

**XXXI CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**“LA GESTIÓN DE ACTIVIDADES APLICADAS AL
TURISMO”**

(Un caso de Catering para Vuelos)

Rubén Ernesto Galle

Contador Público

Facultad de Ciencias Económicas U.N.L.P

e-mail: rgalle@speedy.com.ar

Tucumán, Septiembre de 2008

**“LA GESTIÓN DE ACTIVIDADES APLICADAS AL TURISMO”
(Un caso de Catering para vuelos)**

INDICE

Resumen

- 1. Introducción**
- 2. Particularidades de la aplicación de la gestión de actividades**
- 3. Caso de aplicación – Catering para vuelos**
- 4. Análisis de la gestión y determinación de los desvíos**
- 5. Conclusiones**

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo plantear alternativas de uso de modelos, técnicas y herramientas de determinación de costos y para el análisis de la gestión de empresas vinculadas con la actividad turística, en relación con las necesidades de información de los empresarios del Sector Turismo.

En tal sentido, el autor reconoce que la aplicación del costeo y gestión de actividades (ABC ABM), es de mejor utilización en empresas de procesos simples y fundamentalmente en empresas de servicios, considerando de gran utilidad su uso en empresas vinculadas al Turismo.

Es así que se expone un caso de una empresa de Catering para vuelos, en el que se desarrolla íntegramente, desde la determinación de los costos de las actividades hasta el análisis de los desvíos y su gestionamiento.

Esta alternativa de gestión propuesta, no excluye que puedan coexistir otras técnicas o herramientas útiles, a efectos de brindar información para la toma de decisiones de los empresarios de la actividad turística

1. Introducción

Mucho se ha hablado, escrito y discutido respecto de la validez de la utilización del ABC (Costeo Basado en Actividades) y del ABM (Dirección Basada en Actividades) como técnicas y/o herramientas modernas de costos y gestión versus técnicas y/o herramientas de las llamadas tradicionales.

En relación a ello, es importante poner en relieve, que más allá de la información a que normalmente se está acostumbrado a elaborar y como conocedores de la temática, especialistas en la materia y fundamentalmente “Analistas de Gestión”, “LA INFORMACIÓN” que se debe analizar y brindar a quienes tomen decisiones es aquella que sirva a los objetivos del decisor.

Entrando en el tema que en esta oportunidad es motivo de análisis, debo confesar que en principio, he sido uno de los que me negaba a la utilización de los modelos ABC ABM como herramientas de determinación de costos y de gestión; pero a medida que fue pasando el tiempo y las demandas de los empresarios ávidos de información para mejorar la gestión de sus empresas, me he dado cuenta que, el cúmulo de modelos, técnicas y herramientas que en general, sean “modernas o tradicionales” son válidas para ser utilizadas para la elaboración de información para la gestión, teniendo como base el objetivo seguido por el decisor y para ello elaborar y brindar la información más apropiada en relación con tal objetivo.

De todos modos, como cualquier otra herramienta, el ABC y el ABM cuentan con algunas limitaciones que están vinculadas al tipo de empresa, al sector al que pertenecen, a la envergadura y complejidad de los procesos entre otras. En tal sentido, a medida que va creciendo el número de actividades y complejidad de los procesos productivos, la aplicación del ABC ABM se hace más engorroso, aún con la aplicación de Macro y Micro actividades, que son de mucha utilidad también en procesos no tan complejos. No por nada sus creadores (Kaplan y Cooper) fijan un límite subjetivo de no más de 100 actividades.

Y siguiendo los dichos del Prof. Marcelo G. Podmoguilnye¹, que expone sobre la viabilidad de la aplicación del ABC en las empresas de servicios, y plantea la diferenciación entre estas empresas y las empresas manufactureras, como sigue:

- *Ninguna o poca significatividad de los materiales directos, cuando en las empresas manufactureras es parte integrante de los costos esenciales de un producto.*
- *Poca significatividad de los costos variables, y por tanto serias dificultades para encontrar en este tipo de empresas relaciones de eficiencia marginal entre factores demandados y resultados u objetivos alcanzados.*
- *Significatividad manifiesta de los costos fijos operativos.*
- *Costos fijos estructurales o de capacidad relevantes.*
- *Sus directores muestran especial interés en el costo de “hacer” y no en el costo de cada servicio ofrecido.*
- *Incertidumbre sobre qué capacidad operativa instalar para prestar servicios.*
- *Alta subjetividad del analista en la determinación de los objetos de costo, que bien podría ser un servicio o una actividad.*

¹ Marcelo Gustavo Podmoguilnye – El Costeo Basado en Actividades, Un enfoque sobre su aplicabilidad práctica en las empresas argentinas. Ed. La Ley 2004. Cap V

Continuando con el análisis, ahora relacionándolo con el TURISMO y basándome en su definición más moderna²

“Turismo es la actividad económica productora de bienes y servicios que respetando los límites físicos del espacio en que se desarrolla y los psíquicos de los habitantes y demás actores, son destinados a quienes deciden desplazarse temporal y voluntariamente fuera del lugar de residencia habitual sin incorporarse al mercado de trabajo del lugar de destino, con motivo o no de recreación”

Donde, los aspectos centrales de la actividad están vinculados a la prestación de servicios y en relación a la producción de bienes turísticos, se presentan procesos de producción más bien sencillos.

Pero además se debe tener en cuenta que las inversiones estructurales para poder brindar el servicio turístico son de gran importancia (Costos Fijos Indirectos) y por lo tanto el eje de la preocupación de los empresarios del turismo.

Todos estos aspectos particulares y consideraciones relacionadas con la Actividad Turística, me sugieren como primera conclusión que la utilización del ABC ABM es muy conveniente para ejecutar la Gestión de esta actividad.

Asimismo, y a efectos de demostrar que no por utilizar una herramienta de gestión, debemos desechar otras, en esta actividad se da la particularidad, que como existen costos fijos de estructura importantes y costos variables poco significativos y una alta contribución marginal: Es muy útil, también, para el empresario de Turismo conocer el Nivel de Ocupación de Equilibrio, para tomar decisiones respecto de los volúmenes de ventas y comparativamente en altas y bajas temporadas.

2. Particularidades de la aplicación de la gestión de actividades

Las particularidades de la aplicación de la gestión de actividades en Turismo no desconocen en ningún momento el proceso de determinación de costos basados en las actividades, tal es así que:

- a. Respecto de las premisas básicas del modelo

LOS PRODUCTOS “NO CONSUMEN” RECURSOS
LOS PRODUCTOS SON ORIGINADOS POR LAS ACTIVIDADES
SOLO LAS ACTIVIDADES CONSUMEN RECURSOS

- b. Respecto del proceso de determinación de costos (Cuadro 1)

Los costos de los factores directos a los productos se asignan en forma directa
Los costos de los factores indirectos a los productos se asignan a las actividades por medio de los inductores correspondientes
Los costos de las actividades se asignan a los productos por medio de los inductores en relación al uso que hacen de ellas.

- c. Respecto de la jerarquización de actividades (Cuadro 2)

Macro actividades: comprendidas por las funciones y los procesos
Micro actividades: comprendidas por las operaciones y las tareas

² Gustavo R. Capece, Turismo Sostenido y Sustentable, Ed. Agencia Periodística CID – 1997

d. Respecto de los niveles de actividad (Cuadro 2)

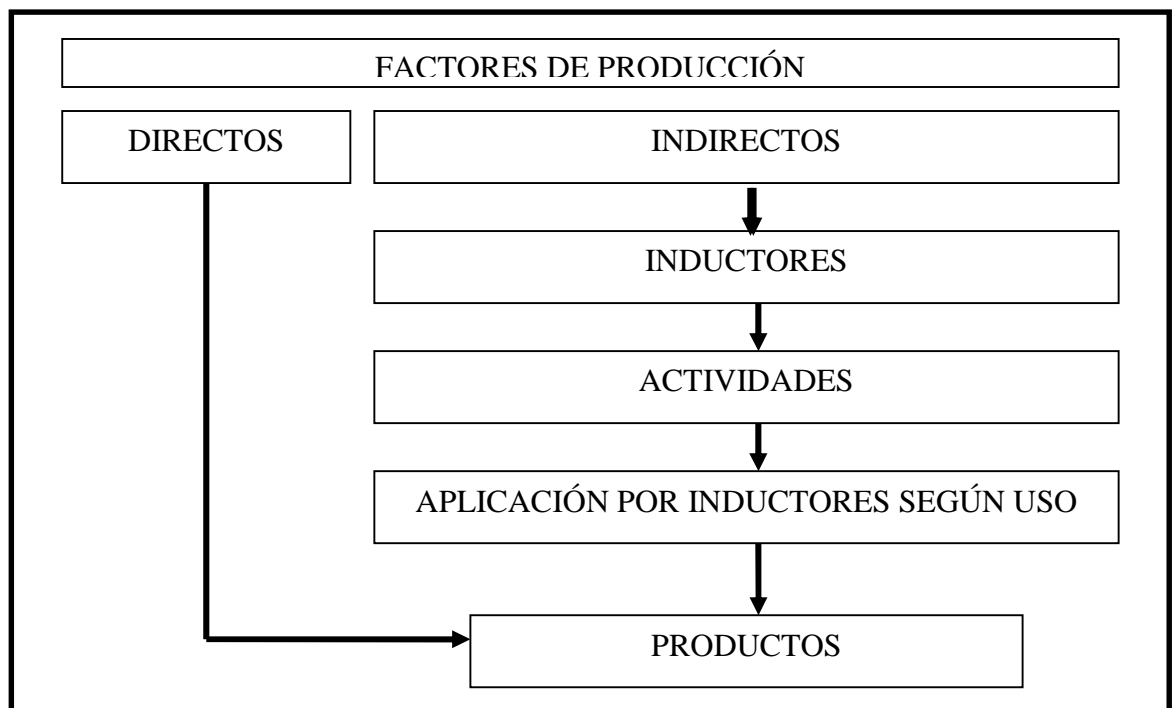
Actividades a nivel de UNIDAD de producto
Actividades a nivel de LINEA de productos
Actividades a nivel de LOTE
Actividades de APOYO (Soporte)

e. Respecto de la Gestión de Actividades

Actividades que agregan valor → Lograr la mayor eficiencia

Actividades que no agregan valor

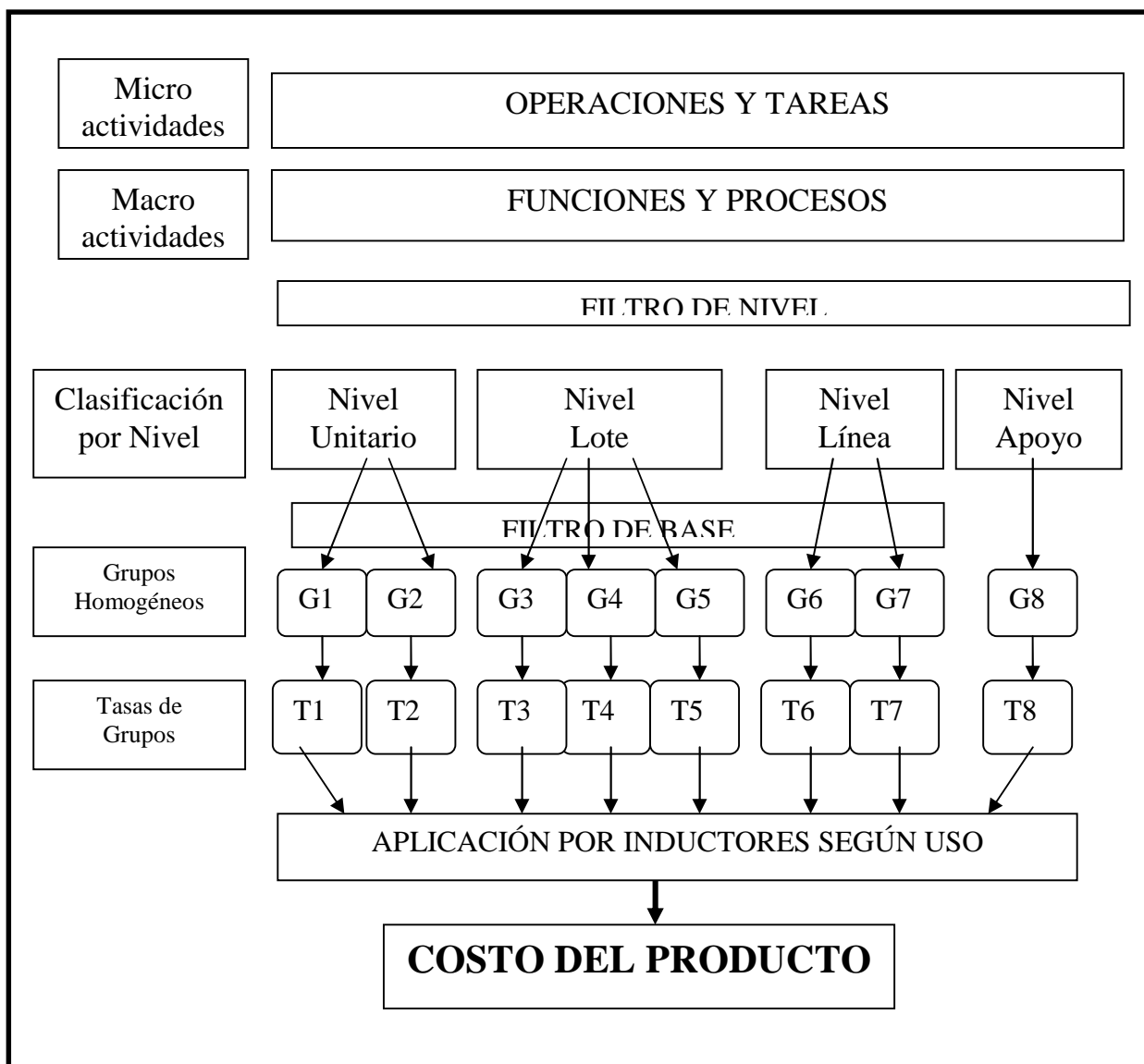
- Si no agregan valor y son necesarias en el proceso, se deberá centrar el análisis en reducir sus costos al mínimo posible
- Si no agregan valor y luego de un análisis del proceso se determina su irrelevancia en el mismo, pueden llegar a ser eliminadas



Cuadro 1 – Proceso de determinación de costos

A efectos de dar explicación al Cuadro 2, siguiente, no se debe confundir que a pesar de la existencia de Macro y Micro actividades, todas ellas son actividades con diferente nivel de jerarquía y su relevancia surge del grado de análisis que se pretenda realizar.

Asimismo, cuando se refiere a Grupos Homogéneos, son actividades iguales o similares a las que se le ha definido idéntico inductor, por lo que se agrupan las actividades con su correspondiente costo y las Tasas de Grupo corresponden al inductor correspondiente al Grupo de Actividades Homogéneo



Cuadro 2 – Clasificación y uso de las actividades y aplicación al costo del producto

Luego de la descripción del proceso propio de determinación de costos mediante el modelo ABC, la propuesta es que para el análisis de la gestión no es relevante, en principio, llegar a la determinación del costo del producto, sino trabajar con costos presupuestados, determinando el costo de las actividades presupuestadas y los inductores presupuestados en función del nivel de actividad previsto. Fundamentalmente en el caso de los Inductores presupuestados, éstos, funcionarán como indicadores del nivel de eficiencia buscado permitiendo su comparación con la actividad real alcanzada. Si bien, recientemente se generó la afirmación de la no relevancia de la determinación del costo del producto para el análisis de la gestión, es oportuno considerar que más allá de determinar el costo del producto por este modelo, lo que toma significación es el uso de las actividades por parte de los productos con relación al nivel de actividad. Esta propuesta es aún más importante si consideramos que la actividad de Turismo, se desarrolla con alto grado de ociosidad debido a los ciclos estacionales (Temporadas altas y bajas).

3. Caso de aplicación – Catering para vuelos

Para el análisis de la gestión del Turismo, es necesario diferenciar la Cadena Turística Integrada³ de las Cadenas de Valor propias de cada eslabón de la Cadena Integrada, donde, la complejidad de esta actividad para desarrollar la cadena turística, está dada en la gran cantidad de actividades, heterogéneas todas ellas, que participan en la oferta del producto turístico y los diversos caminos que la demanda puede recorrer para la obtención del producto, donde se podría generar una jerarquía aún mayor de actividades denominada Mega actividades. En el cuadro 3 se puede observar la desintegración de actividades como aquí se enuncia.

En este caso en particular se analizará:

- a. Dentro de la Cadena Integrada la actividad TRANSPORTE AÉREO
- b. En la cadena propia de transporte aéreo, la actividad de CATERING, y
- c. Ya dentro del CATERING, sus propias actividades

NOTA: En este caso la actividad CATERING, que se encuentra dentro del Transporte Aéreo, está tercerizada, pudiendo o no estarlo; y de hecho es una actividad que las empresas de transporte aéreo, así lo hacen.

En primer lugar, se definen las actividades del CATERING, que a efectos de simplificar el ejemplo ya cuentan con sus costos asignados, brindándose a continuación una descripción del proceso:

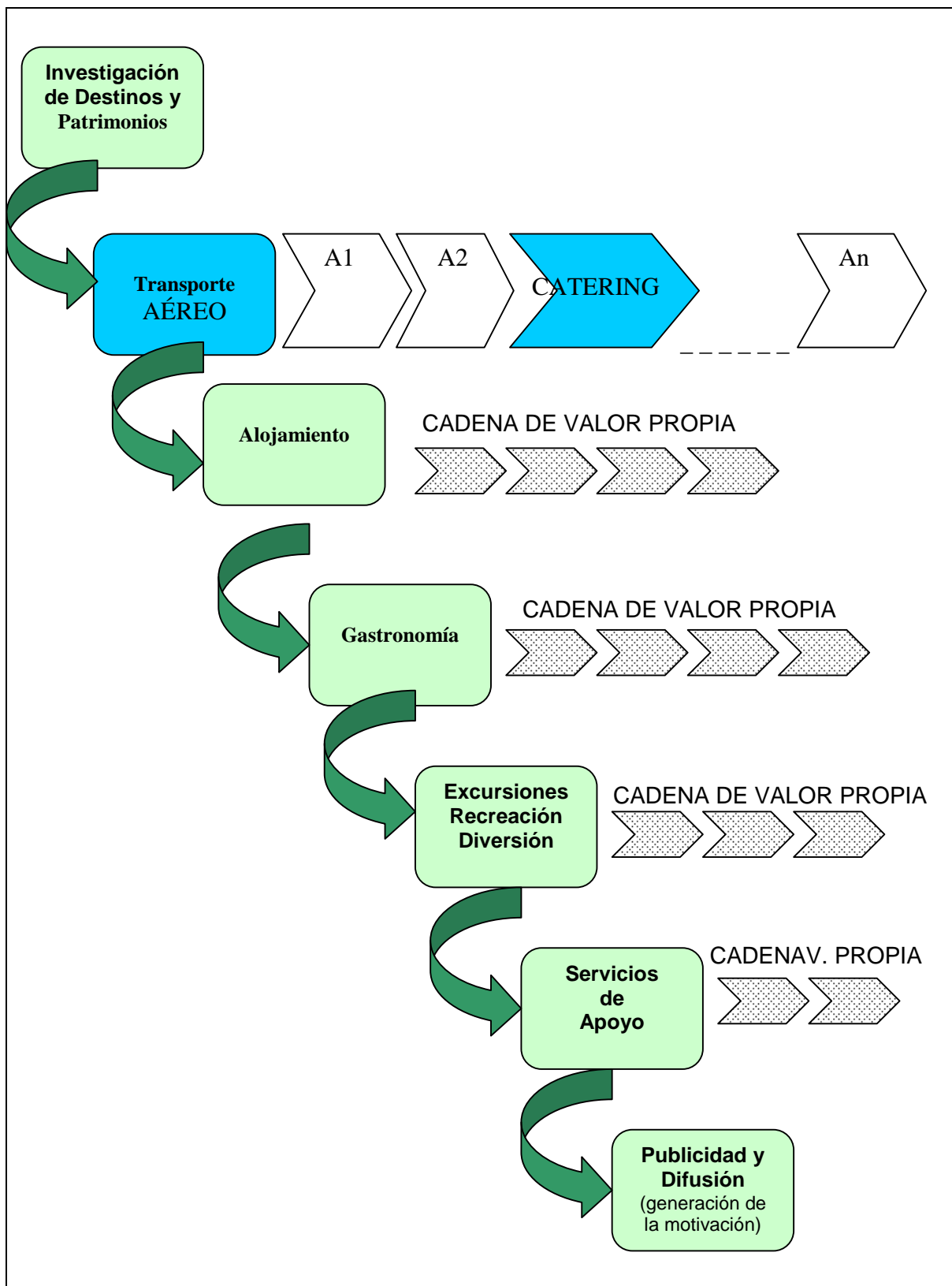
El proceso de producción y distribución (simplificado) de una empresa de catering para vuelos, se desarrolla de la siguiente manera:

1. Produce y vende dos productos, a) plato de entrada (fiambre con ensalada rusa) y b) plato principal (pastas).
2. El abastecimiento se centra en compras de materias primas e insumos, a los cuales se les realiza un control de calidad previo a la preparación.
3. Luego se pone a punto la maquinaria (peladoras, cocina, horno, etc)
4. Seguidamente se comienza la elaboración de las comidas, luego el enfriado de la entrada y el control de calidad de las comidas elaboradas.
5. Seguidamente se procede al envasado apropiado para cada plato, existiendo un servicio de preentrega y servicios varios.
6. Finalizando el proceso con el almacenamiento para el suministro y el transporte hacia el aeropuerto.

Siendo las actividades

1. Abastecimiento	\$ 200.-
2. Recepción y Control Materias Primas	\$ 1.000.-
3. Puesta a punto de Maquinarias	\$ 800.-
4. Preparación Menú	\$ 15.000.-
5. Enfriado y armado Entrada	\$ 2.000.-
6. Servicio C. Calidad Productos	\$ 1.000.-
7. Fraccionado	\$ 5.000.-
8. Envasado	\$ 500.-
9. Servicios varios	\$ 500.-
10. Servicio de preentrega	\$ 300.-
11. Transporte	<u>\$ 1.260.-</u>
Costo total del Proceso	\$ 27.560.-

³ Rubén Ernesto Galle - Un enfoque preliminar para la Gestión de la Actividad Turística, VIII Congreso Internacional de Costos. Punta del Este, Uruguay – Noviembre 2003

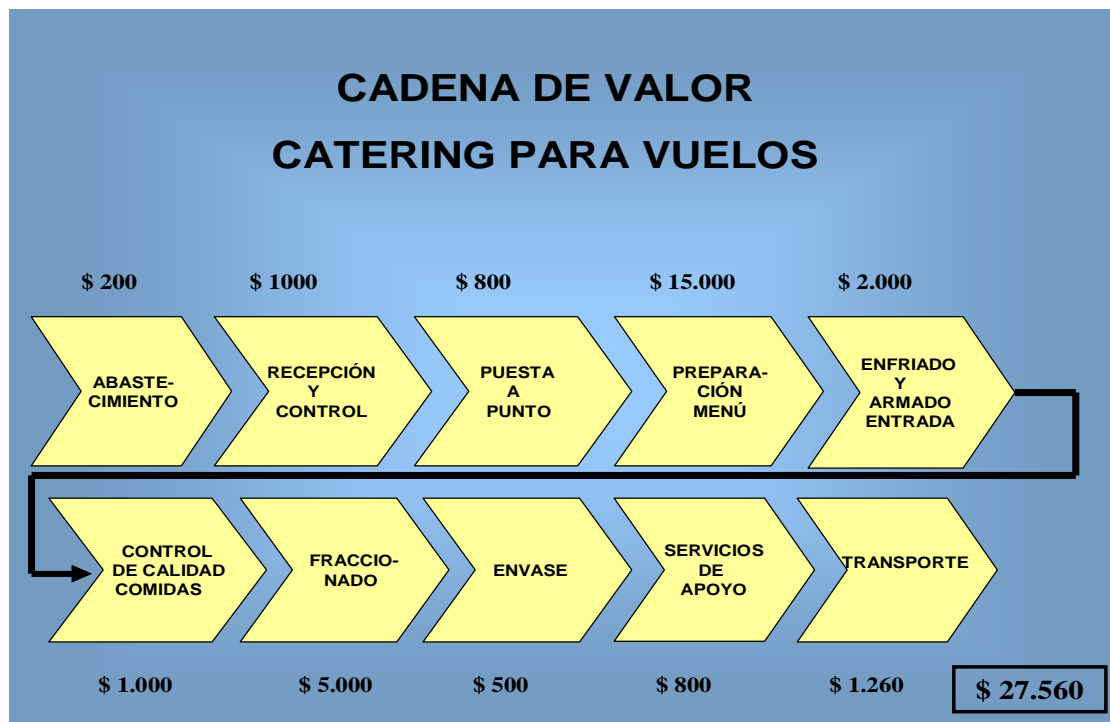


Cuadro 3 – Eslabones a analizar de la Cadena Turística Integrada

Los niveles de actividad previstos son:

	Entradas	Plato Principal
Unidades Producidas	10.000	12.000
Ordenes de Fabricación	4	12
Lotes de Venta	90	110
Ordenes de Compra	1	1
Entrega de Mat. Primas	1 vez p/sem.	
Horas Hombre	500 hs	1.100 hs.
Transporte (6x2x30)	180 Km.	180 Km.

Estos niveles de actividad previstos, darán origen a los inductores correspondientes a cada una de las actividades.



Cuadro 4 – Cadena de Valor propia del CATERING

Seguidamente, y por aplicación de los filtros de nivel, se reclasificarán las actividades (Unidad, Lote, Línea, Apoyo) y definirán los inductores y tasas de grupo para cada uno de los grupos de actividades homogéneas. (Ver Anexo 1)

Asimismo, se indica a qué nivel del Proceso corresponde cada una de las actividades que en su conjunto corresponden a la Función de fabricación de productos.

ANEXO 1 – Costos de actividades, niveles de actividad y tasas de grupo “previstas”

Nº Act	Descripción	Proceso	Nivel	Inductor	Nivel Activ.	Costo	Tasa Grupo
1	Control Calidad Prod.	Producción	Línea	Q.Productos	2	\$ 1.000	500,0
2	Puesta a punto	Producción	Lote	Q.Ord.Fab.	16	\$ 800	50,0
3	Preparación menú	Producción	U.Prod.	Q. Platos	22000	\$ 15.000	0,9091
4	Fraccionado	Producción	U.Prod.	Q. Platos	22000	\$ 5.000	
5	Enfriado entrada	Producción	U.Prod.	Q. Entradas	10000	\$ 2.000	0,2
6	Empaquetado	Producción	Lote	Q. Lotes Venta	200	\$ 500	2,5
7	Compra M.Primas	Abastecim.	Lote	Q. Ord.Cpra	2	\$ 200	200,0
8	Recepción y control	Abastecim.	Lote	Q. Ord. Entr	4	\$ 1.000	
9	Servicios Servicio	Soporte	Apoyo	Q. Hs. Hombre	1600	\$ 500	0,3
10	Preentrega	Soporte	Apoyo	Q. Hs. Hombre	1600	\$ 300	
11	Transporte	Soporte	Apoyo	Q. Km. Recorr	360	\$ 1.260	3,5

COSTOS TOTALES DEL PROCESO \$ 27.560

Es preciso mencionar que en el caso de las actividades 7 y 8 - que corresponden al mismo nivel "Lote" - Compra de materias primas y Recepción y control, respectivamente, se las agrupó como homogéneas, aún reconociéndose que si bien tienen inductores diferentes, (la 7 Q. Ord. Compra y la 8 Q. Ord. Entrega) en realidad ambas corresponden al mismo proceso y al solo efecto de eficientar estas actividades y por cuestiones de tratarse de compras de insumos perecederos, se contrata la compra mensual en 2 órdenes de compra y se estipulan entregas semanales; se unifican los inductores como Q. Ordenes de compra y entrega siendo su nivel de actividad previsto 6 órdenes por mes. De otro modo se debieran analizar como actividades independientes, o bien efectuar 1 orden de compra por cada entrega, lo que incrementaría el costo de la actividad 7.

Continuando con el desarrollo del caso, se considera necesario tener claridad de cada uno de los grupos de actividades y su correspondiente tasa de grupo:

GRUPO	ACTIVIDADES	TASA DE GRUPO
1	1	\$ 500,00 por línea
2	2	\$ 50,00 por O. Fab.
3	3 y 4	\$ 0,9091 por Q. Platos
4	5	\$ 0,20 por Q. Entradas
5	6	\$ 2,50 por Q. Lotes Venta
6	7 y 8	\$ 200,00 por O. Cpra. Y Ent.
7	9 y 10	\$ 0,50 por Hora Hombre
8	11	\$ 3,50 por Km. recorrido

Donde:

TGP = Tasa de Grupo Prevista

NAR = Nivel de Actividad Real

CRI = Costos Reales Incurridos

Entonces:

GRUPO ACTIVIDADES	TGP	NAR	COSTO PREVISTO	COSTO REAL	DESUDIO TOTAL
1	500,00	2	\$ 1.000,00	\$ 960,00	\$ 40,00
2	50,00	14	\$ 700,00	\$ 810,00	-\$ 110,00
3	0,91	21500	\$ 19.545,45	\$ 21.400,00	-\$ 1.854,55
4	0,20	9500	\$ 1.900,00	\$ 2.200,00	-\$ 300,00
5	2,50	198	\$ 495,00	\$ 600,00	-\$ 105,00
6	200,00	6	\$ 1.200,00	\$ 1.380,00	-\$ 180,00
7	0,50	1450	\$ 725,00	\$ 900,00	-\$ 175,00
8	3,50	348	\$ 1.218,00	\$ 1.300,00	-\$ 82,00
TOTALES			\$ 26.783,45	\$ 29.550,00	-\$ 2.766,55

Dicho desvío, como en cualquier análisis de gestión debemos desmenuzarlo con el mayor grado de detalle posible y no solamente a nivel total, sino analizando cada una de las actividades y grupo de actividades y el comportamiento de los desvíos en el nivel de actividad y del comportamiento de las tasas de grupo.

Por tanto, se analizará ahora el Desvío por Aprovechamiento de los niveles de actividades previstos y se determinará si existieron ociosidades en el uso de los recursos de cada uno de los grupos de actividades; para lo cual se relacionarán los niveles de actividad previstos y reales y se ponderará la diferencia por la tasa de grupo prevista.

$$\text{DESUDIO DE APROVECHAMIENTO} = (\text{NAR} - \text{NAP}) \times \text{TGP}$$

Donde:

NAR = Nivel de Actividad Real

NAP = Nivel de Actividad Previsto

TGP = Tasa de Grupo Prevista

Entonces:

GRUPO ACTIVIDADES	NAR (1)	NAP (2)	TGP (3)	DESUDIO (1-2) x 3
1	2	2	\$ 500,00	\$ 0,00
2	14	16	\$ 50,00	-\$ 100,00
3	21500	22000	\$ 0,91	-\$ 454,55
4	9500	10000	\$ 0,20	-\$ 100,00
5	198	200	\$ 2,50	-\$ 5,00
6	6	6	\$ 200,00	\$ 0,00
7	1450	1600	\$ 0,50	-\$ 75,00
8	348	360	\$ 3,50	-\$ 42,00
DESUDIO POR APROVECHAMIENTO (OCIOSIDAD)				-\$ 776,55

Se continúa, con el análisis del Desvío por Presupuesto, es decir que se realizará la comparación de los costos previstos con los costos que surgen de la ejecución real del proceso, que se determinará por la diferencia de las tasas de grupo previstas por los niveles de actividad previstos contrastados con las tasas de grupo reales por los niveles de actividad reales, por lo que:

$$\text{DESVIO DEL PRESUPUESTO} = (\text{TGP} \times \text{NAP}) - (\text{TGR} \times \text{NAR})$$

Donde:

TGP = Tasa de Grupo Prevista

NAP = Nivel de Actividad Previsto

TGR = Tasa de Grupo Real

NAR = Nivel de Actividad Real

Entonces:

GRUPO ACTIVIDADES	TGP	NAP	TGR	NAR	DESVIO
1	500,00	2	480,00	2	\$ 40,00
2	50,00	16	57,86	14	-\$ 10,00
3	0,91	22000	1,00	21.500	-\$ 1.400,00
4	0,20	10000	0,23	9.500	-\$ 200,00
5	2,50	200	3,03	198	-\$ 100,00
6	200,00	6	230,00	6	-\$ 180,00
7	0,50	1600	0,62	1.450	-\$ 100,00
8	3,50	360	3,74	348	-\$ 40,00
DESVÍO POR PRESUPUESTO (NEGATIVO)					-\$ 1.990,00

Luego de esta determinación de desvíos, se debe analizar actividad por actividad en el componente desagregado de cada uno de los desvíos, poniendo énfasis principalmente en el Grupo de Actividades 3 cuyos desvíos en conjunto representan el 67% del desvío total, siendo un 59% la representatividad en el desvío por aprovechamiento y del 70% en el desvío variaciones de costos presupuestados vs. reales.

No solamente por la magnitud de los desvíos que provoca, sino también porque es el nudo del proceso de producción; el Grupo de Actividades 3, es la “*Actividad Crítica*” de este proceso productivo y será necesario analizarla profundamente, controlarla y hacer un seguimiento estrecho de la misma.

Lograr los niveles de eficiencia y actividad previstos en el grupo de actividades 3 y manteniéndose las condiciones del resto del grupo de actividades, llevaría a tener un nivel total de desvíos del orden 3% sobre los parámetros previstos, que se podría considerar como poco significativo.

Esto permitiría focalizar los análisis de la gestión de este proceso, en seguir eficientando el resto de las actividades y grupo de actividades, para lograr una adecuada gestión interna.

5. Conclusiones

Las conclusiones a las que he arribado en el presente trabajo y más aún contrastando los enfoques teóricos con experiencias en esta actividad tan particular, son:

- a. La necesidad de información que requiere el empresario de turismo, es tan variada que, será conveniente que el analista de gestión que lo asesore cuente con una base de datos amplia y bien desagregada a efectos de dar satisfacción a tales necesidades y permitirle la toma de decisiones con información adecuada. En tal sentido la aplicación del modelo ABC para la determinación del costo de las actividades, sus inductores y tasas de grupo; como la utilización de ABM a los efectos de gestionar actividades ***“Es apropiada y conveniente para el Turismo”***
- b. Asimismo la utilización de estos modelos, no excluyen la utilización de herramientas tradicionales, muy importantes para el empresario del turismo, tal como trabajar con el Nivel de Ocupación de Equilibrio que, rápidamente le dan una idea del posicionamiento de resultados, respecto del volumen de ventas.
- c. No necesariamente calcular costos basados en las actividades implica determinar costos de los productos, para gestionar las actividades. Y me animo a decir que hasta sería irrelevante hacerlo.
- d. Destacar la importancia de la visión horizontal de los procesos (Encadenamiento), y particularmente en la Actividad Turística no olvidar que si bien una empresa dedicada al turismo, puede y debe gestionarse internamente, esa empresa, es un eslabón (actividad) de una cadena de mayor nivel, y siendo eficiente y competitiva, le permitirá formar parte de tal cadena.

Bibliografía

Marcelo Gustavo Podmoguilnye – El Costeo Basado en Actividades, Un enfoque sobre su aplicabilidad práctica en las empresas argentinas. Ed. La Ley 2004

Gustavo R. Capece, Turismo Sostenido y Sustentable, Ed. Agencia Periodística CID – 1997

Rubén Ernesto Galle - Un enfoque preliminar para la Gestión de la Actividad Turística, VIII Congreso Internacional de Costos. Punta del Este, Uruguay – Noviembre 2003

Gregorio Coronel Troncoso – Temas de Costos por Procesos., Revista Costos y Gestión Nº 37, año 10, Septiembre de 2000.

Marcelo Gustavo Podmoguilnye – La evolución hacia el costeo híbrido de los procesos – Anales del XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, 2002

Enrique Cartier y Marcelo G. Podmoguilnye – La reingeniería de procesos en el nuevo escenario globalizado. Su impacto en las técnicas de costeo, Revista Costos y Gestión Nº 32, Año 8, Junio 1999.

Horngren, Sundem y Stratton – Introducción a la Contabilidad Administrativa. Ed. Pearson Educación 2001, Undécima Edición