

# PROPUESTA DE UN SISTEMA DE HERRAMIENTAS PARA LA GESTIÓN EMPRESARIAL EN LA ESFERA DE LOS SERVICIOS DEL TURISMO.

Aportado por: MSc. Osmany Pérez Barral - MSc. Pilarín Baujín Pérez - [osmanybarral@yahoo.es](mailto:osmanybarral@yahoo.es)

## RESUMEN

Considerando las insuficiencias actuales de los modelos existentes para dar respuestas a los requerimientos de las empresas dedicadas a los servicios en el área de la gestión directiva y de operaciones, conjuntamente con la necesidad de elevar el desempeño de sus procesos como vía de competitividad, mediante la adopción de métodos que faciliten este empeño, se implementa el presente trabajo investigativo, que plantea como **objetivo**: proponer un sistema de herramientas con filosofía de actividades y enfocadas a mejorar y alcanzar resultados superiores en la toma de decisiones gerenciales.

La propuesta desarrollada se sustenta en la aplicación de diversas técnicas, principios y tendencias de gestión; reconocidas internacionalmente por empresas dedicadas a los servicios informáticos, y en correspondencia con las particularidades y nivel de desarrollo de las empresas cubanas y reconoce un grupo de factores que influyen en su instrumentación exitosa, que son: Estrategia, Información, Recursos, Comportamiento, Estructura Organizativa, vinculando además otros elementos que inciden en el logro de los resultados esperados como son los Fundamentos Guías y la Exigencias de Éxito.

Como **resultado principal** del trabajo se obtiene una integración más acabada entre los sistemas: dirección basada en actividades, presupuesto basado en actividades, costeo basado en actividades con enfoques de actividades. La propuesta de la investigación se desarrolla en entidades dedicadas a los servicios informáticos del Ministerio de Turismo.

Palabras claves: Contabilidad de gestión; Costes basado en actividades, Dirección basada en actividades, presupuesto basado en actividades y Control de Gestión.

## INTRODUCCIÓN

El entorno empresarial actual pone de manifiesto la necesidad de que las unidades modifiquen la manera de gestionar sus procesos y sus actividades. El mundo contemporáneo exige que las empresas se proyecten a ser líder en el mercado de sus productos o servicios.

Una nueva cultura organizacional invade el sueño de las grandes, medianas y pequeñas empresas, por tratar de adaptarse al nuevo entorno con el fin de maximizar sus posibilidades de supervivencia y dominio. Mientras esto le ocurre a las empresas en su visión con el entorno, en su yo interior transcurren cambios a la misma velocidad en sus estructuras organizativas y de dirección.

Nuevas técnicas y herramientas logran sustituir a las ya tradicionales, en aras de lograr el máximo de eficiencia en la gestión empresarial, y para ello, se introducen con fuerza filosofías y aplicaciones que fortalecen internamente a la organización con respecto al entorno y a las exigencias de los clientes.

La integración de todas las herramientas y sistemas de gestión, obliga a los directivos a contar con un capital humano medianamente inteligente y capaz de desarrollarse, a tal punto, que cada persona de la organización se interese y comprometa con su nivel de decisión y ejecución.

Si el capital humano es creativo, audaz e inteligente, entonces la empresa tendrá a su favor un alto porcentaje del camino recorrido para lograr las metas y objetivos trazados por la organización, por la sencilla razón de que fue partícipe directo durante todo el proceso.

La propuesta de herramientas para la gestión empresarial a una entidad de servicio, es solo el comienzo de lo que puede llegar a ser un Sistema Integral de Gestión en el futuro. Poner al descubierto como deben ir apareciendo cada herramienta dentro del sistema, así como su orden de ejecución, facilita la obtención de metas superiores a los logros alcanzados hasta el momento.

La introducción de cada herramienta debe ser debidamente concebida en cuanto a su implementación se refiere, pues se evita la incurrencia de costos innecesarios y de sembrar la incertidumbre de lo que puede aportar a la organización determinada herramienta de gestión.

Cada resultado positivo que se logre es un motivo para seguir realizando cambios que beneficien y fortalezcan a la empresa, pues eleva fundamentalmente el grado de confianza de los empleados con respecto a sus directivo o responsables.

Es preciso en un proceso de cambio de tecnologías, procesos, técnicas, herramientas, métodos y procedimientos, no violentar las potencialidades reales de lo que puede alcanzar una organización.

Lo anteriormente expuesto responde a las necesidades de proponer nuevas herramientas a las empresas cubanas dedicadas a los servicios informáticos del turismo.

Aún cuando se ha alcanzado un desarrollo empresarial notable dentro de esta esfera, se adolece de un sistema de herramientas con enfoque de gestión para el logro de resultados eficientes en el proceso de toma de decisiones gerenciales.

Los motivos anteriores justifican el objetivo fundamental de la investigación: **proponer un sistema de herramientas con filosofía de actividades y enfocadas a mejorar y alcanzar resultados superiores en la toma de decisiones gerenciales.**

## **Marco Teórico y Referencial de la Investigación**

El análisis sobre el estado del arte y de la práctica en el área de la Contabilidad de Gestión, permiten presentar la estructura del marco teórico – referencial de la investigación, considerando en lo fundamental:

- Los elementos generales sobre la Administración Basada en Actividades y su vínculo con la Contabilidad de Gestión, destacando su relación con el proceso de planeación y con el planteamiento de las estrategias correspondientes, así como la comparación entre la Contabilidad de Costo Tradicional y la Contabilidad de Gestión, sentando las pautas para el desarrollo del presente trabajo.
- Las técnicas y/o herramientas más avanzadas en la Contabilidad de Gestión, creando los cimientos para su integración y potenciando los espacios más débiles presentados hasta el momento.
- La caracterización de la situación de las empresas cubanas respecto a la Contabilidad de Gestión y las consideraciones fijadas al respecto en las bases del Perfeccionamiento Empresarial.
- La evaluación crítica de los enfoques, experiencias y técnicas anteriores que sirvan de base para el posterior planteamiento de un Sistema Integral de Gestión y los procedimientos específicos que permitan conectar el rumbo estratégico de la empresa con la gestión de sus actividades.

### **La Contabilidad de Gestión y la Administración Basada en las Actividades para la nueva empresa.**

En la práctica actual de la Contabilidad Empresarial existe un vínculo muy fuerte entre la Contabilidad de Gestión y la Administración Basada en Actividades.

Los autores que han reflexionado y escrito sobre la Contabilidad de Gestión, de alguna manera se han referido a la Dirección Basada en Actividades, destacándola como actividades que están presentes en prácticamente todas las organizaciones. En tal sentido, tanto para la Contabilidad de Gestión como para la Dirección Basada en Actividades (ABM), se realizó un análisis de las definiciones, puntos de vista y enfoques de diversos autores (Staubus, 1971; Jonhson & Kaplan, 1987; De Miguel Fernández, 1991; Ponce Gutiérrez, 1993; Sáez Torrecilla, 1994; Capasso, Granda y Smolie, 1994; Castello Taliani, 1994; Smith, 1995; Aimar Franco, 1995; Hodby T, Thomson J y Sharman

P, 1995; Amat y Soldevila García,1997; Amat Salas, 1998; Artana, 1999; Armenteros Díaz, 1999; Kaplan y Cooper, 1999; Norge Garbey Chacón, 2000; Marta Armenteros Díaz, 2000; Marta Armenteros Díaz y Vladimir Vega Falcón, 2000; Miriam López Rodríguez, 2000, Marta Armenteros Díaz, Pilarín Baujín Pérez y Vladimir Vega Falcón, 2001; Norge Garbey Chacón, 2001; Fagudelo Torres A, 2002; Luis Eduardo Niño Cortés y Julio César Alzate Arango, 2002; Walter Rossi Bayardo y María Liliana Santos Vázquez, 2002; Luz Stella Florez Ríos, 2003; entre otros), del cual se puede plantear lo siguiente:

Se utilizan términos diferentes para conceptualizar el vocablo **administración**, como son: **dirección**, **management** y/o **gestión**; sin que se aprecien diferencias significativas en su esencia y contenido, aunque De Miguel Fernández (1991, p.44) las establece al considerar que: “...el *“management es una función ejecutiva y es la gestión o administración realizada por los mandos”*”.

Sería oportuno referirse a los clásicos de la Administración (Taylor, Fayol, Mooney, Urwick, Gantt, Emerson y otros, para tratar los aspectos más avanzados de la contabilidad de Gestión. (ver cuadro 1)

<b>Autores</b>	<b>Funciones</b>	<b>Análisis de las funciones</b>
<b>Fayol</b> , Mooney, Urwick, Gulick (Enfoque Clásico de la Administración, Escuela Europea).	Prever, investigar, organizar, dirigir, planear, coordinar, controlar y asesorar.	Si se tomara el análisis de cada autor y se integraran sus conceptos , definiciones y funciones, se estaría en presencia de la Administración Moderna de hoy en día
<b>Taylor</b> , Gantt, Gilbret, Emerson, Ford (Enfoque Científico de la Administración, Escuela Americana.	Planear, preparar, controlar, ejecutar, estudiar, especializar, seleccionar estandarizar, clasificar.	Considerado el <b>padre de la administración</b> , su visión fue futura para lograr los avances que hoy se perciben en autores que se dedican a estas temáticas.

Cuadro 1 definiciones y palabras claves de los clásicos del management. Fuente: Elaboración propia.

El contenido del proceso de dirección o administración, en su enfoque funcional, no ha sufrido grandes variaciones desde que Fayol en su obra “Administración Industrial y

General”, publicada en París en 1916, lo definiera como: “prever, organizar, dirigir, coordinar y controlar” (ver Cuadro 2)

Autores	Funciones	Análisis de las funciones
De Miguel Fernández (1991)	Controlar	Centra el papel de la administración, fundamentalmente, en la función de controlar, aún cuando existen dos funciones que le son de gran importancia, y a la misma vez, inherentes a la dirección: planear y tomar decisiones.
Monks (1994)	Planear, Organizar, Dirigir	No le atribuye la función de control a la administración, sin embargo esta es la que permite salvaguardar los recursos de la empresa y la obtención de mejores resultados durante todo el proceso productivo, de servicio y administrativo.
Mecimore y Bell (1995)	Identificar, Gestionar, Controlar, Suministrar	Ambos autores identifican 4 funciones importantes, aunque es de señalar que para lograrlas se ha de contar con una buena planeación.
Moreira (1996)	Liderar	Centra su análisis en una función que le llama liderar, sin embargo, más que una función bien pudiera adjudicarse como una característica propia de la administración.
Render & Heizer (1996)	Planear, Organizar, Asesorar, Liderar, Controlar	Se le adjudican 4 funciones a la administración y una característica (liderar), que permiten lograr con éxito la administración de la empresa siempre y cuando las mismas sean cumplidas a cabalidad y en el momento preciso.
William A. Bocchino, (1997)	Planeación, Análisis, Control	Solo menciona 3 funciones pero que pueden considerarse generales e importantes para

		cualquier negocio que se administre o dirija.
Ivancevich et al. (1997)	Planificar, Organizar, Liderar, Controlar	Al igual que algunos autores ya analizados considera liderar como una función propia de la administración.
Lizcano Alvarez (2000)	Captar, Medir, Valorar, Suministrar	Es uno de los autores que propone 4 funciones que abarcan de manera amplia lo que debe hacer la administración o la dirección dentro de la empresa.
Equipo Valenciano de Investigación de Contabilidad de Gestión (2001)	Analizar, Valorar, Informar, Cuantificar, Medir	El equipo valenciano liderado por Ripoll, brinda 5 funciones importantes que no deben faltar en la administración.
Abargues Moran y Ripoll Feliu (2001)	Planear, Controlar Cuantificar	Como puede observarse en estos dos autores, sus criterios varían a la hora de adjudicar funciones a la administración, pues aquí presentan de una forma más sintetizadas lo que debe cumplir la administración.
Pérez Baujín, Medina León, Nogueira Rivera (2003)	Evaluar, Planear, Gestionar, Controlar	En esta valoración, se presentan las funciones de la forma más generalizada posible, siendo muy similar al análisis realizado por el equipo valenciano y por Lizcano.

Cuadro 2 Definiciones o palabras claves de dirección o administración. Fuente: Elaboración propia.

Se identifican las funciones básicas de planificar, organizar y controlar. Estas tres funciones básicas se vinculan entre sí mediante la función de liderar (Ivancevich et al., 1997, p.15), llamada algunas veces función de dirección o de motivación y centra su atención en los empleados para dirigirlos y motivarlos de manera que actúen de tal modo que puedan lograrse los objetivos establecidos (Maslow, 1991; Schroeder, 1992; Bueno Campos & Morcilla Ortega, 1993; Monks, 1994; Render & Heizer, 1996; Moreira, 1996; Celso Contador, 1997). O sea, tiene que existir una combinación perfecta entre las

funciones básicas (planificar, organizar y controlar) y las funciones de ejecutar (empleados) para lograr un proceso de dirección o administración eficiente.

El propio desarrollo de la Contabilidad como ciencia avala el salto cualitativo y cuantitativo alcanzado con respecto al grado de participación alcanzado por los empleados en la toma de decisiones dentro de la organización. Hoy, se destaca la necesidad del papel activo y participativo del hombre que subraya la importancia de las relaciones interpersonales y del trabajo en equipo en la organización (Ishikawa, 1988; Drucker, 1991/a/; Chiavenato, 1993; Bueno Campos & Morcilla Ortega, 1993; Goolarl, 1994; López, 1995; Abell, 1995; Harrington, 1997; Ackoff, 1998; Cuesta Santos, 2000)

Esta investigación se identifica con criterios aportados por especialistas de gran prestigio nacional e internacionalmente (Alberto Medina León, Dianelys Nogueira Rivera, Norge Garbey Chacón, Marta Armenteros Díaz, Vladimir Vega Falcón y Vicente Ripoll Feliu), quienes reconocen, además, la necesidad de desarrollar en las empresas cubanas una contabilidad más fortalecida desde el punto de vista de dirección y gestión integral.

Las tendencias actuales enfatizan en la implementación de Sistemas Integrales de Gestión. O sea, lograr la vinculación de sistemas, herramientas y técnicas que verdaderamente aporten valor a la toma de decisiones (ABM, ABB, ABC, Costos de calidad, Control de gestión, entre otros) (Norge Garbey, 2001; Miriam López, 2000; Marta Armenteros; Vladimir Vega, 2000; Pilarín Baujín, 2001; Dianelys Nogueira, 2003; entre otros). Asimismo, hacen hincapié en la orientación hacia el cliente y la necesidad de cambio para el éxito de la empresa (Porter, 1985; Brimson, 1997).

El control, en su planteamiento global como una función de la administración, es una de las tareas que más se ha descuidado (Palom Izquierdo & Tort Raventos, 1991). Sin embargo, representa un elemento clave dentro del proceso de dirección, al contribuir de forma decisiva a mejorar la gestión y la actuación de la empresa (Nogueira Rivera et al., 2001/a/).

Acerca de la Contabilidad de Gestión, algunos especialistas de Cuba la caracterizan de forma resumida con algunos verbos que serán objeto de mención con el objetivo de enmarcar sus funciones. (ver Cuadro 3)



<b>Técnica utilizada</b>	<b>Especialistas</b>	<b>Contabilidad de Gestión</b>
Consulta personal	Dra. Dianelys Nogueiras	Analizar, Medir, Evaluar, Comparar, Controlar, Estudiar, Describir.
Consulta personal	MSc. Ariel Collazo	Tomar decisiones, Controlar, Planificar.
Consulta personal	Dr. Alberto Medina	Planificar, Controlar.
Consulta personal	Dr. Vladimir Vega	Calcular, Planificar, Evaluar, Controlar, Tomar Decisiones.
Consulta personal	MSc. Tamara Ramírez	Gestionar, Planificar, Controlar, Evaluar.

Cuadro 3 Caracterización de la Contabilidad de Gestión. Fuente: Elaboración propia.

En consecuencia para lograr una gestión verdaderamente competitiva, la función de control tiene que ser considerada dentro de todo el sistema una pieza clave para la toma de decisiones, pero a su vez tiene que tener plena correspondencia con la estrategia trazada en la organización. Asimismo, el control proporciona información relevante respecto a los resultados alcanzados en el cumplimiento de los objetivos de la organización, reiniciándose nuevamente el proceso de planificación. (Nogueira Rivera, 2000/a/, 2000/b/, 2000/c/ )

Lo anterior demuestra que tanto la Contabilidad de Gestión como la Dirección Basada en Actividades están enfocadas hacia los mismos objetivos:

- Mejora de la organización;
- Mayor competitividad;
- Eficiente gestión en todas las áreas de la empresa;
- Satisfacción al cliente.

La interrelación de los sistemas, herramientas y métodos de gestión, permiten en su conjunto que la organización esté preparada para enfrentar la competencia de mercado.

Es interesante conocer y analizar el criterio de algunos autores acerca de la Contabilidad de Gestión. (ver Cuadro 4)

Autores	Contabilidad de Gestión	Análisis del criterio
Álvarez López (1995)	Permite evaluar la contribución económica de las diferentes actividades que realiza la empresa. Es un sistema de información para la dirección que, a través de la realización del proceso contable, suministra información económica relevante para la gestión.	Su aporte se enmarca en el suministro de la información económica relevante para la gestión, lo cual se considera válido pero no suficiente.
Alberto Mantilla (2000)	Contabilidad Gerencial Moderna, insiste en la comparación ( <i>benchmarking</i> ) entre información interna (procesos, actividades, capacidad, recursos) y externa (entorno, especialmente dentro del sector industrial a que se pertenece). Para ello, se han desarrollado Sistemas Integrados de Información ( <i>Balanced Scorecard</i> ) que combinan información de corto y largo plazo, interna y externa, financiera y no financiera.	Sustenta su teoría en el Cuadro de Mando Integral. El Cuadro de Mando Integral juega su rol en la gestión de la empresa y la Contabilidad de Gestión va más allá del proceso organizativo, pues abarca todas las áreas de la empresa desde el punto de su planeación, gestión y control.
Raúl Ercole (2000)	La gestión, en síntesis debe tener el doble control, respondiendo a la planificación operativa y que a la vez esté concatenado a la estrategia de la organización, en aras del cumplimiento de los objetivos.	Resume la <b>gestión</b> solo a la función de control de la planificación operativa y a la estrategia de la organización. Sin embargo, la Contabilidad de Gestión es más amplia su función dentro de la organización

		porque permite trazar y evaluar estrategias, planear, controlar, cuantificar, medir, suministrar y gestionar recursos.
Balada Ortega y Ripoll Feliu (2000)	Es una rama de la Contabilidad, que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización información relevante para la toma de decisiones empresariales.	Es uno de los conceptos más acabados que se pueden estudiar, aunque es de señalar que no solo abarca procesos internos sino que también tiene en cuenta los procesos externos de la organización.
Armenteros Díaz y Vega Falcón (2000)	La Contabilidad de Gestión, pretende aportar información relevante, histórica o provisional, monetaria o no monetaria, segmentada o global, sobre la circulación interna de la empresa.	Se obvia en este criterio la posibilidad de análisis externo que brinda la Contabilidad de Gestión, es de señalar que no solamente pretende sino que es función propia de aportar información relevante para la toma de decisiones.

Cuadro 4 Criterios de autores acerca de la Contabilidad de Gestión. Fuente: Elaboración propia.

Como se puede apreciar los especialistas cubanos no han logrado llegar al grado de aplicación y madurez logrados por especialistas extranjeros dedicados a estas técnicas y herramientas novedosas de gestión, aunque el avance es cada vez más notable en las investigaciones que se realizan en las universidades del país.

Con lo anterior expuesto, se corrobora que la Contabilidad de Gestión al constituir una rama de la Contabilidad tuvo sus antecedentes en la propia Contabilidad de Costo Clásica o Tradicional, y que será objeto de análisis tomando como elementos los criterios de

autores de reconocido prestigio en el ámbito de la Contabilidad de Costo (Fabozzi; Hongre; Neuner; Backer; Jacobsen; Ripoll; Armenteros; Vega; Cooper; Kaplan; Mallo)

Una clásica (**Contabilidad de Costo Tradicional**), caracterizada por brindar información para la toma de decisiones interna de la empresa y diseñada principalmente para el registro y control de los costos del producto asociados al volumen de producción. (ver Anexo 5)

La otra (**Contabilidad de Gestión Avanzada**), se basa en la capacidad de mantener un sistema estable o la maestría y habilidad de asegurar la eficacia, eficiencia y efectividad del proceso de decisión. Este enfoque integra todos los factores en aras de lograr mejoras en la organización, por lo cual facilita la toma de decisiones internas y externas. Integra en sus análisis indicadores financieros y no financieros, cuantitativos y cualitativos. Eleva la exigencia de un cambio de enfoque de los sistemas de control de gestión que ayude a la mejora de la productividad, al seguimiento de los factores que determinan la competitividad empresarial (calidad, atención al cliente, entregas rápidas, etcétera), sistemas que consigan motivar al personal y evaluar sus realizaciones (Nogueira Rivera & Medina León, 2002).

Es oportuno destacar que el Sistema de Gestión Basado en las Actividades (SIGECA), tratado por autores de reconocido prestigio como: Ripoll, Amat, Balada, Tamarit, y otros, es la plataforma o base de lo que puede dar origen a un Sistema más integrado de Gestión. El SIGECA, permite generar una base informativa que apoya la gestión de los procesos que acomete la empresa en todas y cada una de las funciones con un objetivo importante: la mejora continua.

El análisis de los sistemas de costos tradicionales permitirá razonar el por qué es necesario que existan cambios vertiginosos en la contabilidad actual donde prima la toma de decisiones oportunas.

### **Características de los Sistemas de Costos Tradicionales.**

Los sistemas tradicionales, en principio, se enfocaron para ambientes en los que el proceso de toma de decisiones no resultaba excesivamente complejo y la organización de la producción requería coordinar tareas concretas y repetitivas en un entorno, más o menos estable.

A continuación se realizará un comentario resumido acerca del Costo Real o Histórico, Costo Normado o Estándar, Costeo por Absorción (*Full Costing*), Costeo Directo (*Direct Costing*) y Costo por Área de Responsabilidad.

**Costo Histórico o Real:** ofrece como resultado los costos realmente incurridos en la producción o servicio y tiene como desventaja, que carece de norma o plan para ejercer su control y determinar su correlación. Produce resultados tardíos e inoperantes en la comunicación con el cliente.

- **Costo Normado o Estándar:** es la determinación previa de la cantidad de recursos necesarios para ejecutar una producción o servicio dado.
- **Costeo por Absorción (*Full Costing*) o costos completos:** es el enfoque mediante el cual todos los costos directos e indirectos, incluyendo los costos indirectos de fabricación fijos (alquiler, seguros, impuestos), se cargan a los costos del producto. (ver Figura 1)

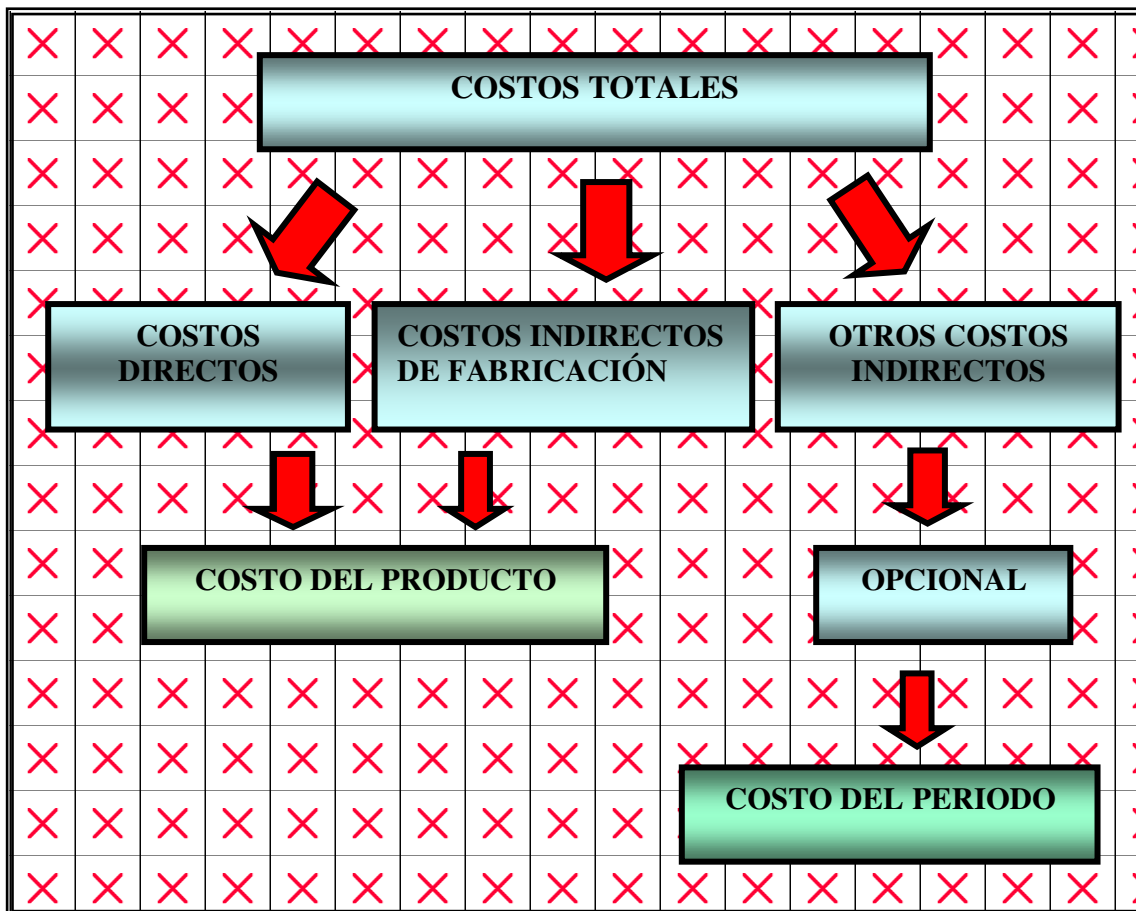


Figura 1 Resumen de Costeo Total. Fuente: Elaboración propia.

Los sistemas de costos completos, aportan una mayor cantidad de información que no es relevante para el producto.

**Costeo directo o costeo variable (*Direct Costing*):** es el método mediante el cual todos los costos directos e indirectos variables, se cargan al producto. Este método considera los costos indirectos fijos como costos del período. (ver figura 2).

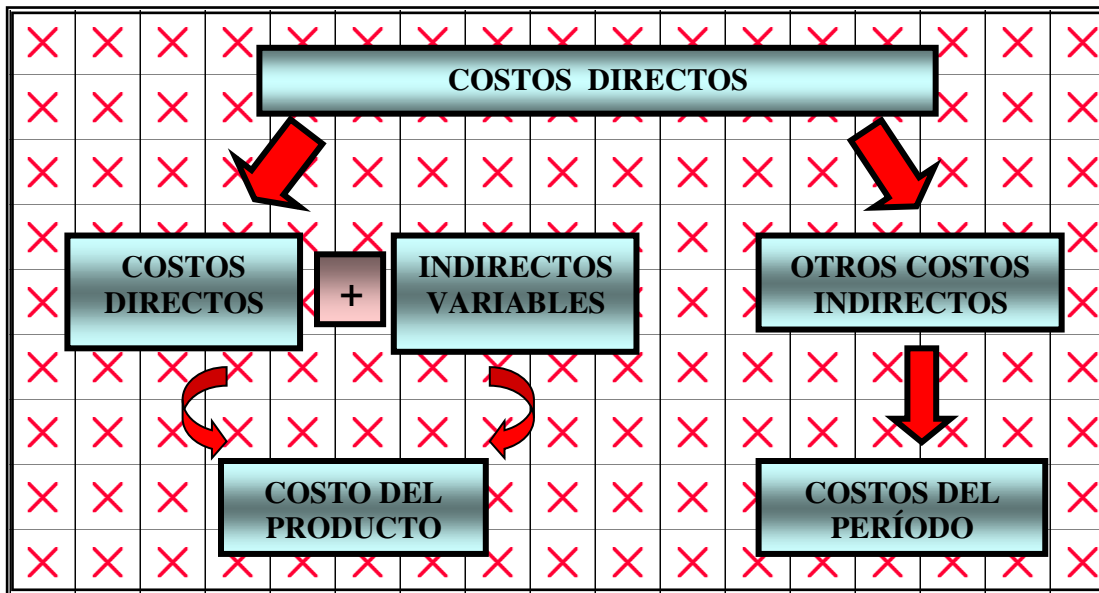


Figura 2 Esquema de funcionamiento del costeo directo. Fuente: Elaboración propia

Entre los aspectos fundamentales que caracterizan al método del costo directo se pueden considerar los siguientes:

- Sólo considera como costos del producto los costos variables.
- Los costos fijos son considerados como costos del período contable en el que se aplican.

**Contabilidad por área de responsabilidad:** Sistema diseñado para acumular y reportar costos a través de niveles individuales de responsabilidad. Cada área de supervisión se encarga, tan sólo, de los costos por los cuales es responsable y sobre los cuales tiene control (Fabozzi y Polimeni, 1992).

¿Cuáles serían los principales aportes de estos sistemas tradicionales a un futuro sistema más integrado?

- Primeramente su propia existencias. Sirvieron de antecedentes para eliminar las deficiencias que aparecieron con el nuevo entorno competitivo.
- Eliminar la asignación de los costos fijos al producto final. Evita el encarecimiento de los productos elaborados.
- El acercamiento al cliente, como ente decidor de lo que se debe producir.
- Brindar información poco relevante para la toma de decisiones. La exigencia de una información cada vez más mejorada y detallada del proceso y del entorno, obligan a la empresa a perfeccionar el sistema informativo.

En la década de los años 80 y 90, varios investigadores y profesionales (Cooper, Kaplan, Polimeni, Mallo, Ripoll, Amat , Amat J., Fabozzi, Porter, entre otros), plantearon que los sistemas tradicionales de costos, basados en la hipótesis de largos ciclos de producción de un producto estándar, con características y especificaciones inmutables y cuyo costo estaba compuesto, en gran medida, por el de la mano de obra, no son tan relevantes en este nuevo entorno.

Cooper (1989), Prieto y Azofra (1996), analizaron los factores que han determinado la obsolescencia de los sistemas tradicionales de gestión implantados para condiciones diferentes a las actuales y que pueden resumirse en los siguientes:

- El incremento de la competitividad, la saturación de los mercados reduce el margen de libertad de las empresas que se ven condicionadas por el comportamiento de las que pertenecen a su mismo sector.
- La creciente inestabilidad del entorno empresarial, unida a un incremento de la incertidumbre.
- Las exigencias de los clientes, la ampliación de los mercados hace que los clientes tengan alcance a una mayor diversidad de productos entre los cuales poder elegir.
- El desarrollo de nuevas tecnologías.
- La existencia de productos con ciclos de vida cada vez más cortos.

El análisis anterior, se inclina no solo por la necesidad del cambio de una Contabilidad Tradicional por una de Gestión Avanzada, sino, por un cambio de mejora total en el

sistema de gestión. El análisis en función de las actividades para ser la base de los nuevos sistemas, por lo que es necesario adentrarse en las diferencias entre un Sistema de Costos Tradicionales y un Sistema de Costo Basado en las Actividades.

**Sistemas Tradicionales de Costos versus Sistema de Costo Basado en Actividades.**

El Costeo Basado en Actividades, basa su razonamiento de la distribución de los costos indirectos en las actividades que agregan valor al producto final (ver Anexo 6). El método (ABC) deja bien explícito que las actividades consumen recursos y que son los productos los que consumen las actividades previamente seleccionadas. (ver Cuadro 5)

<b>Sistemas de Costos Tradicionales</b>	<b>Costos Basados en Actividades</b>
Se limitan a calcular el costo de los productos.	Administra el valor de los productos y mejora los procesos.
Imputación de los costos indirectos de la estructura en base a volúmenes.	Imputación de los costos indirectos en función de los recursos consumidos por actividad.
Basados en parámetros que afectan sólo a procesos productivos.	Afecta todas las áreas de la organización.
Cimentados en organizaciones de tipo funcional.	Capaz de poder valorar cualquier cambio propuesto en la estructura organizativa.
Orientado como una herramienta de control interno.	Orientado al exterior, capaz de generar valor añadido.

Cuadro 5 Diferencias fundamentales entre los sistemas de costos tradicionales y el costo basado en actividades. Fuente: Elaboración propia.

Puede apreciarse en el cuadro anterior las diferencias fundamentales y sustanciales que ocurren entre ambos sistemas en el análisis del tiempo y que están relacionados con todo lo expuesto hasta el momento.

Existen diversos criterios en cuanto al concepto de costo y control de gestión, por lo que se hará una breve referencia a su conceptualización.



## **Diferentes conceptos y definiciones relacionados con las terminología de Costo y Control de Gestión.**

Sin pretender abarcar de manera total a todos los autores que han dado alguna definición de costo, se hace necesario conocer como piensan algunos que pertenecen a diferentes generaciones en el tiempo. El ánimo no es contraponerlos, sino apreciar el avance logrado hasta el momento:

**Pedersen H.W (1958):** “Es el consumo valorado en dinero de bienes y servicios para la producción que constituye el objetivo de la empresa”.

**Lawrence W. B. (1960):** “El costo de un artículo es la suma de todos los desembolsos o gastos, efectuados en la adquisición de los elementos que concurren en su producción y venta”.

**Schneider, Erich (1962):** “Es el equivalente monetario de los bienes aplicados en el proceso de producción”.

**Redacción de la revista “Finanzas y Créditos” (1988):** “Los costos expresan el monto, en términos monetarios, de los recursos materiales, laborales y financieros utilizados durante un período cualquiera, en el conjunto de la actividad empresarial....”.

**Polimeni, Ralps S., Fabozzi, Frank J. y Aldelberg, Athur H. (1990):** “El costo es el valor sacrificado para obtener bienes o servicios. El sacrificio hecho se mide en dólares mediante la reducción de activos o el aumento de pasivos en el momento en que se obtienen los beneficios. En el momento de la adquisición, se incurre en el costo para obtener beneficios presentes o futuros. Cuando se obtienen los beneficios, los costos se convierten en gastos”.

**Baujín Pérez y Vega Falcón (2001):** Se hará referencia siempre que se hable a la terminología de costo, como aquél que atiende al momento del consumo y al gasto, al momento de la adquisición.

**Ripoll. V y Balada. T (2001):** “Los costes representan la porción del precio de adquisición (de productos, servicios o elementos del inmovilizado) que no se ha aplicado a la obtención de los ingresos de la empresa

Los actuales conceptos introducen como finalidad: la **gestión**, el **cliente** y el **valor añadido**.

Hoy, se definiría el **costo** de la siguiente manera: Es el valor que se desembolsa para adquirir los recursos necesarios para la obtención y mejora de los producto en aras de la satisfacción del cliente.

Relacionado con el control de gestión propiamente, son más sólidos los conceptos tratados por los diferentes autores.

El nuevo control de gestión moderno presenta muchos puntos en común con la Calidad Total: de la misma manera que se renuncia a inspeccionar y corregir a posteriori la “no calidad” y que, en cambio, se buscan las vías y los medios para no hacerlo, hay que renunciar a inspeccionar y corregir la “no eficiencia” (control de gestión tradicional, inspector de costos) y buscar, a priori, las vías y los medios de la eficiencia. (Lorino, 1993, p.174)

En el entorno competitivo de hoy, se observa en estos autores un cambio para bien relacionado y orientado hacia el cliente, al desarrollo tecnológico y la innovación, al papel rector de la dirección estratégica (ABM), los enfoques de calidad, los sistemas de gestión (ABC y ABB), el *rol* de los recursos humanos en la organización, la cultura empresarial, la creatividad, el liderazgo y la gestión de la información, entre otras.

En consecuencia, se puede plantear que el Control de Gestión moderno tiene como finalidad el lograr un equilibrio entre la imagen que proyecta la empresa hacia la sociedad y sus resultados. Conlleva a que exista una adaptabilidad de la empresa al medio y del medio a la empresa (ver Figura 3). Por tanto, representa un “puente” entre los **procesos internos** y la **satisfacción de los clientes**, como centro de los nuevos enfoques de gestión empresarial.

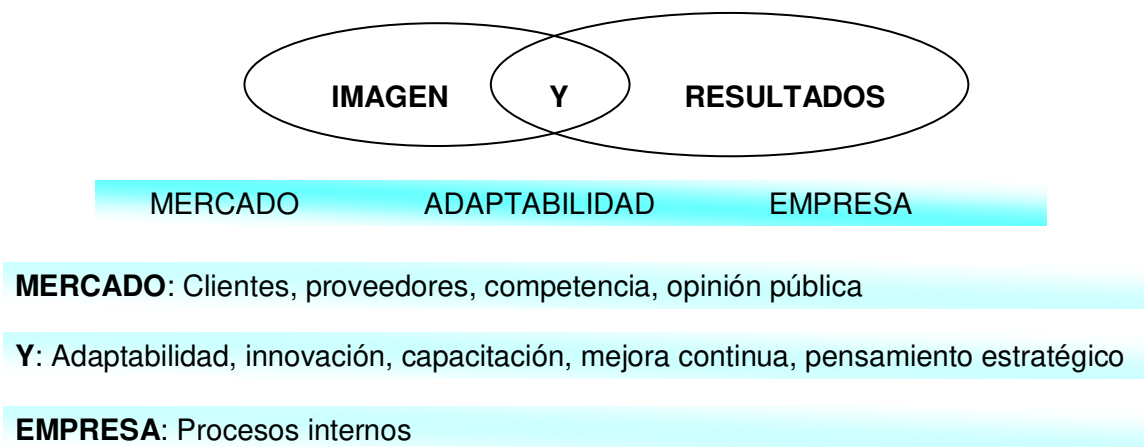


Figura 3 Equilibrio del control de gestión. Fuente: En aproximación a Blázquez (2000/a/).

El Control de Gestión se posiciona en un plano cuyas aristas se mueven en tres dimensiones: la **estratégica**, la **operativa** y la **económica**. (ver Figura 4) También permite realizar los análisis económicos, sobre la base de un **sistema informático (SI)**, eficiente, oportuno y eficaz, que permita la corrección de las desviaciones y su seguimiento. (Nogueira Rivera et al., 2002/a/; 2002/b/).

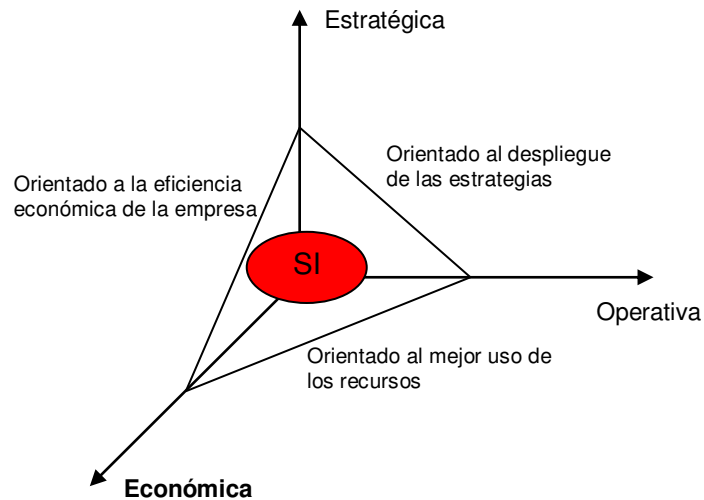


Figura 4 Dimensiones del Control de Gestión. Fuente: Elaboración (Nogueira Rivera, 2002)

Sin embargo, para que el control sea exitoso tiene que orientarse por las estrategias trazadas a través de la Dirección Basada en Actividades y debe ejecutarse en correspondencia a la Presupuestación Basada en Actividades, aplicando un estilo de dirección participativo en todas las áreas de la entidad, pues son los empleados la principal fuente de creación de valores de la organización.

El control tiene como finalidad dinámica el mejorar y avanzar (Nogueira Rivera, 1996/a/; 1997/b/), y su enfoque moderno se corresponde con las nuevas tendencias de los distintos sistemas y métodos de gestión, entre los cuales se puede mencionar:

- Estilo de dirección participativo.
- Delegación de autoridad para la realización de las actividades de la organización.
- Control de la ejecución y realización del presupuesto.
- Responsabilidad con los resultados de la empresa.
- Comunicación con los agentes externos de la organización.

Entre los autores con criterios similares al control de gestión se tienen a los siguientes: (Amat i Salas, 1989; Hernández Torres, 1998; Kaplan & Norton, 1999; Fernández Caballero, 2000; Simpson Chávez, 2002; Nogueira Rivera & Medina León, 2003; Ripoll Feliu, 2003)

Buscar la integración de las técnicas y herramientas de la gestión interna y externa de la organización, conlleva necesariamente a mencionar algunas que no han sido citadas:

El **presupuesto basado en actividades** (ABB), puede considerarse entre las herramientas fundamentales a tener en cuenta para lograr una verdadera integración de un sistema de gestión. Del ABB depende que todo marche como verdaderamente se a trazado la estrategia de la organización.

Sobre el ABB algunos autores (Castelló Taliani, Lizcano Álvarez, Ripoll Feliu, Amat Salas, Vega Falcón, Ramírez Escalona, Cooper, Kaplan, entre otros) coinciden en el grado de importancia del mismo para lograr una eficiencia alta en la toma de decisiones, pues con el control de su planeación y ejecución se puede determinar hasta qué punto se ha sido eficiente en desglosarlo correctamente hacia aquellas actividades que deben ser potenciadas en la organización. La flexibilidad del ABB debe estar en correspondencia con el grado de retroalimentación que aporta sus propios resultados.

Un elemento importante para lograr una gestión estratégica de los costos es la gestión de la calidad por lo que se hará algunas reflexiones sobre su necesidad.

### **Gestión de Calidad**

Autores de reconocido prestigio (Deming, Feigenbaum, Ishikawa, Crosby, Espegel, Juran, Goldratt, Albrecht, Zayas, Bravo, y otros) abogan por la calidad total en los procesos productivos y en la prestación de los servicios, sus metodologías aunque difieren en los pasos y etapas a tener en cuenta tienen puntos en común, los cuales se relacionan a continuación:

- Carácter cíclico.
- Participación activa del capital humano.
- Recorren el camino Efecto-Causa-Solución.
- Proceso de validación de soluciones.

En cada caso es de destacar que se adopta una filosofía distinta en aras de lograr la mejora continua, la cual es imprescindible para que los resultados de la organización sea prestigiados por los clientes que la misma sea capaz de captar en un mundo cada vez más competitivo.

En resumen la gestión de la calidad no se puede apreciar aislada en la Contabilidad de Gestión, es un enfoque sistémico en los procesos que se definan en la entidad.

### **Gestión por Procesos**

Hoy en día, las técnicas más actualizadas de la Gestión reservan un lugar especial a los conceptos de actividad y de proceso. El éxito de toda organización depende, cada vez más, de que sus procesos empresariales estén alineados con su estrategia, misión, objetivos y control. Detrás del cumplimiento de un objetivo, se encuentra la realización de un conjunto de actividades que, a su vez, forman parte de un proceso. De ahí que el enfoque de procesos, sea hoy una herramienta tan útil, por su capacidad de contribuir de forma sostenida a los resultados, siempre que la empresa diseñe y estructure sus procesos pensando en sus clientes. (Zaratiegui, 1999)

De todos los aspectos abordados hasta el momento hay un factor clave que merece prestarle especial atención: la necesidad de un sistema de información oportuno y adecuado ante cualquier cambio que se desee poner en práctica en la empresa.

### **Sistema Informativo**

La información representa un activo tan importante como los recursos humanos (Tompkins, 1992, p.144; Grieco, 1997, p.72) y constituye un elemento clave en el funcionamiento de las empresas hacia la categoría de clase mundial (Nogueira Rivera, 2002/b/). Ha sido objeto de estudio de muchos investigadores (Eaton & Bawden, 1990; Hicks, 1993; Peters, 1993; Bueno Campos & Morcillo Ortega, 1993; Cornella, 1994; Zerilli, 1994; Ivancevich et al., 1997; López Viñegla, 1998; Ranguelov, 2000; Cruz Labrín, 2001; entre otros). Sin embargo, su explotación es insuficiente en el proceso de toma de decisiones en cualquier empresa, siendo este, precisamente, el problema que han de afrontar las empresas de hoy: **transmitir oportunamente información útil a los gestores para tomar decisiones con tal rapidez que les permita seguir el ritmo de la competencia.** (Nogueira Rivera & Medina León, 2002)

La apreciación anterior referida en los autores Nogueira Rivera y Medina León es válida si se quiere lograr no solo una verdadera gestión empresarial sino una alta eficiencia en la

**gestión empresarial.** Acerca de esta temática y relacionado con el Sistema **SIGECA** se han referido específicamente (Aparisi Caudeli & Ripoll Feliu, 1999)

Por otra parte, en el propio proceso de Perfeccionamiento Empresarial que se viene realizando se refleja que: “...las direcciones 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” y contienen informaciones de poco valor para la toma de decisiones.

Los atributos que deberá poseer la información se resumen en el Cuadro 6, dado diferentes criterios expuestos en la literatura consultada.

Atributo	Descripción
Exacta	La información está libre de errores.
Completa	Han de estar disponibles todos los detalles requeridos.
Económica	Que exista una sola fuente para cada dato.
Flexible	Que sirva para diferentes propósitos y/o permita asimilar cambios.
Confiable	Que se puedan extraer conclusiones útiles a partir de ella.
Pertinente	Adoptar una decisión efectiva en marcos de una situación concreta.
Simple	Procedimientos para su tratamiento sean lo más simples posibles.
Oportuna	La información está disponible cuando se necesita.
Verificable	La información puede confirmarse.
Accesible	La información puede obtenerse con facilidad y rapidez.
Transparente	Que se presente de tal modo que no se malinterprete ningún hecho.
Segura	Que existan procedimientos y estándares definidos.
Dinámica	Actualizar y cambiar (tendencia a la mejora) permanentemente.
Relevante	Que brinde los elementos útiles para tomar decisiones.

Cuadro 6 Atributos de una información útil. Fuente: Elaboración (Noguerira Rivera&Medina León)

Solo se agregaría un atributo a la expuesta por los autores anteriormente mencionados (controlable), pues teniendo control sobre la información se pueden tomar acciones directas en los momentos oportunos que se necesiten.

Después de haber esbozado en los diferentes apartados elementos básicos del marco teórico y referencial de la investigación, se deben abordar algunas conclusiones parciales.

### **Conclusiones parciales**

De la revisión del “estado del arte y de la práctica” que se resume en este primer momento, a partir de la consulta de bibliografías y otras fuentes, siguiendo el “hilo conductor” establecido y a los efectos de sentar sus bases teórico-prácticas, se puede concluir que:

- Se reveló la importancia y contextualización de las técnicas y herramientas relacionadas con la Gestión Empresarial, tanto para alcanzar sus objetivos y estrategias como para la toma de decisiones efectivas y oportunas.
- En el estudio del “estado del arte” en esta investigación, se percibe una plena coincidencia con la identificación de las funciones de planificación, organización y control dentro del proceso de administración, a su vez, los vínculos planificación-control y estrategias-objetivos-políticas se hacen cada vez más indisolubles, pasando de un estilo de dirección más participativo y a un nivel superior de gestión.
- El Control de gestión y el ABM deben estar presente en todos los momentos de los procesos y áreas claves de la organización, con la finalidad de cumplir los objetivos estratégicos trazados, buscando las vías y métodos de la eficiencia.
- Se evidencian las carencias de las empresas cubanas en la tenencia de un sistema más integrado para la gestión de la organización.
- Basado en los requerimientos actuales del perfeccionamiento empresarial, se impone la necesidad de diseñar un Modelo Integral de Gestión de Costos con sus procedimientos de apoyo que abarque el control en todos los proceso y áreas claves de la empresa.
- En el logro de un sistema más integrado ocupa un papel importante la combinación de indicadores económicos-financieros, cuantitativos y cualitativos, que aporten en su conjunto informaciones oportunas para la toma de decisiones.

- El Sistema de Información, como núcleo donde se posiciona toda la información pertinente para la toma de decisiones, abarca los elementos relacionados con los procesos, los recursos financieros, la cultura empresarial. Los SIG deben diseñarse de acuerdo con las necesidades de la empresa y los requerimientos de los usuarios. Asimismo, definir los factores clave de la organización, permitirá que la información se pueda organizar en bases de datos comunes para todas las áreas o unidades de negocio de la empresa.
- Dentro de un sistema de gestión no debe obviarse la importancia que reviste medir la gestión de la calidad durante todo el proceso y áreas de la organización.



## Propuesta de Herramientas para un Sistema Integral de Gestión.

Aspectos Generales del Entorno de un Sistema Integral de Gestión (SIG).

El logro de un sistema integral de gestión se relaciona muy estrechamente con la voluntad, el deseo y el conocimiento de las personas. Las personas son precisamente los que elaboran las estrategias a seguir por el colectivo de la organización y para ello deben tener en cuenta los aspectos siguientes:

- Influencia del entorno para el logro de un SIG,
- Influencia la cultura organizacional en el SIG,
- Influencia del capital humano en el SIG,

Los aspectos antes mencionados fueron tratados en otras ocasiones por Ripoll y Barrachina (2000 y 2001, respectivamente), enfocados a la Contabilidad de Gestión.

En la figura 5, trata los aspectos claves que no deben obviarse para la confección de un sistema más integrado que los hasta ahora logrado.

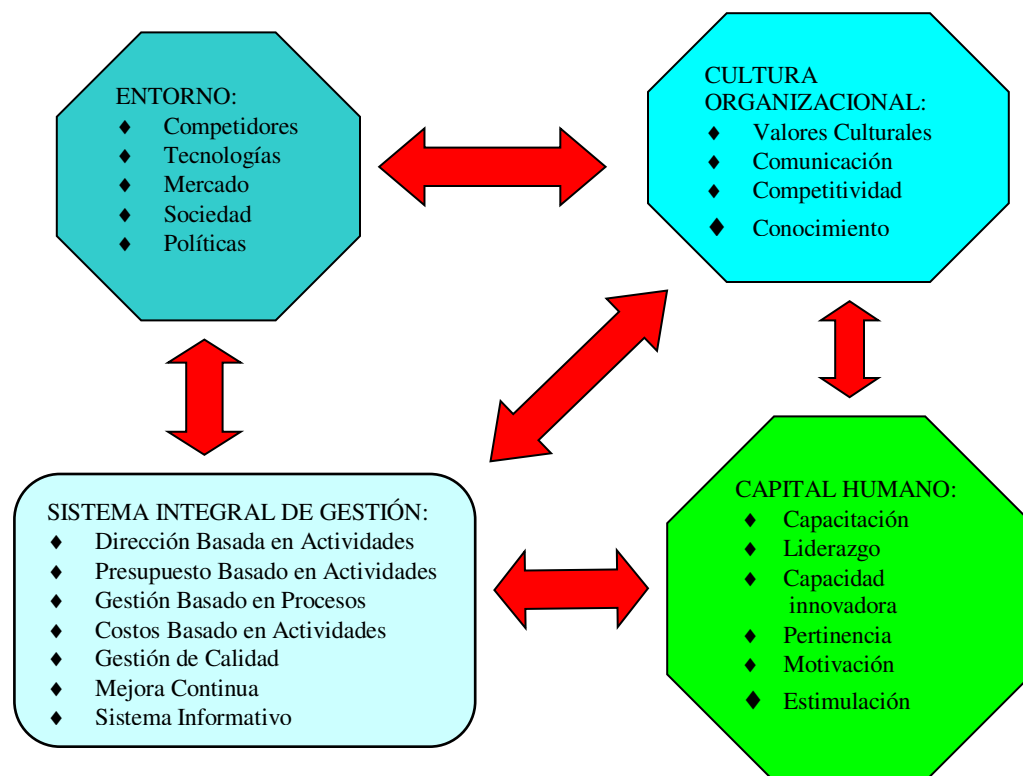


Figura 5 Interrelación de aspectos claves para conformar un sistema integrado. Fuente: Elaboración propia.

La evolución y los cambios continuos del **entorno** inciden, tanto en el comportamiento (proyección y enfoque) de la empresa como en sus resultados. Así, el **SIG** se alimenta y retroalimenta de lo que está ocurriendo alrededor y dentro de la empresa, y contribuye a captar y evaluar, de una parte, las oportunidades y riesgos del entorno y de otra, los puntos débiles y fuertes de la empresa para seleccionar la estrategia más adecuada a tener en cuenta en la Dirección Basada en Actividades como primer nivel de decisión en un sistema integrado de gestión. Justifica la introducción del SIGC, su capacidad gestionar, controlar y reducir costos, así como, brindar una mayor cantidad de información relevante para la toma de decisiones.

La **cultura organizacional** 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 (reducir o eliminar) sobre aquellos elementos que pudieran entorpecer tales objetivos.

Autores como Bueno Campos & Morcillo Ortega (1993); Bendell et al. (1994); Gates (1999); Cuesta Santos (2001); Barrachina (2002) abogan por la formación, el conocimiento compartido y el trabajo en equipo, como elementos de un proceso continuo que decide el éxito empresarial. La propia competencia, exige un elevado nivel cultural-organizacional a la empresa y a sus elementos internos, incluyendo, al capital humano en primer orden. Lo antes expuesto, no puede estar desligado a la historia de la empresa y a la personalidad de sus miembros.

El **comportamiento humano** constituye un elemento de gran importancia, la dirección es la encargada de seleccionar, captar y capacitar al personal que necesita dentro de la empresa, ya que es el sujeto de dirección; en definitiva, el encargado de tomar decisiones y aplicar el control a otros hombres, lo que requiere de cierta experiencia en la empresa, además de la aceptación y comprensión de los mecanismos de control. Como expresara Carnegie: *"...el éxito financiero depende un 15% del conocimiento profesional y un 85% de la habilidad de expresar ideas, asumir el liderazgo y despertar el entusiasmo de las personas"*. Bocchino (1997), expresaba: La principal guía de funcionamiento en las primeras etapas de la mayoría de las empresas es "tocar la música del oído"; esta frase pudiera ser de mucha utilidad en el antes y después de contar con el capital humano, y lo importante es entender la música que se quiere transmitir ya dentro del proceso para

lograr el éxito. En consecuencia, **el liderazgo** se considera una variable esencial y necesaria en el proceso de toma de decisiones de la empresa y en la gestión de costo propiamente para llegar a ser una empresa de avanzada.

Si la organización necesita de un cambio para mejorar la gestión, el mismo debe ser comprendido por las personas que toma decisiones y por aquellos que lo proponen y más tarde lo ejecutan. El cambio de un sistema a otro, debe corresponderse con la identidad, cultura, costumbres, tecnologías, entorno, producto, y no por último deja de ser el más importante el **cliente**.

Así, hay aspectos que deciden las características del **sistema** que se desea introducir, y que están sujetos a su relación con el factor humano:

- grado de participación en el proceso de planeación, control y evaluación de todo el proceso por área de responsabilidad.
- capacidad y grado de especialización para la selección y procesamiento de la información en la toma de decisiones.
- grado de orientación y preparación y compromiso para el cambio de la organización, sujeto al comportamiento del entorno y la mejora continua.
- nivel de prioridad que se le otorgan a los indicadores en el proceso de control (financieros, no financieros, otros).

De lo antes expuesto, se deduce que no son solo los aspectos formales los que definen el destino de la empresa, sino que hay que conocer el terreno (entorno) por donde se quiere transitar para lograr las metas y objetivos propuestos. Con la valoración realizada hasta el momento puede resumirse que las herramientas que se propongan deben reunir las cualidades siguientes:

- Dinámicas y flexibles ante los cambios.
- Deben corresponderse a cada situación generada por las actividades específicas que intervienen en el proceso.
- Aprovechables al máximo para la toma de decisiones preventivas.
- Orientadas hacia la mejora continua de la organización y de los procesos de trabajo que se desarrollan.

- Eficiente en el uso de los recursos disponibles (materiales, financieros e informativos) en cada área de trabajo.
- Preventiva en aras de eliminar actividades que no generan valor alguno a la organización y al cliente.

Conocidas las cualidades que deben tener los procedimientos, técnicas y métodos, se está en condiciones de resumir como deben integrarse (procedimientos, técnicas y métodos) a un sistema integral de gestión (SIG) (ver cuadro 7).

HERRAMIENTAS	INTEGRACIÓN AL SIG
Dirección Basada en Actividades	Enmarca sus funciones en la dirección y selección de las actividades globales de la organización y en la captación de aquellos procesos, actividades y tareas que agregan valor a la gestión de la empresa para la toma de decisiones.
Presupuesto Basado en Actividades	Su función principal es la de planear y controlar los costos que deben ocurrir en cada actividad del proceso que agrega valor. Prevé el despilfarro de las actividades que generan poco o ningún valor al proceso, las actividades y a la organización.
Costeo Basado en Actividades	Su vinculación se concreta en la gestión y cálculo del costos de las actividades que ocurren durante todo el proceso productivo. Evalúa el comportamiento de los costos según lo planificado.
Gestión por Procesos	Contribuye a la calidad en la realización de las actividades que generan valor y satisfacción al cliente, sin descuidar la mejora continua.
Gestión de Calidad	Su actuación se perfila hacia la gestión de los costos de calidad y no calidad del proceso para el logro de la mejora continua.

Cadena de Valor	Contribuye a determinar las actividades que generan valor, así como gestiona el nivel de prioridad que debe tener la actividad según su aporte a la toma de decisiones.
Sistema Informativo Base de Datos ABC	Registra, gestiona, controla y procesa la información del costo de las actividades de cada producto y empresa.
Control de Gestión	Permite la realización y cumplimiento de las estrategias de la organización, así como facilita el proceso de toma de decisiones interna y externa de la organización.

Cuadro 7 Integración general de los procedimientos, técnicas y métodos de gestión dentro del SIG. Fuente: Elaboración propia.

Lo anteriormente expuesto y resumido de manera muy sencilla, solo es posible, si existe un **sistema informativo** oportuno, eficiente, flexible y relevante que permita gestionar una empresa de forma eficaz, eficiente y competitiva, abarcando los elementos relacionados con los procesos (actividades y tareas), los recursos (materiales y financieros), el capital humano, la cultura empresarial, y el nivel de servicio prestado al cliente para la toma de decisiones a todos los niveles de la organización.

Tratados los aspectos que influyen en el desempeño de un sistema más integrado se procede a proponer de forma ordenada y lógica los procedimientos a seguir, así como las técnicas y métodos que serán objeto de análisis para obtener el sistema deseado.

### **Propuesta de Herramientas a emplear en un sistema integral de gestión.**

Tres son los cambios fundamentales que se han introducir en el nuevo entorno empresarial:

- ◆ En primer lugar **los negocios son cada día más complejos**, y en los tiempos de Paccioli no estaban desarrollados el leasing, el factoring o los mercados de opciones y futuros. Por tanto han cambiado las necesidades de información de los usuarios de la Contabilidad, hoy el **cliente** es quien decide lo que hay que hacer en el proceso productivo para que sus necesidades sean satisfechas.

- ◆ En segundo lugar **han cambiado las herramientas que posibilitan la labor del contable**: estadística, investigación de operaciones, lógica borrosa, filosofía basada en actividades, etc. y más recientemente las tecnologías de la información y comunicación.
- ◆ En tercer lugar, no basta con solo saber las cuentas del negocio, sino existe una correspondencia entre la contabilidad, la informática y el mercado de competencia.

Activar este SIG, basados en la implementación del *ABM*, para las empresas dedicadas a los servicios del turismo, luego de contar ya con herramientas como gestión de calidad, cuadro de mando integral, control de gestión, facilita la integración de los sistemas con enfoques y filosofías de actividades.

### **Dirección Basada en Actividades (ABM).**

La **Dirección Basada en Actividades**, es tratado como un sistema para vincularlo al costo basado en actividades una vez que este último haya brindado toda la información necesaria a los directivos para la toma de decisiones. Esta es la percepción de casi todos los autores que han dedicado tiempo y espacio al ABM, sin embargo no es la único punto de vista a valorar.

La dirección estratégica actual no tiene un enfoque verdaderamente completo en el contexto actual, pues se aprecia un distanciamiento casi total en lo que perciben los directivos en la estructura global y la interpretación del personal que debe ejecutar procesos y tareas para el éxito de la organización.

Dos definiciones sobre el ABM sería oportuno mencionar para comprender las apreciaciones que se abordan más adelante, es bueno aclarar que el ánimo no es crear contradicciones que de hecho generan desarrollo, sino aportar puntos de vistas diferentes.

El ABM, es un sistema de información gerencial basado en la identificación de los costos reales de procesos, productos y servicios que permite a las empresas emprender proyecto de productividad, racionalización del gasto, incrementando los márgenes de rentabilidad del negocio (**Niño Cortés & Alzate Arango, 2001**).

Según **Brimson (1994)** el **sistema de gestión basado en las actividades (ABM)** “es una nueva disciplina que se centra en la gestión de las actividades para mejorar el valor recibido por los clientes y los beneficios alcanzados al suministrar este valor. Esta

poderosa herramienta de gestión incluye el análisis de los inductores de costes, el análisis de las actividades y las medidas de la ejecución. ABM recurre al coste basado en las actividades (ABC) como uno de sus mayores orígenes de información.”

Las apreciaciones anteriores son compartidas por un grupo de autores que de manera más reciente se pueden enmarcar de los años noventa hasta la actualidad.

Otra definición del **ABM** puede quedar resumida de la manera siguiente: sistema que permite trazar las estrategias basada en los procesos y las actividades, así como evaluar el comportamiento y rendimiento de las mismas (estrategias) en aras de lograr un proceso de retroalimentación oportuno para la mejora continua.

La forma de implantar el modelo *ABM*, implica ante todo la mentalización de la organización en una forma de trabajo que va a descubrir las potencialidades y debilidades del negocio, para tratar de encauzar las primeras y eliminar las últimas.

El análisis inicial pasa por las etapas siguientes:

- ◆ Establecimiento de objetivos y subjetivos de la empresa.
- ◆ Análisis de la situación actual, descripción de los estrangulamientos y limitaciones.
- ◆ Clasificación y jerarquización de las actividades productivas.
- ◆ Establecimiento de los inductores de costos (*cost driver*) adecuados a cada actividad y el modelo de costos por actividades.
- ◆ Establecimiento del organigrama de responsabilidades y cierre del circuito de información de gestión.
- ◆ Integración del sistema de costos de actividades y la Contabilidad Financiera, para encontrar un sistema de gestión empresarial.

El ABM pretende gestionar las actuaciones necesarias desde todo el proceso de planeación estratégico hasta la culminación y obtención de resultados finales, sin obviar: áreas de negocios, entorno (externo e interno), procesos claves, actividades que agregan valor, en fin deben aparecer en su proceso de planeación todos los elementos y factores internos y externos para el logro eficaz de las metas y objetivos de la organización.

Otro aspecto importante a tener presente (ABM) son las medidas de ejecución que permiten evaluar la adecuación de las actuaciones que desarrolla la empresa (procesos) a los objetivos globales de la organización, puesto que los objetivos se transforman

precisamente en medidas de ejecución. Estas medidas deben identificarse claramente en la empresa y debe controlarse su grado de consecución (actividades), no debiendo ser consideradas como algo permanente o inalterable de la organización. También es interesante recoger entre ellas medidas tanto de carácter financiero (resultados objetivos) como no financiero (resultados subjetivos) puesto que de esta forma se ofrece una visión más completa de la gestión empresarial.

¿Cómo debe enfocarse el ABM en el proceso estratégico de la organización?

El enfoque que debe tener el ABM es eliminar siempre que sea posible procesos, actividades, y tareas repetitivas, pues se evita realizar procesos y actividades que solo generan desperdicios o que simplemente crean despilfarros, por ende para lograrlo tendrá que tenerse en cuenta la mejora continua en los procesos y las actividades.

La visión y misión de la empresa debe proyectarse con un enfoque de proceso y no de manera global como se viene haciendo hasta el momento en las empresas (servicios informáticos). Si la visión y la misión queda solo al nivel de áreas de negocios claves o simplemente áreas claves, faltará comunicación con los empleados que deben ejecutar los procesos y las actividades que verdaderamente aportan valor significativo a la organización y a los clientes, y conocen además al detalle lo que es beneficioso o no a la actividad que realizan.

El secreto por excelencia del ABM es administrar todas las actividades con visión futura y encaminada al cliente (interno y externo), buscando resultados positivos a corto y mediano plazo. Este paso es considerado como el **momento de la verdad**, pues con esta herramienta los directivos y ejecutivos (empleados) pueden identificar las ineficiencias de los procesos y las actividades, administrando y optimizando aquellos donde realmente se concentre el costo de los recursos.

Una proyección futura bien pensada estratégicamente permite mejorar las ineficiencias encontradas en el momento de su evaluación y servirá de análisis para comenzar el nuevo período sin necesidad de verlo como un proceso de reclasificación o repetición.

La filosofía del ABM debe tener en cuenta en su proceso de planeación que las actividades consumen recursos y los productos demandan actividades, así estará en plena correspondencia con los métodos ABB y ABC en su proceso de integración.

El ABM debe comprender 2 etapas:



- ◆ Primera Etapa: Proceso de planeación estratégico hasta el diseño del mapa de procesos y actividades. (Pensando en las tareas que garantizan las actividades)
- ◆ Segunda Etapa: Proceso de Evaluación de los costos una vez que el ABC le proporcione informaciones claves para la toma de decisiones internas y externas.

El cumplimiento exitoso de las etapas anteriormente mencionadas evita que las pérdidas ocasionadas por un producto o servicio se escondan tras la rentabilidad de otros. No darse cuenta de esta apreciación puede traer consigo la eliminación de un producto o servicio que agrega importante valor al cliente y a la organización.

¿Cómo diseñar el ABM para la organización con un enfoque de actividades?.

Para diseñar el ABM debe tenerse muy en cuenta los elementos del proceso estratégico, que se resumen a continuación: (debe corresponderse con los inductores de actuación planteados en cada nivel)

- ◆ Escenario y Misión.
- ◆ Valores compartidos y Grupos implicados
- ◆ Factores claves y Áreas de resultados claves
- ◆ Diagnóstico estratégico: análisis interno (fortalezas y debilidades); análisis externo (amenazas y oportunidades)
- ◆ Visión y Objetivos estratégicos y anuales
- ◆ Estrategias y Planes de acción
- ◆ Sistema de Control

Cuando el directivo posee una visión de procesos, entonces la estrategia será proyectada hacia el mundo de la Administración Basada en Actividades. (ver Figura 6)

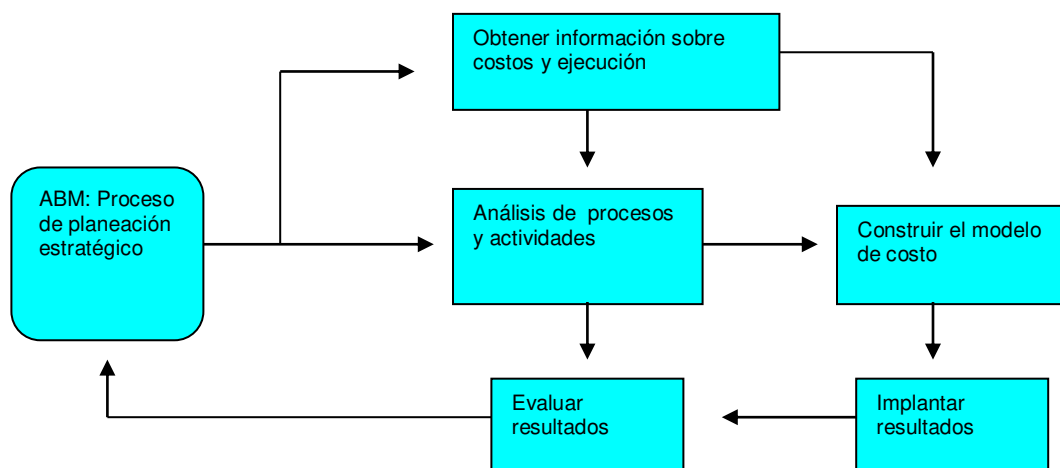


Figura 6 Proyección del ABM hacia las actividades. Fuente: Elaboración propia.

**Proceso de planeación estratégico:** En este primer paso se trazan las estrategias de la organización enfocadas a los procesos y a las actividades. Las estrategias deben tener implícito un lenguaje hacia la gestión, lográndose cumplir con lo planteado en el **cuadro de mando integral** y en el **modelo conceptual de control de gestión** diseñado en la empresa, (Nogueiras Rivera, 2002). En ambas herramientas se dejan bien esclarecidas las prioridades de la organización.

**Analizar procesos y actividades:** Su nivel de análisis debe estar bien detallado en los procesos que a su vez generan actividades importantes que agregan valor. También la proyección debe ir a un nivel de selección tal que no se consideren aquellas actividades irrelevantes para la toma de decisiones.

**Obtener información sobre costos y ejecución:** Es un proceso importante donde la información que se va almacenando contribuye al conocimiento de los futuros costos que pueden ocurrir, y sobre ellos trabajar en la forma que se van a ejecutar cuando se elabore el presupuesto basado en las actividades (ABB). En este proceso los directivos deben haber comunicado mediante el proceso inicial cómo va a incurrirse y dónde se ejecutarán los costos. Es importante conocer como se han comportado los costos en aquellas empresas que realizan o prestan iguales servicios.

**Construir el modelo de costo:** El ABM con toda la información que maneja puede llegar a una aproximación bastante detallada de lo que debe contener el modelo de costo a emplear, pues este será el modelo que le permitirá evaluar y tomar decisiones oportunas, así como decidir que hará la entidad en sus procesos para períodos futuros, así como evaluar los indicadores económicos y financieros enfocados a la gestión sin obviar los cualitativos.

**Implantar resultados:** Este proceso no es más que la puesta en práctica de todo el proceso de planeación estratégico con un alto grado de consecución, valorando en cada momento lo que debe emplearse en cada plan de acción y criterio de medida, conlleva a los resultados que deben evaluarse en la próxima etapa del ABM, con una proyección de mejora continua en cada momento del análisis.

**Evaluar de resultados:** Permite evaluar los resultados que fueron objeto de planeación, ejecución, mejora y control, además evita que se cometan las deficiencias del proceso anterior, permite conjugar la mejora continua con la calidad que exige la información. La evaluación del resultado es un claro indicativo del costo de servir a varios clientes.

El ABM viene a ser el inicio y fin de un ciclo de fluidez de la información, necesaria para tomar decisiones importantes para la organización, la cual hay que aprovechar no solo para complacer a un cliente sino para mejorar el servicio que se oferta y para el bien propio de la organización.

Se hace necesario indagar en cómo lograr una presupuestación basada en el diseño previo del *ABM*.

### **¿Cómo lograr un ABB con enfoque ABM?**

Es posible lograr presupuestar por actividades si el comienzo de la planeación estratégica tuvo un enfoque de actividades. Diseñado el mapa de procesos y actividades facilitará desarrollar una planeación correcta del presupuesto con el enfoque deseado.

En el mapa de procesos y actividades debe describirse aquellos procesos y actividades que el capital humano de la empresa identificó con valor agregado en un trabajo previo (*ABM*).

Contar con un número muy elevado de procesos y actividades hará más complejo la elaboración, distribución y ejecución del presupuesto y traerá consigo ineficiencia en el sistema, porque tendrá de seguro implícito procesos y actividades sin valor alguno.

Para lograr comunicar los objetivos del presupuesto pueden utilizarse diferentes métodos, los cuales serán objeto de mención de manera muy resumida:

1. Cuando el directivo máximo de la organización declara de manera general sobre lo que cree que son las metas primordiales de su organización y la forma en que han de ejecutarse.
2. Distribuir entre el personal administrativo y de servicio las metas y objetivos que han de desarrollarse y que le incorporen las que ellos sean capaz de generar y que no han sido tenidas en cuenta, así como tomar recomendaciones al respecto.
3. Cuando el directivo comparte las metas y objetivos con su equipo de dirección, valorando de forma restringida las opiniones de sus subordinados, llegando a la conclusión con otras palabras que las que él pensó eran las correctas.

4. Los ejecutivos de operaciones estudian las metas y objetivos del directivo principal, las transforman siempre que sea necesario y opinan de forma concertada como deben llevarse a vía de hecho, considerando la opinión de los empleados que ejecutan las actividades.

El último método evidentemente es el que mayores resultados positivos debe proporcionar una vez que se evalúe la ejecución del presupuesto, pues no solo tuvo en cuenta la opinión de la máxima dirección sino que fue concertada con los diferentes niveles que realizan procesos y actividades.

El proceso de presupuestación dibuja lo que debe ocurrir realmente en cada proceso, y la disponibilidad monetaria con que cuenta cada actividad para que se pueda realizar exitosamente según el nivel de prioridad que se le otorgue en el proceso de planeación.

El ABB, permite desglosar de manera racional lo que debe gastar cada actividad para obtener el producto u ofertar un servicio con calidad. Es un proceso de discriminación, una vez que no se tenga en cuenta las actividades que no aportan valor.

El presupuesto debe ir encaminado hacia las unidades operativas que son las que ejecutan los procesos y brindan los resultados esperados, basándose en las demandas de actividades.

El presupuesto basado en actividades debe seguir la secuencia siguiente (ver figura 7):

1. Estimación de la producción o servicios esperados en el siguiente período y de los volúmenes de ventas por productos, servicios y clientes individuales,
2. Previsión de la demanda de actividades,
3. Cálculo de las demandas de recursos para realizar las actividades,
4. Determinación del suministro real de los recursos para satisfacer las demandas, y
5. Determinación de la capacidad de las actividades.

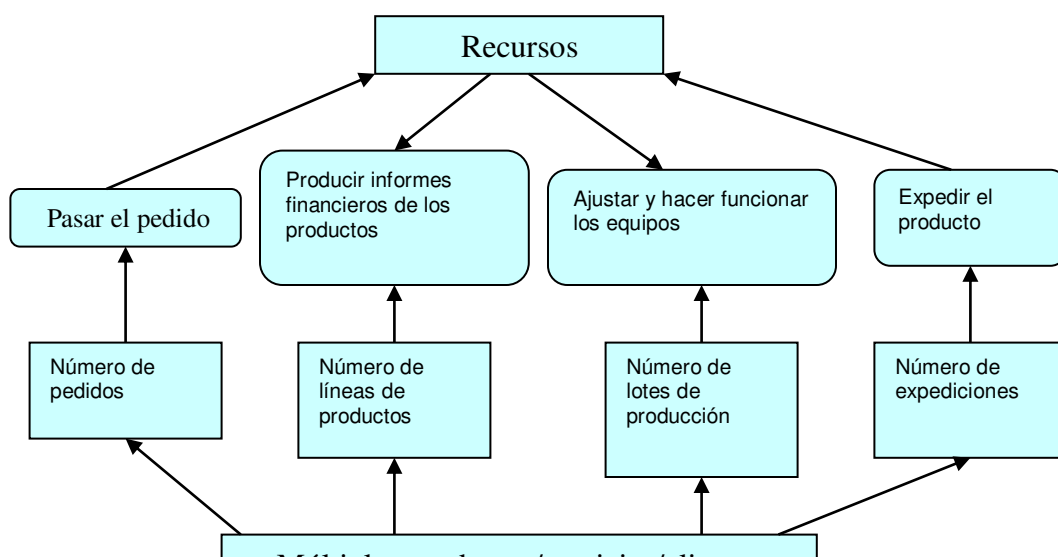


Figura 7 Secuencia del ABB (productos/servicios-recursos). Fuente: Elaboración propia.

**Estimación de la producción, servicios y volúmenes de ventas del período siguiente:**

Las estimaciones no sólo incluyen a los productos o servicios que se venderán, sino también a los clientes potenciales que se esperan que compren los productos o los servicios que se ofertan. Las estimaciones deberán incluir la oferta total de productos y ventas a los clientes, así como detalles de los procesos de producción y pedidos de ventas, la frecuencia de los pedidos, el modo de envío y la operatividad con que se brinda el servicio.

**Previsión de la demanda de actividades:**

Hay que prever la demanda de las actividades necesarias para satisfacer el volumen y mix previsto de productos, servicios y clientes. Proceso similar a los presupuestos convencionales para calcular los presupuestos de compra de materiales, empleo de máquinas y mano de obra directa. El presupuesto de actividades no obvia la previsión de la demanda para todas las actividades indirectas y de apoyo: pedidos, recepción y manipulación de materiales; procesado de pedidos, quejas y solicitudes de asistencia técnica; programación y ajustes; y todas las demás actividades identificadas y seleccionadas en el mapa de actividades.

**Cálculo de la demanda de recursos para realizar las actividades:**

La estimación de los recursos necesarios para realizar las actividades demandadas es de gran valor para tomar decisiones en el próximo período presupuestario

**Determinación del suministro real de los recursos para satisfacer la demanda:**

En este momento, se convierte la demanda de recursos para realizar actividades en una estimación de los recursos totales de cada tipo que han de ser suministrados. En este

paso se pone de relieve que el suministro de cada recurso cambia con el volumen de actividad.

En caso que haya que suministrar múltiples recursos para realizar una actividad dada, se debe estimar la relación entre las demandas para las actividades y la demanda derivada para todos los recursos que han de asegurarse para realizar esa actividad.

### **Determinación de la capacidad de las actividades:**

Permiten detectar la capacidad no utilizada, con fácil identificación en las actividades y en los recursos. Cuando se identifican todos los recursos de una actividad, se puede determinar la capacidad práctica de la actividad, que es la capacidad del recurso que primero restringe la capacidad de la organización para realizar la actividad.

Un presupuesto puede ser más efectivo si se elabora con los principios inherentes a la filosofía de las actividades, fundamentalmente debido a que los gestores normalmente seguirán unos recursos de acción más críticos si valoran la eficacia, eficiencia y necesidad de las actividades, la cadena de valor, los procesos y los objetivos de mejora.

El presupuesto ABB, conlleva necesariamente a medir el impacto que las estrategias trazadas (ABM) tienen sobre las actividades, y permite dar seguimiento de las mismas (estrategias) durante todo proceso de presupuestación. **¿Cómo actúan los ABB cuando se emplea el ABC?**

La respuesta a esta pregunta puede quedar resumida en la figura 8, cuando se puede interpretar que actúan de forma inversa.

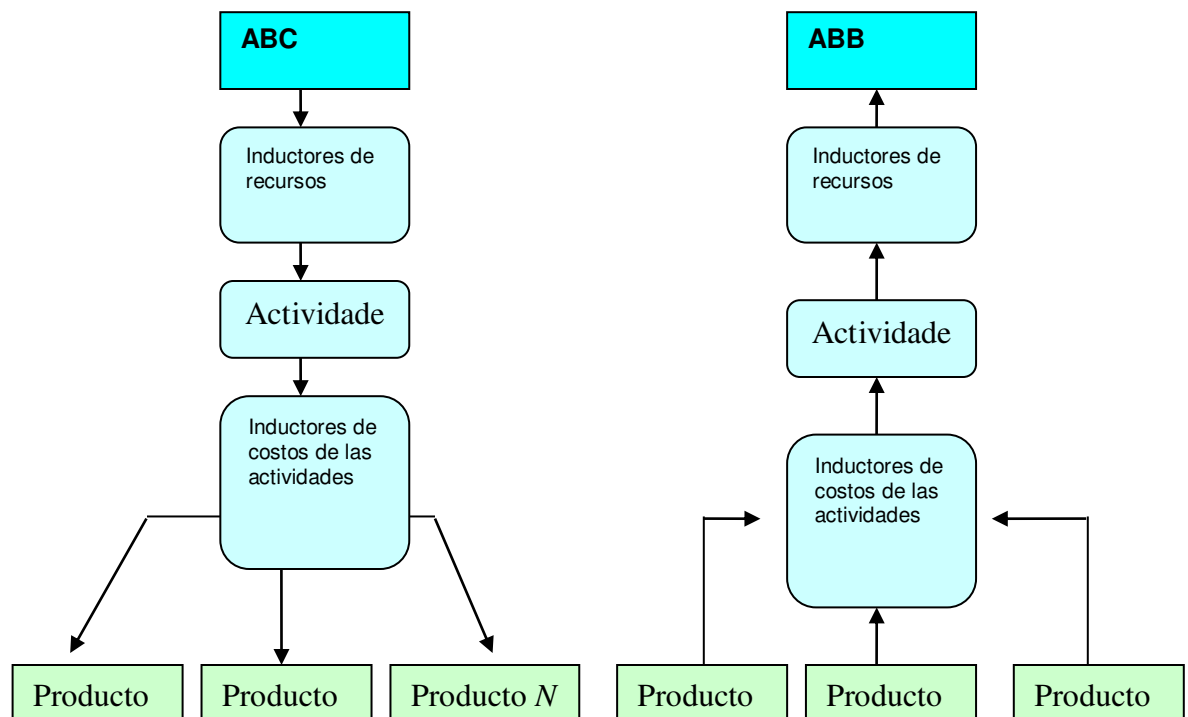


Figura 8 Procedimientos de ejecución del ABB-ABC. Fuente: Elaboración propia

La interacción *ABM-ABB*, mejora la información que finalmente aporta el Costo Basado en Actividades (*ABC*). Por tal razón no puede obviarse el grado de implicación del *ABC* para la gestión empresarial, por lo que se abordará a continuación.

### **Costo Basado en Actividades (ABC).**

¿Es posible aplicar el ABC en una empresa de servicio informáticos vinculada al turismo?  
¿Existe experiencia en el mundo de empresas de servicios informáticos en su aplicación y resultados?

Estas dos interrogantes serán abordadas de manera muy concreta.

En Cuba existe un Ministerio que centraliza la actividad de informática vinculada a la prestación de servicios a empresas turísticas. Su actividad es coordinada por un Grupo Electrónico de Turismo creados en las diferentes provincias del país, que se conocen con las siglas (GET) . En la provincia de Matanzas se denomina GET VARADERO.

El GET VARADERO, está realizando cambios estratégicos importantes dentro de su organización, por consiguiente, ha introducido técnicas y herramientas de avanzadas (cuadro de mando integral, control de gestión, costes total de calidad, gestión por procesos, entre otras), y ahora experimenta la introducción de sistemas con enfoques de actividades y para lo cual le es importante obtener un sistema integral de gestión.

J. Brimson (1991), cita ejemplos de implantación del ABC en la compañía:

- ◆ Hewlett-Packard. Roseville Network División, fabricante de periféricos para ordenadores.

Frank Barnes en (1991) aporta otras compañías con experiencias de aplicación del ABC entre las que se encuentran:

- ◆ Northern Telecom,
- ◆ Siemens Electric Motor Works,

- ◆ John Deere,
- ◆ Tektronix , y
- ◆ Hewlett Packard.

La necesidad de implantación del ABC en las empresas de punta responde fundamentalmente a la importancia que se le concede a la información para la toma de decisiones oportunas, a su vez que los métodos y sistemas tradicionales no responden a las necesidades actuales de la competencia en sus niveles de gestión. (ver cuadro 8)

Sistemas de Costos Tradicionales	Costos Basados en Actividades	Proyección del Sistema ABC
Se limitan a calcular el costo de los productos.	Administra el valor de los productos y mejora los procesos.	Prevención de costos.
Imputación de los costos indirectos de la estructura en base a volúmenes.	Imputación de los costos indirectos en función de los recursos consumidos por actividad.	Imputación de los costos por actividades vinculado a la mejora continua de los procesos.
Basados en parámetros que afectan sólo a procesos productivos.	Afecta todas las áreas de la organización.	Basado en parámetros que miden la gestión integral de la organización.
Cimentados en organizaciones de tipo funcional.	Capaz de poder valorar cualquier cambio propuesto en la estructura organizativa.	Participación pro-activa en la organización.
Orientado como una herramienta de control interno.	Orientado al exterior, capaz de generar valor añadido.	Visión del proceso de negocio. Brinda información relevante y oportuna, transparente.

Cuadro 8 Diferencias fundamentales entre los sistemas de costos tradicionales y el costo basado en actividades. Fuente: Elaboración propia.

La proyección del Costeo Basado en Actividades indica la necesidad de lograr un sistema integral que proporcione las informaciones de forma más coherente y ordenada y no de forma aislada como se obtienen al analizar cada sistema de gestión de actividades por separado.



La relación del ABC con el ABM es muy estrecha, por ello con la implantación de un sistema ABC se puede llegar a responder interrogantes como las que se mencionan a continuación:

- ◆ ¿Qué actividades se realizan en la organización?
- ◆ ¿Cuánto cuesta realizar cada actividad?
- ◆ ¿Por qué se necesita realizar determinadas actividades y no otras?
- ◆ ¿Qué recursos necesitan las actividades?

Estas y otras interrogantes podrán ser cuestionadas con respuestas que proporciona el ABC.

El ABC como sistema de gestión debe tener en cuenta tres premisas fundamentales:

- Los productos requieren de actividades, o sea, los productos demandan actividades.
- Las actividades consumen recursos, por tanto se deduce que son las actividades y no los productos los que causan o generan costos.
- Los recursos cuestan dinero, por lo que es necesario contar con un presupuesto en función de las actividades, para tener en cuenta los recursos mínimos exigibles que garanticen la eficiencia en las mismas.

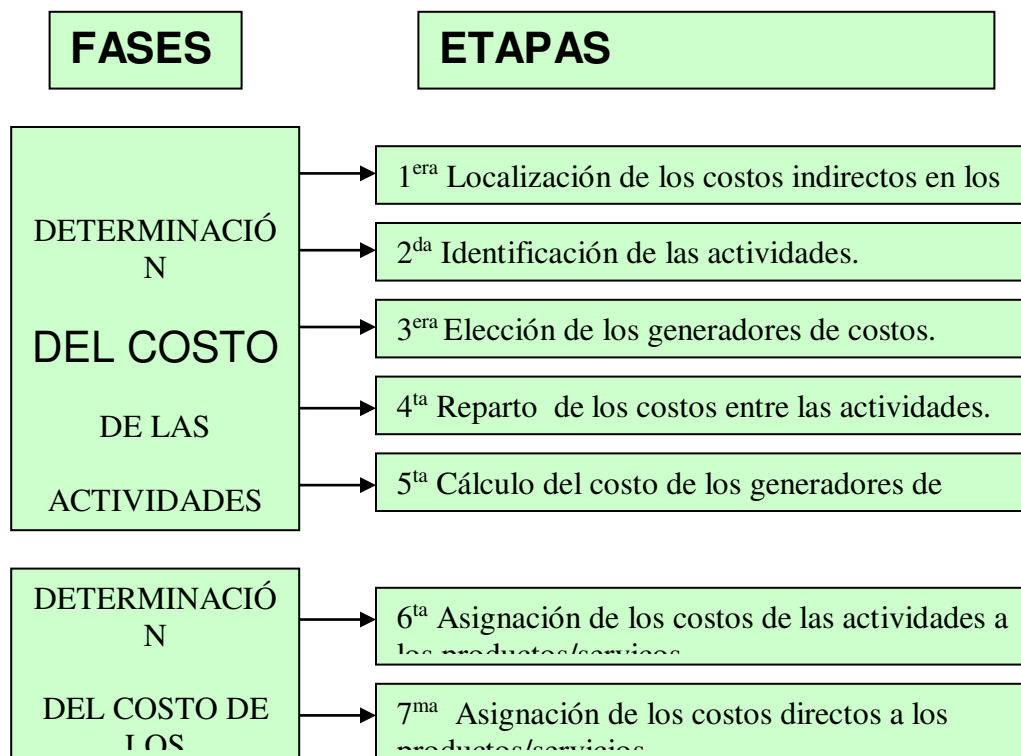
Lo importante en un sistema ABC es saber seleccionar e identificar correctamente las actividades. Un sistema (ABC) eficiente tiene que lograr evitar procesos repetitivos, la eficiencia debe estar presente en cada paso que se logra, para que conlleve a una gestión que responda a las estrategias, objetivos y metas que trazó la organización en su conjunto en cada uno de sus niveles de análisis.

La introducción del concepto de generador de coste no es ajeno al sistema que se desea implantar, generalmente se utiliza la terminología (generador) como algo novedoso, sin embargo, no lo es. Lo distinto es la forma en que se utilizan o manejan en los diferentes sistemas (costes) existentes. Los sistemas tradicionales generalmente utilizaban un generador o inductor y el ABC trabaja con una gama amplia de inductores de costes.

Si difícil es seleccionar las actividades, mucho más complejo es lograr aplicar el inductor adecuado a determinada actividad. Un error en la selección del generador conlleva a un distorsión notable del resultado final de la actividad.

Es frecuente hablar de dos fases en el proceso de asignación del Modelo ABC (Camaleño, 1997 y Cooper & Kaplan, 1999).

El cuadro 9, expresa las dos fases y etapas que tienen en cuenta para su desarrollo en el proceso.



Cuadro 9 Fases y Etapas del Modelo ABC. Fuente: Elaboración propia

El modelo anterior (cuadro 9), obvia la **reclasificación de las actividades**, pues lo considera una etapa innecesaria y costosa, cuando se aplica un enfoque de sistema.

**La primera fase:** enmarca muy claramente la localización de los costos indirectos en los procesos, pues las actividades son originadas por los procesos y en estos últimos es donde comienza aparecer los primeros síntomas de los costos indirectos, pues al igual que existen actividades principales y secundarias, existen procesos claves y no claves en la organización.

**La segunda fase:** se ocupa de la asignar a los productos o servicios el costo indirectos de las actividades, pues los directos ocurren como un proceso natural de la asignación al producto o servicio.

Conviene sugerir referido a los generadores de costos que el abuso excesivo de la mano de obra en las diferentes actividades que se realizan, conlleva a un retroceso del modelo. Precisamente la mano de obra fue objeto de abuso en su empleo en los métodos de costos tradicionales.

Ventajas que proporciona a la organización el empleo del Modelo ABC con enfoque de gestión:

- ◆ Aplicable a empresas productivas y de servicios.
- ◆ Identifica clientes, productos, servicios u otros objetivos de costos no rentables.
- ◆ Permite calcular de forma más detallada los costos indirectos correspondiente a cada actividad.
- ◆ Facilita el proceso de selección de actividades que aportan valor significativo al producto o servicio.
- ◆ Permite conocer la relación causa-efecto de los costos incurridos, lo cual contribuye favorablemente al proceso de gestión.
- ◆ El Modelo permite controlar la planeación y ejecución del presupuesto (ABB).
- ◆ Brinda información para el proceso de evaluación de resultados finales, lográndose un proceso de retroalimentación importante para próximos períodos.
- ◆ Ahorra tiempo y dinero.
- ◆ Evalúa los procesos de negocio.

Para lograr una gestión eficiente en la organización tiene que existir una relación de mejora continua entre el ABM, el ABB y el ABC. La relación entre los tres sistemas es dinámica y por ende es susceptible a un proceso de mejora continua en los diferentes momentos en que participan.(Figura 9)

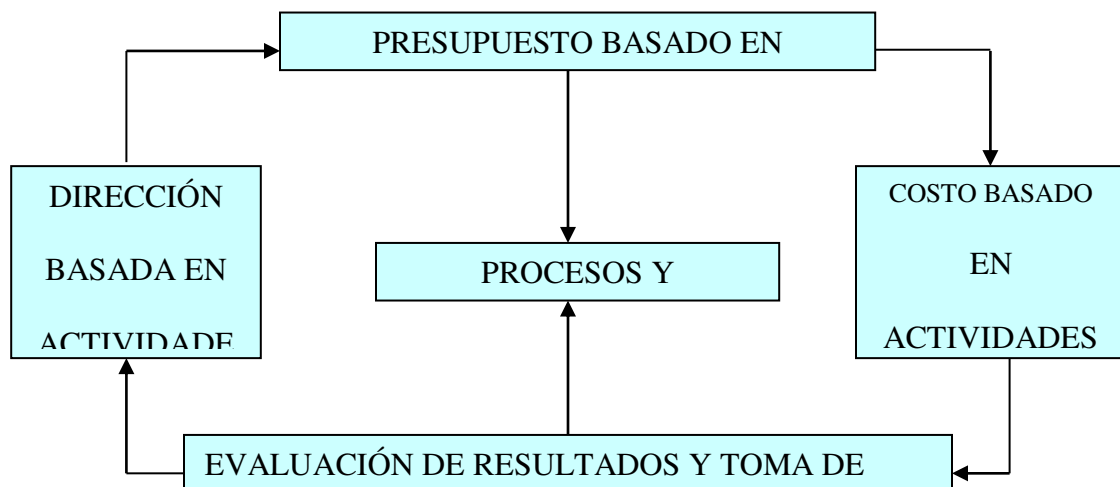


Figura 9. Proceso integrador de los sistemas de actividades. Fuente: Elaboración propia.

Llegado este momento es posible tener formularse la siguiente interrogante.

¿Es posible lograr un sistema integrado basado en la filosofía de actividades?

La respuesta positiva o negativa a tal interrogante no es importante. Lo realmente importante es analizar lo costoso que resultaría no tenerlo implementado en la organización, si se cuenta con las condiciones propicias para lograrlo.

Aun cuando una empresa sea pequeña debe proponerse objetivos de competencias para poder subsistir en el mercado. La empresa que pueda contar con un sistema integrado de gestión, está en posibilidades disminuir costos en el proceso y en las actividades que realiza dentro de la organización.

El prestigio de una empresa no se logra con el producto o servicio que comercializa sino por la manera en que gestiona sus procesos, actividades, recursos y tecnologías. Esta apreciación contiene un alto valor competitivo en los fundamentos y criterios de aceptación que tiene el cliente y el mercado de manera general.

### **Conclusiones parciales.**

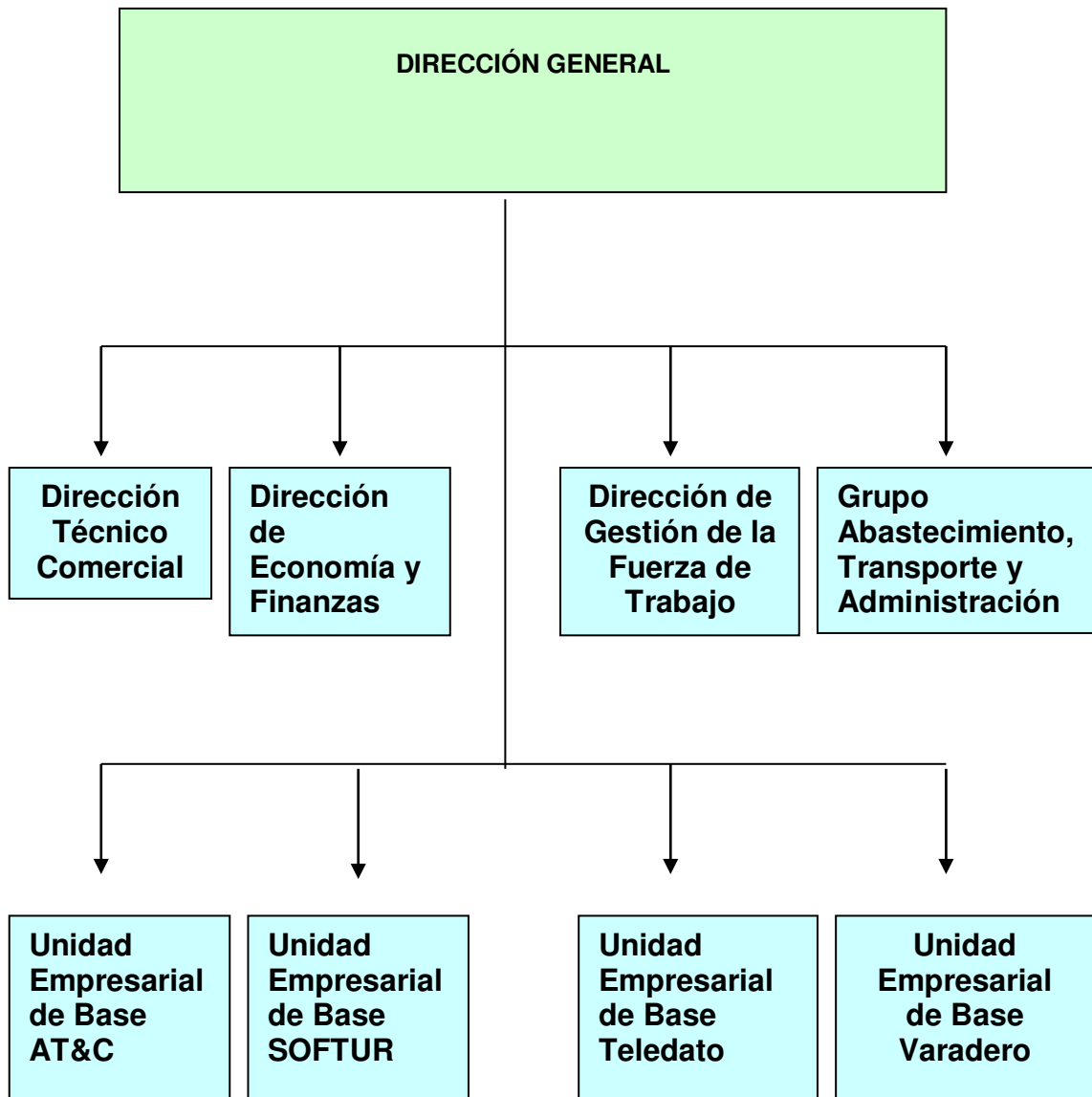
Del análisis de cada una de las herramientas tratadas, se puede llegar a conclusiones enfocadas hacia la necesidad de integración de los sistemas basado en la filosofía de las actividades:

1. Existe un entorno favorable para la implementación de los sistemas basados en las actividades con enfoque de gestión.
2. Se percibe un cambio en la mentalidad de los directivos y empleados para la aplicación de herramientas novedosas que contribuyan a la eficiencia empresarial.
3. Se reconoce el papel activo y decisivo que juega el capital humano en todo el proceso de planeación estratégico de la organización.
4. La introducción del ABM, facilita la toma de decisiones oportunas para períodos futuros.
5. El empleo del mapa de proceso y actividades, evita que se seleccionen actividades con poco valor a la organización.
6. La planeación del presupuesto basado en las actividades permite detallar los recursos económicos que le corresponden a cada actividad.

7. La utilización del ABC como sistema de gestión, cálculo y control de las actividades contribuye al aporte de informaciones valiosas para la toma de decisiones empresariales.
8. No es posible lograr eficiencia en la gestión empresarial si los sistemas basados en las actividades no son tratados como un sistema integral.

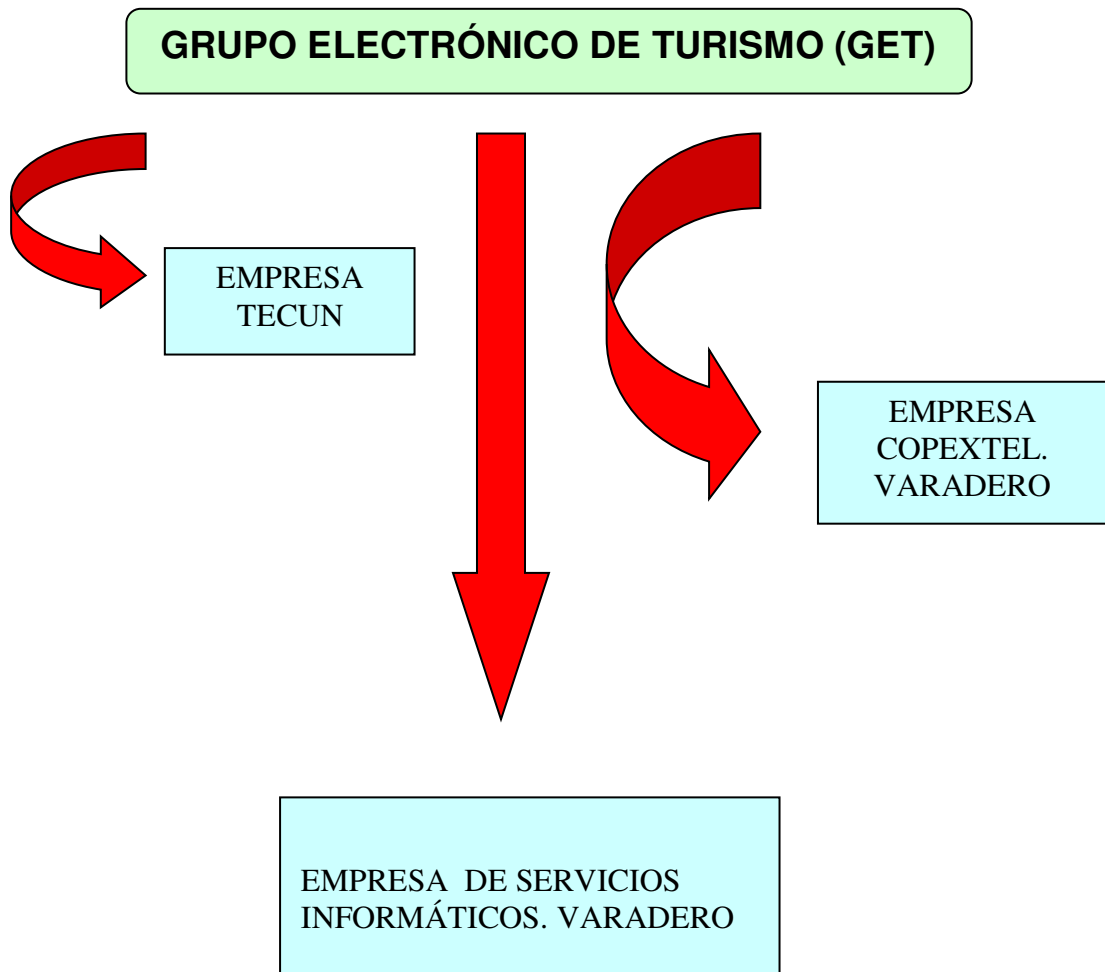
# ANEXO 1

## Estructura Organizativa del Grupo Electrónico de Turismo



**ANEXO 2**

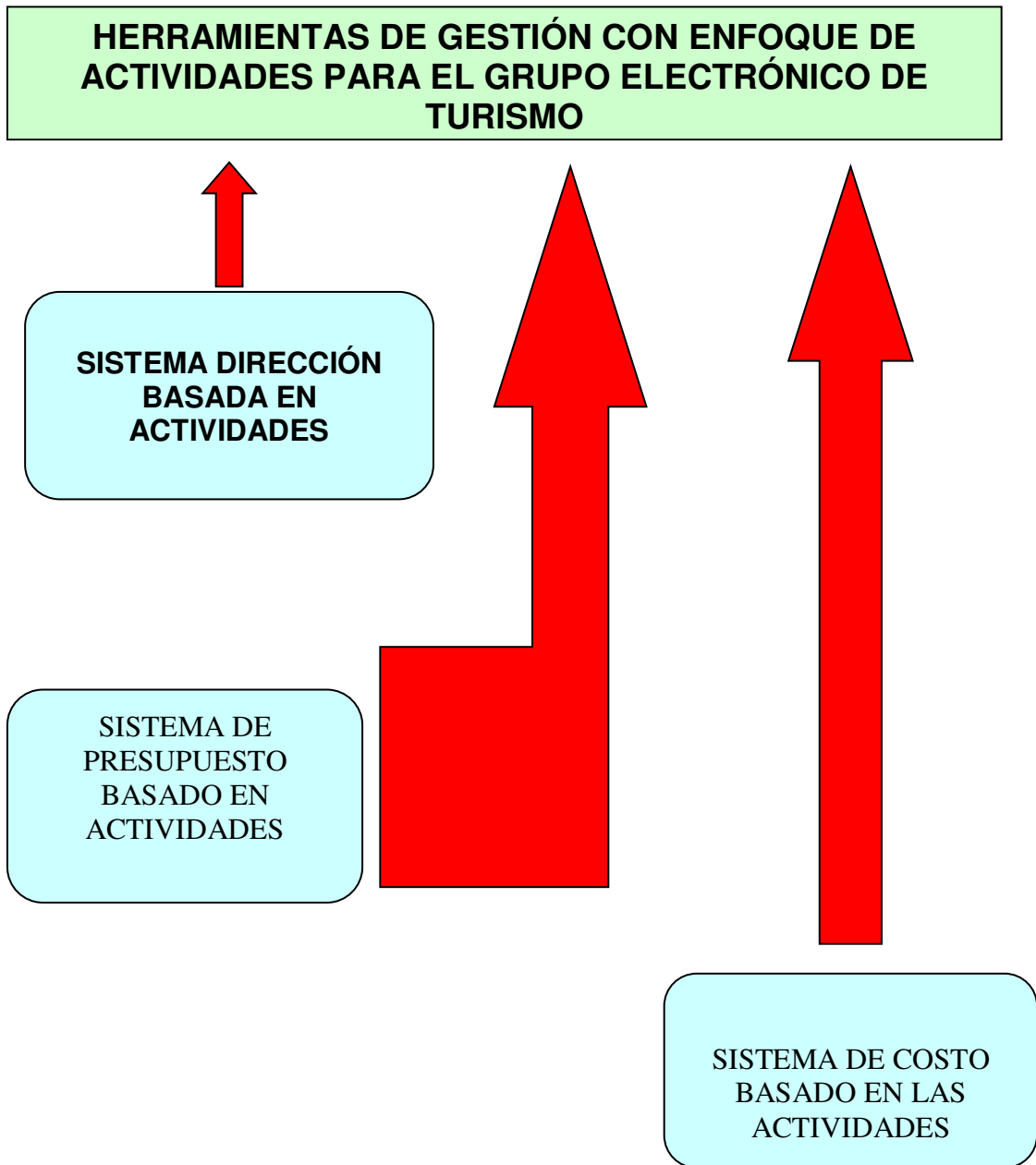
**PRINCIPALES COMPETIDORES DEL GRUPO ELECTRÓNICO DE TURISMO VARADERO (GET).**





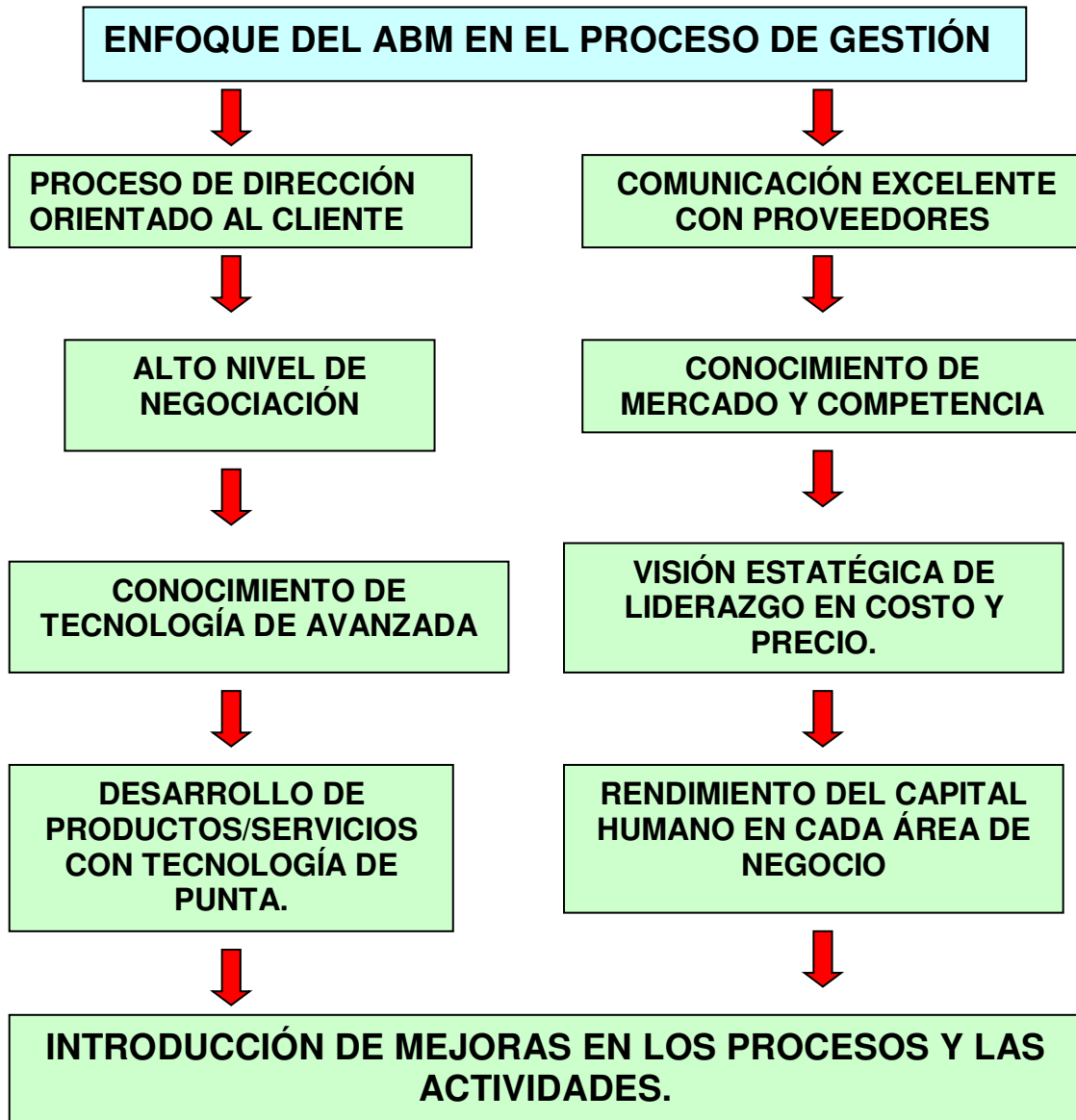
**ANEXO 3**

**SISTEMA DE HERRAMIENTAS NECESARIAS PARA LA GESTIÓN EMPRESARIAL CON ENFOQUE DE FILOSOFÍA DE ACTIVIDADES. (GET)**



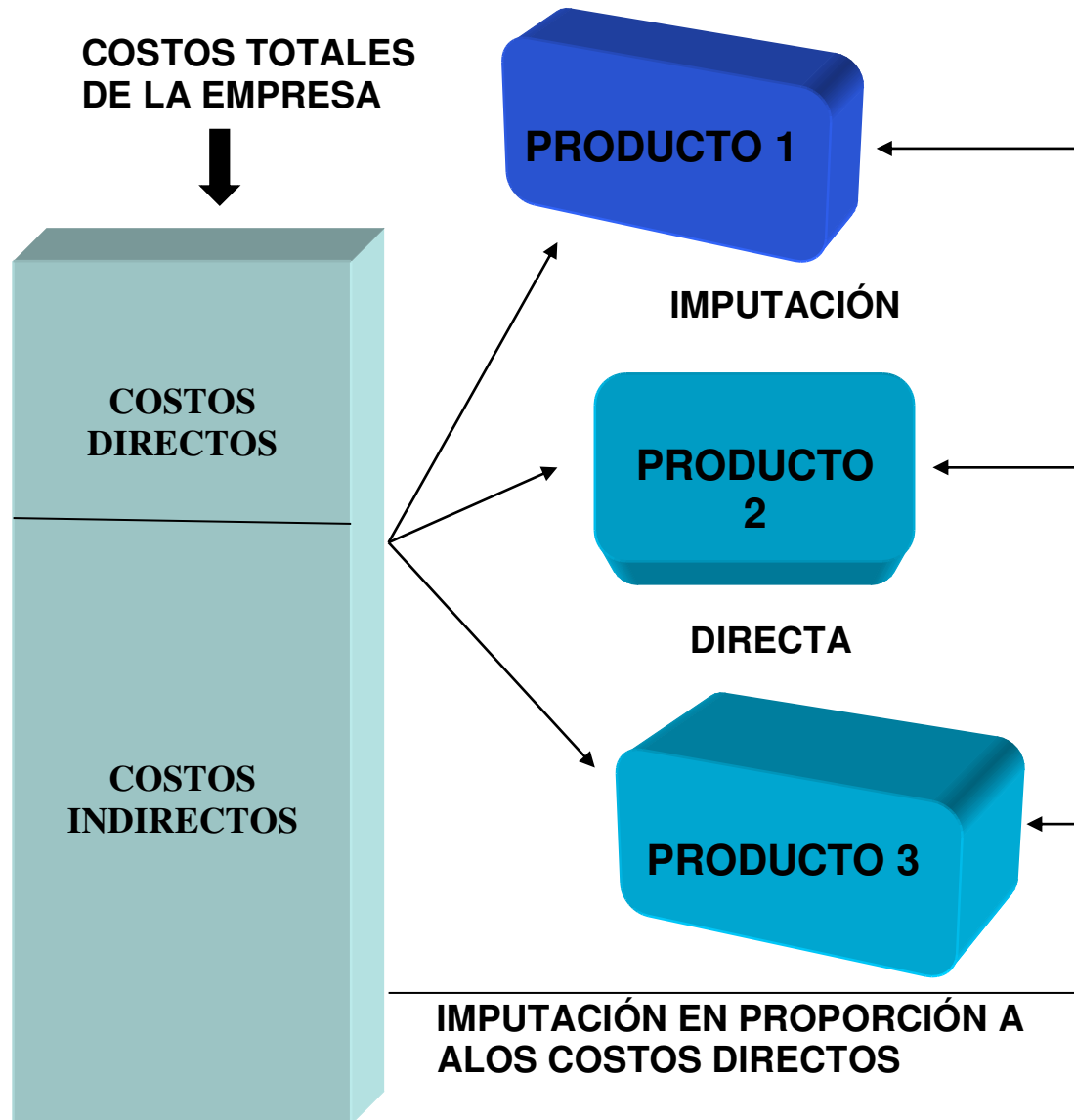
## ANEXO 4

### ENFOQUE DEL ABM EN EL PROCESO ESTRATÉGICO DE LA EMPRESA



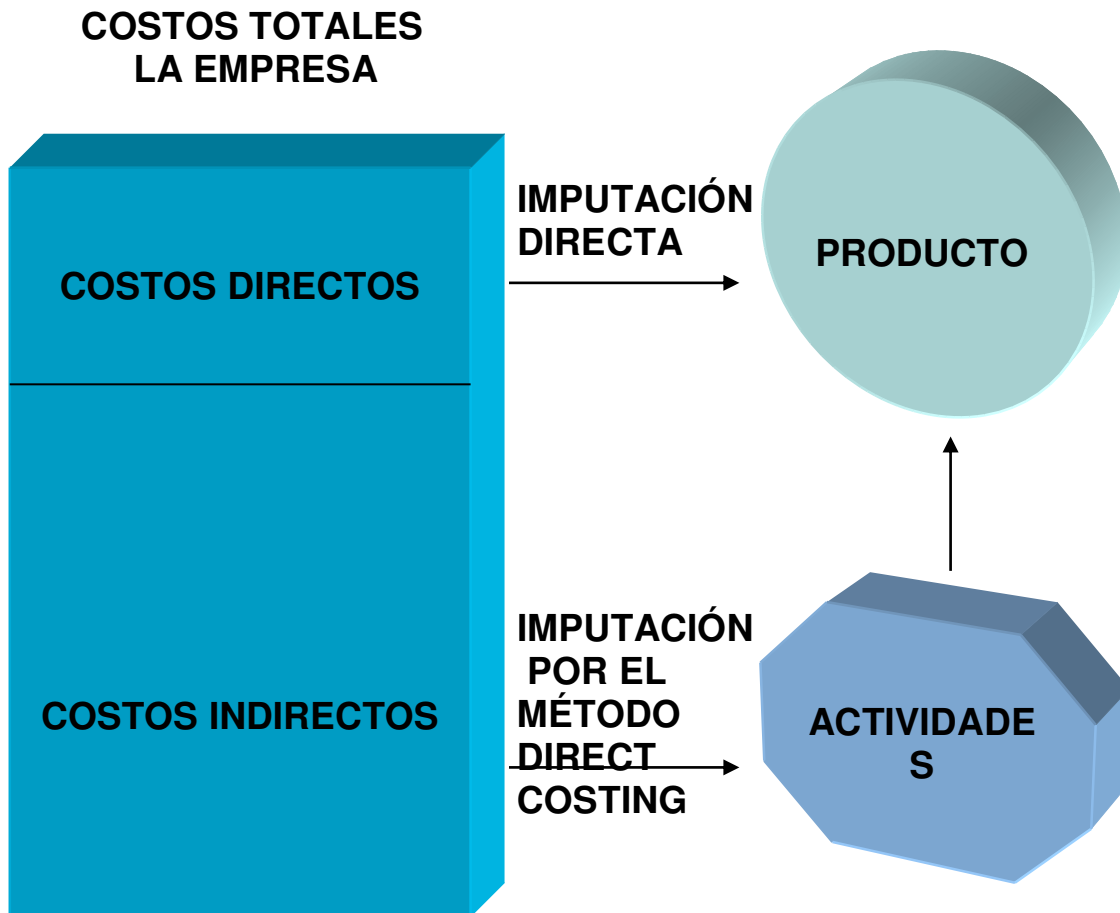
ANEXO 5

SISTEMAS DE COSTOS TRADICIONALES.



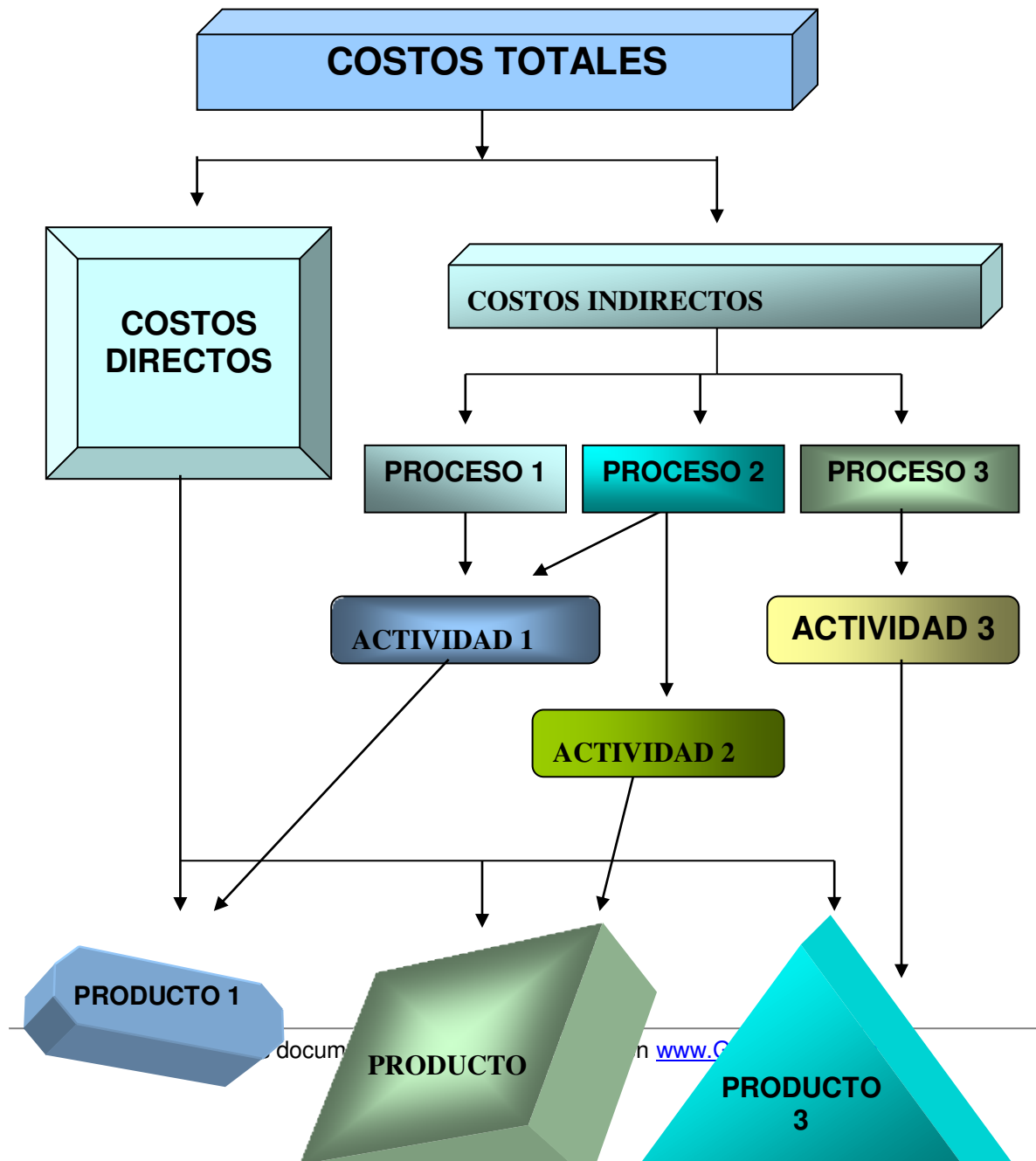
**ANEXO 6**

**SISTEMAS DE COSTOS BASADOS EN LAS ACTIVIDADES**



ANEXO 7

ETAPAS DE IMPUTACIÓN DE LOS COSTOS (SISTEMA ABC)



## Bibliografía

1. "Activity Based Management". Artículo consultado en internet: [www.gic.com.mx](http://www.gic.com.mx).
2. AECA. "Principios de Contabilidad de Gestión. El sistema de costo basado en actividades". España. No.1, Primera Edición, octubre 1998, p:1-45.
3. Alvarez Area, Ana María; Cornejo García, Beatriz; Suárez García, I. "Asignación de costes indirectos. Revista: Partida Doble, No. 90, Junio 1998. Pág,42-57.
4. Álvarez-Dardet, Concha. "Diferencias conceptuales entre el análisis de costo tradicional y estratégico". Actualidad Financiera. España. No. 6, 7-13. Febrero 1994. P: 115-117.
5. Alvarez López, J; Amat i Salas, J; Amat i Salas,O; Ripoll Feliu, Vicente. "Contabilidad de Gestión Avanzada: Planificación, control y experiencias prácticas". España, 1996. McGraw-Hill/Interamericana de España.
6. Alzate Arango, Cesar J.; Niño Cortés Eduardo Niño L. "Activity Based Costing". País: Colombia . Artículo consultado en internet. [Jcesar@kpmg.com.co](mailto:Jcesar@kpmg.com.co).
7. Amat, Oriol; Soldevila, Pilar. "Contabilidad y Gestión de Costes". Editora Gestión 2000, España, 1997, Capítulo 5, Pág. 136-137.
8. Amat, Oriol y Soldevila García, Pilar: "Contabilidad y Gestión de Costes". Segunda Edición. Barcelona, España. Editora Gestión 2000, S.A, septiembre 1998. Pág 297.
9. Amaro, Yardin. "Necesidad de reflexionar sobre la utilidad de las nuevas herramientas en materia de costos". Argentina. /s.n./, /s.a./, /s.p./.

10. Amaro, Yardin. "Otra visión sobre el ABC". Argentina. Artículo consultado en internet.
11. Aimar Franco, Osvaldo. "Sistema de costo basados en actividades. Pasado. Presente y Futuro". Revista Costos y Gestión, España, Marzo de 1995. Publicación T.IV-No.15, Pág.251.
12. Aguila Sánchez, Luis. "Control de la calidad". Editora: Minerva., 1997. Pág. 45-50.
13. Anastasi, Maribel. "Control de calidad". Editorial: Aguilar. 1992. Lima. Pág.75-78.
14. "Aplicabilidad del ABC en las empresas de servicios". Artículo consultado en
15. internet: <http://home.bat.net/marcelo/tema 1.html>.
16. Armenteros Díaz, Marta. "La contabilidad de gestión en los mercados globalizados". Artículo consultado en internet: <http://www.isri.cu/Páginas/Investigaciones/Investigaciones.16.ht.m>.
17. Armenteros Díaz, Marta. "Obsoletos los sistemas de costos tradicionales". Revista: Cifras. Ciudad de la Habana. Año 200º. No.1. Pág: 5-10.
18. Amat, Oriol y Soldevila García, Pilar: "Contabilidad y Gestión de Costes". Editora Gestión 2000, España, 1997, Capítulo 5, Pág. 136-137.
19. Amozarrain, M. (1999). La gestión por procesos. Editorial Mondragón Corporación Cooperativa, España.
20. Balada Ortega, Tomás. "La reducción de costos a través del análisis de las actividades sin valor añadido". Consultado en internet: [www.observatorio.iberamericano.org](http://www.observatorio.iberamericano.org).
21. Balada Ortega, Tomás; Ripoll Feliu V. "La contabilidad de gestión en el sector del automovil". Situación y Tendencias de la Contabilidad de Gestión en el ámbito Iberoamericano. Pág: 119. Glosario Iberoamericano 2000. España.
22. Baujín Pérez, Pilarín. "Diseño y aplicación de un sistema de costo basado en actividades en instalaciones hoteleras". Año, 2001. Pág. 117. Tesis de Maestría.
23. Beltrán, Fredy. "El costo Basado en Actividades" . Artículo consultado en internet: [www.gestiopolis.com](http://www.gestiopolis.com).
24. Bishop, Charles. "Tiempo de revisar los sistemas administrativos basados en las actividades. Revista: Costo y Gestión. Buenos Aires. Argentina, 1998. Pág: 277-284.

25. Blanco Illescas, F. (1993). El control integrado de gestión. Iniciación a la dirección por sistemas. Editorial Limusa, S.A de C.V. Grupo Noriega Editores, México.
26. Bocchino, Willian A.. “Las funciones de planeación y el sistema de información”. Sistema de Información para la administración. Técnicas e instrumentos. Quinta Edición, febrero (1997). Capítulo 4. Pág: 65-85.
27. Brauch, John M; Taylor, Tomas. “¿Quién contabiliza el costo de capacidad”. Revista: Costo y Gestión. Buenos Aires. Argentina, 1998. Pág: 207-220
28. Brimson, James A. “Contabilidad por actividades”. Barcelona, España: Marcombo S.A, 1995. Pág: 245.
29. Brimson, James A. “Activity Accounting”. México, Alfaomega Grupo Editor., 1997. Pág. 256
30. Broto Rubio, J. Joaquín. “La contabilidad estructural como marco conceptual de referencia para evaluar las nuevas aportaciones a la contabilidad de gestión: los modelos del ABC”. Actualidad Financiera. España, /s.n./, marzo 1996. Pág; 19-29.
31. Broto Rubio, J. Joaquín., /etal./ “Contabilidad y Finanzas para la toma de decisiones”. España, /s.n./, /s.a./ Pág: 119-136.
32. Camaleón Simón, Christina. “El modelo ABC a examen: ventajas y limitaciones de uso”. Revista: Partida Doble. España. No.27, octubre 1992. Pág: 25-38.
33. Cashin, James A; Polimeni, Ralph S. “Fundamentos y técnicas de contabilidad de costo”. México: Mc Graw-Hill, 1988. Pág: /s.p./.
34. Castelló Taliani, Emma. “Análisis conceptual del Activity Based Costing”. Revista: Partida Doble. España. No. 27, octubre 1992. Pág: 22-35
35. Castelló Taliani, Emma. “De la vieja a la nueva contabilidad de gestión”. Revista: Partida Doble. España. No.47, julio-agosto 1994. Pág. 8-13.
36. Castelló Taliani, Emma. “El método de gestión de costos por actividades detecta los derroches y actividades superfluas”. Consultado en internet: [www.observatorio.iberamericano.org](http://www.observatorio.iberamericano.org)
37. Castelló Taliani, Emma. “Los desafíos de la contabilidad de gestión”. Consultado en internet: [www.observatorio.iberamericano.org](http://www.observatorio.iberamericano.org)



38. Castelló Taliani, Emma. "Los presupuestos como instrumentos de apoyo a la gestión de los PYMES". Consultado en internet: [www.observatorio.iberamericano.org](http://www.observatorio.iberamericano.org)
39. Castelló Taliani, Emma. "Se impone el sistema de costes por actividades". Harvad-Deusto. Finanzas& Contabilidad, Bilbao, 1994. Pág: 29.
40. Cogan, Samuel. "Activity Based Costing". A poderosa estrategia empresarial. Primera Edición. Sao Paulo, Brasil. Editora Pioneram 1994. Pág: 12-45.
41. Cogan, Samuel. "Modelo de sistema ABC aplicado a la manufactura celular". Revista: Costo y Gestión. Buenos Aires, Argentina . No.26, diciembre 1997. Pág: 119-127.
42. Cooper, R. y Kaplan Robert S. "La consideración del futuro:el ABC con costes presupuestados". Coste y Efecto. 2<sup>da</sup> Edición. Barcelona, 1999. Pág: 140-144.
43. Corrales, B. "Modelo de sistemas de costos para empresas de servicios basados en el costeo por actividad". Caso Gomaca. Trabajo de grado no publicado. Universidad Nacional Abierta, Centro Local. Carabobo.
44. "Costeo ABC y Administración Basada en Actividades". Artículo consultado en internet: [www.cotekamericas.com](http://www.cotekamericas.com)
45. Crosby, P. B. (1987). Calidad sin lágrimas. CECOSA, Ciudad México, México.
46. Cheatham, Carole B.; Leo B. "Rediseño del sistema de costos: ¿Los costos estándares son obsoletos?. Revista: Costo y Gestión. Buenos Aires, Argentina. Junio, 1997. Pág: 289-302.
47. Dadero Vázquez, Carlos J. "¿Son los costes un factor clave en la dirección estratégica?. Edición Deusto, Bilbao, España; referencia No. 0619.
48. Deming, W. E. (1989). Calidad, productividad y competitividad: la salida de la crisis. Ediciones Díaz de Santos, S.A., España.
49. "Desarrollo y aplicación de un modelo operacional para la gestión de aprovisionamiento hotelero". Artículo consultado en internet: [www.monografía.com](http://www.monografía.com).
50. Díaz Martí, Pilar; Ricote Montero, Marta; Rodríguez, Alejandro. " El ABC como nuevo sistema para la contabilidad de gestión". Actualidad Financiera. España. No. 47, diciembre 1994. Pág: 1017-1028.

51. "Diferencias y semejanzas entre los diversos programas de mejoras". Artículo consultado en internet: [www.monografía.com](http://www.monografía.com).
52. "El ABC y el éxito empresarial". Artículo consultado en internet: <http://www.unas.edu.pe/afisica/industrialgcq.htm>
53. "El costeo ABC y el mercadeo de productos y/o servicios". Artículo consultado en internet: <http://www.3wsearch.com/edu/merc/es/gmerc036.htm>
54. Figuerola Paloma, Manuel. "Economía para la gestión de las empresas turísticas. Organización y Financiación". España. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Tomo I, 1995. Pág: 14; 19-23; 51-55; 93-97; 143-150; 170-174; 175-197.
55. Figuerola Paloma, Manuel. "Economía para la gestión de las empresas turísticas. Producción y Comercialización". España. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Tomo II, 1995. Pág: 67-96; 97-120.
56. Flores Mujica, Guillermo. "Importancia de la cadena de valor en la gestión estratégica de costos". Universidad de Talca, Chile. Pág: 9-11.
57. Flores Ríos, Stella L. "El sistema de costo basado en las actividades: ABC". Artículo consultado en internet: [luza@ucpr.edu.co](mailto:luza@ucpr.edu.co).
58. Fregona de Costamagna, Rosana. 2 "Sistema de reducción de costos". Revista: Costo y Gestión. Buenos Aires, Argentina. No. 27, marzo; 1998. Pág: 237-250.
59. Gimeno Zuera, Javier; Gasca, María del Mar. "Los nuevos enfoques de costos y de gestión: ABC y ABM. Referencia a la problemática de aplicación en las empresas". Revista: Costo y Gestión. Buenos Aires, Argentina. T IV. No. 16, junio, 1995. Pág: 309-334.
60. Gamarra Pastor, Rosa M. "Evaluación de la gestión empresarial y niveles tarifarios de las empresas pretadoras de servicios portuarios". Artículo consultado en internet: [www.ccpt.org.pe](http://www.ccpt.org.pe).
61. Garbey Chacón, Norge. "Marco teórico del costeo por actividades". Artículo consultado en internet: [www.monografía.com](http://www.monografía.com).
62. García Huidobro, Angel M. "Cómo implantar un sistema de costo ABC en su empresa". Artículo consultado en internet: [www.gestiopolis.com](http://www.gestiopolis.com).

63. Gary Cokins. "Activity Based Costing". Artículo consultado en internet: [www.ofa.noaa.gov/bmfd/abc.htm](http://www.ofa.noaa.gov/bmfd/abc.htm).
64. Gary Cokins. "Activity Based Costing Management". Artículo consultado en internet: [www.offtech.com.au/abc/home.asp](http://www.offtech.com.au/abc/home.asp).
65. Gasca Galán, María del M; Blanco Vázquezde Padra, Marta; Pellejero Castillo, María P. "La contabilidad de gestión en la década de los 80". Revista: Costo y Gestión. Buenos Aires, Argentina. No.18, diciembre 1995. Pág: 105-120.
66. "Generalidades del costeo basado en actividades". Artículo consultado en internet: [www.ragocons.com](http://www.ragocons.com).
67. Gertz, M.F. "Origen y evolución de la contabilidad". Ensayo Histórico. Quinta Edición. México. Editorial Trillas. Pág: 159-167. Goldratt, E. M. (1995/a/). La Meta. Un proceso de mejora continua. Ediciones Castillo, S.A. de C.V., México.
68. Goldratt, E. M. (1995/a/). La Meta. Un proceso de mejora continua. Ediciones Castillo, S.A. de C.V., México.
69. Goldratt, E. M. (1998). El síndrome del pajar. ¿Cómo extraer información del océano de datos? Ediciones Castillo, S.A. de C. V., México.
70. Gómez E. Giovanni. "El costo basado en actividades". Artículo consultado en internet: [www.gestiopolis.com](http://www.gestiopolis.com)
71. Guille Leppard, J. & L. Molyneux. (1998). Como mejorar su servicio al cliente. Ediciones Gestión 2000. Barcelona, España.
72. Harrington, H. J. (1991). El proceso de mejoramiento. Como las empresas punteras norteamericanas mejoran la calidad. Quality Press, Wisconsin. EE.UU.
73. Harrington, H. J. (1993). Mejoramiento de los procesos de la empresa. McGraw-Hill de Management, Santa Fe de Bogotá, Colombia.
74. Harrington, H. J. (1997). Administración total del mejoramiento continuo. McGraw-Hill, Santa Fe de Bogotá, Colombia.
75. Heizer, J. & Render, B. (1997). Dirección de la Producción. Decisiones Estratégicas (4ª Ed.). Prentice Hall Iberia, Madrid, España.

76. Hicks, J. (1993). Management information systems: A user perspective. West Publishing. London, England.
77. Ishikawa, K. (1988). ¿Qué es el control total de la calidad? La modalidad Japonesa. Editorial de Ciencias Sociales, Ciudad de La Habana. Cuba.
78. "La contabilidad de costos como herramienta para la toma de decisiones en la empresa privada". Artículo consultado en internet: [www.unac.edu.pe](http://www.unac.edu.pe).
79. Lawson, Raef A. "Más allá del ABC". Revista: Costo y Gestión. Buenos Aires, Argentina. No.18, diciembre 1995. Pág: 124-142.
80. Lizcano Álvarez, Jesús. "La Contabilidad de Gestión en la competitividad de las empresas". Artículo consultado en internet: [www.observatorio.iberamericano.org](http://www.observatorio.iberamericano.org)
81. Lizcano Álvarez, Jesús. "Gestión y contabilidad en la empresa". Artículo consultado en internet: [www.observatorio.iberamericano.org](http://www.observatorio.iberamericano.org)
82. López, O. G. "Aplicación de los principios básicos de Software orientado por el usuario en el contexto del sistema Transfer". Universidad de Matanzas, 1998.
83. Lorino, Philippe. "El control de gestión estratégico, a la gestión por actividades". Primera Edición, Barcelona, España. Marcombo, S.A. 1993. Pág: 35-86.
84. Llo Lombero; Santos Da Luz, Ordone; De Rocci, Carlos A. "Aplicación del ABC en las empresas de Radiodifusión". Revista: Costo y Gestión. Buenos Aires, Argentina. No.17, diciembre 1995, Pág: 51-71.
85. Macarthur, J.B. "Del costeo basado en la actividad a la contabilidad del throgput". Revista: Costo y Gestión. Buenos Aires, Argentina. No.22, diciembre 1996. Pág: 103-112.
86. Mallo Rodríguez, Carlos. "Contabilidad analítica, costos, rendimientos, precios y resultados". Cuarta Edición. Madrid, España. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, octubre 1979. Pág: 337-384.
87. Mallo Rodríguez, Carlos. "Aplicación del sistema ABC". Revista: partida Doble. No. 47. Julio-agosto, 1994. Pág: 27-34.
88. McNair, C.J.; Masconi, W.J.; Norris, T. F. "Beyond the Bottom line". U.S.A. R.D.Irwin Homewood Ill, 1989. Pág 81-85.

89. Mecimore, C.D; Bell, A.T. “¿Are we ready for fourth-generation ABC?. Management Accounting. U.S.A. , enero 1995. Pág 22.25.
90. Medina León, A. & Negrin Sosa, E. (1999). Monografías sobre Previsión, Planificación y Gestión de Materiales. Departamento de Ingeniería Industrial. Universidad de Matanzas “Camilo Cienfuegos”, Cuba.
91. Mocciaro, Osvaldo A. “Gestión estratégica y dinámica de costo. Cadena de valor y alianza estratégica”. Revista: Costo y Gestión. Buenos Aires, Argentina. No.26, diciembre 1997. Pág: 162-181.
92. Navarro Castillo, Francisco. “ABC: Activity Based Costing”. Artículo consultado en internet: [www.observatorio.iberamericano.org](http://www.observatorio.iberamericano.org)
93. Navarro Castillo, Francisco. “Activity Based Management”. Artículo consultado en internet: [www.observatorio.iberamericano.org](http://www.observatorio.iberamericano.org)
94. Negrin Sosa, E. (1997/a). La Excelencia en las Operaciones Hoteleras. Un Procedimiento para el análisis del comportamiento de las instalaciones hoteleras. Tesis presentada en opción al título de Master en Gestión de la Producción. Universidad de Matanzas “Camilo Cienfuegos”, Matanzas, Cuba.
95. Negrin Sosa, E. (2000). El impacto de la Administración de Operaciones en el desempeño empresarial. Apuntes para conferencia magistral en el I Seminario- Taller “Replantear el futuro de la Ingeniería Industrial” (marzo). Universidad Tecnológica Centroamericana, San Pedro Sula, Honduras.
96. Negrin Sosa, E. (2001). El enfoque por procesos en la gestión empresarial. Apuntes para conferencia magistral en el V Symposium Internacional de Ingeniería Industrial “Tecnología: Futuro en Marcha” (mayo). Universidad Tecnológica Centroamericana, Tegucigalpa, Honduras.
97. Nogueira Rivera, D. (2002). Modelo Conceptual y herramientas de apoyo para potenciar el Control de Gestión en las Empresas Cubanas. Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Técnicas. ISPJAE, Ciudad de la Habana, Cuba.
98. Nogueira Rivera, D. & Negrin Sosa, E. (2002). Los procesos internos y la dimensión financiera del control de gestión. Revista Ciencias Empresariales, No.12. Facultad de

- Contabilidad y Administración. Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo. Morelia, México.
99. Podmoguinye, Marcelo; Murzullo, Miguel. "Del ABC al activity based bussines intelligences (ABBI). Revista: Costo y Gestión. Duenos Aires, Argentina. No. 30, diciembre 1998. Pág: 140-154.
  100. Polimeni, R. S.; Fabozzi, J.; Adelberg, Arthur H. "Contabilidad de costo. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales". Tomo I. Segunda Edición. 1990. Pág: 51-187.
  101. Polimeni, R. S.; Fabozzi, J.; Adelberg, Arthur H. "Contabilidad de costo. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales". Tomo II. Segunda Edición. 1990. Pág: 467-480.
  102. Peppard, J; Rolwand, Philip. "La esencia de la reingeniería de los procesos de negocios". Prentice Hall, 1994.
  103. Pérez Barral, Osmany. "Desarrollo y aplicación del Costeo basado en actividades para las empresas agrícolas (Empresa Henequenera). Ciudad de la Habana. III Congreso Internacional de Contabilidad y Finanzas. Año: 2003.
  104. Pérez Barral, Osmany. "Propuesta de programa BDABC". III Seminario Internacional de Turismo y Desarrollo. Universidad de Matanzas, Matanzas. Año: 2003.
  105. Pérez Goróstegui, E. (1990). Economía de Empresa (Introducción). Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A. España.
  106. Porter, M. (1980). Competitive Strategy. Techniques for Analising Industries and Competitors. The Free Press.
  107. Porter, Michael E. "Ventajas competitivas. Creación y sostenimiento de un desempeño superior". México. Editorial Continental S.A., Cuarta impresión, noviembre, 1985. Pág: 547-555.
  108. "Pregunte a los expertos sobre el ABC: ganancias, costos precisos, avance tecnológico". Artículo consultado en internet [www.observatorio.iberamericano.org](http://www.observatorio.iberamericano.org)

109. Ripoll Feliu, Vicente. "El nuevo papel de la contabilidad de gestión". Artículo consultado en internet: [www.observatorio.iberamericano.org](http://www.observatorio.iberamericano.org)
110. Ripoll Feliu, Vicente. "El nuevo papel de la contabilidad de gestión". Artículo consultado en internet: [www.observatorio.iberamericano.org](http://www.observatorio.iberamericano.org)
111. Rocafort Nicolau, Alfredo. "La propuesta ABC/ABM". Revista: Alta Dirección. España. No. 73, 1994. Pág: 23-30.
112. Rodríguez Pérez, Gonzalo. "ABC frente a la contabilidad de costos tradicional". Revista: Partida Doble, España. No. 78, mayo 1997. Pág: 5-11.
113. Romeu, Jean. "Diccionario de Ciencias Económicas". Barcelona. Editorial Labor S.A, 1996. Pág: 927-930.
114. Rubio Misas, Mario. "Los sistemas de costos basados en la actividad. Una aplicación a la empresa hotelera". Revista: Actualidad Financiera. España. No.25, junio 1995. Pág: 863-874.
115. Sablón López, Yunia. "Diseño de un sistema de costo basado en actividades en la Agencia de Viajes VERACUBA". Universidad de Matanzas, Matanzas. Trabajo de Diploma. 2003.
116. Saez Torrecilla, Angel. "Cuestiones actuales de la contabilidad de costos". España. McGraw-Hill Interamericana S.A, 1993. Pág: 399-402.
117. Scheneider, Enrich. "Contabilidad Industrial. Fundamentos y principales problemas". Madrid. Primera Edición. Editora: Aguilar S.A, 1972. Pág: 245-256.
118. Schneider, B. & Bowen, D. E. (1995). Winning the Service Game. Internacional Journal Harvard Business School Press. Boston, MA. EE.UU.
119. Tinkler, Michael & Daniel Duke. "ABC. Integrate with activity based planning CMA Management". Artículo consultado en internet: [www. Bain. Com](http://www.Bain.Com)
120. Trischler, W. E. (1998). Mejora del Valor Añadido en los Procesos. Edición Gestión 2000. Barcelona, España.
121. Vega Falcón, Vladimir. "El costo de producción como categoría económica". Universidad de Matanzas, Matanzas, febrero 1997. Pág: 10-12.

122. Zaratiegui, J. R. (1999). La gestión por procesos: su papel e importancia en la empresa. Economía Industrial, Vol.VI, No.330. España. pp.81-88.

## **PROPUESTA DE UN SISTEMA DE HERRAMIENTAS PARA LA GESTIÓN EMPRESARIAL EN LA ESFERA DE LOS SERVICIOS DEL TURISMO.**

Aportado por: MSc. Osmany Pérez Barral - MSc. Pilarín Baujín Pérez - [osmanypbarral@yahoo.es](mailto:osmanypbarral@yahoo.es)