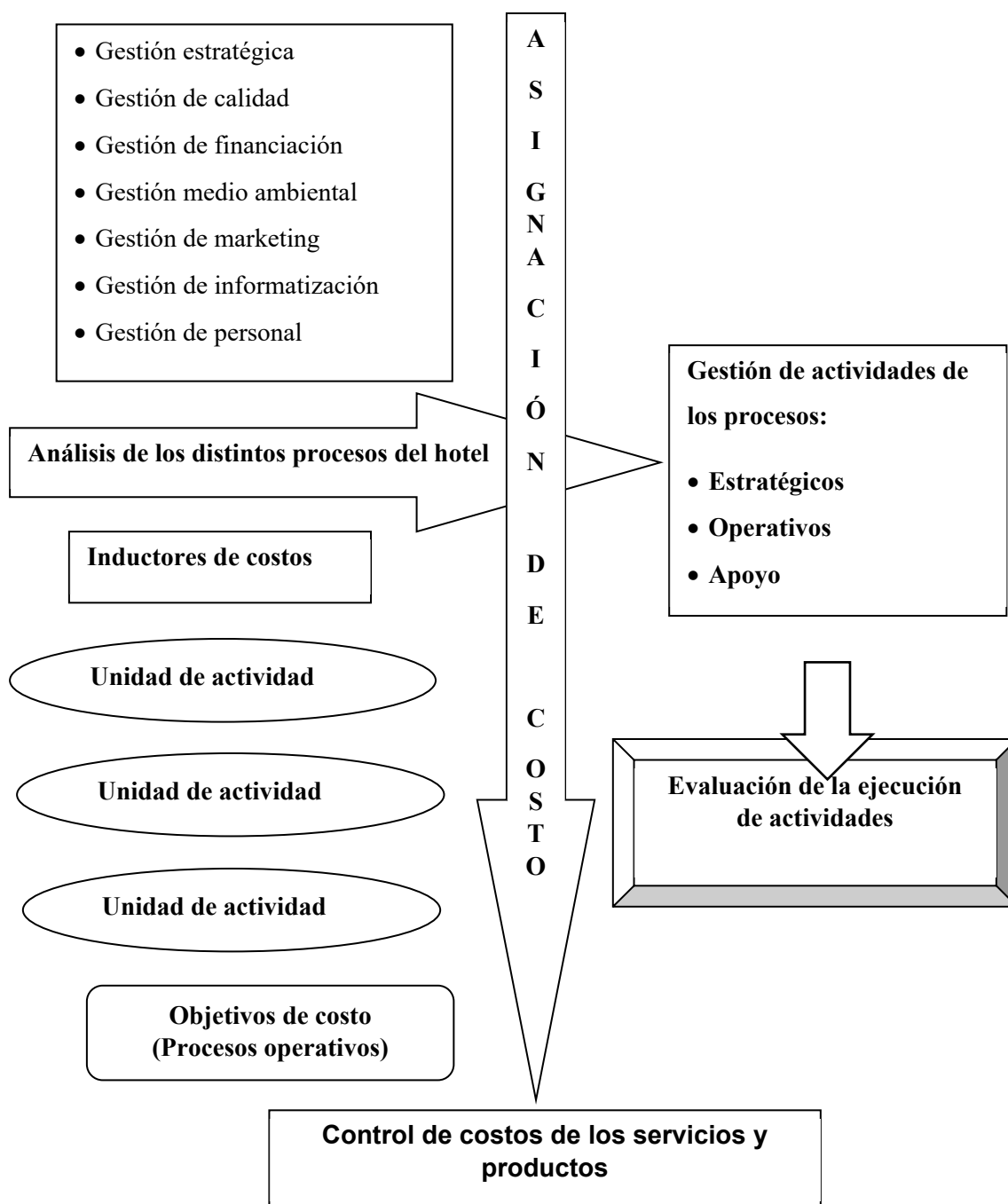
La determinación del costo de los procesos operativos, da la posibilidad de conocer cuánto cuesta garantizar la calidad de cada uno de los servicios y productos que se ofertan a los huéspedes. Es por ello, que, en las fases y etapas del procedimiento propuesto, se corrobora el flujo secuencial (ver Figura 29), por ejemplo: conocer qué ocurre en el cálculo del costo de las actividades que se ejecutan desde la perspectiva de la evaluación y gestión de dichas actividades, así como, a la asignación del costo a los distintos objetivos de costo del hotel.

Desde esta perspectiva, hay que gestionar, controlar y verificar que los recursos asignados sean empleados en la totalidad en los procesos y actividades que se ejecutan en el área, dado que, sino no se logra, entonces, puede registrarse un despilfarro, merma, pérdida u otro concepto negativo que afecte la eficiencia, eficacia y efectividad del servicio que recibe el turista. Por lo tanto, el flujo que se establezca no debe tener interrupciones y si debe responder con prontitud a las necesidades de los visitantes al hotel. Esto de alguna manera, contribuye a crear una imagen de servicio de excelencia que luego es promocionada por la persona que recibe el servicio.

Por consiguiente, el flujo secuencial para esta obra queda definido como: las actividades que se ejecutan en cada proceso sin interrupciones, o sea, un proceso provee de insumos al próximo proceso a un mismo nivel de ritmicidad, con la finalidad de evitar cuellos de botellas. Dado que, para lograr un servicio o producto, un proceso depende del otro. O sea, se sigue un orden de ejecución establecido para lograr el producto o servicio final.

Figura 29.

Flujo secuencial en el cálculo del costo de las actividades.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Concebido el flujo secuencial del costo de las actividades y considerando el Modelo Conceptual ABC/ABM, se procede en el epígrafe siguiente a implementar el procedimiento propuesto en una Instalación hotelera.

III.2. Implementación del procedimiento para la determinación del costo en una Instalación hotelera

La aplicación práctica del Sistema ABC/ABM en entidades hoteleras se considera incipiente para el grado de desarrollo teórico que se ha alcanzado en la Contabilidad de Gestión. En este sentido, el estudio de caso de Sánchez (2002), puede considerarse como una de las aplicaciones más completas realizadas hasta el momento. Asimismo, se destaca la investigación realizada por Baujín Pérez et al. (2000, 2005) en la implementación del Sistema ABC/ABM en entidades hoteleras. Sin embargo, la aplicación práctica del procedimiento de esta obra se fundamenta en los resultados de Pérez Barral (2008, 2023).

III.2.1. Caracterización del Hotel

El hotel se encuentra en Centroamérica, en un importante polo turístico del Caribe, cuyo potencial natural se destaca por su arena y playa. Fue inaugurado a finales del siglo XX, donde la modalidad de servicio que se oferta al cliente es Todo Incluido, con categoría 5 estrellas.

Su estructura contable, se caracteriza por departamentos y centros de costos, contándose en todo momento con la ayuda del personal de las diversas áreas hotel. En este sentido, tanto el personal directivo como los empleados accedieron a entrevistas, prestaron toda la documentación necesaria para la investigación y, aportaron datos que permitieron desarrollar el trabajo sin dificultades. La tabla siguiente, esclarece las características de algunos de sus departamentos.

Tabla 31.

Caracterización de algunos departamentos de la Instalación hotelera.

Departamentos	Caracterización
Dirección general	Departamento rector del hotel, dirigido por una persona que reúna las condiciones idóneas para el ejercicio del cargo según las exigencias y requerimientos de la cadena. Garantiza el funcionamiento general del hotel para el logro de los objetivos previstos, administrando de manera eficiente los recursos materiales, financieros y el componente humano.
Informática	Encargado de garantizar la confiabilidad, seguridad y eficiencia del servicio informático. Sus funciones principales son: mantener los sistemas de redes informáticos en funcionamiento en todas las áreas del hotel, gestionar la reparación de los equipos informáticos por fallos y averías, lograr la confiabilidad y estabilidad en los <i>software</i> y servidores de la instalación; e, incrementar la calidad y automatización de la información en los procesos.
Personal	Este departamento gestiona, selecciona y capacita a los empleados del hotel. Sus funciones principales, son: diseño de puestos de trabajo, reclutamiento, selección,

	retención, colocación, atención y preparación del personal; y, estudios de evaluación de empleados y sistemas de pagos.
Economía	Registra y controla las operaciones económicas contables de todas las áreas: ingresos, acumulación de la nómina, compras, descuentos, otros. A su vez, controla el inventario de los distintos almacenes y áreas del hotel. Es responsable de la salud económico-financiera del mismo.
Ventas	Es el departamento responsable de promocionar y vender los diversos servicios que oferta la instalación.
Relaciones Públicas	Interactúa directamente con los clientes, gestiona las inquietudes y quejas de los turistas, lo cual, garantiza la imagen que perciben estos sobre las atenciones que reciben en la instalación. Promueve un ambiente de confianza en las relaciones entre personas, empresas, instalaciones externas, público especial o la comunidad en su conjunto, mediante el desarrollo del intercambio amistoso y la evaluación de la reacción pública.
Calidad	Supervisa la calidad de todos los servicios que se ofertan a los huéspedes en las diferentes áreas de la instalación. Establece y controla los parámetros de calidad según las normas establecidas, para cada servicio que se oferta a los clientes.
Recepción	Da la bienvenida a los nuevos huéspedes a su llegada al hotel, constituye una fuente de información y de contacto directo durante la estancia de este. Asimismo, recepciona la salida de estos una vez terminada dicha estancia. Brinda información general sobre los servicios que se oferta en la instalación, así como, los horarios establecidos para cada área de servicio. Garantiza un nivel de gestión importante en las necesidades del turista. Su personal es responsable de actividades relacionadas, con: reservas, recepción, y traslado de equipajes a las habitaciones.
Gobernanta	Garantiza la limpieza y orden de las habitaciones de los huéspedes. La jefa de Ama de Llaves se apoya en varias supervisoras de áreas y de pisos. El personal de esta área cumple varias funciones, tales como: camareras de áreas, camareras de pisos, fajines, y secciones como: lencería y lavandería.
Alimentos y Bebidas	Este departamento es responsable de los servicios que se ofertan en los restaurantes, puntos de alimentos ligeros y bares, o sea, se dedica a gestionar y garantizar los servicios gastronómicos del hotel con la máxima calidad. La satisfacción del cliente constituye su principal indicador de eficiencia, así como, la gestión, el control y la reducción de los costos de los servicios que oferta cada área gastronómica.
Cocina	Se encarga de la cocción de todos los alimentos que se ofertan en los restaurantes y se relaciona directamente con el departamento de Alimentos y Bebidas. Garantiza la calidad y presentación de los platos que se ofertan en los diversos restaurantes del hotel. Asimismo, responde por los comensales al gusto y costumbre de los huéspedes de diferentes nacionalidades.
Recreación	Garantiza las diferentes actividades recreativas de los huéspedes y se dedica fundamentalmente a: montar espectáculos, ofrecer actividades deportivas y juegos participativos en canchas y áreas de piscinas, programar clases de bailes nacionales y gimnasias matutinas. Su principal objetivo es promover un clima agradable y de mayor disfrute a los clientes, transformando el tiempo de ocio en salud física y mental.
Servicios Técnicos	Garantiza el buen funcionamiento del hotel. A su vez, ejecuta actividades de alto nivel de especialización, como son: electricidad, plomería, calefacción, ventilación y aire acondicionado, refrigeración, reparaciones, mantenimiento, jardinería y piscina.
Almacén	Controla, custodia, almacena y provee los insumos que solicitan las diversas áreas del hotel para garantizar la calidad del servicio que se oferta a los huéspedes.
Seguridad	Protege contra todo daño los recursos materiales, monetarios y al personal del hotel. Cuenta con un sistema de seguridad y vigilancia compuesto por un personal altamente especializado y, preparado con los materiales y equipos de trabajo necesarios.

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

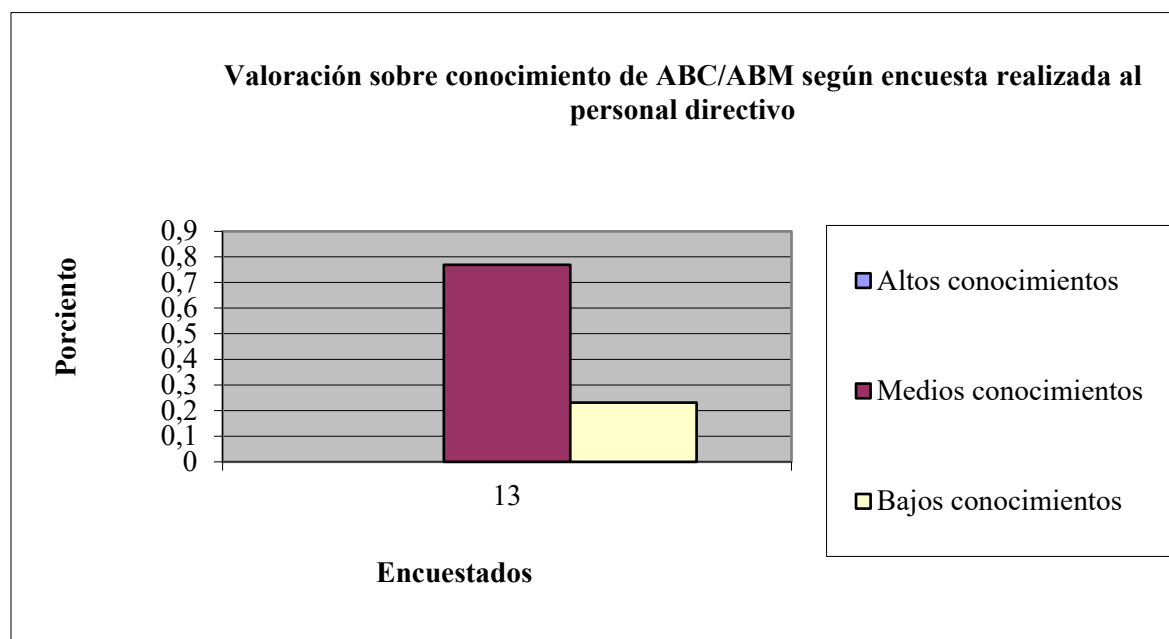
El intercambio franco con directivos y empleados del hotel facilitó: a) Precisar el conocimiento general que se tiene sobre el Sistema ABC/ABM; b) Valorar el grado de

implicación de los directivos y empleados en investigaciones relacionadas con la temática que se aborda; y, c) Conocer la motivación de directivos y empleados con relación al ABC/ABM. Así mismo, los resultados del intercambio con directivos y empleados se obtuvieron mediante entrevistas, encuestas, observación directa y sesiones de trabajo que se desarrollaron para el estudio de variables que influyen en el éxito o fracaso del Sistema ABC/ABM.

La selección del personal seleccionado se justifica a partir de que, son: los que mayor decisión tienen en sus áreas de trabajo, poseen motivación por mejorar sus procesos y actividades y tienen implicación para la futura adopción del Sistema ABC/ABM en el hotel, además, de la potencialidad de influir de manera positiva sobre la generalidad de los empleados de la instalación. Al respecto, el gráfico siguiente, resume la valoración que se hace con respecto al nivel de conocimiento que tiene el personal directivo sobre el ABC/ABM, según encuesta aplicada.

Figura 30.

Valoración de encuesta aplicada a directivos del hotel.



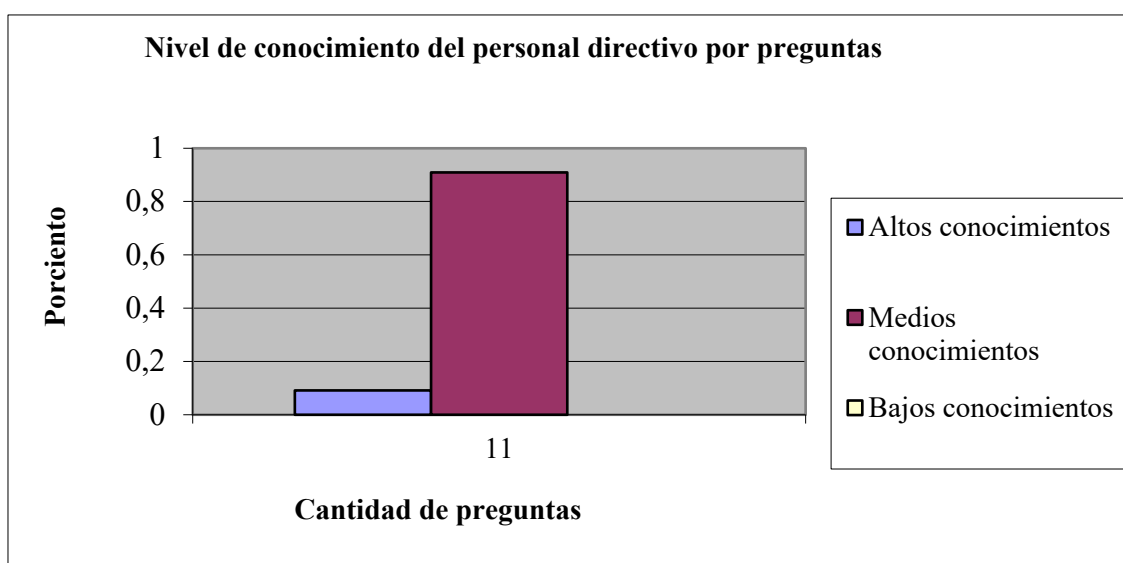
Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Como se aprecia el 77% aproximadamente de los directivos poseen conocimientos medios con relación al Sistema ABC/ABM. Este nivel alcanzado se ha logrado con más de 3 años de trabajo e investigación de la temática con la dirección del hotel y, dada la superación de los directivos en diplomados, eventos y cursos relacionados con la Contabilidad de Gestión Avanzada para la toma de decisiones.

Sin embargo, existe un 23% aproximadamente que aún posee bajos conocimientos. Debido fundamentalmente, a la poca participación que han tenido en las diferentes actividades realizadas en la instalación relacionadas con el Sistema ABC/ABM. Los directivos de mayor responsabilidad son los más afectados, por el poco tiempo que disponen para su superación individual. El gráfico siguiente confirma este criterio, dada la valoración realizada por preguntas.

Figura 31.

Valoración de encuesta por preguntas aplicada a directivos del hotel.



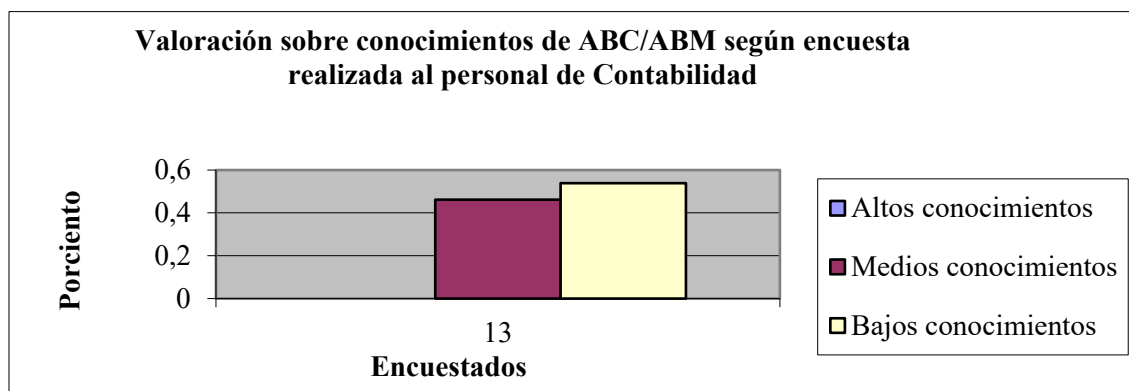
Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

El análisis por preguntas permite detectar sobre qué aspectos debe profundizar cada persona encuestada con relación al Sistema ABC/ABM, y qué acciones debe tomar el investigador para suplir las deficiencias presentadas al respecto. En este sentido, sólo el 9% aproximadamente de las preguntas están evaluadas con altos conocimientos en la valoración por preguntas y el 91% aproximadamente evaluadas de conocimientos medios.

De forma similar, se aplicó una encuesta a especialistas del área contable con el objetivo de medir el nivel de conocimiento con relación al ABC/ABM. Los gráficos de las Figuras 32 y 33, muestran los resultados del grado de conocimiento de este personal relacionado con el Sistema ABC/ABM y del análisis por preguntas respectivamente.

Figura 32.

Valoración de encuesta aplicada a personal contable del Hotel.



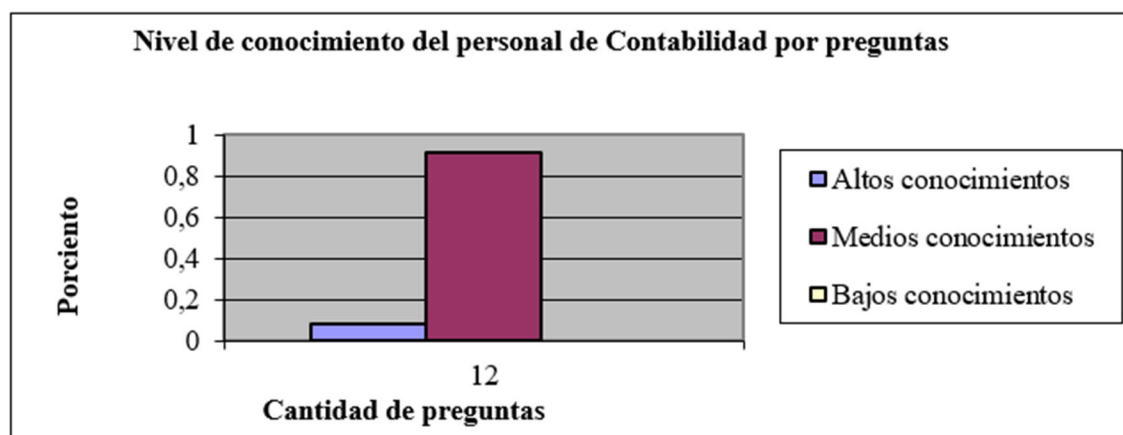
Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Como se aprecia en el gráfico anterior, el grado de conocimiento sobre el ABC/ABM difiere a los resultados del personal directivo. En este sentido, el 46 % poseen conocimientos medios relacionados con la temática y el 54 % tiene conocimientos bajos. Estos resultados se fundamentan en el tiempo que le dedican a la superación los especialistas del área una vez que han culminado estudios universitarios.

Lo expuesto, se debe esencialmente, a la participación de los especialistas en actividades científicas en las propias instalaciones del hotel, como son, las defensas de Trabajos de Diplomas, que constituye porcentos muy bajos, lo cual repercute de alguna manera en la superación profesional de los mismos. A su vez, exponen limitaciones de tiempo para cursar Diplomados y Maestrías que ofertan las universidades y escuelas de hotelerías.

Figura 33.

Valoración de encuesta por preguntas aplicada a personal contable del hotel.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

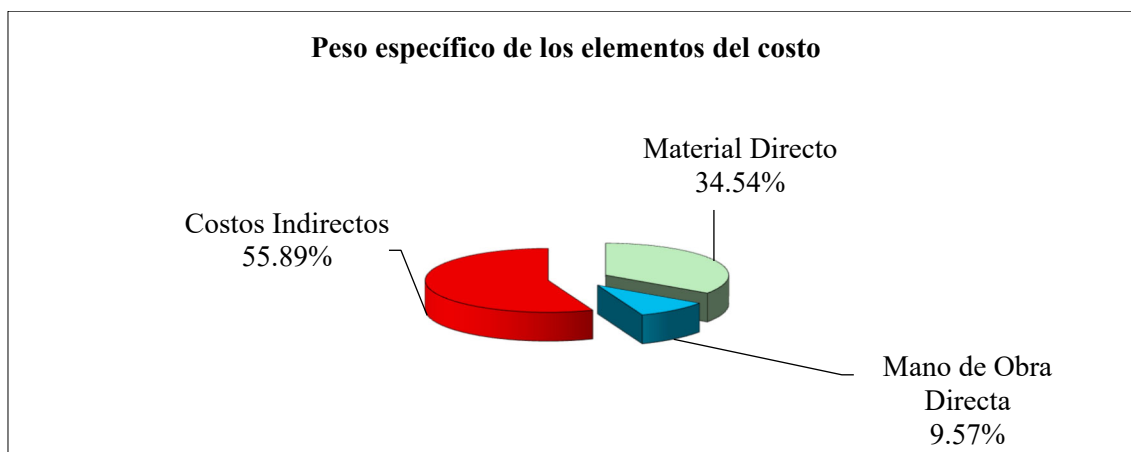
Los resultados del gráfico anterior se comportan de manera similar a los obtenidos en la evaluación por preguntas de los directivos del hotel. Al respecto, se observa que, existe un 8 % aproximadamente de preguntas evaluadas con altos conocimientos y un 92 % aproximadamente evaluadas de conocimientos medios.

En ambos casos, o sea, tanto el personal directivo como el personal contable, muestran desconocimiento en los aspectos técnicos del sistema, lo cual repercute en la motivación e implicación de estos hacia el Sistema ABC/ABM.

Otras de las cuestiones importantes a investigar para la implementación del procedimiento ABC/ABM, fue conocer el por ciento que representan los costos indirectos en el hotel objeto de estudio. Dado que, constituye una de las razones que justifica la necesidad de implementar el sistema en el futuro, basado en la existencia de un por ciento alto de costos indirectos dentro del total de costos incurridos para brindar buen servicio a los clientes. En este sentido, el gráfico de la Figura 34, muestra el comportamiento de los elementos del costo. Seguidamente, se exponen el cómo se obtuvo la determinación del peso específico de estos.

Figura 34.

Peso específico de los elementos del costo en el hotel.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Como puede apreciarse en el gráfico anterior, los costos indirectos en el hotel representan más del 50% del total de costos, lo que, indica la necesidad de un sistema capaz de asignar y controlar los costos indirectos de las actividades que por su ejecución lo originan, y no controlarlo ni asignarlos de manera arbitraria, mediante una sola tasa de distribución como ocurre con los sistemas tradicionales de costos.

Posteriormente, el procedimiento se evalúa paralelamente a los sistemas de gestión existentes en el hotel. Como se señaló en el capítulo anterior, con lo cual, en el análisis de variables es necesario la presencia de los sistemas de gestión para el buen funcionamiento del ABC/ABM. Es por ello, que considerando todo lo abordado hasta el momento, se exponen los resultados de la implementación del procedimiento en el epígrafe siguiente.

III.2.2. Resultados de la implementación del procedimiento para la determinación del costo en el hotel

Los resultados de la implementación se logran a partir del desarrollo de las fases y etapas que comprende el procedimiento para la gestión y la determinación del costo de las actividades.

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

Etapas I: G-p. Análisis de los procesos

En esta etapa, se listan todos los procesos y actividades que se ejecutan en la instalación, lo cual se realiza con los expertos seleccionados, mediante el coeficiente de competencia y apoyados en el Módulo Experto mediante el software Decisoft (2000). En este sentido, todos los expertos cuentan con un coeficiente superior al 70%, lo cual permite homologarlos como expertos al cumplir las condiciones que plantea el método de selección:

1. La cantidad de expertos a seleccionar debe ser ≤ 7 .
2. La puntuación obtenida correspondiente a las partes del cuestionario debe estar en un rango de: $0,7 \leq K \leq 1$.

Seleccionados los expertos y como resultado del trabajo en equipo se muestra el listado de todos los procesos que se realizan en el hotel, siguiéndose la metodología empleada por Trischler (1998) de obtener un listado potencial de procesos no superior a 25 y no inferior a 10, o sea, el rango debe estar entre 10 y 25 procesos potenciales.

Asimismo, el listado de los procesos se obtiene a partir del cuestionario sobre de procesos y actividades³⁹ que se realizan y ejecutan en el hotel y del trabajo desarrollado, aplicando la sesión Tormenta de Ideas.

³⁹ El cuestionario de procesos y actividades fue comentado dentro de la Fase I: Etapa I del procedimiento propuesto en el epígrafe 3.1.

Seleccionados los procesos potenciales, se procede a determinar los procesos relevantes del hotel mediante la aplicación del Coeficiente de Kendall⁴⁰, quedando seleccionados 14 procesos relevantes (ver Tabla 32). Este resultado se corrobora con la prueba de hipótesis Ji Cuadrada, al comprobar que se cumplen los requisitos y la concordancia no es casual y, por tanto, existe consenso de preferencia por los expertos.

La selección de los procesos relevantes es fundamental para la reducción del grado de complejidad que puede alcanzar el procedimiento en la práctica. El número de actividades a considerar con valor para el cliente se potencia y disminuye la cifra de actividades superfluas que ocurren en los diversos procesos realizados en el hotel.

Tabla 32.

Procesos relevantes del hotel.

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

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

⁴⁰ El Coeficiente de Kendall aparece explicado en la Fase I: Etapa I del procedimiento propuesto en el capítulo III.

Los procesos relevantes seleccionados se clasifican en: a) Prioritarios, que son los procesos operativos; y, b) Procesos secundarios, que son los procesos estratégicos y de apoyo, siguiendo los criterios de Zaratiegui (1999). En este sentido, se emplea la técnica de abstracción: búsqueda de las características para la clasificación. Los resultados se muestran en el esquema de la Figura 35.

Figura 35.

Clasificación de los procesos relevantes del hotel.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Clasificados los procesos, se aplica la matriz de objetivos estratégicos/repercusión en clientes y procesos (Amozarrain, 1999). Los resultados de la matriz se muestran a continuación:

Tabla 33.

Resultados de la matriz de objetivos estratégicos/repercusión en clientes y procesos en el hotel.

Objetivos	Objetivo 1	Objetivo 2	Objetivo 3	Objetivo 4	Objetivo 5	Valoración	
	1- Lograr un servicio especializado, profesional, variado y de óptima calidad.						Alto = 10 puntos
2- Obtener un índice de satisfacción de los clientes como promedio mensual de 1,73.						Medio = 5 puntos	
3- Lograr un personal estable, preparado y motivado con un gran sentido de pertenencia.						Bajo = 1 punto	
4- Lograr niveles de comercialización que permitan una operación estable con un uso racional de recursos.							
5- Consolidar la posición financiera de la empresa a corto y largo plazo que se exprese mediante resultados satisfactorios obtenidos en los indicadores: solvencia (2,00), liquidez (1,00), cuentas por cobrar (30 días) y cuentas por pagar (30 días).							
Procesos						Impacto del proceso	Repercusión
Recreación							en el Cliente
Seguridad	10	10	5	10	10		
Gestión Medio Ambiental	1	1	1	1	1	45	10
Gestión de Financiación	1	1	1	1	1	5	1
Gestión de Marketing	1	1	10	1	10	5	1
Gestión de Calidad	1	5	5	10	10	23	1
Alimentos y Bebidas	10	5	5	10	1	31	5
Gestión Estratégica	10	10	10	10	10	31	10
Gestión de personal	5	5	5	10	10	50	10
Servicios Técnicos	5	5	10	1	5	35	5
Gestión de Informatización	5	5	5	10	1	26	10
Comedor de Empleados	5	1	1	5	5	26	5
Alojamiento	5	5	10	5	1	17	5
Almacén	10	10	10	10	10	26	5
	5	5	5	5	5	50	10
						25	5

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

La máxima puntuación fue alcanzada por los procesos operativos seleccionados anteriormente, lo cual, trae consigo la necesidad de realizar el diseño o rediseño de todos los procesos⁴¹, comenzando en orden descendente de acuerdo con el intervalo propuesto por Nogueira Rivera (2002).

⁴¹ El diseño o rediseño de los procesos, constituye la etapa II de la fase I comprendida en el procedimiento propuesto de ABC/ABM para las entidades cubanas.

Etapa II: G-p. Diseño o rediseño estratégico de los procesos

Para desarrollar con éxito esta etapa, es necesario auxiliarse de las fichas técnicas de los procesos que se utilizan en el hotel (ver Tablas 34 y 35). De esta manera, se pueden delimitar sin dificultad los procesos de los subprocesos a partir de la técnica de METAPLAN⁴² (Baujín Pérez, 2005).

Tabla 34.

Ejemplo de Ficha Técnica de los procesos en el hotel.

Ficha Técnica del Proceso		
Nombre del proceso: Alojamiento	Responsable del proceso: Subdirector de Alojamiento	Fecha: Abril XXXX
Tipo de proceso: Operativo	Finalidad del proceso: ✓ Satisfacer las necesidades de hospedaje de los clientes.	
Objetivos del proceso: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Brindar una atención personalizada y eficiente a todos los huéspedes. ✓ Minimizar las quejas y reclamaciones de los huéspedes. ✓ Contribuir de manera decisiva al logro de la fidelización de los huéspedes. 		
Proveedores: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Tours operadores ✓ Dirección ✓ Representantes ✓ Empleados ✓ Clientes 	Entradas: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Información sobre clientes ✓ Resumen de reservas ✓ Contrato de alojamiento ✓ Efectivo ✓ Reservas de clientes ✓ Reportes de habitaciones ✓ Reportes de averías 	
Clientes: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Dirección ✓ Representantes ✓ Empleados ✓ Clientes 	Salidas: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Información sobre clientes ✓ Clientes hospedados ✓ Despedir al cliente ✓ Efectivo disponible ✓ Quejas de clientes ✓ Clientes satisfechos o insatisfechos ✓ Habitaciones limpias ✓ Solicitud de Minibares y otros servicios ✓ Capacidades no utilizadas ✓ Reparaciones y nuevos reportes de averías ✓ Áreas públicas limpias 	

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

⁴² La Técnica METAPLAN: es un método desarrollado por *Eberhard Schnelle* para facilitar el trabajo en grupos y el análisis organizacional. Se basa en la presunción de que el tema objeto del cambio debe involucrar el análisis y la planificación de acciones futuras, para lograr eficacia en la fase de implementación. El enfoque consiste en una manera original de visualizar el problema, permitiendo y promoviendo que todos los asistentes examinen, discutan y elijan elementos útiles, y compartan alternativas y soluciones. Empleada por Baujín Pérez, P. (2005) en tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Económicas en la Universidad de Matanzas "Camilo Cienfuegos".

Tabla 35.

Ejemplo de Ficha Técnica de los procesos del hotel.

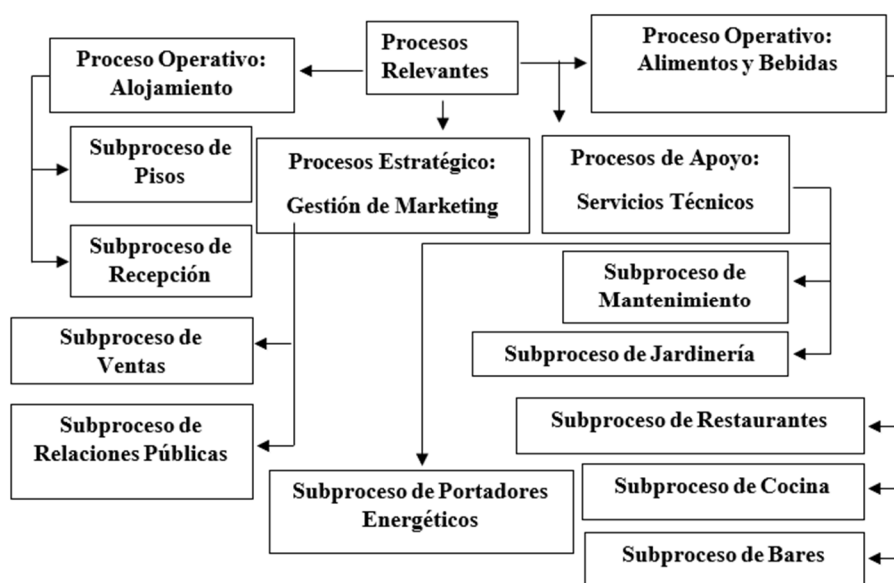
Ficha Técnica del Proceso Operativo Alojamiento		
Otros grupos de interés implicados: ✓ Grupos Hoteleros ✓ Cadenas Hoteleras ✓ Gobierno ✓ Agencias de Viaje		
Contenido del proceso:		
Inicio del proceso: ✓ Llegada de la solicitud de la reserva.		Fin del proceso: ✓ Salida de los clientes del hotel.
Subprocesos: ✓ Recepción ✓ Pisos		Actividades incluidas: (ver Diccionario de actividades de Baujín, 2005)
Procesos relacionados: ✓ Gestión de Financiación ✓ Alimentos y Bebidas ✓ Servicios Técnicos ✓ Gestión Estratégica ✓ Almacén ✓ Gestión de Marketing ✓ Gestión de Calidad	Subprocesos relacionados: -	Actividades incluidas:

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

La experiencia de los especialistas en cada área de la instalación facilita la determinación de los subprocesos que le son inherentes a los procesos relevantes seleccionados. El esquema de la Figura 36 expone los subprocesos seleccionados según las características de cada proceso relevante.

Figura 36.

Subprocesos seleccionados de los procesos relevantes del hotel.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Detallados los subprocesos, se procede a racionalizar las actividades de cada proceso y subprocesos seleccionados, empleando el cuestionario de descripción de procesos y actividades descrito con anterioridad en la Etapa II del procedimiento. Asimismo, se realizan entrevistas con los especialistas de cada área para que la información refleje la realidad de lo que ocurre en cada proceso, subproceso y actividades que se ejecutan.

Posteriormente, se utiliza la técnica de abstracción basada en la búsqueda del contraejemplo (Baujín Pérez, 2005), que permite corroborar las informaciones obtenidas hasta el momento con relación a las actividades que se ejecutan para satisfacer las necesidades y gustos de los clientes, o sea, para brindar un buen servicio en cada área de la instalación, según las expectativas de cada huésped. De esta manera, se quedan sólo aquellas actividades que generen valor al cliente y al hotel. Los resultados de la racionalización de las actividades se presentan a continuación:

Tabla 36.

Racionalización de las actividades de los procesos relevantes del hotel.

Procesos relevantes	Número de actividades	
	No. inicial	No. final
Procesos operativos:	222	56
Proceso de Alojamiento:	67	23
• Subproceso de recepción	35	11
• Subproceso de pisos	<u>32</u>	<u>12</u>
Procesos de Alimentos y Bebidas:	113	22
• Subproceso de bares	41	8
• Subproceso de restaurantes	35	7
• Subproceso de cocina	<u>37</u>	<u>7</u>
Proceso de Recreación	42	11
Procesos Estratégicos:	216	60
Proceso Gestión estratégica	31	7
Proceso Gestión de marketing:	56	13
• Subproceso de relaciones públicas	16	4
• Subproceso de ventas	<u>40</u>	<u>9</u>
Proceso Gestión del personal	37	10
Proceso Gestión de calidad	30	8
Proceso Medio ambiental	14	5
Proceso Gestión de financiación	27	11

Proceso Gestión de informatización	21	6
Procesos de Apoyo:	113	38
Proceso de seguridad	15	4
Proceso de Almacén	27	10
Proceso de Servicios técnicos:	51	18
• Subproceso de mantenimiento	17	6
• Subproceso de jardinería	17	6
• Subproceso de portadores energéticos	17	6
Proceso Comedor de empleados	20	6
Total	<u>551</u>	<u>154</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Se puede observar en la tabla anterior, que, de las 551 actividades, 154 actividades son las más representativas del valor que demanda el cliente de los servicios que recibe en dichas áreas del hotel. Asimismo, el costo de las actividades se considera significativo, porque son actividades importantes dentro de los procesos y subprocesos seleccionados.

En tal sentido, y dado el número de actividades, es esencial utilizar la codificación de actividades expuesta y explicada en epígrafes anteriores. Así como, hacer uso del diccionario de actividades y glosario de términos propuesto por Baujín Pérez (2005). En el diccionario se explica y define el contenido de las actividades y tareas que se realizan en cada proceso. Es así como, apoyados en la entrevistas y cuestionarios aplicados a los empleados y jefes de áreas y siguiendo la clasificación de Porter (1985), se presenta en la Tabla 37, la cantidad de actividades seleccionadas por cada uno de los procesos relevantes definidos en etapas anteriores en función del valor que agregan a los clientes y al hotel en sentido general.

Tabla 37.

Cantidad de actividades en función al valor que agregan a los clientes y al hotel.

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

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Finalizada la segunda etapa, se procede a desarrollar la Etapa III del procedimiento propuesto.

Etapa III: G-a. Análisis de las actividades.

En esta fase, se definen las actividades primarias y de apoyo correspondientes a cada uno de los procesos relevantes. En la Tabla 38, se presenta la composición de dichas actividades según el grado de repercusión que tienen las mismas con respecto a los procesos seleccionados.

Tabla 38.

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

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

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

En la tabla anterior, se puede apreciar que existe mayor cantidad de actividades de apoyo, sobre todo, con respecto a los procesos operativos. Esta situación, conlleva a un análisis profundo del proceso de asignación de estas actividades a las actividades de apoyo, con la aplicación del procedimiento, este tipo de asignación no se hace directamente al servicio como ocurre con los sistemas tradicionales.

En el momento de la asignación de las actividades de apoyo a las actividades primarias, debe seleccionarse el inductor de costo que más se identifique con la operación que se realiza. De esta manera, se reduce la posibilidad de distorsión en la información del costo de las actividades ejecutadas. En este sentido, es importante conocer con detalle las entradas y salidas de cada una de las actividades primarias y de apoyo, con el objetivo de controlar el consumo en los diferentes niveles de su ejecución y los resultados finales que se obtienen al finalizar el proceso.

Dado lo expuesto, es necesario describir en la Tabla 39, un ejemplo del resultado obtenido en el Proceso de Alojamiento sobre el control de entradas y salidas de las actividades ejecutadas, así como, los elementos del costo que participan en dichas actividades.

Tabla 39.

Entradas y salidas de las actividades ejecutadas en el proceso del hotel.

Códigos	Actividades	Entradas	Salidas	Forma en que se identifica el costo con la actividad				
				Costos Directos		Costos Indirectos		
				MD	MOD	MI	MOI	OCI
(OAr)	- Subproceso de Recepción:							
OAr-10	Realizar <i>check-out</i> .	Cliente hospedado. Información sobre el cliente.	Despedida del cliente.	X	X	-	-	X
OAr-11	Realizar cierre de caja.	Caja en operación.	Caja cerrada. Recibos de tarjetas de crédito. Efectivo listo para ser depositado.	X	X	-	-	-
(OAp)	- Subproceso Pisos:							
OAp-1	Solicitar pedido al Almacén de Insumos.	Modelo de Inventario. Necesidad de insumos.	Solicitud realizada. Modelo de Salida de Almacén.	X	X	-	-	-
OAp-2	Recibir insumos.	Solicitud realizada. Copia del Modelo de Salida del almacén.	Insumos recibidos Inventario ajustado.	X	X	-	-	-
OAp-3	Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y las camareras.	Diseño del puesto de trabajo.	Resultados obtenidos.	X	X	-	-	-
OAp-4	Entregar insumos y lencería a la camarera.	Necesidad de insumos y lencerías.	Insumos y lencerías recibidos.	X	X	-	-	-
OAp-5	Supervisar y controlar el trabajo de las camareras.	Diseño de puesto de trabajo.	Resultados obtenidos.	X	X	-	-	-

Teoría y práctica del sistema ABC/ABM en instalaciones hoteleras y Mipymes del sector turístico
Osmany Pérez

OAp-6	Realizar limpieza de áreas públicas.	Áreas sucias.	Áreas limpias. Reporte de las camareras. Reporte de averías.	X	X	-	-	X
OAp-7	Realizar limpieza de habitaciones.	Insumos y lencerías recibidos.	Habitaciones limpias. Reporte de las camareras. Reporte de averías.	X	X	-	-	X
OAp-8	Dotar la habitación de aménites y lencería.	Habitaciones limpias.	Habitaciones dotadas. Documento de control de productos entregados por habitación.	X	X	-	-	-
OAp-9	Atender a clientes especiales.	Informe sobre clientes especiales.	Informe sobre clientes especiales atendidos.	X	X	-	-	-
OAp-10	Lavar y/o planchar la ropa de los clientes.	Modelo de solicitud de servicio lavandería.	Bolsa y listado adjunto.	X	X	-	-	X
OAp-11	Entregar lencería sucia.	Modelo de solicitud de servicio lavandería.	Reporte de la camarera. Modelo Cantidad de lencería.	X	X	-	-	-
OAp-12	Recibir lencería limpia.	Reporte de la camarera. Modelo Cantidad de lencería.	Lencería limpia en almacén. Documento de entrega de lencería limpia.	X	X	-	-	-

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Leyenda:

MD: Material Directo;

MOD: Mano de Obra Directa;

MI: Material Indirecto;

MOI: Mano de Obra Indirecta; y,

OCI: Otros Costos Indirectos.

A su vez, la clasificación de los costos con respecto al nivel de actividad, permite la identificación de estos con los documentos primarios que le son inherentes para el debido control que debe existir en el registro de las operaciones contable. Con lo cual, es sumamente importante para comprender la relación que tiene el consumo de los elementos del costo con relación a la actividad que se ejecuta en la preparación que se necesita para atender a los clientes de la mejor manera, o sea, con un servicio de calidad en todas las áreas funcionales del hotel objeto de estudio.

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

La determinación de los niveles de jerarquía de las actividades, facilita la identificación y selección más adecuada de los inductores de costos de las diversas actividades que se ejecutan en los diferentes procesos relevantes del hotel. Este nivel de jerarquización, suministra de manera organizada toda la información necesaria para un mejor proceso de ABM, lo cual, propicia la obtención de niveles superiores de gestión y control de cada una de las actividades. La tabla siguiente, ejemplifica los niveles de jerarquía de las actividades inherentes a los procesos.

Tabla 40.

Ejemplo de jerarquía de las actividades en nivel unitario, lote, producto, clientes y empresa.

Códigos	Actividades	Unitario	Lote	Producto	Clientes	Empresa
(OA)	Proceso de Alojamiento:					
(OAr)	- Subproceso de Recepción:					
OAr-1	Solicitar pedidos al almacén de insumos.	-	-	X	-	-
OAr-2	Recibir insumos.	-	-	X	-	-
OAr-3	Revisar y controlar la ejecución de las actividades.	X	-	-	-	-
OAr-4	Realizar reservas.	X	-	-	-	-
OAr-5	Realizar pre-alojamiento.	X	-	-	-	-
OAr-6	Realizar <i>check-in</i> .	X	-	-	-	-

OAr-7	Brindar servicio traslado de equipaje.	-	-	-	X	-
OAr-8	Realizar operaciones de caja.	X	-	-	-	-
OAr-9	Tramitar la solicitud de clientes.	-	-	-	X	-
OAr-10	Realizar <i>check-out</i> .	X	-	-	-	-
OAr-11	Realizar cierre de caja.	-	-	X	-	-
OAr-12	Atender quejas de huéspedes	-	-	-	X	-
(OAp)	- Subproceso Pisos:					
OAp-1	Solicitar pedido al almacén de insumos.	-	-	X	-	-
OAp-2	Recibir insumos.	-	-	X	-	-
OAp-3	Revisar y controlar el trabajo de las supervisoras y las camareras.	X	-	-	-	-
OAp-4	Entregar insumos y lencería a la camarera.	-	-	X	-	-
OAp-5	Supervisar y controlar el trabajo de las camareras.	-	-	-	-	X
OAp-6	Realizar limpieza de áreas públicas.	X	-	-	-	-
OAp-7	Realizar limpieza de habitaciones.	X	-	-	-	-
OAp-8	Dotar la habitación de aménites y lencería.	X	-	-	-	-
OAp-9	Atender a clientes especiales.	-	-	-	X	-
OAp-10	Lavar y/o planchar la ropa de los clientes.	-	-	-	X	-
OAp-11	Entregar lencería sucia.	-	-	X	-	-
OAp-12	Recibir lencería limpia.	-	-	X	-	-

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Esta clasificación jerárquica de las actividades permite gestionar medir y controlar mejor los resultados de las operaciones que se realizan en el hotel, según los procesos identificados.

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

En esta etapa, se analizan las actividades secundarias (apoyo) para precisar el generador que mayor relación guarda con la actividad primaria (principal). La Tabla 41, ejemplifica el grado de relación que guarda el generador seleccionado con la actividad ejecutada en el proceso operativo Alojamiento, que incluye el subproceso Recepción.

Tabla 41.

Ejemplo de elección del inductor de costo de las actividades secundarias asignadas a las primarias.

Proceso Operativo: Alojamiento

- Subproceso: Recepción

Actividades secundarias	Actividades primarias			Generador de costo	Tiempo unitario	Cantidad	Tiempo total	Gastos del periodo
	OAr-6	OAr-9	OAr-10					
OAr-1	-	-	-	-	X	X	X	X
OAr-2	-	-	-	-	X	X	X	X
OAr-3	X	X	X	Horas de mano de obra directa	X	X	X	-
OAr-4	X	-	-	Cantidad de reservas	X	X	X	-
OAr-5	X	-	-	Cantidad de Pre-Alojamiento	X	X	X	-
OAr-7	X	-	X	Cantidad de check in y check out	X	X	X	-
OAr-8	X	-	X	Cantidad de check in y check out	X	X	X	-
OAr-11	-	-	X		X	X	X	-
OAr-12		X		Número de quejas	X	X	X	

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Controladas las actividades primarias de los diversos procesos, se asigna el costo de las actividades de los procesos estratégicos y de apoyo a los procesos operativos, y se analizan los generadores que más influencia tienen según la relación causa-efecto que se establece en el proceso (ver Tabla 42).

Tabla 42.

Selección del generador de costo de las actividades primarias de los procesos estratégicos y de apoyo de alguno de los procesos operativos.

Actividades primarias	Procesos Operativos			Generador de costo	Tiempo unitario	Cantidad	Tiempo total	Gastos del Período
	Alojamiento	A+B	Recreación					
Proceso Estratégico Gestión Estratégica:								
EE-5	X	X	X	Horas de mano de obra directa	X	X	X	-
EE-6	X	X	X	Horas de mano de obra directa	X	X	X	-
EE-7	X	X	X	Horas de mano de obra directa	X	X	X	-
Proceso Estratégico Gestión de Marketing:								
- Subproceso Estratégico Relaciones Públicas:								
EMr-3	X	-	-	-	X	X	X	-
EMr-4	X	X	X	Número de clientes especiales	X	X	X	-
- Subproceso de Ventas:								
EMv-4	-	-	-	-	X	X	X	X
EMv-5	-	-	-	-	X	X	X	X
EMv-6	X	X	-	Número de grupos atendidos	X	X	X	-
EMv-7	X	X	-	Número de grupos incentivos y turísticos	X	X	X	-
EMv-8	X	X	-	Número de bodas realizadas	X		X	-
EMV-9	X	-	-	-	X	X	X	-

Proceso Estratégico Gestión del Personal:								
EP-3	X	X	X	Número de puestos de trabajo	X	X	X	-
EP-5	X	X	-	Número de empleados contratados	X	X	X	-
EP-6	-	X	-	Número de cuadros contratados	X	X	X	-
EP-7	-	X	-	Número de trabajadores capacitados	X	X	X	-
EP-8	X	X	X	Número de empleados	X	X	X	-
EP-10	X	X	X	Número de empleados	X	X	X	-
Proceso Estratégico Gestión de Calidad:								
EC-4	X	X	-	Horas de mano de obra directa	X	X	X	-
EC-5	X	-	-	-	X	X	X	-

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Leyenda:

A+B: Alimentos y Bebidas

Posteriormente, se analizan los costos y gastos que no guardan una relación directa con los procesos relevantes, y se verifica si los mismos se asignan a gastos del período o se vinculan a los procesos operativos, seleccionándose para este caso, el generador de costo más apropiado. En la tabla 43, se plantea la valoración realizada con respecto a la asignación de estos costos y gastos.

Tabla 43.

Análisis de otros costos y gastos del Hotel.

Otros Costos y Gastos	Gasto del Período	Procesos Operativos	Generador de Costo	Tiempo unitario	Cantidad	Tiempo total
Electricidad	X	-	-			
Agua	X	-	-			
Internet	-	Alojamiento, A+B, Recreación	No. de computadoras conectada			
Lavandería	-	Alojamiento, A+B, Recreación	Kg. de lencería sucia			
Depreciación	X	-	-			
Fumigación	-	Alojamiento, A+B, Recreación	m ²			
Cable	-	Alojamiento, A+B, Recreación	No. de televisores			
Seguridad	-	Alojamiento, A+B, Recreación	m ²			
Elevadores	-	Alojamiento	-			
Financieros y de transferencia	X	-	-			
Gas	-	A+B	-			
Teléfono	-	Alojamiento, A+B, Recreación	-			
Transportación	-	Alojamiento, A+B, Recreación	No. de empleados			

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Culminada la Etapa V, y con ella, la Fase I del procedimiento, se procede a determinar el costo de las actividades primarias y secundarias de los procesos relevantes del hotel.

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

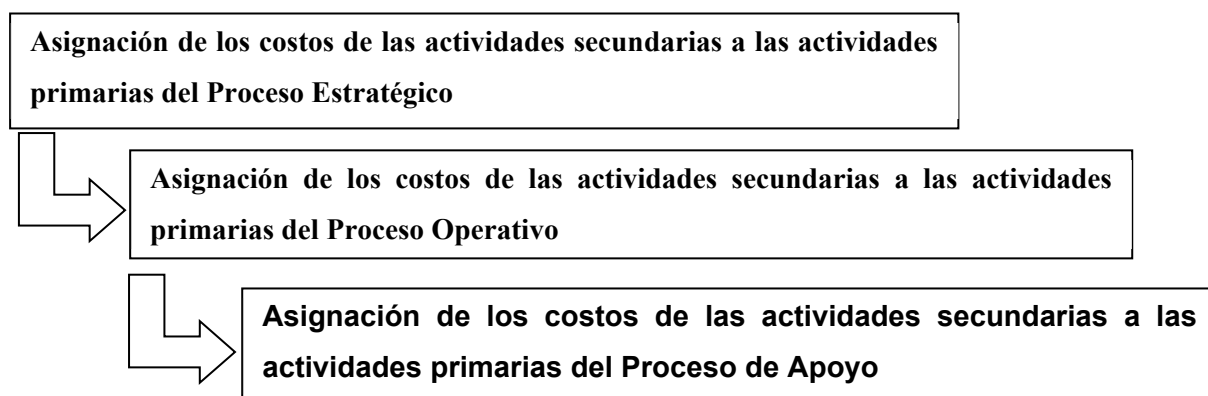
En esta etapa, se calculan los costos de las actividades primarias y secundarias de los procesos estratégicos, operativos y de apoyo. La determinación correcta de estos costos es importante para la etapa de asignación de los costos de las actividades secundarias a las actividades primarias de los distintos procesos relevantes.

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

En esta etapa, se determina el costo de las actividades primarias de los procesos relevantes del hotel. En este sentido, se realiza la asignación en función de la secuencia que muestra a continuación.

Figura 37.

Asignación del costo de las actividades secundarias a las actividades primarias de los procesos relevantes del hotel.



Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Con relación al resultado final de la asignación del costo al Proceso de Alojamiento, específicamente, congruente con los Subprocesos de Pisos y Recepción, se puede visualizar en las tablas siguientes:

Tabla 44.

Ejemplo de asignación del costo de las actividades secundarias a las actividades primarias del Proceso de Alojamiento.

Proceso Operativo de Alojamiento					
Subproceso: Pisos					
Mes: Marzo XXXX					
Actividades Secundarias	Costo Total para Asignar (UM:pesos)	Actividades Primarias			
		OAp-6	OAp-7	OAp-8	OAp-9
OAp-3	350,76	43,84	113,27	113,27	80,38
OAp-4	4 539,73		2269,865	2269,865	
OAp-5	916,50	669,75	91,06	91,06	64,63
OAp-10	869,51				869,51
OAp-11	2 687,48		2.687,48		

OAp-12	<u>314,26</u>			314,26	
Costo total asignado	9 678,24	713.59	5 161,68	2 788,45	1 014.52
Costo Actividades Primarias	<u>23 451,18</u>	<u>3 566,94</u>	<u>3 979,54</u>	<u>13 587,18</u>	<u>2 317,52</u>
Total de Costo de Actividades Primarias	<u>33 129,42</u>	<u>4 280,53</u>	<u>9 141,22</u>	<u>16 375,63</u>	<u>3 332,04</u>
% Asignado a las Actividades Primarias	100%	12.9	27.6	49.4	10.1

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Tabla 45.

Información para el cálculo de las actividades.

Asignando OAp-3	Costo total: \$ 350,76
Total HMOD	192
12.5% Act-6	24
32.29% Act-7	62
32.29% Act-8	62
22.92% Act-9	44
Costo Act-3	\$ 350,76
Coeficiente de asignación	1,826875
Asignación Act-6	43,84
Asignación Act-7	113,27
Asignación Act-8	113,27
Asignación Act-9	80,38
Total asignado	<u>\$ 350,76</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Tabla 46.

Información para el cálculo de las actividades.

Asignando OAp-4	Costo total: <u>\$ 4539,73</u>
No. de Camareras	40
50% Act-7	20
50% Act-8	20
Costo Act-4	\$ 4539,73
Coeficiente de asignación	113,49325
Asignación Act-7	2269,865
Asignación Act-8	2269,865
Total asignado	<u>\$ 4539,73</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Tabla 47.

Ejemplo de asignación del costo de las actividades secundarias a las actividades primarias del Proceso de Alojamiento.

Asignando OAp-5	Costo total: <u>\$ 916,50</u>
Total HMOD	624
73.07% Act-6	456
9.94% Act-7	62
9.94% Act-8	62
7.05% Act-9	44
Costo Act-5	\$ 916,50
Coeficiente de asignación	1,46875
Asignación Act-6	669,75
Asignación Act-7	91,06
Asignación Act-8	91,06
Asignación Act-9	64,63
Total asignado	<u>\$ 916,50</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Determinación del Coeficiente de asignación = costo de la actividad/generador de costo

Coeficiente de asignación = 350,76/ 192

Coefficiente de asignación = 1,826875

Nota: las actividades secundarias OAp-1 y OAp-2 no se asignan a ninguna actividad primaria, pues constituyen gastos del período.

Leyenda:

No. de camarera: Número de camarera

HMOD: Horas de Mano de Obra Directa

Actividad secundaria que no muestra una relación causa efecto con respecto a la actividad primaria. Por tanto, no se asigna ninguna de ellas.

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

El costo de las actividades de los procesos estratégicos y de apoyo se asigna a los procesos operativos del hotel. La Tabla 48, sintetiza en detalle los resultados de la asignación realizada. Asimismo, se asignan los gastos incurridos que tienen una relación causa-efectos con los procesos operativos seleccionados.

Tabla 48.

Asignación del costo de las actividades a los Procesos Operativos del hotel.

Asignación del costo de las actividades de los Procesos Estratégicos a los Procesos Operativos				
Procesos Operativos			Mes: Marzo XXXX	
Actividades primarias	Alojamiento	A + B	Recreación	Total
Proceso de Gestión Estratégica				
EE-5	Actividad que no se realiza en el mes			
EE-6	\$ 182,41	\$ 182,41	\$ 171,68	\$ 536,5
EE-7	42,37	42,37	39,88	124,62
Proceso Gestión de Marketing				
Subproceso Relaciones Públicas				
EMr-3	211,01	No se asigna al proceso		211,01
EMr-4	202,59	202,59	190,67	595,85
Subproceso de Ventas				

EMv-4	Se asigna a gastos del período			
EMv-5	Se asigna a gastos del período			
EMv-6	122,32	122,32		244,64
EMv-7	154,98	154,98		309,96
EMv-8	509,46	509,46		1018,92
EMv-9	48,82			48,82
Proceso de Gestión del Personal				
EP-3	111,54	102,15	5,87	219,56
EP-5	51,05	153,15		204,2
EP-6		519,06		519,06
EP-7		260,73		260,73
EP-8	103,73	95,00	5,46	204,19
EP-10	95,15	87,13	5,01	187,29
Subtotal Hoja 1	<u>\$1 835,43</u>	<u>\$2 431,35</u>	<u>\$418,57</u>	<u>\$4 685,35</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

A su vez, en la Tabla 49, se asignan los costos de las actividades a los procesos operativos, del hotel, dado que, estos son los que realmente generan mayor valor para el cliente y la instalación.

Tabla 49.

Asignación del costo de las actividades a los Procesos Operativos del hotel.

Asignación del costo de las actividades de los Procesos Estratégicos a los Procesos Operativos				
Procesos Operativos		Mes: Marzo XXXX		
Subtotal Hoja 1	<u>\$1 835,43</u>	<u>\$2 431,35</u>	<u>\$418,57</u>	<u>\$4 685,35</u>
Actividades primarias	Alojamiento	A + B	Recreación	Total
Proceso de Gestión de Calidad				
EC-4				
EC-5	1 115,60			1 115,60
EC-6	43,12	43,12		86,24
EC-7	21 921,21			21 921,21

EC-8	18,05	18,05	18,05	54,15
Proceso Gestión Medio Ambiental				
EA-3	10,39	10,39	9,78	30,56
EA-4	3,66	3,66	3,44	10,76
EA-5	106,21	106,21	99,96	312,38
Proceso Gestión de Financiación				
EF-3	248,90	311,13	62,23	622,26
EF-4				
EF-8	56,16			56,16
EF-9				
EF-10				
EF-11				
Proceso de Gestión de Informatización				
EI-3				
EI-4	342,09	85,52	42,76	470,37
EI-5				
EI-6	47,73	11,93	5,97	65,63
Subtotal Hoja 2	<u>\$25 748,55</u>	<u>\$3 021,36</u>	<u>\$660,76</u>	<u>\$29 430,67</u>
Actividades primarias	Alojamiento	A + B	Recreación	Total
Proceso Seguridad				
AS-3				
AS-4	559,13	559,13	559,13	1 677,39
Proceso Almacén				
AA-3	1,97	45,73	1,58	49,28
AA-4				
AA-5				
AA-6				
AA-9	4,75	110,14	3,80	118,69
Proceso Servicios Técnicos				

Subproceso de Mantenimiento				
ATm-5	2 358,68	2 358,68	524,15	5 241,51
ATm-6	1 805,02	125,93		1 930,95
Subproceso de Jardinería				
ATj-4				
ATj-5				
ATj-6				
Subproceso Portadores Energético				
ATe-4				
ATe-5				
ATe-6				
Proceso Comedor de Empleados				
AC-4	250,83	229,70	13,20	493,73
AC-5	368,30	337,28	19,38	724,96
Total de costos asignados	<u>\$31 097,23</u>	<u>\$6 787,95</u>	<u>\$1 782,00</u>	<u>\$39 667,18</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Una vez asignados los costos a los Procesos Operativos, se procede a la asignación de los gastos que son inherentes a dichos procesos (ver Tabla 50). En este momento del proceso de cálculo, se asignan los gastos incurridos en cada proceso operativo.

Tabla 50.

Asignación de Gastos inherentes a los Procesos Operativos del hotel.

Asignación de gastos a los Procesos Operativos				
Mes: Marzo XXXX				
Procesos Operativos				
Gastos asignados	Alojamiento	A + B	Recreación	Total
Lavandería	\$ 10 175,51	\$ 9 044,89	\$ 3 391,85	\$ 22 612,25
Teléfono	4 218,96	3 750,18	1 406,32	9 375,46
Transportación	593,78	543,77	31,25	1 168,80
Cable	1 301,93	42,16	12,40	1 356,49
Internet	5 259,31	1 314,83	657,41	7 231,55
Fumigación	34 200,00	30 400,00	11 400,00	76 000,00
Seguridad	9 398,79	8 354,48	3 132,93	20 886,20
Ascensores	2 000.00	No se asigna al proceso		2 000,00
Gas		3 325,50		3 325,50
Total de gastos asignados	<u>\$ 67 148,28</u>	<u>\$ 56 775,81</u>	<u>\$ 20 032,16</u>	<u>\$ 143 956,25</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Concluido el proceso de asignación de costos y gastos, se procede a la determinación del costo total de los procesos operativos.

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

Para la determinación del costo final de los procesos operativos es necesario considerar: el costo de cada actividad primaria inherente a los procesos operativos y los costos asignados de los procesos secundarios a los diferentes procesos operativos. En este sentido, el cálculo del costo y gasto total se muestra en la Tabla 51.

En la Tabla 52, se expone el costo y gasto por turista para cada uno de los procesos operativos. Para la determinación del costo y gasto por turista en el hotel, se emplea o considera el *time drivers* que consume la actividad. La utilización del *time drivers* como inductor de costo en el momento que se ejecuta dicha actividad, permite que, la información del costo de esta sea más precisa con relación a su realización. De esta manera, se conoce qué tiempo ha tardado el cliente en recibir el servicio que demanda. Asimismo, se puede evaluar si la actividad se está realizando con eficiencia y al menor costo posible. De no ser así, se pueden tomar acciones correctivas para mejorarlas y alcanzar resultados en los costos de los servicios.

Tabla 51.

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

Determinación del Costo y Gasto Total de las Actividades Primarias de los Procesos Operativos		
Marzo XXXX		
Procesos Operativos	Costo Total de la Actividad Primaria de los Subprocesos	Costo Total de la Actividad Primaria de los Procesos
Proceso Alojamiento:		<u>\$ 38 419,33</u>
Subprocesos de Recepción	\$ 5 289,91	
Subproceso Pisos	<u>33 129,42</u>	
Proceso Alimentos y Bebidas		<u>\$ 431741.91</u>
Subproceso Bares	\$ 40 705,32	
Subproceso Restaurantes	33 279,61	
Subproceso Cocina	<u>357 756,98</u>	
Proceso Recreación		<u>\$ 16 528,98</u>
Costo total		<u>\$ 486 690,22</u>
Costo Total de los Procesos Operativos		

Costos	Alojamiento	Alimentos y Bebidas	Recreación
Costo total de las actividades de los procesos operativos	\$ 38 419,33	\$ 431741,91	\$ 16 528,98
Costos asignados a los procesos operativos	<u>31 097,23</u>	<u>6 787,95</u>	<u>1 782,00</u>
Costo Total de los procesos operativos	<u>\$ 69 516,56</u>	<u>\$ 438 529,86</u>	<u>\$ 18 310,98</u>
Total de gastos asignados a los procesos operativos	<u>67 148,28</u>	<u>56 775,81</u>	<u>20 032,16</u>
Total de costos y gastos de los procesos operativos	<u>\$ 136 664,84</u>	<u>\$ 495 305, 67</u>	<u>\$ 38 343,14</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

A continuación, se presenta en la Tabla 52, la determinación del costo y gasto total por turista mensual inherentes a los procesos operativos seleccionados. Asimismo, se determina la cantidad de costos y gastos incurridos por turistas en cada actividad en dichos procesos operativos.

Tabla 52.

Total de costos y gastos -por turista- mensual de los procesos operativos en el hotel.

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

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Conocidos los costos y gastos por turistas, se determinan los costos y gastos generales del hotel, con el propósito de saber a cuánto ascendió el costo y gasto del período correspondiente a los procesos operativos.

Se debe señalar, que el monto de este consumo no debe influir en las decisiones que se tomen con relación a las actividades que demande el cliente para próximos períodos. En este sentido, el costo y gasto del período más bien afecta al hotel y, las actividades primarias de los procesos operativos no deben ser cuestionadas por dichos resultados.

Para determinar el costo y gasto del hotel es preciso considerar:

1. El total de gastos asignados a los Procesos Operativos.
2. El costo total de los Procesos Operativos.
3. El total de gastos del período de los Procesos Operativos, Estratégicos y de Apoyo (Tabla 53). Así mismo, se incluye una tabla como ejemplo de explicación del cálculo del costo de las actividades (Ver tabla 59).
4. Otros costos y gastos del período (Ver tabla 60).

Finalmente, en la Tabla 61, se muestran los resultados correspondientes a los costos y gastos por turistas incurridos en el hotel objeto de estudio.

Tabla 53.

Costo y gasto de los procesos del hotel.

Costos y Gastos de los Procesos Operativos, Estratégicos y de Apoyo Marzo: XXXX		
Costos y Gastos	Valor	Total
Costo Total de los Procesos Operativos:		<u>\$ 526 357,40</u>
Alojamiento	\$ 69 516,56	
A+B	438 529,86	
Recreación	<u>18 310,98</u>	
Total de gastos asignados a los Procesos Operativos:		<u>\$ 143 956,25</u>
Alojamiento	\$ 67 148,28	
A+B	56 775,81	
Recreación	<u>20 032,16</u>	
Total de Gastos del período de los Procesos Operativos:		<u>\$ 385,76</u>

Alojamiento	\$ 44,41	
Alimentos y Bebidas	313,22	
Recreación	<u>19,66</u>	
Total de Gastos del período de los Procesos Estratégicos:		\$ <u>159,61</u>
Gestión Estratégica	\$ 5,09	
Gestión de Marketing	97,85	
Gestión de Personal	11,97	
Gestión de Calidad	5,33	
Gestión Medio Ambiental	5,32	
Gestión de Financiación	31,86	
Gestión de Informatización	<u>2,19</u>	
Total de Gastos del período de los Procesos de Apoyo:		\$ <u>374,38</u>
Seguridad	\$ 5,32	
Almacén	13,45	
Servicios Técnicos	261,13	
Comedor de Empleados	<u>94,48</u>	
Otros Gastos del Período:	\$ <u>196 498,35</u>	\$ <u>196 498,35</u>
Total de costos y gastos		\$ <u>867 731,75</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Tabla 54.

Gastos del Período de los Procesos Primarios.

Mes: marzo XXXX

Actividades	Procesos Operativos			Total
	Alojamiento	A+B	Recreación	
OAr-1	\$ 7,36			\$ 7,36
OAr-2	14,74			14,74
OAp-1	7,43			7,43
OAp-2	<u>14,88</u>			14,88
OBr-1		\$ 79,44		79,44
OBr-2		75,44		75,44

OBC-1		61,10		61,10
OBC-2		<u>97,24</u>		97,24
OR-1			\$ 6,56	6,56
OR-2			<u>13,10</u>	<u>13,10</u>
Total de gastos del período de los Procesos Operativos	<u>\$ 44,41</u>	<u>\$ 313,22</u>	<u>\$ 19,66</u>	<u>\$ 377,29</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Tabla 55.

Gastos del Período de los Procesos Estratégicos.

Procesos Estratégicos	Costo de Actividades	Total de Gastos del Proceso
Gestión estratégica:		<u>\$ 5,09</u>
EE-1	\$ 3,39	
EE-2	<u>1,70</u>	
Gestión de marketing:		<u>\$ 0,37</u>
Subproceso de RR.PP.		
EMr-1	\$ 0,12	
EMr-2	0,25	
Subproceso de Ventas		<u>\$ 97,48</u>
EMv-1	\$ 3,28	
EMv-2	1,63	
EMv-3	<u>92,57</u>	
Van Subtotal de gastos del período de los Procesos Estratégicos	<u>\$ 102,94</u>	<u>\$ 102,94</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Tabla 56.

Gastos del Período de los Procesos Estratégicos.

Mes: marzo XXX

Procesos Estratégicos	Costo de Actividades	Total de Gastos del Proceso
Vienen Subtotal de gastos del período de los Procesos Estratégicos	<u>\$ 102,94</u>	<u>\$ 102,94</u>
Gestión del personal:		<u>\$ 11,97</u>
EP-1	\$ 3,99	
EP-2	<u>7,98</u>	
Gestión de calidad:		<u>\$ 5,33</u>
EC-1	\$ 3,56	
EC-2	<u>1,77</u>	
Gestión medioambiental:		\$ 5,32
EA-1	\$ 3,54	
EA-2	<u>1,78</u>	
Gestión de financiación		\$ 31,86
EF-1	\$ 15,90	
EF-2	<u>15,96</u>	
Gestión de informatización:		<u>\$ 2,19</u>
EI-1	\$ 1,10	
EI-2	<u>1,09</u>	
Total de gastos del período de los Procesos Estratégicos	<u>\$ 159,61</u>	<u>\$ 159,61</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

Tabla 57.

Gastos del Período de los Procesos de Apoyo.

Procesos de Apoyo	Costo de Actividades	Total de Gastos del Proceso
Seguridad:		<u>\$ 5,32</u>
AS-1	\$ 3,54	
AS-2	<u>1,78</u>	
Almacén:		<u>\$ 13,45</u>
AA-1	\$ 6,72	
AA-2	<u>6,73</u>	
Van Subtotal de gastos del período de los Procesos de Apoyo	<u>\$ 18,77</u>	<u>\$ 18,77</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Tabla 58.

Gastos del Período de los Procesos de Apoyo.

Mes: marzo XXXX

Procesos de Apoyo	Costo de Actividades	Total de Gastos del Proceso
Vienen Subtotal de gastos del período de los Procesos de Apoyo	<u>\$ 18,77</u>	<u>\$ 18,77</u>
Servicios técnicos:		<u>\$ 261,13</u>
Subproceso de Mantenimiento		
ATm-1	\$ 39,18	
ATm-2	78,08	
Subproceso de Jardinería		
ATj-1	\$ 46,43	
ATj-2	92,58	
Subproceso Portadores Energéticos		
ATe-1	\$ 3,24	
ATe-2	<u>1,62</u>	
Comedor de trabajadores:		<u>\$ 94,48</u>
AC-1	\$ 31,74	

AC-2	<u>62,74</u>	
Total de gastos del período de los Procesos de Apoyo	<u>\$ 374,38</u>	<u>\$ 374,38</u>

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Tabla 59.

Ejemplo de explicación del cálculo del costo de las actividades.

Proceso Estratégico: Gestión Estratégica	
Códigos	Elementos del costo
EE-1	MD: Para el cálculo del costo correspondiente se tiene en cuenta que existe un <i>block</i> de 500 hojas de modelos de solicitud. El costo del <i>block</i> es de \$ 2.36 siendo el costo por hoja de \$ 0.00472 (2.36/500). Dado que en la actividad se utiliza 1 hoja para cada pedido al Almacén de Insumos (una para el modelo original) y en el mes se realizó 1 pedido, el costo es de \$ 0.00472 (1*1*0.00472).
	MOD: El salario básico mensual de la secretaria ejecutiva es de \$ 325.00 por lo que su costo unitario por hora es de \$ 1.697083333, dedicando 2 horas a cada solicitud de pedido en el mes (1.697083333*2).
	EE-2
EE-2	MD: El costo del <i>block</i> es de \$ 2.36 siendo el costo por hoja de \$ 0.00472 (2.36/500). Dado que en el proceso se utilizan 2 hojas para cada recibo de materiales del Almacén de Insumos (dos copias) y en el mes se realizó 1 recibo, el costo de MD es \$ 0.01 (2*1*0.00472).
	MOD: El salario básico mensual de la secretaria ejecutiva es de \$ 325.00 por lo que su costo unitario por hora es de \$ 1.697083333, dedicando 1 hora a recibir cada pedido del mes (1.697083333*1).
Proceso Estratégico: Gestión de Marketing	
Subproceso: Relaciones Públicas	
EMr-1	MD: Los Modelos de Solicitud provienen de un <i>block</i> de 500 hojas a un costo de \$ 2.36 siendo el costo por hoja de \$ 0.00472 (2.36/500). Dado que RR.PP. utiliza 1 hoja para cada pedido al Almacén de Insumos (una para el modelo original) y en el mes se realizaron 27 pedidos, el costo de MD es \$ 0.12744 (1*27*0.00472).
	MOD:

	El hotel no incurre en costo de MOD, pues la jefa del Departamento de RR.PP. no es ciudadana cubana y por tanto no cobra salario por el hotel.
--	--

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Asimismo, la tabla 60 describe otros costos y gastos del período, que son necesarios gestionar, controlar y medir para ofrecer una mejor atención a los clientes en el hotel.

Tabla 60.

Otros Costos y Gastos del Período.

Mes: marzo XXXX

Costos y Gastos	Valor	%
Electricidad	\$ 52 336,97	26.6
Agua	13 075,00	6.7
Depreciación	114 622,61	58.3
Financieros y de transferencia	16 463,77	8.4
Total de costos y gastos del período	\$ 196 498,35	100

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008).

A su vez, dado el grado de importancia que reviste conocer a cuánto asciende el costo y gasto mensual por turista en la instalación hotelera, la Tabla 61, detalla la información que corresponde al mes de marzo del año XXX.

Tabla 61

Costos y Gastos por turistas en el hotel.

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

Fuente: tomado de Pérez Barral (2008)

Finalmente, los resultados expuestos en toda la obra, corroboran que es posible emplear el Sistema ABC/ABM para mejorar la gestión y determinación del costo para la toma de decisiones, siendo necesario concebir dentro de las estrategias globales del hotel una

correcta estrategia de gestión y costo para las diferentes actividades inherentes a los procesos claves identificados en el hotel.

A su vez, la decisión de adoptar o no una herramienta de gestión como la que se propone en este estudio, parte de la consideración de algunas variables como se ha explicado y de otras que se mencionan a continuación que no deben faltar en el análisis de futuras investigaciones: recursos económicos para diseñar e implementar el ABC/ABM, curso de capacitación para todos los empleados de la organización, necesidad de cambiar el sistema contable para la toma de decisiones, asesoramiento externo por parte de la empresa que diseñe el Modelo Conceptual y su procedimiento, disposición de los empleados contables o no contables para alimentar con información necesaria al sistema, entre otras, que garanticen la objetividad y funcionalidad que se desea para ser competitiva como instalación hotelera.

Dado todo lo expresado, es preciso dejar los criterios del autor como conclusiones del capítulo, dado que, es donde se recogen los principales resultados expuestos en el mismo desde el punto de vista teórico, metodológico y de investigación práctica experimental del Modelos ABC/ABM en la instalación hotelera objeto de estudio.

- **Conclusiones del capítulo**

El estudio realizado en este capítulo corrobora que, existen variables que influyen de manera significativa en el éxito o fracaso del diseño e implementación del ABC/ABM, por ejemplo: formación del personal del hotel y nivel de conocimiento de los mismos sobre el sistema propuesto.

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

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

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

CAPÍTULO IV. NUEVA CONCEPCIÓN DEL MODELO Y PROCEDIMIENTO ABC/ABM PARA MIPYMES Y PYMES

Considerando los elementos abordados en los capítulos anteriores durante el desarrollo del trabajo de investigación, corresponde en este capítulo proponer un modelo y procedimiento conceptual, acorde al nivel de conocimiento que existe hoy sobre este tema en las MIPYMES y PYMES, dado los primeros estudios que se están haciendo para estas micro, pequeñas y medianas organizaciones, conociéndose de antemano, las limitaciones económicas y tecnológicas que tienen para su funcionamiento en la actualidad. Dado este contexto, se propone una nueva concepción del ABC/ABM en el cuarto capítulo, cuyo objetivo es:

- ✓ Proponer el modelo y procedimiento conceptual ABC/ABM para la determinación del costo en las MIPYMES y PYMES de Cuba y Ecuador.

IV.1. Concepción general del Modelo Conceptual ABC/ABM para MIPYMES y PYMES

Como bien se ha planteado al inicio de esta obra, la segunda edición considera una nueva concepción del modelo y procedimiento conceptual ABC/ABM para organizaciones con una estructura asociada al contexto de la microempresa y pequeñas y medianas empresas (MIPYMES y PYMES), dada la necesidad que tienen las mismas de fortalecerse, desarrollarse, crecer y expandirse en el futuro como una organización ya consolidada. Esta percepción deja entrever, que el pensar en nuevas herramientas de gestión puede ser una realidad y no solo quedarse en un idealismo. La concepción práctica en estos pequeños y medianos negocios quedan para futuros estudios.

Dado el contexto planteado, es necesario que las MIPYMES y PYMES se interesen por diseñar, adoptar e implementar un modelo y un procedimiento ABC/ABM para gestionar de manera eficiente, eficaz y efectiva los recursos que se ponen a disposición para ejecutar sus operaciones de una forma planificada, organizada y controlada por procesos y actividades. Para ello, debe tenerse en cuenta que, las características de esta herramienta varían significativamente con respecto a la propuesta realizada en capítulos anteriores para las instalaciones hoteleras.

El éxito del modelo y procedimiento ABC/ABM en las MIPYMES y PYMES al igual que para las instalaciones hoteleras, parte de la capacitación del personal de las organizaciones en disciplinas relacionadas con la contabilidad de gestión para la toma de decisiones gerenciales. En este sentido, el personal directivo y contable es el más indicado para apoyar y encaminar un plan de formación a todos los empleados según

las características de cada área. Pues, estos guían y orientan al resto del personal administrativo y operativo, sobre todo, en los componentes del modelo ABC/ABM y su procedimiento, con la finalidad de que todos los implicados desde sus puestos de trabajo contribuyan con información rápida y oportuna para la toma de decisiones gerenciales.

Desde otro razonamiento, algunos elementos fueron necesarios para lograr el nuevo diseño del modelo conceptual ABC/ABM. Su concepción es producto de una investigación realizada en Cuba y Ecuador, con la finalidad de que su estructura como modelo y procedimiento sea comprendida por los usuarios de las MIPYMES y PYMES. Esto contribuye a que en sus fases de diseño, adopción e implementación pueda tener mayor probabilidad de éxito si se desea aplicar por parte de los gerentes o directivos de las empresas.

Debe destacarse que, todo el proceso de diseño, desde la concepción hasta su aplicación experimental debe estar acompañado por un especialista en la herramienta (ABC/ABM), pues ello, garantiza que se trabaje desde el inicio en equipo y con todas las personas que van a hacer suyo el modelo y procedimiento ABC/ABM.

Considerándose el criterio anterior, la base del modelo conceptual ABC/ABM para MIPYMES y PYMES se sostiene en: a) Principios; b) Objetivos del modelo; c) Características del modelo; y, d) Condiciones básicas para su diseño e implementación, lo cual favorece desde su diseño a una mayor comprensión, motivación e implicación de los directivos y empleados de estos pequeños negocios que en algún momento comenzaron como emprendimiento y ya hoy exhiben la categoría de micro o pequeñas y medianas empresas productivas o de servicios.

Para la adopción e implementación del modelo y procedimiento ABC/ABM es necesario el cumplimiento de determinadas **premisas**, las cuales se describen a continuación:

- a) Debe tener conocimiento, aprobación y reconocimiento de la máxima dirección de las MIPYMES y PYMES;
- b) Deben existir las condiciones materiales, económicas, financieras y tecnológicas mínimas para su implementación y funcionamiento estable y sostenible;
- c) Deben ser respaldados (modelo y procedimiento) por los directivos y empleados de la organización para que se potencie la información que genera para la toma de decisiones;
- d) Necesidad de la presencia de consultores externos que faciliten el proceso durante las etapas de concepción, diseño, adopción, implementación

experimental, aplicación final y seguimiento de resultados al menos por dos años; y,

- e) Presencia de un controller de gestión como responsable del funcionamiento del modelo y procedimiento en todas las áreas funcionales de la organización.

Dadas las premisas planteadas es oportuno dejar explícito los **principios** que debe tener y cumplir el modelo-procedimiento para su éxito, pues esto favorece el nivel de competitividad que pueden alcanzar las organizaciones (MIPYMES y PYMES) frente a sus competidores en el mercado de competencia perfecta.

a) Principios del Modelo:

1. Carácter interactivo y trabajo en equipo, basado en la integración y comunicación de las áreas funcionales de la empresa (MIPYMES y PYMES) con los clientes externos potenciales y fidelizados.
2. Formación y preparación del personal implicado, sustentado en el proceso transformador de planificación-gestión-formación-acción-control.
3. Mejora de la gestión como proceso de eficiencia, eficacia y efectividad, en la cual, la empresa alcanza resultados significativos frente a sus competidores.
4. Necesidad de cambios tecnológicos para el funcionamiento del ABC/ABM en cada proceso que se ejecuta administrativo u operativo.
5. Necesidad de un sistema para la gestión integral y la toma de decisiones proactivas.
6. Carácter competitivo para enfrentar la competencia del mercado y ser sostenible en el tiempo.
7. Concebir estrategias innovadoras y diferenciadoras que permitan a la organización enfrentar situaciones emergentes.
8. Debe responder a las normas y procedimientos contables y de costos de la nación para su implementación (Cuba y Ecuador).

b) Objetivos del Modelo:

1. Precisar la situación actual de la gestión y la determinación de los costos en la empresa para la mejora de la información y la toma de decisiones.
2. Identificar la cadena de valor de cada uno de los procesos operativos y administrativos que se ejecutan para la determinación de la calidad y el precio de los productos y servicios que se ofertan a los clientes.
3. Lograr la formación adecuada del personal contable y no contable relacionado con el Modelo ABC/ABM para que se incremente el aporte de la gestión desde sus funciones.
4. Conseguir que los empleados reconozcan la utilidad del Sistema ABC/ABM para la ejecución y realización de sus actividades con mayor eficiencia, eficacia, efectividad y oportunidad.
5. Mejorar los niveles de gestión y determinación de los costos en las distintas áreas de la organización para que se reduzcan los niveles de desperdicios (despilfarros-mermas) de los recursos que se emplean en los procesos y en la ejecución de las actividades.
6. Identificar los procesos claves y actividades de valor de las diversas áreas de la empresa que garanticen una buena calidad del producto o servicio al cliente.
7. Emplear el proceso de retroalimentación como proceso de mejora oportuna de la información a suministrar al Sistema ABC/ABM desde el criterio tecnológico y de procesos ejecutados.
8. Utilizar óptimamente la información que genera el Sistema ABC/ABM para que se introduzcan procesos innovadores en los productos y servicios que demandan los clientes.
9. Considerar que, la información llegue a todos los empleados usuarios del sistema en aras de mejorar la gestión y costos de las actividades que realizan en función de las necesidades y exigencia de los clientes.
10. Ser más competitivos en el mercado desde el punto de vista de calidad, precio y tecnología para el logro de la satisfacción de los clientes.

c) Características del modelo:

- a. **Pertinencia:** posibilidad y capacidad que tiene el modelo y procedimiento ABC/ABM para adecuarse a la solución de problemas que pueden presentarse en la empresa en un período dado.
- b. **Flexibilidad:** el sistema puede ser aplicado a toda la organización o a diversas áreas de esta. De esta manera, puede emplearse parcial o de forma completa, según el tipo de decisión que quiera considerar la directiva.
- c. **Calidad:** los resultados que genera deben contribuir al desarrollo exitoso de la gestión del área en cuestión y a la eficiencia de los recursos empleados en cada proceso según las actividades que le son inherentes. La información que genera el sistema por su calidad satisface las expectativas de los usuarios del ABC/ABM y contribuye a la toma de decisiones oportunas.
- d. **Consistencia:** los pasos se desarrollan de manera coherente con la lógica ejecución de los procesos y actividades que se generan en la empresa.
- e. **Innovador:** conlleva a generar un ambiente creativo y transformador en el área de trabajo y de solución a los problemas que se presentan. Esto favorece a que se logre diferenciación en la presentación de productos y servicios a los clientes con respecto a sus competidores.
- f. **Contextualizado:** flexible al tipo de organización (productivas o de servicios, sea: micro, pequeña, mediana, grande).
- g. **Integrador:** permite relacionarse con otros sistemas de gestión, de manera tal, que contribuye a la mejora continua de los procesos y actividades que se ejecutan en la organización (gestión por proceso, gestión contable-financiera, gestión de la información, justo a tiempo, gestión de calidad, entre otros).
- h. **Informativo:** utiliza y genera información de todas las áreas de la empresa tanto desde la gestión administrativa como operativa.
- i. **Proactivo:** ofrecer información de calidad en tiempo real para la toma de decisiones con respecto a las tendencias, mercados, competidores, precios, entre otros.

d) Condiciones básicas para su diseño e implementación:

- i. El Sistema ABC/ABM debe diseñarse de acuerdo con las características de la organización, o sea, es un traje a la medida que no puede ser forzado para que pueda fluir con naturalidad y cumplir su rol informativo.
- ii. Ser flexible y compatible a otros sistemas de gestión. Trabajar con posibles alternativa y variaciones con el propósito de buscar y dar solución a las diversas situaciones que se presentan en la empresa sea planificadas o imprevistas.
- iii. Tener carácter objetivo, que trabaje con el proceso estratégico, presupuesto y operaciones, con la intención de detectar las desviaciones en el lugar y momento en que ocurren.
- iv. Ser proactivo, es decir, evitar errores solubles a tiempo y anteponerse a los riesgos que puedan complicar a la organización.
- v. Ser efectivo, o sea, debe concentrar su atención en los procesos y actividades que generan valor y satisfacen las necesidades y exigencias de los clientes.
- vi. De fácil comprensión para los usuarios sean contables o no, dado que, son estos los que deben proveer información al modelo y determinar sus resultados a través del procedimiento.
- vii. Los beneficios que genera deben ser superiores a los costos del diseño, adopción, puesta a prueba, e, implementación.

Descritos los criterios que justifican la necesidad y esencia de un modelo y procedimiento conceptual ABC/ABM acorde a las características de cualquier organización (MIPYME y PYMES), se impone la particularidad de considerar en todo momento la cadena de valor de esta herramienta, dado que, su funcionamiento beneficia y proyecta mayor seguridad hacia la mejora continua y a la calidad de la información de todos los procesos operativos y administrativos, considerándose para ello, a los clientes internos y externos, sobre todo, a los primeros porque son estos los que ejecutan las actividades y piensan en las necesidades, gustos y preferencias de los segundos.

Relacionado a lo expuesto, la gestión por procesos-actividades permiten la identificación, selección y determinación de aquellos recursos y tecnologías que funcionan de forma eficiente, eficaz, efectiva y, por ende, agregan valor a la organización, a los clientes y a la sociedad, con la posibilidad de no provocar cuellos de botellas que compliquen el compromiso de la organización con su entorno exterior.

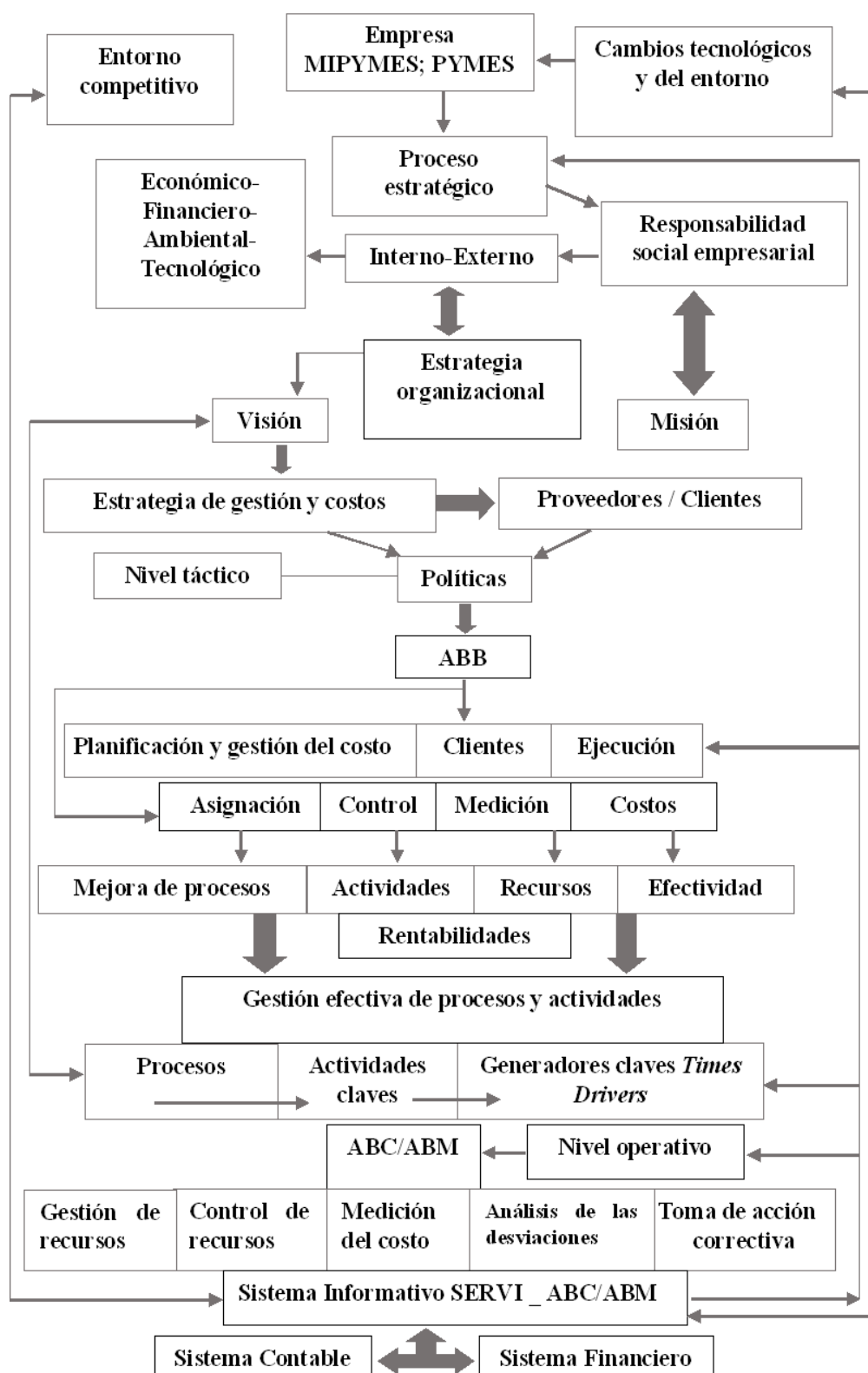
Debe recordarse que el modelo conceptual ABC/ABM mostrado en la Figura 13 (Capítulo anterior), fue el resultado del estudio de los diversos sistemas diseñados para empresas vinculadas a diversos sectores de la economía, que por su carácter generalizador pudo ser modificado sus componentes y experimentado en las organizaciones productivas y de servicios.

Su diseño, respondió en su naturaleza a la combinación de Modelos Simple y Complejo implementados en las mismas. No obstante, debe precisarse que para el caso de las instalaciones hoteleras su concepción fue más integral al concebirse tres niveles de gestión: estratégico, táctico y operativo, los cuales se mantienen para la propuesta de MIPYMES y PYMES.

Por consiguiente, el modelo ABC/ABM que se presenta como esquema de la Figura 38, tiene también un carácter generalizador, con lo cual, puede ser concebido y adaptado para cualquier MIPYME o PYME productiva o de servicio. En este sentido, se presenta a continuación el nuevo modelo conceptual asociado a estas organizaciones.

Figura 38.

Modelo Conceptual ABC/ABM para Microempresas; y, Medianas y Pequeñas Empresas (MIPYME y PYMES).



Fuente: elaboración propia.

Los cambios que se proponen para el Modelo Conceptual ABC/ABM orientado a las MIPYMES y PYMES, cuenta con niveles de detalles en sus componentes diferentes al de las instalaciones hoteleras, pues están más asociados a su realidad. En este sentido, debe trabajarse con estas organizaciones, dado que, carecen de procesos estratégicos que les conduzcan a ser más competitivos en el mercado y, por ende, a ser sostenibles en el tiempo.

Al respecto, lo que tienen que interiorizar los gerentes de estas micro, pequeñas y medianas organizaciones es que deben dar un salto positivo en su mentalidad como dueños del negocio, con lo cual, tienen que visualizar con proyecciones estratégicas hacia dónde quieren llegar desde el punto de vista empresarial no solo en espacio y tiempo, sino que, deben contemplar también, otros aspectos importantes, por ejemplo: competitividad, calidad, precios, sostenibilidad, tecnología, entre otros, que garanticen un desarrollo progresivo de sus operaciones e interacciones en el mercado y la sociedad.

En tal sentido, la misión y visión de las MIPYMES y PYMES deben contener los aspectos económicos, financieros, ambientales y tecnológicos, dado que, responden de manera responsable a las necesidades de los directivos de la organización y a los organismos controladores del Estado en la presentación de sus resultados con todos los componentes detallados.

Por ejemplo, en la actualidad existen micro, pequeñas y medianas empresas que evaden impuestos al no tributar realmente lo que ingresan por sus operaciones, lo cual denota una falta de responsabilidad contable. Esto por supuesto, que no es bueno para la herramienta de gestión que se propone, pues conduce a la alteración de datos e información que procesa el ABC/ABM, afectándose así, la toma de decisiones y la competitividad de la organización.

En la etapa estratégica, deben definirse los indicadores económicos, financieros y contables (cuantitativos-cualitativos) que deben aportar a la toma de decisiones, los cuales no son necesariamente iguales para todos los negocios, recordándose que, estos pueden estar relacionados con: responsabilidad social, desempeño, rendimiento, rentabilidad, productividad, sostenibilidad, eficiencia, eficacia y efectividad, entre otros.

Debe quedar claro en el nivel estratégico, que las empresas no deben ser evasoras de impuestos como se mencionó, pues ello, afecta su reputación, transparencia y credibilidad como organización ante los competidores y la sociedad, como sucede en la generalidad de las organizaciones con estas características (MIPYMES y PYMES) en

Latinoamérica, sobre todo, porque sus recursos económicos para operar y los que ingresan son limitados.

En la misma línea planteada, desde el punto de vista estratégico debe considerarse si las MIPYMES y PYMES funcionan con estructura físicas u *on line*, dado que, esto influye en la forma de gestionar no solo la producción, venta o comercialización, sino también, en los indicadores que deben contemplarse para la toma de decisiones según los procesos identificados, seleccionados y puestos en prácticas, profundizándose de esta manera en las actividades que agregan valor a la organización y a los clientes.

A su vez, la parte estratégica también debe concebir el estudio de las tendencias de la economía, mercado, competidores, consumidores, entre otros, dado que, ello contribuye a una proyección estratégica más integral y proactiva como organización empresarial. Es por esto, que hoy las organizaciones deben observar la posibilidad de contar con un controller general o financiero, pues se encuentran más preparados integralmente para llevar la contabilidad de gestión con mayor efectividad.

Desde el punto de vista táctico, el modelo para las MIPYMES y PYMES ya no contempla la eficiencia como el modelo anterior (Figura 13), pues, este (Figura 38) proyecta su estrategia hacia la obtención de la efectividad en todos sus aspectos concebidos por cada área funcional (operativas o administrativa). Este criterio, mejora la concepción del modelo anterior, dado que, una organización será más competitiva y tendrá mejores resultados si logra alcanzar la eficiencia, eficacia y efectividad en todos sus procesos (cadena de valor) y actividades.

A su vez, desde el punto de vista táctico, desde el momento en que se estudia la planificación del costo, ya debe comprender la parte de la gestión, pues esta última favorece a que la planificación sea más efectiva al momento de asignar los recursos hacia cada una de las operaciones que se ejecutan. Asimismo, la concepción de la forma en que se van a cumplir los objetivos de la organización consensuados desde la perspectiva del corto, mediano y largo plazo debe ser dinámica, para que su ejecución tenga un seguimiento efectivo por parte de los responsables de la empresa, pues ello, constituye una trazabilidad de los resultados que se deben alcanzar en cada parte del proceso productivo o prestación de servicio.

Desde el punto de vista operativo, ya no deben calcularse solo los indicadores de costos y gastos, pues en el procedimiento de aplicación, en su tercera fase y sus etapas, se propone la determinación de indicadores de productividad, rentabilidad, entre otros, que sean necesarios para la toma de decisiones proactivas y competitivas, los cuales deben ser decididos por la dirección de la organización conjuntamente con su equipo contable.

Algunos ejemplos de indicadores que pueden concebirse para la toma de decisiones de las MIPYMES y PYMES dentro de su proyección estratégica en el modelo ABC/ABM, son:

- **Indicadores económicos:**
 - ✓ **Producto Interno Bruto de la ciudad y país:** ofrece información sobre los bienes y servicios de la localidad, comunidad, ciudad, provincia; y, a las empresas sobre el entorno económico general que le rodea, esto contribuye a que pueda planificarse estratégicamente de forma proactiva.
 - ✓ **Gastos del consumidor:** es responsabilidad de controller general dar seguimiento y control al comportamiento de este indicador, pues, ello indica la tendencia y crecimiento en el grado de aceptación que pueden tener los clientes sobre los productos o servicios que ofrecen las MIPYMES y PYMES. A su vez, permite que estas organizaciones puedan determinar su punto de equilibrio con proactividad para saber cuánto producir, cómo producir y para quién producir (o prestar servicio).
 - ✓ **Tasa de desempleo:** si las MIPYMES y PYMES, gestionan y conocen con anterioridad el comportamiento de la tasa de desempleo, entonces, pueden estimar los niveles de consumo que pueden tener durante el año, e incluso, pueden revisar sus precios en función de la situación económica de la sociedad.
 - ✓ **El índice de precios al consumidor o tasa de inflación (IPC):** este indicador manifiesta el incremento del costo de la vida de las personas en la sociedad. Por lo tanto, determina la tasa a la que se incrementan los precios de los productos y servicios en un tiempo determinado. Esta información, favorece a las MIPYMES y PYMES al control y ajuste de los precios desde el punto de vista estratégico y en función o correspondencia de los costos de los bienes y servicios que ofrecen a los clientes.
 - ✓ **Índice de confianza empresarial:** mide la credibilidad y confianza que depositan los clientes potenciales y fidelizados en las MIPYMES y PYMES. Es un indicador que, indica los niveles de pedidos que se pueden proyectar según las necesidades de la sociedad, y analiza el grado de desarrollo, crecimiento y sostenibilidad que pueden alcanzar estas organizaciones en el tiempo.

- ✓ **Balanza comercial:** determina la diferencia entre las exportaciones y las importaciones de una micro o pequeña y mediana empresa. Por consiguiente, el comportamiento de este indicador puede afectar los tipos de cambio establecidos en función de los contextos políticos-económicos. Sus resultados pueden ser favorables o no, en dependencia de si el comercio de estas empresas se logra de manera justa o no en cuanto a precios, aranceles y tasas de cambios de las monedas entre países.
- ✓ **Políticas públicas y reglamentaciones:** la inestabilidad económica y política de un país, puede traer consigo cambios bruscos e inesperados en las políticas, normativas, procedimiento y regulaciones gubernamentales (ordenanzas municipales, provincia, país e internacionalmente) que deben cumplir las MIPYMES y PYMES en su funcionamiento, lo cual puede afectar su correcto y estable funcionamiento operativo y administrativo. Por ello, es importante que los directivos estén informados y actualizado al respecto, para no incurrir en irregularidades que provoquen el cierre de sus micro, pequeñas y medianas empresas.
- **Indicadores financieros:**
 - ✓ **Margen de contribución:** determinar qué tan eficiente es una empresa para generar productos/servicios en base a costos variables mínimos. Se relaciona directamente con la rentabilidad de una organización, con lo cual, es un indicador que contribuye a la proyección de lo que se debe producir con respecto a lo que se debe vender por encima del punto de equilibrio.
 - ✓ **Margen EBITDA:** favorece al cálculo de la rentabilidad operativa de una empresa en función de sus ingresos antes de intereses, impuestos, amortización y depreciación. De igual manera, permite proyectar y analizar la mejora continua para que los resultados futuros se incrementen.
 - ✓ **Margen Neto:** se relaciona con los ingresos, dado que, determina la ganancia alcanzada o liquidez por cada unidad de producto que vende la empresa. Mientras mayor sea este valor, mayor utilidad se obtiene de las deducciones, impuestos, amortizaciones, entre otros, que permiten que sea una utilidad limpia para la organización. Este se alcanza, después que se haya calculado el **Margen bruto**.
 - ✓ **Costos de la producción y los servicios:** mide los resultados operativos y administrativos que se alcanzan en función de los recursos empleados

para obtener un bien o servicio. Este puede lograrse en esta obra, con la aplicación práctica del ABC/ABM. Asimismo, favorece a la fijación de precios de productos y servicios que demandan los clientes.

- ✓ **Billete intermedio:** corrobora el valor total obtenido a través de las ventas a un cliente en particular en el negocio. Favorece al nivel de repetitividad de un cliente. Asimismo, permite analizar e interpretar el nivel de satisfacción de éste cada vez que regresa a consumir en el negocio.
- ✓ **Retorno de la inversión (ROI):** permite conocer, analizar e interpretar el comportamiento de la rentabilidad de una inversión en el tiempo. Esto se asocia al valor del dinero en el tiempo para la empresa. Es importante para la planificación financiera en determinados plazos, cuando se ejecuta, por ejemplo, una inversión. Dado que, se pueden determinar los ingresos económicos y compararlos con los costos.

Ambiental:

Relacionado a los indicadores ambientales en las empresas, los mismos están detallados y descritos en la ISO 1403, destacándose tres tipos relacionados con el desempeño ambiental, estos son:

- ✓ **Indicador de desempeño de gestión (MPI):** facilita información sobre la gestión para influir en el desempeño ambiental de una organización desde el punto de vista interno y **externo**.
- ✓ **Indicador** de rendimiento operativo (OPI): se relaciona con el rendimiento ambiental operativo de una empresa.
- ✓ **Indicador de estado ambiental (ECI):** provee información sobre la condición local, regional, nacional o global del medio ambiente.

Asimismo, destacan otros indicadores entre los que se encuentran:

- ✓ Cantidad de agua utilizada por día.
- ✓ Cantidad de agua utilizada por unidad de producción
- ✓ Recursos invertidos en investigación de métodos para la reducción del consumo de agua.
- ✓ Disminución de consumo en relación con inversión.
- ✓ Calidad de aire.

- ✓ Concentración de contaminante específico en aire, agua, suelo.
- ✓ Niveles de contaminante en sangre.
- ✓ Cantidad o calidad de recursos naturales.
- **Tecnológico:**
 - ✓ **Tiempo de respuesta de soporte:** evalúa el nivel de compromiso de los empleados con respecto a los clientes. Su respuesta debe ser en tiempo real según las solicitudes de estos últimos. Esto favorece que el cliente se sienta satisfecho.
 - ✓ **Resolución de primera llamada:** buscar solución proactiva a un problema suscitado que afecta al cliente y lo tramita a través de una primera llamada.
 - ✓ La resolución de primera llamada (FCR) no es más que resolver un problema causado por la primera llamada. Mide la cantidad promedio de llamadas recibidas, cuando el cliente conecta con el responsable del proceso de soporte dentro de la empresa (departamento de atención al cliente o de tecnología de la información en la organización). Favorece la disminución del costo medio del servicio prestado.
 - ✓ **Disponibilidad del sistema:** Mantener los flujos del sistema tecnológico en funcionamiento normal Tener el sistema disponible significa que los flujos funcionan con normalidad. Caso contrario, la organización puede caer en pérdidas significativas.
 - ✓ **Tiempo promedio entre fallas y tiempo promedio de reparación:** determina el tiempo promedio entre fallas al relacionarlo con el tiempo invertido la operación de las máquinas dentro del proceso productivo. A su vez, revela el tiempo que se necesita invertir resolver una llamada.
- **Responsabilidad Social Empresarial:**

La Responsabilidad Social Empresarial dentro del modelo ABC/ABM, da una nueva visión de la proyección de las organizaciones, esta herramienta de gestión incorpora en sus análisis las buenas prácticas del desempeño de esta con respecto a la sociedad, y muestra el compromiso de la empresa por una producción más limpia, por la entrega de información transparente y en tiempo, por no caer en la evasión de impuesto a los organismos controladores del

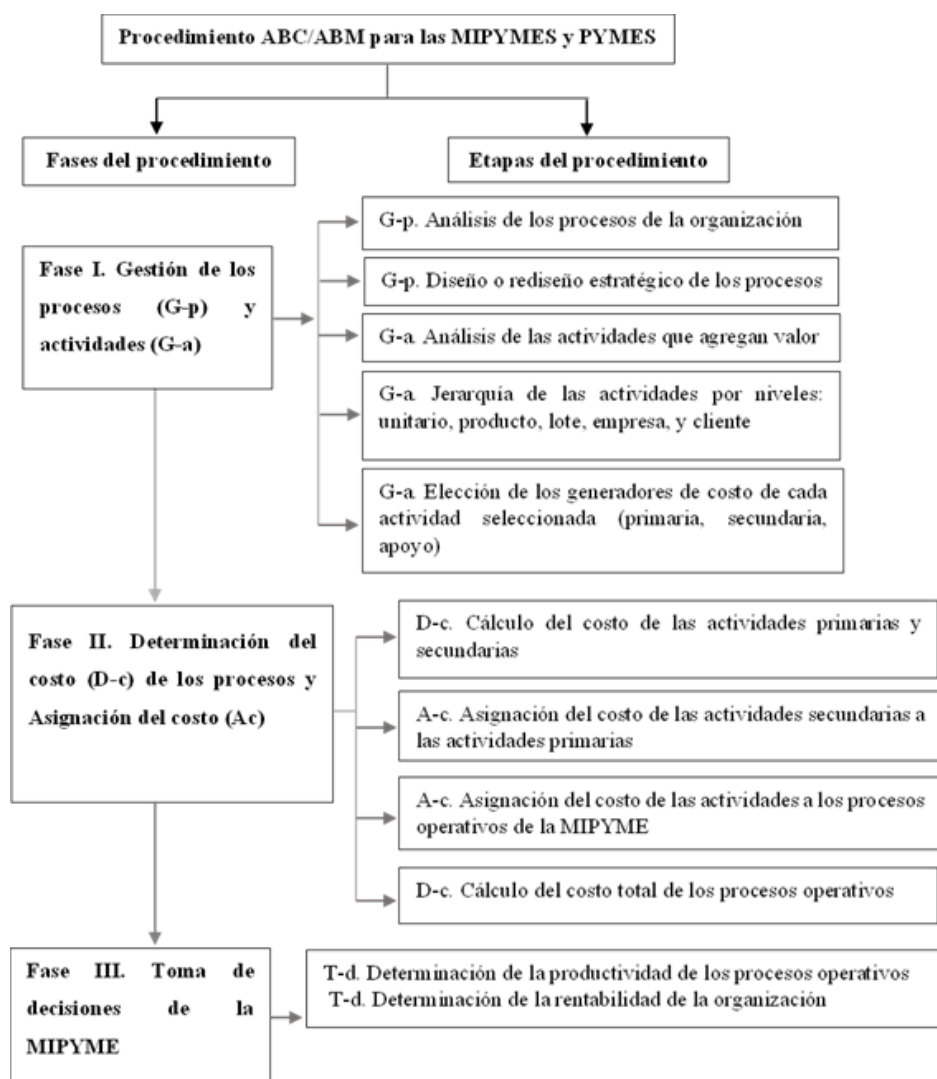
Estado, entre otros, elementos que favorecen la credibilidad de la empresa y la disminución de los costos innecesarios.

Como se puede percibir, el modelo ABC/ABM desde su concepción estratégica, considera un conjunto de indicadores que operan dentro de la organización, que no solo es necesario gestionarlo hacia el interior, sino también, hacia el exterior, o sea, al entorno que le rodea.

Dado a conocer los indicadores que deben considerarse estratégicamente desde la concepción del modelo, se procede a continuación a detallar el procedimiento que va a permitir la ejecución del ABC/ABM como herramienta de gestión para la toma de decisiones en las MIPYMES y PYMES.

Figura 39.

Procedimiento ABC/ABM para MIPYMES y PYMES.



Fuente: elaboración propia

La Figura 39 creado para las MIPYMES y PYMES, a diferencia del diseñado para las instalaciones hoteleras, comprende una tercera fase con dos etapas, esto lo hace más relevante como herramienta de gestión, pues, no solo se enfoca en los costos de los procesos y actividades, sino que, busca la determinación de la productividad y rentabilidad de estas organizaciones, con la finalidad de conocer la realidad de los resultados y tomar decisiones proactivas y futuras que la conduzcan a ser más competitivas y sostenibles en el tiempo en el mercado frente a una mayor cantidad de competidores formales e informales en la sociedad.

Relacionado a los indicadores mencionados, estos expresan el resultado de la eficiencia, eficacia y efectividad con que las MIPYMES y PYMES, deben funcionar para lograr sus objetivos concebido, propuestos y consensuados en el proceso de dirección estratégico planteado en el modelo ABC/ABM, precisamente en su primer nivel.

Al respecto, los directivos y empleados deben comprender la necesidad de trabajos juntos y de manera mancomunadas por la organización, los primero deben entender que su principal cliente en la empresa es su propio empleado y cuando esto ocurre, pues entonces es mayor el compromiso, la lealtad, el rendimiento de la productividad de cada uno para que la rentabilidad sea mayor.

Con los criterios expuestos y el contexto descrito, se deja en esta obra una propuesta conceptual de modelo y procedimiento ABC/ABM, que debe aplicarse en las MIPYMES y PYMES, con lo cual, en la próxima edición se materializarán los resultados prácticos, fruto de la investigación práctica-experimental del estudio que ha de realizarse.

- **Conclusiones del capítulo**

Finalmente, la concepción de los Modelos ABC/ABM para las MIPYMES y PYMES, abre un espacio de herramientas efectivas para tomar decisiones y ser competitivos en el mercado para empresas de menores recursos económicos-financieros.

El procedimiento ABC/ABM constituye una guía para la ejecución del modelo en la práctica, el cual puede ser reajustado a las características propias de funcionamiento. Esto favorece a su efectividad como herramienta de gestión para la toma de decisiones proactiva, lo cual contribuye a elevar la competitividad de las MIPYMES y PYMES ante las exigencias del mercado.

Finalmente, el ABC/ABM como herramienta de gestión beneficia a las MIPYMES y PYMES en mejorar sus resultados finales con la aplicación de diversas herramientas de gestión que le son compatibles, entre las que destacan: gestión por procesos, gestión de inventario, control de gestión, cuadro de mando integral, mejora continua, ente otras,

que garantizan en los procesos administrativos y operativos de la organización: minimización de las mermas o despilfarros en la producción o prestación de servicios, aprovechamiento óptimo de los recursos disponibles, disminución de procesos y actividades que no generan valor a la empresa ni al cliente, disminución o eliminación de los tiempos improductivos; e , incremento del rendimiento.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ahlstrom, D., Nair, A., & Young, M. N. (2003). Managing the institutional environment: Challenges for foreign firms in post WTO China. *S.A.M. Advanced Management Journal*, 41-49.
- Aimar Franco, O. (1995). Sistemas de costos basado en actividades. Pasado, presente y futuro. *Revista Costos y Gestión*, (15), T-IV.
- Álvarez, G. A. (2000). *Contabilidad de gestión: Nuevos enfoques del sistema de costo por actividades en el marco del perfeccionamiento empresarial* [Tesis Doctoral, Universidad de Camagüey].
- Álvarez, J., & Blanco, F. (1995). La contabilidad de dirección estratégica como soporte de la excelencia empresarial. *Partida Doble*, 44-51.
- Álvarez, J., & Blanco, F. (1996). Previsiones estratégicas en la empresa. *Partida Doble*, 19-29.
- Álvarez-Dardet Espejo, C. (1994). Diferencias conceptuales entre el análisis de costo tradicional y estratégico. *Actualidad Financiera*, (6), 7-13.
- Amaro, Y. (2002a). Necesidad de reflexionar sobre la utilidad de las nuevas herramientas en materia de costos.
- Amaro, Y. (2002b). Otra visión sobre el ABC. <http://www.libdigi.unicamp.br/document/?view142>
- Amat i Salas, O., & Soldevila García, P. (2000). *Contabilidad y gestión de costes*. Gestión 2000.
- Amat i Salas, O., & Soldevila García, P. (2001). Revista española de financiación y contabilidad (1985-1999): Un análisis retrospectivo. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 30(108), 529-552.
- Amozarrain, M. (1999). *La gestión por procesos*. Mondragón Corporación Cooperativa.
- Andersen, M., & Rohde, C. (1994). *Empirisk undersogelse af kalkulationspraksis*. KPMG C. Jespersen Ltd.
- Anderson, S. W., Hesford, J. W., & Young, S. M. (2002). Factors influencing the performance of activity-based costing teams: A field study of ABC model development time in the automobile industry. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 195-211.
- Anderson, S. W., & Young, S. M. (1999). The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting Organizations & Society*, 24(7), 525-559.
- Anderson, T. (1995). ABC evolution: The next step for activity-based management. *IIE Solutions*, 27(6), 22-26.
- Aparisi Caudeli, J. A., & Ripoll Feliu, V. M. (2001). Los sistemas de información estratégica en ambientes competitivos. *Revista Legis del Contador*, 45-58.
- Araujo Pinzón, P. (2000). *Cambio contable e intensidad competitiva: Estudio de un caso* [Tesis Doctoral, Universidad de Cádiz]. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=52689>

- Argyris, C., & Kaplan, R. S. (1994). Implementing new knowledge: The case of activity-based-accounting. *Accounting Horizons*, 8(3), 83-105.
- Armenteros Díaz, M. (2000). Obsoletos los sistemas de costos tradicionales. *Revista Cifras*, (1), 5-10.
- Armenteros Díaz, M., & Vegas Falcón, V. (2000). La contabilidad de gestión en los mercados globalizados. <http://www.isri.cu/Páginas/Investigaciones/Investigaciones.16.ht.m>
- Armenteros Díaz, M., & Vega Falcón, V. (2003). Evolución y perspectivas de la contabilidad de gestión en Cuba. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, (1), 15-28.
- Armstrong, P. (2002). The cost of activity-based management. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1), 99-120.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (1997). *Principios de contabilidad de gestión. El sistema de costos basado en las actividades*. Ediciones Gráficas Ortega.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (2000). *Glosario iberoamericano de contabilidad de gestión*. Ediciones Gráficas Ortega.
- Azparren Pérez, M. R. (1997). Sistema de costos basados en las actividades (caso práctico). *Estudios Financieros*, (177), 125-148.
- Bailey, J. (1991). Implementation of ABC systems by U.K. companies. *Management Accounting*, 30-32.
- Balachandran, B. V., & Sundar, K. S. (2003). Interface between ABC/M requirements and multidimensional databases. *Cost Management*, 17(6), 29-35.
- Balada Ortega, T., & Ripoll Feliu, V. M. (2000). *Situaciones y tendencias de la contabilidad de gestión en el ámbito iberoamericano*. Ediciones Gráficas Ortega.
- Banker, R. D. (1998). Development practices, software complexity, and software maintenance performance. *Management Science*, 44(4), 433-450.
- Barber Luján, Y., Ripoll Feliu, V. M., & Tamarit Aznar, C. (2013). Análisis en el ISI Web of Knowledge de los artículos sobre el sistema de costes y gestión basado en las actividades (período 2000-2010). *Revista Harvard Deusto Business Research*, 1(2). <https://doi.org/10.3926/hdbr.26>
- Baron, A. (2001, febrero 27). *Modelos de costos ABC (Activity Based Costing). Nuevas tendencias de la contabilidad de gestión* [Conferencia]. Colegio de Economistas de Cataluña, Barcelona, España.
- Barrachina Palanca, M. (2001). *Fusiones y adquisiciones: Implicaciones de los sistemas contables de gestión en los procesos de integración y cambios sociocultural* [Tesis Doctoral, Universidad de Valencia]. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=168482>
- Barrachina Palanca, M., Castello Taliani, E., & Ripoll Feliu, V. M. (2022). Reflexiones sobre el control de gestión en una economía digital. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 81, 143-164. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n81a06>

- Baskerville, R., & Slaughter, S. A. (1999). Knowledge capability and maturity in software management. *The Data Base for Advance in Information System*, 30(2), 26-42.
- Baujín Pérez, P. (2001). *Diseño y aplicación de un sistema de costos basado en actividades para instalaciones hotelera* [Tesis de Maestría, Universidad de Matanzas].
- Baujín Pérez, P. (2005). *Diseño y validación del procedimiento del costeo por actividades. Caso hotelero* [Tesis Doctoral, Universidad de Matanzas].
- Baujín Pérez, P., Vega Falcón, V., & Armenteros Díaz, M. (2000, noviembre). Diseño de un sistema de costo basado en actividades en entidades hoteleras [Ponencia]. 1er Congreso Internacional de Economía del Turismo, Santiago de Cuba, Cuba.
- Baujín Pérez, P., Vega Falcón, V., & Armenteros Díaz, M. (2002, abril). Aplicación del costeo por actividades en hoteles [Ponencia]. V Encuentro Internacional de Ciencias Empresariales, Universidad de Matanzas, Cuba.
- Baujín Pérez, P., Vega Falcón, V., & Armenteros Díaz, M. (2003). Diseño de nuevos sistemas de costos [Ponencia]. IV Congreso Dominicano-Cubano de Contabilidad, Auditoría y Tributación, La Habana, Cuba.
- Baujín Pérez, P., & Vega Falcón, V. (2001, julio). Diseño y aplicación de un sistema de costo basado en actividades en instalaciones hoteleras [Ponencia]. VII Congreso del Instituto Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, Universidad de León, España.
- Baujín Pérez, P., & Vega Falcón, V. (2004, septiembre). El sistema ABC en el sector hotelero [Ponencia]. VI Simposio Internacional de Ciencias Empresariales para el Turismo y Oportunidades de Negocios e Innovación, Varadero, Cuba.
- Baujín Pérez, P., & Vega Falcón, V. (2005). Contribución al diseño del sistema de costos por actividades: caso hotelero. *Retos Turísticos*, 4(2), 12-25.
- Baxendale, J., & Raju, P. S. (2004). Using ABC to enhance throughput accounting: A strategic perspective. *Cost Management*, 18(1), 24-31.
- Baxter, J., & Fong, Ch. (2003). Alternative management accounting research-whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 97-126.
- Bescos, P. (2002). *Management accounting research* [Seminario]. Universidad de Valencia.
- Bescos, P. (2004). *Modelos actuales de costes y rendimientos* [Documentos de estudios]. Universidad de Valencia.
- Bescos, P., & Cauvin, E. (2000). L'ABC/ABM: où en est-on actuellement? *Echanges*, (168), 23-26.
- Bescos, P., & Cauvin, E. (2001, abril). The implementation of ABCM in Canada, France and Japan: A cross-national study [Ponencia]. 24th Annual Congress of the European Accounting Association, Athens, Greece.

- Bescos, P., Cauvin, E., Langevin, P., & Mendoza, C. (2003, abril). Criticisms of budgeting: A contingent approach [Ponencia]. 26th Congress of the European Accounting Association, Seville, Spain.
- Bhimani, A., & Bromwich, M. (1993). Management accounting: Evolution in progress. En C. Drury (Ed.), *Management accounting handbook* (pp. 15-42). CIMA Professional Handbook Series.
- Bhimani, A., & Pigott, D. (1992). Implementing ABC: A case study of organizational and behavioural consequences. *Management Accounting Research*, 3(2), 119-132.
- Bjorkman, I., & Lu, Y. (2005). The management of human resource in Chinese-Western joint ventures. *Journal of World Business*, 40(1), 1-14.
- Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: The case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8(1), 3-17.
- Bjørnenak, T., & Mitchell, F. (1999). *A study of the development of the activity based costing journal literature 1987-1998* [Working Paper]. Norwegian School of Economics and Business Administration.
- Bocchino, W. A. (1997). Las funciones de planeación y el sistema de información. En *Sistema de información para la administración. Técnicas e instrumentos* (5ª ed., pp. 65-85). Trillas.
- Borrás, F., & López, M. (1996). La contabilidad de gestión en Cuba. En J. Lizcano (Ed.), *La contabilidad de gestión en Latinoamérica* (pp. 89-112). AECA.
- Brewer, P. C., Campbell, R. J., & McClure, R. H. (2002). Supercharging your ABC: Use revenue data. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 13(3), 15-22.
- Brewer, P. C., Juras, P. E., & Brownlee, E. R. (2003). Global Electronics, Inc.: ABC implementation and the change management process. *Issues in Accounting Education*, 18(1), 49-70.
- Briers, M., & Fong, W. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: A field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 26(3), 237-269.
- Brimson, J. A. (1991). *Activity accounting. An activity based costing approach*. Wiley/National Association of Accountants.
- Brimson, J. A. (1997). *Contabilidad por actividades*. Alfaomega.
- Bromwich, M., & Bhimani, A. (1994). *Management accounting: Pathways to progress*. CIMA.
- Broto Rubio, J. (1996). La contabilidad estructural como marco conceptual de referencia para evaluar las nuevas aportaciones a la contabilidad de gestión: los modelos del ABC. *Actualidad Financiera*, 45-58.
- Bruton, G. D., Ahlstrom, D., & Chan, E. S. (2001). Foreign firms in China: Facing human resources challenges in a transitional economy. *SAM Advanced Management Journal*, 66(3), 4-15.

- Buenos Campos, E. (2003). Medición y gestión del capital intelectual y conocimiento en las empresas españolas. *Revista de Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, (64), 15-28.
- Byerly, D., Revell, E., & Davis, S. (2006). Benefits of activity-based costing in the financial services industry. *Cost Management*, 20(6), 25-32.
- Cagwin, D., & Bouwman, M. (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, 13(1), 1-39.
- Caldera Alberto, J. (2003). *Factores de organización y comportamiento en los sistemas ABC/ABM: Percepciones de su uso* [Trabajo de suficiencia investigadora, Universidad de Valencia].
- Caldera Alberto, J., Baujín Pérez, P., Ripoll Feliu, V. M., & Vega Falcón, V. (2024). Evolución en la configuración de los sistemas de costeado basado en las actividades. *Actualidad Contable FACES*, 10(14), 14-28.
- Camaleño Simón, C. (1997). El modelo ABC a examen: ventajas y limitaciones de uso. *Partida Doble*, (78), 32-45.
- Canen, A. G., & Canen, A. (2001). Looking at multiculturalism in international logistics: An experiment in a higher education institution. *International Journal of Educational Management*, 15(3), 145-152.
- Canen, A. G., & Canen, A. (2006). Innovation management education for multicultural organisations: Challenges and a role for logistics. *European Journal of Innovation Management*, 9(1), 73-85.
- Carnota Lauzán, O. (2010). El costo en salud y la corresponsabilidad clínica. Un enfoque desde la perspectiva gerencial. *Revista Cubana de Salud Pública*, 36(3), 222-232. http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0864-34662010000300006&lng=es
- Castelló Taliani, E. (1992). Análisis conceptual del ABC. *Partida Doble*, (27), 18-25.
- Castelló Taliani, E. (1994). De la vieja a la nueva contabilidad de gestión. *Partida Doble*, (47), 22-31.
- Castelló Taliani, E. (2003). Necesaria integración de los sistemas de control de gestión estratégico y operativo. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, (64), 35-48.
- Castelló Taliani, E., & Lizcano, J. (1994). *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*. Instituto de Estudios Económicos.
- Castelló Taliani, E., & Lizcano Álvarez, J. (2003). Características de las empresas que utilizan el sistema ABC/ABM en España: una proyección empírica. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, (1), 45-68.
- Castro, L. T. (2004). Activity-based cost accounting: An executive's guide. *Healthcare Financial Management*, 58(2), 52-56.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control system design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.

- Chenhall, R. H. (2004). The role of cognitive and affective conflict in early implementation of activity-based cost management. *Behavioral Research in Accounting*, 16(1), 19-44.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), 1-19.
- Chiu Ip, P., Li, Ping Wai, L., & Joseph, S. W. Y. (2003). Application of activity based costing (ABC): The case of a non-government organization. *International Journal of Management*, 20(3), 282-293.
- Clarke, P. J., Hill, N. T., & Stevens, K. (1999). Activity based costing in Ireland: Barriers to, opportunities for, change. *Critical Perspectives on Accounting*, 10(4), 443-468.
- Clarke, P., & Mullins, T. (2001). Activity based costing in the non-manufacturing sector in Ireland: A preliminary investigation. *Irish Journal of Management*, 22(2), 1-18.
- Cobb, J., Innes, J., & Mitchell, F. (1992). *Activity based costing: Problems in practice*. CIMA.
- Cokins, G. (2005). Measuring profits and costs across the supply chain for collaboration. *Cost Management*, 19(5), 20-28.
- Colectivo de autores. (1986). *Principio para la planificación, registro y cálculo del costo de producción*. Editorial Pueblo y Educación.
- Cooper, R. (1988a). The rise of activity-based costing. Part one: What is an activity-based system? *Journal of Cost Management*, 2(2), 45-53.
- Cooper, R. (1988b). The rise of activity-based costing. Part two: When do I need an activity-based system? *Journal of Cost Management*, 2(3), 41-48.
- Cooper, R. (1989a). Los métodos tradicionales de costes están quedando obsoletos. *Harvard Deusto Business Review*, (39), 85-94.
- Cooper, R. (1989b). The rise of activity-based costing-part three: How many cost drivers do you need? *Journal of Cost Management*, 2(4), 34-46.
- Cooper, R. (1995). *When lean enterprises collide: Competing through confrontation*. Harvard Business School Press.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). How cost accounting systematically distorts products costs. *Management Accounting*, 69(10), 20-27.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). Profit priorities from activity base costing. *Harvard Business Review*, 69(3), 130-135.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1992). Activity-based systems: Measuring the cost of resource usage. *Accounting Horizons*, 6(3), 1-13.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1998). The promise -and peril- of integrated cost systems. *Harvard Business Review*, 76(4), 109-119.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1999). *Coste y efecto* (2ª ed.). Gestión 2000.

- Cooper, R., Kaplan, R. S., Maisel, L. S., Morrissey, E., & Oehm, R. M. (1992). *Implementing activity-based cost management*. Institute of Management Accountants.
- Cornella, A. (1994). *Los recursos de la información. Ventaja competitiva para las empresas*. McGraw-Hill Interamericana de España.
- Cotton, W. D. J. (1993). *Activity-based costing in New Zealand* [Working Paper]. SUNY at Genesco.
- Cotton, W. D. J., Jackman, S. M., & Richard A. Brown, R. A. (2003). Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-based costing survey. *Management Accounting Research*, 14(1), 67-72.
- Cree, R. (2002). Missing in action. *Director*, 55(8), 42-46.
- Cross, L. (2002). Costing system starts with ABC. *Graphic Arts Monthly*, 74(7), 54-56.
- Cross, L. (2007). Progress in ABC costing. *Graphic Arts Monthly*, 79(6), 38-40.
- Cuaderno de Perfeccionamiento Empresarial para la Capacitación del Trabajador. (2007). *Perfeccionamiento de empresas cubanas*. Empresa de Palmares.
- Dahlgren, J., Holmström, M., & Nehler, H. (2004, abril). Activity based costing – diffusion and adoption [Ponencia]. XXIV Congreso Anual de la EAA, Atenas, Grecia.
- Davies, R. E., & Sweeting, R. C. (1993, abril). Accounting innovations and the development of manufacturing accounting systems [Ponencia]. 16th Annual Congress of the European Accounting Association, Turku, Finland.
- De los Reyes Rodríguez, S. (1998). *Diseño de la metodología para la aplicación del método de costeado basado en las actividades en la Agencia transportista VERACUBA* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].
- Deming, E. W. (1989). *Calidad, productividad y competitividad. La salida de la crisis*. Díaz de Santos.
- Documento de Perfeccionamiento Empresarial de Palmares. (2001). *Estrategia empresarial de perfeccionamiento*. Regido por el Decreto Ley 187 de 1998.
- Dowdle, P., Stevens, J., McCarty, B., & Daly, D. (2007). Process-based management: The road to excellence. *Cost Management*, 21(4), 28-35.
- Drennan, L., & Kelly, M. (2002). Assessing an activity-based costing project. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(3), 311-333.
- Drury, C., & Tayles, M. (2001, abril). Autopsy of a stalling ABC system: A case study of activity-based costing management and performance improvement [Ponencia]. XXIV Congreso Anual de la EAA, Atenas, Grecia.
- Eaton, J. J., & Bawden, D. (1990). What kind of resource is information. *International Journal of Information Management*, 11(2), 156-165.
- Englund, H. (2001, abril). Leader-activities and their impact on implementation process: The case of Balance Scorecard in the Municipality of Nora, Sweden [Ponencia]. XXIV Congreso Anual de la EAA, Atenas, Grecia.
- Ernst, & Young. (1994). *European Biotech 95: Gathering momentum*. Ernst and Young.

- Escobar Pérez, B., González González, J. M., & Lobo Gallardo, A. (2003). Contabilidad de gestión y procesos de concentración empresarial: repercusiones organizativas y sociales de las fusiones y adquisiciones. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, (1), 89-115.
- Ezzamel, M. (1994). Organizational change and accounting: Understanding the budgeting system in its organizational context. *Organization Studies*, 15(2), 213-240.
- Falgueras Martínez-Alarcón, J., Puig Pla, X., Soldevila García, P., & Amat i Salas, O. (2003). Aspectos que influyen en las diferencias internacionales en materia de contabilidad de gestión. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, (1), 117-142.
- Fernández León, A. (1999). *Diseño de una metodología para un sistema de costos basado en actividades en el Hotel Club Med Varadero* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].
- Foster, G., & Swenson, D. (1997). Measuring the success of activity-based costing management and its determinants. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 109-141.
- Freeman, T. (1998). Transforming cost management into a strategic weapon. *Journal of Cost Management*, 12(6), 13-26.
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (1995). *Activity based techniques: The real-life consequences*. CIMA.
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (1999). *Success and failure of activity-based techniques: A long-term perspective*. CIMA.
- Fulmer, R., & Bernard, J. (2001). Entrevista con Chris Argyris: El aprendizaje organizativo. *Harvard Deusto Business Review*, 104, 10-26.
- Garbey Chacón, N. (2000, noviembre). Marco teórico para la implantación del costeo basado en la actividad (ABC) en la empresa hotelera [Ponencia]. I Evento Internacional de Economía del Turismo, Santiago de Cuba, Cuba.
- Garbey Chacón, N. (2003). Aplicación práctica del costeo por actividades [Ponencia]. IV Congreso Dominicano-Cubano de Contabilidad, Auditoría y Tributación, La Habana, Cuba.
- Garbey Chacón, N., & Sarmiento Santana, J. (2001, abril). Propuesta de una metodología para la implantación del costeo basado en la actividad en la hotelería cubana. Experiencias prácticas alcanzadas [Ponencia]. II Evento Internacional Contabilidad y Finanzas en el Tercer Milenio, La Habana, Cuba.
- Glisby, M., & Holden, N. (2004). Contextual constraints in knowledge management theory: The cultural embeddedness of Nonaka's knowledge-creating company. *Knowledge and Process Management*, 11(1), 29-36.
- Goldratt, E. M., & Cox, J. (1986). *La meta: Un proceso de mejora continua*. North River Press.
- González Román, Z. (2003). *Diseño de una metodología para un sistema de costos basado en actividades en el Hotel Melía Varadero* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].

- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105-122.
- Gosselin, M. (1999, mayo). The ABC paradox: Bandwagon theories and competitive pressures [Ponencia]. 22nd Annual Conference of the European Accounting Association, Bordeaux, Francia.
- Gosselin, M. (2000). Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités. *Finance, Contrôle et Stratégie*, 3(4), 35-58.
- Govindarajan, V. (1986). Impact of participation in the budgetary process on managerial attitude and performance: Universalistic and contingency perspectives. *Decision Sciences*, 17(4), 496-516.
- Granlund, M. (2003). Management accounting system integration in corporate merger: A case study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(2), 208-243.
- Grant, K. A., Garland, J. G., Joachim, T. C., Wallen, A., & Vital, T. (2003). Achieving health, safety, and performance improvements through enhanced cost visibility and workplace partnerships. *AIHA Journal*, 64(5), 654-660.
- Grieco, P. L. (1997). *World class. Excelencia empresarial*. Deusto.
- Guerra, M. J. (2006). *Procedimientos metodológicos para el cálculo del costo basado en actividades en las unidades de beneficio de tabaco en la provincia de Pinar del Río* [Tesis de Maestría, Universidad de Pinar del Río].
- Harrington, H. J. (1991). *El proceso de mejoramiento. Como las empresas punteras norteamericanas mejoran la calidad*. Quality Press.
- Harrington, H. J. (1993). *Mejoramiento de los procesos de la empresa*. McGraw-Hill.
- Harrington, H. J. (1997). *Administración total del mejoramiento continuo*. McGraw-Hill.
- Hatchuel, D., & Filet, C. (2020). *L'intelligence artificielle au service du contrôle de gestion: nécessité ou utopie?* [Informe]. Emerson Audit & Conseil. <https://www.emersongroupe.com/wp-content/uploads/2020/04/2020-04-Avis-dexpert.pdf>
- Heizer, J., & Hender, B. (1997). *Dirección de la producción. Decisiones estratégicas* (4ª ed.). Prentice Hall Iberia.
- Hicks, D. T. (2003). Keeping SCORE. *Manufacturing Engineering*, 131(6), 89-94.
- Hicks, J. (1993). *Management information systems: A user perspective*. West Publishing.
- Hirsch, M. L., & Nibbelin, M. C. (1992). Incremental, separable, sunk and common costs in activity-based costing. *Journal of Cost Management*, 6(1), 39-47.
- Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12, 1-17.
- Iglesias Sánchez, J. L. (1993). El sistema de costes ABC. Una valoración crítica. *Partida Doble*, (35), 24-33.

- Iglesias Sánchez, J. L. (2003). *Contabilidad de gestión. Una aplicación a la toma de decisiones en la empresa* [Curso de maestría]. Universidad de Valencia.
- Infobae. (2024, enero 10). Cuba aprueba 121 nuevas pymes, el total asciende a casi 10.200 desde 2021. <https://www.infobae.com/espana/agencias/2024/02/01/cuba-aprueba-21-nuevas-pymes-el-total-asciende-a-casi-10200-desde-2021/>
- Innes, J., & Mitchell, F. (1990). *Activity based costing: A review with case studies*. Chartered Institute of Management Accountants.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1992). *Activity based costing. Problems in practice*. CIMA.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1995). A survey of activity based costing in UK's largest companies. *Management Accounting Research*, 6(2), 137-153.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1998). *A practical guide to activity-based costing*. The Chartered Institute of Management Accountants.
- Innes, J., Mitchell, F., & Sinclair, D. (2000). Activity-based costing in the UK's largest companies: A comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11(3), 349-362.
- ISO 9001:2000. (2000). *Normas para la gestión de la calidad y el aseguramiento de la calidad*. Organización Internacional de Normalización.
- ISO 14031:2013. (2013). *Gestión ambiental — Evaluación del desempeño ambiental — Directrices*. Organización Internacional de Normalización. <https://www.iso.org/obp/ui#iso:std:iso:14031:ed-2:v1:es>
- Israelsen, P. (1993). *Activity vs. variability-based management accounting*. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- Ivancevich, J. M., Skinner, S. J., & Lorenzi, P. (1997). *Gestión, calidad y competitividad*. McGraw-Hill Interamericana de España/IRWIN.
- Jarrat, A. (1999). Managing diversity and innovation in a complex organisation. *International Journal of Technology Management*, 17(1-2), 5-15.
- Jermias, J. (2001). Cognitive dissonance and resistance to change: The influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2), 141-160.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
- Judd, P., Paddock, C., & Wetherbe, J. (1981). Decision impelling differences: An investigation of management by exception reporting. *Information and Management*, 4(5), 259-267.
- Kaplan, R. S. (1984). Evolución de la contabilidad de gestión. En S. Carmona (Ed.), *Cambio tecnológico y contabilidad de gestión* (pp. 55-100). ICAC.
- Kaplan, R. S. (1990). The four stage model of cost system design. *Management Accounting*, 71(8), 22-26.
- Kaplan, R. S. (1992). In defense of activity-based cost management. *Management Accounting*, 74(5), 58-63.

- Kaplan, R. S., & Anderson, A. (2004). Time-driven ABC. *Harvard Business Review*, 82(11), 131-138.
- Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced management accounting* (3ª ed.). Prentice Hall.
- Kasperskaya, Y. (2004, enero). Cause and effect relations in the BSC framework [Ponencia]. Seminario ABC/ABM: X Workshop en Contabilidad y Control de Gestión, Alcalá de Henares, España.
- Kiani, R., & Sangeladji, M. (2006). An empirical study about the use of the ABC/ABM models by some of the Fortune 500 largest industrial corporations in the USA. *Journal of American Academy of Business*, 9(2), 174-182.
- Kinsella, S. M. (2004). Activity-based costing: Does it warrant inclusion in A Guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK GUIDE). *Project Management Journal*, 35(2), 49-56.
- Kline, J. J. (2003). Activity-based costing and benchmarking: A tandem for quality-oriented governments. *The Journal of Government Financial Management*, 52(3), 50-54.
- Kocakulah, M. C., & Basham, S. (2004). Using ABC to manage retirement plan trustee's record-keeping costs. *Cost Management*, 18(1), 32-39.
- Krumwiede, K. (1998a). ABC: Why it's tried and how it succeeds. *Management Accounting*, 79(10), 32-38.
- Krumwiede, K. (1998b). The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 239-277.
- Latshaw, C. A., & Cortese-Danile, T. M. (2002). Activity-based costing: Usage and pitfalls. *Review of Business*, 23(1), 30-34.
- Lere, J. C. (2005). Selling activity-based costing. *The CPA Journal*, 75(3), 40-43.
- Libby, T., & Waterhouse, J. H. (1996). Predicting change in management accounting system. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137-150.
- Lima García, I. (2001). *Diseño de una metodología para un sistema de costos basado en actividades en el Hotel Sol Élite Palmeras* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].
- Lineamientos Generales para la Planificación, Registro y Control del Costo. (1989). *Resolución Conjunta 1. Lineamientos generales de costos*. Junta Central de Planificación; Comité Estatal de Finanzas; Comité Estatal de Precios y Comité Estatal de Estadísticas.
- Liu, L., Robinson, J. J., & Martín, J. (2002). Double measure. *Financial Management*, 31(10), 42-46.
- Liu, L., Robinson, J. J., & Martín, J. (2005). An application of activity-based budgeting: A UK experience. *Cost Management*, 19(5), 30-36.
- Lizcano Álvarez, J., Castelló Taliani, E., & Ripoll Feliu, V. M. (1996). *La contabilidad de gestión en los 90: 50 artículos divulgativos*. Ediciones Gráficas Ortega.

- López Rodríguez, M. (2000). *El control y la contabilidad de gestión, una propuesta para las empresas hoteleras* [Tesis Doctoral, Universidad de La Habana].
- López Viñegla, A. (1998). *El cuadro de mando y los sistemas de información para la gestión empresarial. Posibilidad de tratamiento hipermedia*. AECA.
- Lorino, P. (1993). *El control de gestión estratégico: La gestión por actividades*. Boixareu Marcombo.
- Lukka, K., & Granlund, M. (1994). *Cost accounting practice in Finland* [Working Paper]. Turku School of Economics and Business Administration.
- Llerena García, Y., & Mazorra Pérez, A. M. (2005). *Diseño y validación de la Fase III del procedimiento de costos por actividades. Caso hotelero* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].
- Maiga, A. S., & Jacobs, F. A. (2003). Balanced scorecard, activity-based costing and company performance: An empirical analysis. *Journal of Managerial Issues*, 15(3), 283-301.
- Mallo Rodríguez, C. (1994). Aplicación del sistema ABC. *Partida Doble*, (47), 14-21.
- Malmi, T. (1997). *Adoption and implementation of activity-based costing: Practice, problems and motives* [Publications of the Helsinki School of Economics and Business Administration: A-128]. Helsinki School of Economics and Business Administration.
- Malmi, T. (1999). Activity-based costing across organizations: An exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, 24(8), 649-672.
- Marshall, J. (2002). More complex, more robust. *Financial Executive*, 18(1), 40-43.
- McGowan, A. S. (1998). Perceived benefits of ABCM implementation. *Accounting Horizons*, 12(1), 31-50.
- McGowan, A. S. (1999). Impacts of ABCM on job performance and environment. *Journal of Cost Management*, 13(2), 32-36.
- McGowan, A. S., & Klammer, T. (1997). Satisfaction with activity-based cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 217-237.
- McNair, C. (1990). Interdependence and control: Traditional vs. activity based responsibility accounting. *Journal of Cost Management*, 4(2), 15-24.
- Mencimore, C. D., & Bell, A. T. (1995). Are you ready for fourth-generation ABC? *Management Accounting*, 76(7), 22-26.
- Ministerio de Economía y Planificación. (2024). *Aprobación y creación de micro, pequeñas y medianas empresas*. La Habana, Cuba.
- Morejón Rodríguez, Y., & Perdomo Acosta, G. (2003). *Diseño de una metodología para un sistema de costos basado en actividades en el Hotel Iberostar Bella Costa* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].
- Muras, A., & Rodríguez, M. (2003). A new look at manufacturing using CAM-I's capacity management model. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 14(3), 45-54.

- Nachtmann, H., & Needy, K. (2003). Methods for handling uncertainty in activity-based costing system. *The Engineering Economist*, 48(3), 259-282.
- Nair, M. (2002). Helping ensure successful implementations of activity-based management. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 13(2), 73-86.
- Nanni, A. J., Dixon, R., & Vollmann, T. E. (1992). Integrated performance measurement: Management accounting to support the new manufacturing realities. *Journal of Management Accounting Research*, 4, 1-19.
- Needy, K., Nachtmann, H., Roztocki, N., Colosimo Warner, R., & Bidanda, B. (2003). Implementing activity-based costing system in small manufacturing firms: A field study. *Engineering Management Journal*, 15(1), 3-10.
- Nogueira Rivera, D. (1997). *La gestión de la producción en la Empresa de Calzado Textil-Goma Humberto Lamothe. Particularidades del control de gestión* [Tesis de Maestría, Universidad de Matanzas].
- Nogueira Rivera, D. (2002). *Modelo conceptual y herramientas de apoyo para potenciar el control de gestión en las empresas cubanas* [Tesis Doctoral, Universidad de Matanzas].
- Nogueira Rivera, D., Medina León, A., & Nogueira Rivera, C. (2004). *Fundamentos para el control de la gestión empresarial*. Editorial Pueblo y Educación.
- Nogueira Rivera, D., Medina León, A., Hernández Pérez, G. D., Nogueira Rivera, C., & Pérez Barral, O. (2008). Instrumento de gestión para la toma de decisiones: El cuadro de mando integral. Caso GET Varadero. <http://webmail.umcc.cu/Redirect/www.gestiopolis.com/recursos4/docs/ger/sistemaabc.htm>
- Ooi, G., & Soh, C. H. (2006). Developing an activity-based costing approach for system development and implementation. *Database for Advance in Information Systems*, 37(2-3), 54-71.
- Peckenpaugh, J. (2006). Teaching the ABCs. *Government Executive*, 38(4), 41-46.
- Pérez Barral, O. (2003a). Propuesta de programa BDABC [Ponencia]. III Seminario Internacional de Turismo y Desarrollo, Universidad de Matanzas, Matanzas.
- Pérez Barral, O. (2003b). Propuestas de herramientas de gestión para empresas de servicios [Ponencia]. IV Congreso Dominicano-Cubano de Contabilidad, Auditoría Tributación, La Habana, Cuba.
- Pérez Barral, O. (2005a). *Propuesta de herramientas de gestión para empresas de servicios. Caso GET Varadero* [Tesis de Maestría, Universidad de Matanzas].
- Pérez Barral, O. (2005b, abril). Diseño del sistema ABC para el sector hotelero [Ponencia]. IV Encuentro Internacional de Contabilidad y Finanzas y VI Congreso dominico-Cubano de Contabilidad, Auditoría y Tributación, Ciudad de La Habana, Cuba.
- Pérez Barral, O. (2008). *Modelo conceptual ABC/ABM a partir del estudio de variables de éxito para empresas cubanas* [Tesis Doctoral, Universidad de Matanzas].
- Pérez Barral, O., & Tápanes, Y. (2005). Propuesta de modelo de costeo basado en actividades para instalaciones hoteleras. *Revista Retos Turísticos*, 4(1), 18-25.

- Pérez Barral, O. (2023). *Teoría y práctica del sistema de gestión y costo basado en actividades en instalaciones hoteleras* (1ª ed.). Editorial Pío XII.
- Pérez Barral, O., Alarcón Quinapanta, M. Del R., & Hernández Junco, V. (2023). Perspectiva de la economía mundial y su impacto en las MIPYMES de los países latinoamericano. En *Tendencias en la investigación universitaria. Una visión desde Latinoamérica* (Vol. XXI, pp. 169-179). Editorial Universitario Servando Garcés.
- Pérez Cantillo, N. (2003). *Diseño de una metodología para un sistema de costos basado en actividades en el Hotel Super Clubs Breezes Varadero* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].
- Pérez Falco, G. (2008). *Modelo para la gestión del costo de la generación de energía en Cuba* [Tesis Doctoral, Universidad de Cienfuegos].
- Pérez Gordillo, Y. (1998). *Estudio preliminar de la aplicación práctica del sistema de costos basado en las actividades (ABC) en la Marina Chapelín* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].
- Pérez Marrero, B. (1999). *Diseño de la metodología para la aplicación del de costeo basado en las actividades en el Resort Cubanacán Gran Hotel* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].
- Perfeccionamiento Empresarial de la Actividad Económica. (2001). *Modelo de gestión económico-financiera del Ministerio de Educación Superior*. Editorial Félix Varela.
- Pierre Bangoura, S., & Pérez Barral, O. (2007). *La contabilidad de gestión. Perspectiva y desarrollo* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].
- Porter, M. E. (1985). *Ventaja competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior* (4ª ed.). Editorial Continental.
- Quesada Guerra, M., & Pérez Barral, O. (2007). *Propuesta de metodología ABC/ABM en el Hospital Militar "Mario Muñoz Monroy", a partir de un estudio de variables* [Tesis de Maestría, Universidad de Matanzas].
- Quiñónez Puentes, E., & Álvarez Rodríguez, R. (2000). *Software Decisoft* (Versión 1.0) [Software]. Universidad de Matanzas.
- Raffish, N., & Turney, P. (1991). Glossary of activity-based management. *Journal of Cost Management*, 5(3), 53-63.
- Ramírez Escalona, C. T., Pelegrín Mesa, A., & Torres María, C. I. (2013). Diseño de sistema informativo para la contabilidad de dirección estratégica. *Retos de la Dirección*, 4(1), 45-62.
- Ranguelov, S. Y. (2000). Sistemas para gestionar la información organizativa y el conocimiento. <http://www.gestiondelconocimiento.com/>
- Reve, J. M. (1996). Projects, models, and systems -- Where is ABM headed? *Journal of Cost Management*, 10(2), 5-15.
- Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. (2003). Investigación relacionada con la contabilidad de gestión. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 1(1), 1-12.

- Ripoll Feliu, V. M. (1992, abril). Contabilidad de gestión: Evolución, desarrollo e investigación en España [Ponencia]. I Jornada de Contabilidad de Gestión, Costes, Información, Control y Tecnología en el entorno empresarial actual, Valencia, España.
- Ripoll Feliu, V. M., Álvarez López, J., Amat Salas, O., Balada Ortega, T. J., Blanco Ibarra, F., Castelló Taliani, E., & Lizcano Álvarez, J. (1995). *Contabilidad de gestión avanzada. Planificación, control y experiencias prácticas*. McGraw-Hill/Interamericana de España.
- Ripoll Feliu, V., & Balada Ortega, T. J. (1994). Utilidad de la información de gestión para un análisis estratégico de costes. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, (37), 259-288.
- Ripoll Feliu, V. M., & Balada Ortega, T. J. (2001). *Manual de costes*. Gestión 2000.
- Ripoll Feliu, V. M., Álvarez López, J., Amat i Salas, J. M., Balada Ortega, T. J., Blanco Ibarra, F., Castelló Taliani, E., & Lizcano Álvarez, J. (1997). *Introducción a la contabilidad de gestión. Cálculo de costes*. McGraw-Hill.
- Ripoll Feliu, V. M., Aparisi, J. A., & Crespo, C. (1999, septiembre). Del cálculo de costes a la gestión de costes: Un estudio empírico [Ponencia]. VI Congreso Internacional de Custos, Universidade do Minho, Braga, Portugal.
- Ripoll Feliu, V. M., & Crespo Soler, C. (1998). Costes derivados de la gestión medioambiental. *Técnica Contable*, (591), 161-172.
- Ripoll Feliu, V. M., Monzón Váldez, Y., & Pérez Barral, O. (2014). Análisis de variables que influyen en la implementación del sistema de gestión y de costos basados en las actividades (ABC/ABM): estudios de un caso. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, (23), 82-97.
- Ripoll Feliu, V. M., & Tamarit, C. (2003). Una revisión de la literatura internacional sobre el sistema ABC/ABM: aspectos teóricos y empresariales. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, (1), 143-168.
- Ripoll Feliu, V. M., Ramírez Alonso, E., & Vega Falcón, V. (2003). El modelo de contabilidad de gestión estratégica y el perfeccionamiento empresarial cubano. *Revista de Contabilidad de Gestión*, (173), 19-25.
- Roberts, M. W., & Silvester, K. J. (1996). Why ABC failed and how it may yet succeed. *Journal of Cost Management*, 9(4), 23-35.
- Rodríguez Antón, J. M. (2003). Los nuevos retos estratégicos y organizativos de las empresas turísticas. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, (63), 25-42.
- Ruiz Martín, S., & García García, O. (2005). *Diseño y validación de las Fases I y II del procedimiento de costos por actividades. Caso hotelero* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].
- Ruiz, S., & Escobedo, J. J. (1996). La contabilidad de gestión en México. En J. Lizcano (Ed.), *La contabilidad de gestión en Latinoamérica* (pp. 229-254). Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

- Sabines Lorenzo, F. M. (2005). *Propuesta de procedimiento de costo basado en actividades en la Entidad de Microbrigadas Sociales y Servicios a la Vivienda de Matanzas* [Tesis de Maestría, Universidad de Matanzas].
- Sablón López, Y. (2003). *Diseño de un sistema de costos basado en actividades en la Agencia de viajes VERACUBA* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].
- Sampiere Hernández, R., Fernández-Collado, C., & Pilar Baptista Lucio, P. (2006). *Metodología de la investigación* (4ª ed.). McGraw-Hill.
- Sánchez Rebull, M. V. (2002). *La propuesta ABC aplicada al sector hotelero* [Tesis Doctoral, Universidad Rovira i Virgili].
- Saulpic, O., & Mendoza, C. (2003, abril). Cost calculation or cost modelling: Rethinking the link between ABC and ABM [Ponencia]. XXVI Congreso Anual de la EAA, Sevilla, España.
- Scapens, R. W., & Roberts, J. (1993). Accounting and control: A case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, 4(1), 1-32.
- Seminario de Contabilidad de Gestión. (2004, febrero). The implementation of ABCM in Canada, France and Japan: A cross-national study [Seminario]. Universidad de Valencia.
- Serra Salvador, V. (2003). *Contabilidad de costes, cálculo, análisis y costes*. Tirant lo Blanch.
- Serra Salvador, V., & Bescos, P. (2004). *Modelos actuales para el cálculo de costes y rendimientos* [Curso de doctorado]. Universidad de Valencia.
- Sharman, P. A. (2005). The case for management accounting. *Strategic Finance*, 87(4), 31-37.
- Sherratt, M. (2004). Aligning costs with revenues. *Financial Executive*, 20(8), 44-47.
- Shields, M. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1-28.
- Shields, M., & McEwen, M. (1996). Implementing activity-based costing system successfully. *Journal of Cost Management*, 10(4), 15-22.
- Shields, M., & Young, S. M. (1989). A behavioral model for implementing cost management systems. *Journal of Cost Management*, 3(4), 17-27.
- Shields, M., & Young, S. M. (1994). Behavioral and organizational issues. En B. Brinker (Ed.), *Handbook of cost management* (pp. 345-378). Warren Gorham Lamont.
- Sievanen, M., & Tornberg, K. (2006). Process-based costing: The best of activity-based costing. *AACE International Transactions*, 1-6.
- Schoute, M. (2003, abril). Empirical analysis of determinants of the adoption and use of activity-based costing [Ponencia]. XXVI Congreso Anual de la EAA, Sevilla, España.
- Smith, K. J. (2003). Developing, marketing, distributing, and supporting an activity-based costing decision support system for Schrader Bellows. *Issues in Accounting Education*, 18(2), 133-155.

- Smolje, A. R. (2004). El nuevo ABC o Time Driving ABC. *Costos y Gestión*, (54), 521-548.
- Sprinkle, G. B. (2003). Perspectives on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 287-318.
- Staubus, G. (1990). Activity costing: 20 years on. *Management Accounting Research*, 1(4), 249-264.
- Stenzel, J., & Stenzel, C. (2007). ABC: All that it can be-a conversation with Peter B.B. Turney. *Cost Management*, 21(1), 6-12.
- Sunder, S. (2002). Management control, expectations, common knowledge, and culture. *Journal of Management Accounting Research*, 14, 173-187.
- Swenson, D. (1995). The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 167-180.
- Tamarit Aznar, C. (2000, febrero). El sistema de costos y gestión basado en las actividades: variables que influyen en el diseño, implantación y control [Ponencia]. Universidad de Valencia.
- Tamarit Aznar, C. (2002). *Variables que influyen en el diseño, implantación y control del sistema de costes y gestión basado en las actividades. Estudio de un caso* [Tesis Doctoral, Universidad de Valencia].
- Tatikonda, L. U. (2003). Critical issues to address before you embark on an ABC journey. *The National Public Accountant*, 48(9), 20-23.
- Técnicas de abstracción. (2008). <https://hezten.eus/es/tekniken-bildumak/tecnicas-de-abstraccion/>
- Thrischler, W. E. (1998). *Mejora del valor añadido en los procesos. Ahorrando tiempo y dinero eliminando despilfarro*. Gestión 2000.
- Uriegas Torres, C. (1987). Análisis económico de sistemas en la ingeniería. Determinación de los costos de la empresa. En *Análisis económico de sistemas en la ingeniería* (Cap. 4, pp. 85-120). Limusa.
- Valle, R., & López, A. (2003). El papel de los recursos humanos en el desarrollo de las capacidades organizativas. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, (64), 43-58.
- Vargas Carrillo, D. (2003). *Diseño de una metodología para sistemas de costos basados en actividades en el Hotel Riú Turquesa* [Trabajo de Diploma, Universidad de Matanzas].
- Vega Falcón, V., & Baujín Pérez, P. (2017). *Sistema de costos basado en las actividades. Validación en la hotelería* (1ª ed.). Editorial Jurídica del Ecuador.
- Williams, J. J., & Seaman, E. (2005). Predicting change in management accounting systems: National culture and industry effects. *Accounting, Organizations and Society*, 30(4-5), 343-361.

- Yasin, M. M., Alavi, J., & Zimmerer, T. W. (2002). An examination of the impact of economics variables and cultural values on Iranian business organisations. *Cross Cultural Management*, 9(4), 37-52.
- Yin, R. K. (1998). The abridged version of case study research. En L. Bickman & D. J. Rog (Eds.), *Handbook of applied social research methods* (pp. 229-259). Sage Publications.
- Zaratiegui, J. R. (1999). La gestión por procesos: su papel e importancia en la empresa. *Economía Industrial*, 330, 81-88.

BREVE BIONOTA DEL AUTOR DEL LIBRO



Osmany Pérez Barral es Doctor en Ciencias Económicas; Máster en Administración de Negocios; y, Licenciado en Economía. Es docente-investigador de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador Sede Ambato. Su desarrollo profesional ha sido en áreas del conocimiento de Administración de Empresas, Contabilidad de Gestión y Turismo. Dirige proyecto de investigación y es director de Relaciones Internacionales de la Asociación Iberoamericana de Contabilidad y Control de Gestión (AICO GESTIÓN). Asimismo, es el representante de la Alianza de Investigadores

Internacionales (ALININ) como representante del Ecuador. Ha dirigido tesis doctorales y de maestrías en las áreas del conocimiento mencionadas. Ha participado como conferencista magistral invitado en los países siguientes: Iraq; Colombia; Ecuador; Cuba; México; Perú. Sus trabajos de investigación han estado relacionados con los sectores de Turismo; Educación; Agricultura; Salud; Industria. Ha publicado artículos científicos en revistas indexadas de reconocido prestigio y capítulos de libros con diversas editoras reconocidas. Es investigador de la Red de Observatorios e Investigación Turística del Ecuador (ROITE). Ha impartido docencia en programas doctorales de la Universidad de Investigación e Innovación de México. Ha participado en Congresos y eventos internacionales en España; Brasil; Perú; México; Cuba; Ecuador; Colombia; e, Iraq. Ha sido presidente y organizador de 11 Congresos Internacionales en Ecuador. Ha sido capacitador en temas de Contabilidad de Gestión y Metodología de la Investigación para proyectos de investigación. Dirige semilleros de investigación en el campo de los Negocios Internacionales y Administración de Empresas. Ha impartido conferencias en empresas de servicios y productivas para la formación y actualización de profesionales. Actualmente investiga en temas de gestión en las Pequeñas y Medianas Empresas.

La obra Teoría y práctica del sistema ABC/ABM en instalaciones hoteleras y Mipymes del sector turístico, inicia con una investigación doctoral que con el paso del tiempo ha ido actualizándose y extendiéndose con el tiempo. Su contenido demuestra que los sistemas o modelos de gestión y costos basado en actividades no solo han sido creados para ser adoptados e implementados para empresas productivas (industrias), sino que, su adaptación puede llegar a ser asimilado por empresas de servicios de diversos sectores, entre los que incluye: Turismo; Salud; Educación, Gastronomía, entre otros.

Los resultados obtenidos son frutos de una amplia revisión de la literatura consultada por autores de diferentes países con altos conocimientos sobre el tema, tanto, desde la perspectiva del diseño como de su aplicación práctica experimental en múltiples organizaciones productivas y de servicios. Relacionado a ello, se profundizó en el estudio de variables de éxitos o fracaso de los sistemas, modelos y procedimientos concebidos para las empresas productivas y de servicios, con la finalidad de corroborar aquellas que más influían desde el punto de vista negativo y positivo, ofreciéndoles así a los directivos la posibilidad de potenciar todas las variables adecuadas para que el diseño del modelo ABC/ABM y su procedimiento llegue con éxito a la práctica tanto en instalaciones hoteleras como en pequeñas y medianas empresas.

La metodología empleada les aporta rigor científico a los estudios realizados, dado que los modelos y procedimientos propuestos en la obra han sido validado mediante el método de experto, aplicándose para ello el método Delphi. Asimismo, se empleó el triángulo de Füller que es un método para la toma de decisiones multicriterio que ordena de forma prioritaria las variables que fueron objeto de estudio. Esto favoreció al análisis de las causas de la no implementación del ABC/ABM en las empresas objeto de estudio. Por ende, la determinación del cálculo del peso específico según el Triángulo de Füller, corroboró el orden de importancia de las causas de la no implementación del ABC/ABM.

De la misma manera, se trabajó con el Diagrama de Pareto como herramienta para la identificación de las causas que más inciden en un problema o comportamiento de fenómeno, el cual, se sustenta en la regla del 80/20, que sugiere que el 80% de las consecuencias suelen provenir del 20% de las causas. Finalmente, se logró diseñar modelos conceptuales y procedimientos ABC/ABM acordes a las características de las instalaciones hoteleras y de las micro, pequeñas y medianas empresas, con el propósito que puedan ser adoptadas por los directivos de este tipo de organizaciones para la toma de decisiones proactivas, considerándose que esta herramienta de gestión contribuye a la mejora de la información de costos y al desarrollo funcional de la organización frente a sus competidores.