

El Control de Gestión en hoteles cubanos que trabajan bajo la modalidad de "Todo incluido".

Artículo
arbitrado

The Management Control in Cuban hotels that work under the "all inclusive" modality.

Celia M. Hernández Losada¹
Antonio Sánchez Batista²

¹Universidad de Camagüey, Cuba, celia.hernandez@reduc.edu.cu.

²antonio.sanchez@reduc.edu.cu

RESUMEN

En esta investigación se diseña un Sistema de Costos Basado en actividades para perfeccionar el Control de Gestión en hoteles cubanos que trabajan bajo la modalidad de "Todo incluido". Se parte de las concepciones fundamentales de Sistema de Costo, luego se aborda acerca de la presupuestación, costeo y gestión basada en actividades separado en cada una de sus partes y de manera integrada, hasta llegar al concepto que asumen los autores del presente trabajo sobre un Sistema de Costos Basado en Actividades. Posteriormente se explica cómo el Sistema de Costos Basado en Actividades que se propone ofrece información detallada, relevante, oportuna y exacta para tomar decisiones en cuanto a la planificación, cálculo, registro y gestión de los costos por procesos, áreas y actividades, lo que facilita y enriquece el análisis para el perfeccionamiento del Control de Gestión en los hoteles "todo incluido". El procedimiento propuesto podrá ser generalizado en entidades con características similares.

Palabras claves: presupuesto, costeo y gestión.

Código JEL: M41 Contabilidad

ABSTRACT

In this research, a Cost System Based on activities is designed to improve the Management Control in Cuban hotels that work under the modality of "All Inclusive". It is based on the fundamental conceptions of the Cost System, then it deals with budgeting, costing and management based on separate activities in each of its parts and in an integrated manner, until it reaches the concept assumed by the authors of this work on a Cost System Based on Activities. Subsequently, it is explained how the proposed Cost System based on activities offers detailed, relevant, timely and accurate information to make decisions regarding the planning, calculation, recording and management of costs by processes, areas and activities, which facilitates and it enriches the analysis for the improvement of Management Control in the "all inclusive" hotels. The proposed procedure may be generalized in entities with similar characteristics.

Keywords: budget, costing and management

Como citar el artículo (APA)

García Ponce, M. (2019). Reformas y desafíos fiscales en Cuba. *REVISTA CUBANA DE FINANZAS Y PRECIOS*, 3 (1), 50-60. Consultado de http://www.mfp.gob.cu/revista_mfp/index.php/RFCF/article/view/05_V3N112019_CHLyASB

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de los sistemas de costeo y gestión de costos no está, en la actualidad, acorde con las exigencias reales frente a los procesos de planeación, toma de decisiones, información, dirección y control. Los instrumentos existentes, medianamente permiten cumplir con la elaboración de los estados financieros y otras informaciones requeridas por los organismos superiores; pero las necesidades han cambiado es preciso la obtención de información para dirigir y tomar decisiones en la organización.

Rendón (2010) en el diagnóstico de su tesis doctoral demuestra que en Cuba los hoteles carecen de sistemas de costos. El registro y cálculo de este importante indicador se realiza sobre la base del sistema de contabilidad que brinda la información de costo de forma general e inexacta.

Las empresas hoteleras cubanas planifican su economía a través de métodos tradicionales utilizando normas corporativas generales elaboradas a nivel de cadena hotelera. Bajo estas condiciones, no es posible definir dentro de las áreas y actividades del sector cuáles son o no las generadoras de valor para reducir sus costos. Esto provoca incumplimientos en los planes y afectaciones en la toma de decisiones. Valdés (2011)

Si el costo no es planificado correctamente, se dificulta su adecuado control. Por lo que se hace necesario que se predetermine, de manera tal que pueda servir de base para comparar, determinar variaciones y realizar análisis para tomar las medidas necesarias. Valdés (2011)

En particular, en los hoteles del polo de Santa Lucía la información para la toma de decisiones directivas tiene limitaciones, centra su atención en la administración media e inferior de la entidad, no en las necesidades de información concreta y resumida que precisa un directivo a partir de las áreas de resultados claves. La

observación detenida de este proceso ha permitido comprobar que, aun cuando los gerentes funcionales utilizan información para la toma de decisiones, esta información no se ha estructurado en función de los indicadores claves de la gestión de los hoteles modalidad Todo Incluido, ni posibilita la interactividad que requiere el uso de la información para la toma de decisiones. Ramírez (2015).

El Control de Gestión de Costos constituye el punto de apoyo de la gerencia enfocada al mejoramiento, innovación y transformación de la gestión hotelera, para la satisfacción de las necesidades y expectativas de los clientes.

Los procedimientos e instrumentos para el control de los costos del sector hotelero aun no son suficientes, a pesar de ser un factor crítico en el éxito de dichas empresas. Se hace necesario que los procedimientos utilizados aporten información sobre control de las variables que afectan el costo y su gestión.

La presupuestación (ABB), el costeo (ABC) y la gestión (ABM) basados en actividades ofrecen información de los costos en cuanto a procesos, áreas y actividades que puede resultar de gran utilidad para el análisis y el control de la gestión de los hoteles que trabajan con la modalidad de "Todo Incluido".

El presente trabajo contribuye a solucionar el **problema** de la obtención de información de costos, en hoteles "Todo Incluido", para perfeccionar el Control de Gestión de costos para la toma de decisiones, a través del diseño de un Sistema de Costos Basado en Actividades.

Sistema de Costos Basado en Actividades. Sistema de Costos

La Contabilidad de Gestión es un proceso de identificación, medición, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la

información tanto cualitativa como cuantitativa, utilizada para evaluar y controlar una organización, asegurando el uso apropiado de sus recursos, minimizando el riesgo y optimizando la toma de decisiones, todo ello en términos monetario. MFP (2018)

Dentro de ella la Contabilidad de Costo, además de controlar se encarga de captar, medir, registrar y valorar todos los recursos que se consumen y valorar los productos y servicios elaborados durante el desarrollo de la gestión de la empresa, por ello es conocida también como Contabilidad Analítica, porque tiene el atributo de ser un instrumento importante de dirección que da la medida de cuánto cuesta cada producto o servicio obtenido y es más útil para la toma de decisiones cuando más confiable es la información que se le suministra.

Sistema de Costo es un conjunto de métodos, normas y procedimientos que rigen la planificación, determinación y análisis del costo, así como el proceso del registro de los gastos de una o varias actividades productivas en una entidad, de forma interrelacionada con los subsistemas que garantizan el control de la producción y de los recursos materiales, laborales y financieros. MFP (2018)

Según Sánchez (2009) el Sistema de costos es un conjunto de normas y procedimientos para la planeación, registro, cálculo, control y análisis de los costos para la toma de decisiones.

Costeo basado en Actividades (ABC)

Algunos autores manifiestan que las prácticas tradicionales de la contabilidad de gestión se están quedando obsoletas y que las mismas carecen de relevancia ante el turbulento entorno que las rodea.

El costeo tradicional no permite una adecuada asignación de costos y gastos indirectos, ya que no identifica con precisión la demanda de los recursos de la empresa, teniendo como resultado productos sobre costeados o sub-

costeados; lo que genera que la información sea poco útil para el proceso de toma de decisiones.

Cárdenas (1995) define el Sistema de ABC como un proceso gerencial que ayuda en la administración de actividades y procesos del negocio, en y durante la toma de decisiones estratégicas y operacionales".

En este sentido para Tamarit (1996), el ABC, constituye un modelo de cálculo de costos cuya finalidad es distribuir los costos a los distintos productos o servicios, en función de la verdadera causa que los ha generado. Para ello, utiliza como base las actividades desarrolladas para ejecutarlos.

Para Kaplan, (1990) El ABC se trata de un sistema de gestión empresarial que facilita información relevante y oportuna para la toma de decisiones en cuanto a costo de las actividades de la empresa; costo de los procesos de negocio; costo de los diferentes eslabones de la cadena de valor; costo de los productos y/o servicios.

El Sistema de Costo ABC se fundamenta en tres premisas fundamentales donde plantea que los productos o servicios no generan costos sino actividades, las actividades consumen recursos y los recursos son los que generan los costos.

El ABC determina el costo final de un producto o servicio, a través del flujo de las actividades realizadas y los recursos que se consumen en las mismas, incorporando costos a los procesos. MFP (2018)

Presupuesto Basado en Actividades.

La planificación del costo se debe realizar mediante el análisis del comportamiento de las normas de gastos, las series históricas de los mismos incurridos en períodos anteriores, el aprovechamiento de las capacidades, así como la cuantificación de las medidas de reducción que sea posible aplicar avalados por la participación activa de los trabajadores. MFP (2018).

El presupuesto es una herramienta de gran importancia para la proyección con anticipación de

datos cuantitativos y cualitativos que faculten el desarrollo de la organización en un determinado periodo. Núñez (2015)

El Presupuesto Basado en Actividades o *Activity Based Budget (ABB)* como se conoce en inglés, establece las estimaciones de costo vinculadas a las actividades que deben ser acometidas para producir y vender los productos o servicios. (Guerra, 20016)

Según criterios y experiencias de Cooper y Kaplan (1998), diversas organizaciones han llegado a desilusionarse con sus sistemas presupuestarios argumentando que toman mucho tiempo en prepararlos, son muy costosos y muchas veces no agregan valor a la empresa.

Con el ABB se pretende que el presupuesto se centre en las actividades, pues son estas las generadoras de costos y se estiman los recursos a utilizar teniendo en cuenta los factores que causan los costos de las actividades a desarrollar (inductores de costo). (Guerra, 2016)

Gestión Basada en Actividades.

La Gestión Basada en Actividades es un sistema de administración basado en la planificación, mejora y control de las actividades de una organización para cumplir con los requerimientos externos y las expectativas de los clientes (Lefcovich, 2010).

Sobre la gestión basada en el conocimiento que genera la metodología ABC, Kaplan y Cooper (1999) proponen dos tipos de objetivo, separando en dos subsistemas del ABM complementarios, el ABM operativo, que pretende mejorar las acciones que se realizan, y el ABM estratégico, que decide qué acciones se deben realizar.

Con el ABM la organización logra obtener resultados con menos recursos; o sea, la organización puede alcanzar los mismos resultados con un menor costo total. El ABM logra tales resultados mediante la puesta en práctica de un enfoque operativo y otro estratégico. Kaplan y Cooper (1998).

Sistema de Costos Basado en Actividades.

En las últimas décadas se señalan cambios experimentados en la estructura de costos, donde ha disminuido el gasto de mano de obra, debido al desarrollo tecnológico y se han incrementado los gastos generales, Kaplan y Cooper (1999), y se hace necesario diseñar un nuevo sistema de cálculo del costo del producto que represente de una forma más precisa lo que realmente sucede en las empresas.

Pérez Barral (2008), señala que la distorsión de la información sobre costos de procesos y actividades podría reducirse mediante el uso de un Sistema ABC/ABM, mejorando de esta forma la gestión, el control y la determinación del costo para la toma de decisiones en cada área de la empresa.

Brimson (1997), define contabilidad por actividades como "la acumulación de información del rendimiento operativo y financiero en relación con las actividades significativas de una empresa". En esta definición se observa que se desarrolla alrededor del concepto central de actividad.

Los costos acumulados en cada actividad se trasladan entonces a otras actividades, productos o servicios que hacen que aquella actividad sea necesaria". Esta definición recoge las dos ideas claves del sistema, la primera referida a que las actividades consumen recursos, y la segunda que son los productos los que consumen las actividades, según Cooper y Kaplan (1985).

En una definición de Sistema ABC/ABM dada por Mallo y Mir (1994), describen este modelo planteando que "el sistema ABC/ABM es un nuevo modelo de costos que pretende como los anteriores, asignar los costes directos y distribuir los costos indirectos sobre el coste de los productos".

En 1999, Cooper y Kaplan afirman que el ABC/ABM "es un mapa económico de los costos y la rentabilidad de la organización en base a las actividades".

Se coincide con Torres (2006) al plantear que la Contabilidad de Gestión se sustenta en un sistema de información de carácter interno, por lo que debe responder a las particularidades de la empresa y a las necesidades informativas de la dirección.

Armenteros y Vega (2001), en su artículo "Cálculo del costo de las patologías neurológicas a través de las actividades" señalan la importancia que representa para las empresas cubanas que se encuentran en proceso de perfeccionamiento empresarial el Sistema ABC/ABM como sistema de gestión para el desempeño de los directivos.

La integración del sistema ABC/ABM a la contabilidad, posible a lograr a través de la segmentación de cuentas, lo que constituye un ahorro de recursos humanos, materiales y financieros, evita la duplicidad de trabajo y costos adicionales, además de brindar mayor confiabilidad para la información. Maritza (2007).

Esta investigación se realiza utilizando el método Concepción de la Totalidad que explica el conjunto de relaciones que permite entender la esencia de una generalidad. Este método asume la unidad concreta del todo en su movimiento y pone al descubierto las funciones de un elemento en el seno un sistema y explica el orden de estas funciones.

Lo que permite a los autores de este trabajo llegar al criterio de que la integración *ABC/ABB/ABM*, *está estrechamente relacionada con el concepto de Sistema de Costos* y se define como un *conjunto de normas y procedimientos para la planeación (ABB), registro, cálculo (ABC), control y análisis (ABM) de los costos por procesos y actividades para el Control de Gestión y la Toma de Decisiones* Hernández y Sánchez. (2018)

Control de Gestión

Fayol (1961) planteaba que "el control consiste en asegurarse de que todo lo que ocurre está de acuerdo con las reglas establecidas y las instrucciones dadas".

Otros enriquecieron este concepto con el cursar del tiempo, reconociendo la relación que existe entre el control y las actividades de formulación de objetivos, fijación de estándares, programas de acción, presupuestos, uso racional de recursos, medición y verificación de los resultados, análisis de desviaciones y corrección del desempeño o mejora. (Nogueira, Hernández y Negrín, 2003)

Por otro lado, muchas organizaciones carecen de un plan o tienen deficiencias normativas en su plan, haciendo imposible la aplicación del control de gestión, en el sentido clásico.

El control de gestión no puede conformarse con la verificación de los resultados reales con una norma preestablecida, sino que, tiene que orientarse a reconstruir de manera continua la norma de eficiencia en sí misma, mediante un planteamiento de diagnóstico permanente y la revalidación de los objetivos. (Lorino, 1993)

Por su parte, el enfoque moderno parte de reconocer el papel de los trabajadores en el logro de las metas organizacionales Anthony (1990), "el control de gestión es el proceso mediante el cual los directivos influyen sobre sus subordinados para poner en práctica las estrategias y objetivos de la misma". (Nogueira, Hernández y Negrín, 2003)

El control de gestión debe disponer de señales de alarma que anticipen las desviaciones, como los mecanismos de control *feed-forward* ya que el control a posteriori, basado en la contabilidad tradicional y como fotografía de lo ocurrido, no tiene capacidad creativa para solucionar los problemas. Rodríguez (1993)

El control de gestión ha ido evolucionando con el tiempo, a medida que la problemática organizacional planteaba nuevas necesidades y exigencias. Taylor fue uno de los pioneros del control de gestión industrial y su modelo de gestión descansaba sobre 4 principios, muy bien

fundamentados para la época que los vio nacer (estabilidad, información perfecta, la identificación de la eficiencia productiva con la minimización de los costos y la equivalencia del coste global al coste de un factor de producción dominante). (Medina, Nogueira y Nogueira, 2004)

En las últimas décadas han cobrado fuerza un conjunto de herramientas que enriquecen y fortalecen al control de gestión de costos, entre ellas matriz OVAR, costeo por actividades (ABC), gestión por actividades (ABM), benchmarking, gestión por procesos, mapa de procesos, cuadro de mando integral (tablero de comando, como se le llamó en sus inicios).

El Control de Gestión de Costos a través de indicadores proporciona una base real para la toma de decisiones, sobre los cuales es necesario identificar las causas y consecuencias de su comportamiento. Ferrer y Gamboa (2004).

Por tanto, el sistema de control de gestión de costos debe ser diseñado de acuerdo con los planes existentes, teniendo en cuenta las particularidades de la empresa, de lo contrario resultará ineficaz.

Control de Gestión en hoteles "Todo Incluido"

La actividad hotelera, es una actividad mercantil de venta de servicios de alojamiento y gastronomía fundamentalmente, esta tiene características generales y económicas financieras especiales que la diferencian de otras actividades comerciales e industriales. Algunas de las características generales que presentan los hoteles "Todo Incluido" son de gran diversidad y complejidad, así como que trabajan con elevados volúmenes de costos.

Gran parte del personal de un establecimiento hotelero de este tipo, independientemente del nivel en que se encuentre, toma decisiones que repercuten en el desempeño del mismo, requiriendo información precisa, pertinente y oportuna acerca del funcionamiento de la organización.

Más allá de las herramientas tradicionales, los sistemas de control de gestión recopilan y sistematizan información con base a las necesidades y requerimientos de los usuarios, mediante el cálculo y análisis de indicadores de gestión.

El turismo es uno de los principales sectores que impulsa la economía nacional y las empresas de capital nacional en dicho sector deben enfrentarse a otras provenientes del extranjero, por lo que resulta necesario que las mismas cuenten con herramientas novedosas necesarias para encarar dicho escenario.

En Cuba los hoteles utilizan los costos solamente con fines numéricos y no como información útil. Evitar la incorrecta utilización de los recursos no significa privar a los clientes de un buen producto, con los estándares propios de cada actividad. Ahorrar o economizar equivale a un mejor aprovechamiento de los recursos, sin poner en riesgo la calidad del servicio.

El control de costos dentro de la actividad hotelera cubana no explota a plenitud todas las herramientas de control de gestión de costos que pueden resultar eficaces para la gerencia. Es por ello que con este trabajo se pretende aportar un pequeño grano de arena a este proceso de perfeccionamiento.

RESULTADOS

El Sistema de Costos Basado en Actividades que se propone constituye una herramienta de gran utilidad para el Control de Gestión de los Costos en hoteles que trabajan bajo la modalidad de "Todo Incluido"

El sistema parte de la Presupuestación Basada en Actividades, donde se diseña un procedimiento de cinco pasos para presupuestar los costos por procesos y actividades como se explica a continuación:

1. Identificación de las actividades.
2. Clasificación de las actividades.
3. Análisis del valor de las actividades.
4. Cadena de Valor.
5. Presupuestación por actividades.

1. Identificación de las actividades:

Para realizar la presupuestación del costo por procesos y actividades, se precisa de un trabajo previo, mediante el cual se pueda seleccionar las bases sobre las que se implantará dicho sistema y crear las condiciones para localizar con facilidad toda la información económica y financiera que se necesita.

Mediante el flujo físico de la producción (considérese producción un turista alojado), se establece una secuencia lógica que involucra todas las actividades que tienen lugar en el hotel para mantener el servicio, las cuales constituyen el centro de análisis y estudio del ABB. Para la selección de las actividades se utiliza el Manual de Procedimiento del Sistema de Gestión de la Calidad de los hoteles.

2. Clasificación de las actividades.

Para el éxito de la presupuestación del costo por procesos y actividades es imprescindible que se realice una correcta clasificación de las actividades, siendo variadas las que pueden citarse, ya que estas se clasifican atendiendo a diferentes aspectos, sin embargo, solo será abordada la siguiente:

Las actividades se clasifican según su nivel de actuación con respecto al producto o servicio en: MFP (2018)

- a) Unitarias.
- b) A nivel de lotes.
- c) A nivel de líneas de productos o servicios.
- d) A nivel de entidad.

3. Análisis del valor de las actividades.

Las empresas para que sean competitivas necesitan que sus directivos identifiquen y eliminen actividades que no generan. El problema básico no es cuántos recursos se consumen, sino determinar qué actividades, se llevan a cabo a través de las cuales se consumen los recursos.

Un adecuado análisis de la cadena de valor puede servir en el presupuesto por actividades como una poderosa herramienta para establecer los presupuestos de una forma eficaz e indicar claramente qué procesos y qué actividades están implicadas en la obtención de valor de la empresa. De esta forma la dirección puede analizar la oportunidad de eliminar actividades no estratégicas en tanto sea posible.

A través del proceso de análisis de las actividades y sus costos asociados en el proceso se genera información que permite identificar aquellas actividades que son críticas o claves para la obtención de resultados, lo que conlleva a eliminar o minimizar las actividades que agreguen poco o ningún valor pero que sí generan costos.

Se realiza un análisis exhaustivo de las actividades identificadas, agrupando las actividades con características similares y que pueden ser medidas con el mismo inductor de costo.

Para determinar si la actividad añade o no valor al proceso Soto (2009) se utiliza el procedimiento tomado de la tesis doctoral de Constanza Loreto dela Universidad de Talca en Chile, de esta forma se define si la actividad genera

o no valor añadido y si es necesaria en la realización del servicio.

4. Cadena de valor.

Una forma sistemática de examinar todas las actividades que una empresa desempeña y cómo interactúan es la Cadena de Valor. Con esta herramienta, se disgrega a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes para comprender el comportamiento de los costos.

En base a la definición de cadena, es posible hallar en ella diferentes eslabones que intervienen en un proceso económico. En cada eslabón, se añade valor, que, en términos competitivos, se conoce como la cantidad que los consumidores están dispuestos a abonar por un determinado producto o servicio. Una vez analizada las actividades se determina las que finalmente conforman la Cadena de Valor de cada proceso, que constituyen la base del Sistema de Costos Basado en Actividades propuesto.

5. Presupuestación por procesos y actividades.

La presupuestación por actividades incluye dos pasos fundamentales: la selección de los inductores o generadores de costo y la determinación del presupuesto de las actividades que se realiza teniendo en cuenta las normas de gastos y las características de la instalación objeto de estudio.

La exactitud del costeo y la presupuestación basada en actividades, va a depender en gran medida de la correcta elección de los inductores de costo, es por esto que su selección constituye un paso clave en el proceso. Rendón (2010)

Los Generadores de Costo son aquellos factores que dentro de cada actividad causan, generan o inducen el costo. Los generadores causan cambios en el costo de una actividad, o sea, si aumenta la cantidad que se origina de alguno de los generadores de costos, eso quiere decir que esa actividad ha realizado un mayor esfuerzo

productivo, siempre que se mantenga en los límites de la calidad predeterminada. MFP (2018)

Los inductores de costo reflejan la causa inductora de costo de cada actividad, proporcionando la medida del consumo de recursos, por lo que su selección debe realizarse con sumo cuidado y de forma tal que este proceso no resulte engorroso.

La determinación del presupuesto de las actividades se calcula sumando el presupuesto de los Materiales Directos (MD) y la Mano de Obra Directa (MOD) para cada y se determina el presupuesto diario de cada actividad. El costo unitario planificado de cada actividad se determina al dividir el presupuesto total de la actividad entre el inductor de costo planificado que corresponda.

Luego sobre la misma estructura del presupuesto basado en actividades (ABB) se determina el cálculo del costo real por actividades para que el análisis se realice de acuerdo al mismo nivel de detalle de la información. El Costeo Basado en Actividades incluye el cálculo del costo real y el registro de cada una de estas actividades.

La planificación, registro y cálculo, constituyen la base indispensable que permite el control del costo y que asegura el análisis comparativo de los resultados realmente logrados con las previsiones efectuadas, con vistas a modificar la acción administrativa en la medida que sea necesario a fin de que la entidad alcance los objetivos básicos de la eficiencia. MFP (2018)

La Gestión Basada en Actividades (ABM) se nutre del ABB y el ABC para realizar por cada una de las actividades el diseño y cálculo de indicadores de gestión que posteriormente serán analizados. teniendo en cuenta la condición, el criterio, la causa y el efecto de cada uno de estos y se proponen medidas encaminadas a dar solución a los problemas que pueden surgir derivados de este análisis.

El procedimiento que se propone para realizar el ABM consta de 4 pasos que se muestran a continuación:

1. Definición de los indicadores claves y su diseño.

2. Clasificación de los Indicadores de gestión seleccionados.

3. Clasificación y cálculo de los Indicadores de Gestión por actividad.

4. Análisis de los indicadores de gestión por actividad

1. Definición de los indicadores claves y su diseño.

En esta etapa se presentan los indicadores que son relevantes monitorear porque pueden afectar la continuidad o el progreso de la instalación hotelera. La mayoría de los indicadores se tomaron del conocimiento práctico, se propuso la introducción de algunos que arrojan resultados importantes y se encuentran en desuso y finalmente, se crearon otros que generan valor agregado a la información directiva.

Las dos fuentes más importantes de información para el cálculo de estos indicadores lo constituyen el presupuesto y el costo basado en actividades realizado en investigaciones precedentes.

El presupuesto basado en actividades supone la cuantificación formal de los planes, mientras que el costo basado en actividades indica la ejecución real de los costos por actividades en igual período. Se establecen los criterios de medidas por cada indicador con el fin de lograr una alineación con el sistema de información que permita evaluarlos periódicamente.

2. Clasificación de los Indicadores de gestión seleccionados.

Se seleccionan indicadores de eficiencia y eficacia por la importancia que revisten los mismos pues la Eficiencia se manifiesta en el proceso de transformación de los recursos y se refiere a la relación de los recursos consumidos respecto a la producción de bienes o servicios. (Rendimiento óptimo). Está relacionada con el cumplimiento de las normas de consumo. Y la Eficacia es el grado en que una entidad o programa alcanza los objetivos y metas propuestos.

3. Clasificación y cálculo de los Indicadores de Gestión por actividad.

Se clasifican los indicadores de gestión por cada actividad para luego proceder a su cálculo, tomando los datos de la Presupuestación y el Costeo Basado en Actividades que se explican anteriormente, es decir, a cada actividad del proceso corresponden varios indicadores que evalúan la eficiencia y la eficacia de la misma.

4. Análisis de los indicadores de gestión por actividad

Dentro de cada actividad se analiza el comportamiento de sus indicadores teniendo en cuenta la condición, el criterio, la causa y el efecto de cada uno de estos y se proponen medidas encaminadas a dar solución a los problemas que pueden surgir derivados de este análisis.

CONCLUSIONES

Los hoteles cubanos que trabajan bajo la modalidad de "Todo incluido" presentan dificultades en cuanto a la presupuestación y cálculo de los costos pues carecen de una herramienta que facilite esta información. El Sistema de Costos Basado en Actividades que se propone ofrece información detallada, relevante, oportuna y exacta para tomar decisiones en cuanto a la planificación, cálculo, registro y gestión de los costos por procesos, áreas y actividades, lo que facilita y enriquece el análisis para el perfeccionamiento del Control de Gestión de los Costos en los hoteles "todo incluido".

CITAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amat, O., y Soldevilla, P. (2000). *Contabilidad y gestión de costes*. [s.l]: Gestión 1999.
- Brimson, J.A. (1997) *Contabilidad por Actividades*. México. Alfaomega Grupo Editor.
- Ministerio de Finanzas y Precios. (2018). Resolución No. 935, NEC No.12 Norma Específica de la Contabilidad para la Contabilidad de Gestión. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.
- Cooper, R Y Kaplan, R.S. (1991) “*The design of cost management systems*”. Text, cases y readings, Prentice Hall Inc., New Jersey.
- Hernández, C. y Sánchez, A. (2016). Procedimiento para el análisis del comportamiento de los costos que permita calcular el punto de equilibrio. *Revista de Investigaciones de la Universidad Le Cordon Bleu de Lima Perú*, 3(1).
- Guerra, C. (2018). *Procedimiento metodológico de evaluación del desempeño por área de responsabilidad en el Hotel Trip Cayo Coco*. Tesis de maestría no publicada. Universidad de Ciego de Ávila, Cuba.
- Hicks, P.E. (1989) *Introducción a la ingeniería industrial y ciencia de la administración*.
- Kaplan, R.S., 1984, “The evolution of management accounting”, *The Accounting Review*, (United States of America).
- Kaplan, R. y Cooper, R. (1998). *Coste y efecto: cómo usar el ABC, AMB y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*. Barcelona: Gestión 2000.
- Lorino, P. (1993). “*El control de gestión estratégico: la gestión por actividades*”, Alfaomega-Marcombo, España.
- Mallo, C. Requena, JM. Y Serra, V. *Contabilidad de gestión (contabilidad interna)*. Cálculo, análisis y control de costes. ACODI-Ariel Economía, Barcelona.
- Medina, A. Nogueira, C. y Nogueira, D. (2004) *Fundamentos para el Control de la Gestión Empresarial*. Editorial Pueblo y Educación, 2004. La Habana, Cuba.
- Nogueira, D. Hernández, M. y Negrín, E. (2003). Control de Gestión: Dimensiones y diagnóstico permanente. *Industrial*, 14(1).
- Núñez, Á. (2015) *Evolución histórica de los presupuestos*. Ensayo.
- Pérez, O. y Esquenazi, A. (2018). El marxismo, la totalidad y su devenir histórico. *Vitória*, v. 10, n. 2, p. 43-55.
- Porter, M. (1985) “Ventajas competitivas. Creación y sostenimiento de un desempeño superior”. México. Editorial Continental S.A.
- Ramírez, E. (2015) *Propuesta de Áreas e Indicadores Claves para el diseño del Tablero de Control Directivo en hoteles modalidad Todo Incluido*. Tesis de maestría no publicada, Universidad de Camagüey, Camagüey, Cuba.
- Rendón, Y. (2010). *Modelo de Costeo Basado en Actividades para Instalaciones Hoteleras*. Disertación doctoral no publicada. Universidad de Camagüey, Camagüey, Cuba.

Soto, C. (2009). Aplicación del sistema de costo basado en las actividades a la patología de cataratas. Tesis presentada en opción al Título de Contador Público y Auditor Chile.

Valdés, D. (2011). *Modelo de Presupuestación por centro de actividad para instalaciones hoteleras*. Disertación doctoral no publicada. Universidad de Camagüey, Camagüey, Cuba.

DATOS DE LOS AUTORES

CELIA M. HERNANDEZ LOSADA

Licenciada en Contabilidad y Finanzas por la Universidad de Camagüey “Ignacio Agramonte Loynaz”. Master en Ciencias en Contabilidad Gerencial, Profesora Asistente del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Camagüey “Ignacio Agramonte Loynaz” en la disciplina de costos. Ha participado en varios eventos nacionales e internacionales. Ha tutorado varias tesis de diploma y grupos científicos estudiantiles.

ANTONIO SÁNCHEZ BATISTA

Licenciado en Contabilidad y Finanzas en la Universidad de Camagüey. Doctor en Ciencias Contables y Financieras. Profesor Titular de la Universidad de Camagüey “Ignacio Agramonte y Loynaz”. Imparte asignaturas de la disciplina de costos en la carrera de Contabilidad y Finanzas. Actúa como profesor de la Facultad de Ciencias Económicas y de la Escuela de Cuadros del Estado y del Gobierno en Camagüey. Es miembro del consejo científico de su facultad y del comité académico de la maestría de Contabilidad Gerencial y Doctorado de Contabilidad; integra el tribunal permanente para la defensa de doctorados en la especialidad de Contabilidad y Finanzas.

Fecha de recepción: 10 de octubre de 2018

Fecha de aceptación: 29 de diciembre de 2018

Fecha de publicación: 31 de marzo de 2019