



Efectividad en la toma de decisiones gerenciales para el posicionamiento en los mercados a través de la implementación de procedimientos para la evaluación del desempeño por áreas de responsabilidad

- Procedimiento metodológico de evaluación del desempeño por área de responsabilidad en el Hotel Tryp Cayo Coco -

AUTOR: Ms.C. Carlos Guerra Román

Ciego de Ávila

2016





RESUMEN

El turismo es en la actualidad una de las actividades económicas fundamentales de la economía cubana. Como empresa prestadora de servicios, el Hotel Tryp Cayo Coco, se encuentra ante una difícil situación ya que se enfrenta a un mercado altamente competitivo y en conflicto, por lo que tiene que elevar cada vez más su eficiencia, para lo que se hace necesario evaluar el desempeño de sus áreas analizando su situación económica. Una nueva cultura empresarial se impone y la utilización de las nuevas herramientas de la contabilidad de gestión con el fin de elevar los niveles de eficiencia y rentabilidad. Este hotel trabaja con el objetivo de elevar sus niveles de competitividad y de alcanzar una rentabilidad sostenida y emplea alternativas en función de reducir sus costos. Con el fin de alcanzar los resultados deseados se trazan estrategias y se diseñan instrumentos, uno de los cuales es la evaluación del desempeño de las estructuras organizativas a partir de un costeo basado en la actividad. El procedimiento diseñado contribuye a la toma de decisiones y a elevar la competitividad del hotel Tryp Cayo Coco del destino turístico Jardines del Rey.



ABSTRACT

At the present time, the tourism has become in one of the fundamental economic activities inside the Cuban Economy. The Tryp Cayo Coco Hotel, as a lending company of services, is facing a really difficult situation since comes face to face to a highly competitive and at odds market; according to these reasons is needed to raise more and more his efficiency, becoming necessary to evaluate the performance of its areas, examining its economic situation. A new entrepreneurial culture imposes itself and the utilization of the new tools of the steps bookkeeping with the aim of lifting the efficiency and profitability levels. The hotel staff works for the sake of lifting his competitiveness levels and of attaining a sustainable profitability level and they use alternatives in terms of reducing its costs. There are drawn strategies with the aim of attaining the desired aftermaths and instruments are designed, one of these is the based evaluation procedures of the performance of the organizational structures starting from a financing bases in the activity behavior. The designed procedure contributes to the decision makings and to lifting the competitiveness of the Tryp Cayo Coco Hotel at the tourist destination Jardines del Rey.



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LA CONTABILIDAD POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD.....	7
1.1. Evolución de la Contabilidad de Gestión.....	7
1.2. Presupuesto Basado en Actividades (ABB).	17
1.3. Costo Basado en Actividades.....	20
1.4. Concepto y Clasificación de las Actividades.	23
1.5. Los Generadores de Costo o Cost Drivers.....	28
1.6. Evaluación del Desempeño.....	29
CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO DE LAS ESTRUCTURAS ORGANIZATIVAS EN EL HOTEL TRYP CAYO COCO.	34
2.1. Caracterización del Hotel Tryp Cayo Coco.....	34
2.2. Diseño del Procedimiento Metodológico para evaluar el desempeño por área de responsabilidad en el Hotel Tryp Cayo Coco.	38
CAPÍTULO III. RESULTADOS DE LA APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO METODOLÓGICO PARA EVALUAR EL DESEMPEÑO DE LAS ESTRUCTURAS ORGANIZATIVAS EN EL HOTEL TRYP CAYO COCO.....	45
3.1. Análisis y discusión de los Resultados.....	45
CONCLUSIONES.....	57
RECOMENDACIONES	58
BIBLIOGRAFÍA	59
ANEXOS	62
ANEXO 1. COSTOS REALES.	62
ANEXO 2. COSTOS PRESUPUESTADOS.....	63
ANEXO 3. PRESUPUESTO POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD.....	64



INTRODUCCIÓN

El incremento notable de nuevos mercados, la incorporación constante de las nuevas tecnologías, unido al incremento de la población mundial, cuyas necesidades se incrementan proporcionalmente al desarrollo alcanzado, han sido factores decisivos para la producción de un enorme flujo de bienes y servicios dirigidos hacia toda esa clase de consumidores, y para ello es necesario diseñar una infraestructura para garantizar la satisfacción de sus necesidades y de la organización que las genera.

El Turismo se ha incrementado notablemente a partir de los años cincuenta del pasado siglo, en ello ha influido los nuevos medios de transporte, las modernas técnicas de comunicación y el acercamiento cultural de las diferentes regiones del planeta, por lo que este sector ha sido uno de los de mayor crecimiento en gran cantidad de países.

La actividad turística se ha desarrollado tanto en este periodo que se considera que es la tercera fuente generadora de movimiento de capital en el mundo, generando actividades económicas con grandes utilidades y un nivel importante de nuevas inversiones.

El 2015 rompió récords en las llegadas de visitantes foráneos a Cuba cuando tres millones 524 mil 779 visitantes arribaron a la Mayor de las Antillas. El crecimiento de un 17,4% lo convierte entre otras razones en el sector más dinámico de la economía cubana.¹

De acuerdo con la Directora general de Mercadotecnia, María del Carmen Orellana Alvarado, 2015 fue un año de récord para el sector del turismo en Cuba, a partir del arribo al país de 3.524,779 visitantes, lo que significó un crecimiento de 17,4 y un sobrecumplimiento del plan de 11%.²

¹ "El Turismo Cubano, el sector más dinámico de la economía nacional", Disponible en Internet: <<http://www.cubadebate.cu/noticias/2016/02/02/el-turismo-cubano-el-sector-mas-dinamico-de-la-economia-nacional/#.V2rkABUVi1>>, [Consultado en mayo 2016].

² *Ibíd*em



Según puntualizó, ese período representó un incremento de casi 500 mil visitantes más que el año anterior.

“Podemos decir que se creció en visitantes y turistas días no solo en La Habana y Varadero, sino también a lo largo de todo el país, lo cual es importante para que se muevan las economías no solo de la capital cubana.

El Turismo en Cuba se ha convertido en el sector de más rápido crecimiento y potencial y como estrategia es la base para desarrollar otros sectores productivos y de nuevos servicios, ya que es la fuente principal de ingresos en divisas frescas que tiene el país, y así debe mantenerse en los próximos años.

Es apreciable que el Turismo es el sector más importante de la economía del país, pues está aportando ingresos de manera directa como ningún otro... cada vez más se distancia del resto de los sectores por sus aportes, y todavía más, por el efecto multiplicador hacia la economía interna “.³

“No hay duda que ninguna rama de la economía del país promete más, ofrece más, es más importante para el futuro, para nuestro desarrollo que el Turismo, desde que se tomó la decisión de impulsar ampliamente el Turismo se partió de esa idea y los años del periodo especial lo han probado.”

Según Vázquez, L.R. (2013), Cuba apuesta por una diversificación de sus visitantes y productos de ocio al iniciarse la temporada alta turística, momento en que Jardines del Rey, que conforman los islotes al norte de Ciego de Ávila, clasifica como el destino hotelero de mayor crecimiento del país.⁴

El sector de los servicios ha tenido un espectacular crecimiento. Este crecimiento trajo aparejado la incorporación de un número cada vez más importante de empresas operando en el sector de los servicios y cuya consecuencia fue la

³ “Economía”, Disponible en Internet: < <http://mipais.cuba.cu/economia.php?ids=68>>, [Consultado en mayo 2016].

⁴ “Jardines del Rey, el Polo Turístico de Mayor Crecimiento”, Disponible en Internet: < <http://www.juventudrebelde.cu/cuba/2013-11-14/jardines-del-rey-el-polo-turistico-de-mayor-crecimiento/>>, [Consultado en mayo 2016].



necesidad de incorporar herramientas de gestión estratégica, anteriormente aplicables solo a las empresas productoras de bienes, para crear una visión orientada hacia la captación y conservación de los clientes. Las reglas del juego competitivo han exigido a las empresas una pronta adopción de estas herramientas para posicionarse competitivamente.

Lo anterior no hace sino corroborar que para que una empresa u organización se destaque y sea competitiva debe tomar medidas tendentes a lograr una estricta reducción de sus costos.

Las estructuras organizativas de las empresas turísticas deben ser flexibles para lograr ser competitivas y de esa manera adaptarse a las exigencias actuales de este sector tan dinámico.

Para lograr competencia en el mercado, es necesario el empleo de sistemas y mecanismos de planificación, control y uso de los recursos con un mayor grado de economía, pero se debe contar con adecuados métodos que permitan examinar y evaluar la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de estos aspectos para la toma de decisiones gerenciales en correspondencia con el comportamiento del entorno y los escenarios donde se mueve la organización.

La implantación y aplicación de nuevos sistemas de costos y técnicas para su análisis y control constituyen pilares de trascendental importancia en el logro de estos objetivos, pudiéndose considerar vitales, para la supervivencia de las entidades y su desarrollo futuro.

Se hace necesario evaluar el desempeño de las organizaciones permitiendo conocer estado actual y de esta forma tomar decisiones que contribuyan al desarrollo de la misma.

El destino turístico Jardines del Rey marcha a la cabeza de las tendencias de desarrollo que ha impuesto el sector y en aras de lograr los niveles de costo necesarios, encamina los esfuerzos de sus organizaciones subordinadas, estando más fortalecido este trabajo en las diferentes cadenas hoteleras.

Al norte del territorio de Ciego de Ávila, situado en el centro-este de Cuba, entre la provincia de Sancti Spíritus (oeste) y la de Camagüey (este), está el destino



turístico Jardines del Rey, formado por los Cayos Coco, de 370 km²; y Guillermo (13,2 km²).⁵

Este polo vacacional dispone de una moderna planta hotelera con 15 instalaciones de categoría 5 y 4 estrellas, en primera línea de playa bajo la modalidad de Todo Incluido. Por sus valores, Cayo Coco y sus isletas aledañas pertenecen a la Reserva de la Biosfera Buenavista.

La oferta turística de los hoteles, ha concebido buscar como elemento clave, una demanda estable y equilibrada; es decir, trabajar por garantizar un flujo continuo de turistas a lo largo de todo el año, la elevación sistemática de la duración media de la estancia y un alto índice de repetición de las visitas.

El Hotel Tryp Cayo Coco pertenece al conjunto de instalaciones hoteleras que funcionan en el destino turístico Jardines del Rey, constituye una de las instalaciones hoteleras más antiguas del mismo. Fundado en el año 2003 como hotel independiente, se desempeña en función de buscar alternativas que le permitan lograr rentabilidad y competitividad de forma sostenida, en su camino a la excelencia dedica especial atención al elemento más activo y dinámico de su proceso, el capital humano.

Al evaluar y analizar los resultados económicos por áreas de responsabilidad, sus directivos están conscientes de la necesidad no solo de hacer énfasis en cuanto se gasta, sino en el responsable del gasto generado, sin embargo, este aspecto no se encuentra tratado de la manera adecuada.

En un diagnóstico realizado, sustentado en técnicas y métodos de investigación científica, entre los que se destacan: el análisis documental, el cual aportó toda la información necesaria relativa al registro, control y análisis de los costos y gastos, la valoración de su planificación, la cual está sustentada en presupuestos generales y la medición del desempeño por departamentos o procesos, con un carácter muy

⁵ "Jardines del Rey", Disponible en Internet: < <http://www.cubatrael.com/es/destinos-turisticos/jardines-del-rey> >, [Consultado en mayo 2016].



general, lo cual limita la toma de decisiones en áreas donde se producen desviaciones de gran significación.

Se realizó el intercambio con especialistas y directivos, mediante entrevistas no estructuradas, así como la contrastación con la bibliografía especializada para corroborar la correspondencia entre la práctica del Hotel Tryp Cayo Coco y la teoría existente en lo que a evaluación de desempeño respecta.

Por la importancia que representa para organización estudiada el uso eficiente de sus recursos, así como la obtención de una información fiable que le permita a la administración un mejor análisis de los indicadores económicos y la toma de dediciones acertadas se define el problema científico siguiente:

Carencia de un instrumento que permita evaluar el desempeño por área de responsabilidad, lo cual se manifiesta en insuficiencias en el control de los costos y en la toma de decisiones en el Hotel Tryp Cayo Coco del destino turístico Jardines del Rey.

El objeto de la investigación es la contabilidad de gestión y los métodos de costeo ABC, sobre la cual se realizaron estudios que permitieron, determinar cómo **campo**, la evaluación del desempeño por área de responsabilidad.

A partir de las consideraciones anteriores se desarrolló este trabajo en el Hotel Tryp Cayo Coco el cual tiene como **objetivo fundamental**.

Diseñar un procedimiento metodológico para evaluar el desempeño por área de responsabilidad, sustentado en la combinación técnicas de la contabilidad de gestión y los métodos de costeo ABC, que contribuya al mejoramiento del control de los costos en el Hotel Tryp Cayo Coco del destino turístico Jardines del Rey.

Partiendo de la importancia, actualidad del tema y el aporte significativo que se le brinda al turismo en Cuba se puede formular la siguiente **hipótesis**:

La aplicación de un procedimiento metodológico para evaluar el desempeño por área de responsabilidad, sustentado en la combinación técnicas de la contabilidad de gestión y los métodos de costeo ABC, contribuirá al mejoramiento del control de los costos en el Hotel Tryp Cayo Coco del destino turístico Jardines del Rey.



Para cumplir los objetivos propuestos en la investigación se aplicaron métodos teóricos (lógico abstracto, inducción/deducción, análisis y síntesis); así como métodos empíricos tanto para la captación, como para el análisis de la información. Entre ellos se pueden mencionar diferentes técnicas directas e indirectas para la recogida de información. Entre las primeras se destacan: la observación, la revisión documental, que permitió seleccionar normas y otras informaciones necesarias para determinar las tasas de asignación gastos, y el diagnóstico realizado en la instalación objeto de investigación, además, las entrevistas y encuestas: dirigidas a directivos y especialistas del hotel, para obtener información sobre el proceso de presupuestación, toma de decisiones y evaluación del desempeño, así como a clientes y trabajadores para medir el grado de satisfacción y calidad del servicio.

Las técnicas indirectas se basaron en el análisis de series históricas de los hoteles, que permitieron discernir respecto a los elementos estudiados.

Métodos estadísticos: estadística descriptiva para el procesamiento de las encuestas y modelación econométrica para determinar el tamaño de la muestra y proyectar las medidas de actividad total. Todos los análisis se han apoyado en la utilización del paquete profesional SPSS v.12.00 (2003).

El trabajo se encuentra estructurado en tres capítulos.

En el capítulo I, se realiza el análisis conceptual y contextual del objeto de investigación y se caracteriza la entidad estudiada.

En el Capítulo II, se caracteriza el Hotel Tryp Cayo Coco y se diseña un procedimiento metodológico para evaluar el desempeño por área de responsabilidad.

Capítulo III, se realiza el análisis y discusión de los resultados, por lo que se exponen los resultados alcanzados con la aplicación del procedimiento de evaluación del desempeño para elevar la calidad del proceso de cálculo del costo.

Se anexan tablas y gráficos que facilitan la comprensión de los resultados.



CAPÍTULO I. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LA CONTABILIDAD POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD.

Este Capítulo tiene como objetivo exponer los fundamentos teóricos que constituyen el objeto y el campo investigados con el presente trabajo, razón por la cual se inicia con los antecedentes históricos de la Contabilidad de Gestión, desde cuya mirada se aprecia la evolución de esta rama de la contabilidad, donde la contabilidad por áreas de responsabilidad y la evaluación del desempeño a nivel de estas estructuras organizativas ocupa un importante lugar.

1.1. Evolución de la Contabilidad de Gestión.

Para profundizar en el origen y desarrollo de la Contabilidad de Gestión, es importante definir los conceptos de costos y de gastos como terminología a seguir. Existen diferentes criterios de los especialistas sobre los mismos, por lo tanto, no se percibe una similitud definida hasta el momento. Entre los autores estudiados al respecto sobresalen los siguientes: Marx (1867), Pedersen (1958), Lawrence (1960), Horngren (1969), Polimeni, Fabozzy y Adelberg (1990) y Mallo (1991).

El costo se define como el valor desembolsado para obtener un producto/servicio y un gasto como un costo que ha generado un beneficio y que ya ha acabado.

Estando compuesto por tres elementos que se definen a continuación.

- El primer elemento está compuesto por los materiales directos (MD), estos son los que se pueden identificar en la producción de un producto terminado y que fácilmente se puede asociar con el producto/servicio.
- El segundo, mano de obra directa (MOD) que es el esfuerzo físico o mental gastado en la transformación de las materias primas y materiales en el producto final.
- El tercer elemento está conformado por los costos indirectos de fabricación (CIF) que se usan para acumular los materiales indirectos, mano de obra indirecta y todos los otros costos indirectos de fabricación. Estos conceptos, se



incluyen en los costos indirectos de fabricación porque no se les puede identificar directamente con los productos específicos.

El costo es una parte del valor que está destinado a resarcir los gastos de producción y garantizar la reproducción simple, por esto, su determinación constituye un instrumento eficaz en el proceso de dirección y un indicador económico que le permite a la empresa medir su eficiencia económica. Del pensamiento económico del Ché, tomamos lo referido al costo cuando expresó..... La eficiencia de la gestión administrativa en el socialismo no puede medirse exclusivamente por el monto de valores creados, sino por la medida, en que las estructuras de financiamiento económico contribuyen a aproximar la sociedad nueva mediante la transformación de los hombres por tanto el costo sería el que realmente daría, el índice de los gastos de la empresa, no importa que estos fueran mayores o menores que el nivel de los precios, lo importante es el análisis continuado de los gastos de la empresa a favor de un determinado tiempo medido por su éxito en rebajar costos.⁶

A partir de lo anterior expuesto se considera preliminar, una interpretación del pensamiento económico del Che, asociado a la realidad y al presente actual, se debe rescatar y realzar el papel del costo de producción dentro del movimiento económico que existe en el país y la empresa.

Con ello se irá a la causa y a las raíces de los problemas y no a los efectos, la reducción del costo, el incremento de la productividad del trabajo y la eficiencia de la producción asociados a ellas, son los factores principales que proporcionan la obtención de mayores excedentes, ingresos o ganancias a la sociedad y a la empresa.

⁶ Tablada Pérez, C. (1987): Pensamiento Económico de Ernesto Che Guevara, Tomo I, Escritos y Discursos, Ed. Casa de las Ameritas, p. 76.



La información del costo es de vital importancia para la toma de decisiones, ya que tiene la finalidad de:

1. Garantizar el análisis de la eficiencia de la producción, facilitando la adopción de medidas oportunas para corregir las desviaciones del costo planificado e incrementar la eficiencia de las empresas.
2. Contribuir a la correcta fundamentación de los indicadores del plan.
3. Facilitar el análisis de la formación de los precios⁷.

De ahí la importancia de la contabilidad de costos, dado que constituye un subconjunto fundamental de la contabilidad de gestión, de tal manera que una empresa puede tener desarrollada una contabilidad de costos, sin haber implantado una contabilidad de gestión, por el contrario, una empresa que tiene implantada una contabilidad de gestión, necesariamente, debe tener desarrollada una contabilidad de costos.

Referido a la contabilidad de costos Sáez Torrecilla, A. (2000) la definió en su relación con la contabilidad de gestión, como un "...sistema de información acerca de la actividad productiva de una empresa que es relevante y oportuna para la planificación y control, exigidos por la gestión de la empresa. Si la relacionamos con las finanzas "como un sistema de información que permite la valoración de los bienes y servicios recibidos de la actividad productiva de la empresa..."⁸

Profundizando en el tema, cabe destacar que la contabilidad de costo tiene como objetivo fundamental el análisis interno de la empresa, buscando la minimización de costos y su actuación se sienta en tres objetivos básicos:

1. De análisis: Suministra un marco de referencia.

⁷ Mallo Rodríguez, C. (1988): Contabilidad de Costos y Gestión. Parte 1ra. Ed. Pirámide. SA. Madrid. Pág. 52.

⁸ Sáez Torrecilla, A. y Col. (2000): Contabilidad de Costos y la Contabilidad de Gestión, España, p. 9-12.



2. De evolución: Conocimiento de los diferentes costos de unidad económica y evaluación de sus elementos económicos.
3. De soporte de decisiones: Estableciendo previsiones, constatando relaciones y formando una base numérica para la explicación de los desvíos.

Sin embargo, a partir de lo anteriormente expuesto y a la luz de los cambios operados en el entorno y su influencia en la etapa actual, se hace necesario analizar la contabilidad de costos, en el marco de la contabilidad de gestión.

Después de los años 80, ha ocurrido una revolución tecnológica en los procesos de producción, cambiando las empresas sus estrategias de producción para adaptarse a las nuevas condiciones, por lo que los sistemas de costos han tenido que perfeccionarse y esto, entre otras causas ha provocado la transición hacia la Contabilidad de Gestión.

El profundo y turbulento proceso de cambio, que afecta todas las estructuras de la sociedad, ha afectado además y generado cambios en el mundo de las empresas, desde el punto de vista de la toma de decisiones. El actual entorno de competencia exige de las empresas, un esfuerzo constante en muchos aspectos, desde el rediseño de los procesos, la mejora de la productividad y la reducción de los costos, hasta conseguir la calidad para la satisfacción de los clientes.

Referente a estos cambios operados en el entorno, Johnson HT. (1987); planteó "...los sistemas de contabilidad tradicional, provocan una distorsión en los costos de los productos específicos, determinado a la práctica de distribución, los costos indirectos entre los productos, de acuerdo a las producciones que varían directamente al volumen de producción, mano de obra, el costo del material, horas máquinas...."⁹

⁹ Johnson, H.T. and Kaplan, R.S. (1987). *Relevance lost: The Rise and fall of management Accounting*. Boston, Harvard Business Scholl Press. p.25.



En la actualidad existe una variedad de autores que enfocan con mucha certeza esta problemática, siendo, la obra más representativa y que ha contribuido más decididamente a las nuevas estrategias de la contabilidad de costos, la del autor Horngren, CH. T. (1992), el cual refiere los siguientes propósitos a lograr por esta materia, las que se sintetizan en:

- Planificar y controlar las operaciones corrientes.
- Dar información para la toma de decisiones especiales no corrientes y planificar a largo plazo.
- Valorar los inventarios y determinar los resultados del período.

Por su parte, Sáez Torrecilla, A. (2000), enfoca la Contabilidad de Gestión, "...como un sistema informativo responsabilizado con la presentación contable relevante y oportuna para adopción de decisiones, oportunas. La oportunidad de la información contable exige a veces que se den datos anticipados a los hechos a través de los presupuestos."¹⁰

Al respecto el economista español Ripoll Feliu, V. (2000), expresó "... La contabilidad de gestión, en particular su diseño, implantación y explotación, debe estar vinculada, por un lado, a la estrategia empresarial y a la estructura organizativa y por otro lado, debe considerar su influencia e interrelación con las personas que componen la empresa y con la cultura de la organización"..¹¹

La principal preocupación de la gerencia de costos, es la de proporcionar información y control para apoyar a la administración en las tareas que guardan relación con la racionalización de costos y procedimientos, la de ejercer control sobre las operaciones internas, así como también la preparación de información especial para resolver situaciones estratégicas o no rutinarias en la empresa y en general tomar decisiones gerenciales.

¹⁰ Sáez Torrecilla, A. y Col. (2000): Contabilidad de Costos y la Contabilidad de Gestión, España, p. 35.

¹¹ Ripoll Feliz, V. (2000). Contabilidad de Gestión Avanzada. Universidad de Valencia, España. P. 26.



Un resumen de los elementos anteriores, permite enfatizar que los objetivos de la Contabilidad de Costo en el proceso de gestión, se enmarcan en los siguientes elementos: Planificación y control y valoración de los bienes y servicios.

Sobre sólidas bases, los directivos requieren tomar decisiones gerenciales que se apoyan en técnicas que parten de los elementos señalados anteriormente.

Sí estos elementos son básicos para el logro de sus funciones directivas entonces, cabría valorar la repercusión de los cambios operados en las empresas y entidades cubanas y la necesaria correspondencia que debe existir entre estos y las técnicas de proyección y/o planificación, registro y control de los costos, considerando que este es un indicador determinante en el resultado y en la eficiencia y eficacia empresarial.

Para analizar la contabilidad de gestión, es necesario analizar los paradigmas sobre los que debe descansar la misma, para respaldar los nuevos retos y exigencias entre los más significativos se encuentran:

- El análisis de los pilares básicos destinados a cumplir con la satisfacción del cliente.
- El presupuesto por actividades, como herramienta para el análisis y el control.
- Análisis de las actividades en el Micro-entorno.

Dentro de los pilares básicos se consideran algunas variables críticas entre las que se destacan:

- Gestión del valor añadido: que permita un cambio en la orientación de la Contabilidad de Gestión, pasando de unos sistemas que giran alrededor del costo a otros más preocupados por la gestión del valor y por los clientes, conociendo cuales son las actividades que generan valor, frente a las que producen desperdicios, defectos, etc.
- Gestión de Costos, que permita el cálculo del costo de producción, delimitando aquellas actividades que generan valor, eliminando prorrates.



- La calidad, vista desde un enfoque sistémico que permita identificar los verdaderos costos asociados a la misma, a través de las actividades necesarias para la prevención e inspección.
- Innovación en los productos, que permita poner de manifiesto cuáles son los recursos que se van a ver comprometidos en el diseño y fabricación de un nuevo producto.

La contabilidad de gestión es el mecanismo de control, que la dirección puede utilizar para promover que los miembros de la organización actúen de acuerdo con los objetivos de la dirección de la empresa.

Hasta aquí se ha analizado como la contabilidad de gestión ha devenido en una nueva ciencia que permite buscar información más rápida para el proceso de toma de decisiones. Sin embargo, la contabilidad de gestión en la actualidad utiliza un conjunto de herramientas de gestión tales como, presupuestación por actividades, la cadena de valor, mapa de actividades, inductores de costo y el ABC y ABB, que permiten evaluar y controlar los costos.

En el análisis de la contabilidad de gestión en el micro-entorno de las empresas, es importante trabajar en la planeación, su análisis y control, toda vez que ofrecen informaciones relevantes para la evaluación de alternativas y el proceso de toma de decisiones.

Todas las organizaciones hacen planes. No se puede concebir ninguna, cuyos ejecutivos no estén pensando en el futuro de la organización, es decir, cuáles son sus objetivos y cuál será el mejor método para lograrlos. Una empresa que no trabaje sujeta a planes, constituye simplemente una masa amorfa incoherente, sin dirección alguna y no propiamente una organización. ¹³

Sin una adecuada planificación de costo, no puede existir un adecuado control, por lo que resulta necesario una correcta predeterminación de los mismos, que sirva de base a la comparación, para determinar las variaciones, analizarlas y tomar las medidas necesarias que procedan a su corrección.



En los últimos tiempos se ha venido trabajando en los Presupuestos Maestros, que cubren todo el entorno de la actividad empresarial, abarcando el impacto que tienen las decisiones tanto operacionales como financieras, sin embargo, de este, solo se está refiriendo al presupuesto de gasto por actividades por su relación con el proceso de la contabilidad de gestión.

Una de las limitaciones fundamentales que presenta la administración en muchas empresas es que no se evalúa con suficiente antelación las consecuencias que tendrán las diferentes decisiones sobre la situación económica y financiera.¹²

La importancia de dicha evaluación es evidente: el empresario tiene que conocer previamente a que situación lo llevará cada una de las decisiones que adopte; teniendo en cuenta que muchas de estas decisiones pueden tener consecuencias de largo alcance.

Por tal motivo, es muy importante prestar atención a los principales elementos del proceso de planificación, que pueden resultar de mucho interés para el empresario. La planificación le servirá como herramienta para adelantarse al futuro y prepararse para él y le enseñará a contemplarlo no sólo con los ojos de sus deseos, sino también con realismo y previsión.¹³

Para Ackoff “la planificación es proyectar un futuro deseado y los medios efectivos para conseguirlo. La necesidad de planear en las organizaciones es tan obvia y tan grande, que es difícil encontrar alguien que no esté de acuerdo con ella...”. En la actualidad, así como en un futuro próximo, la planeación tendrá que adaptarse a las características de la empresa y de la situación en que se realiza. Sin embargo, existen ciertas normas de carácter generalmente aceptable.¹⁴

¹²Álvarez López, J. y Blanco Ibarra, F. (1994): La contabilidad de dirección estratégica como instrumento esencial de mejora de la competitividad. Septiembre 1994. Artículo fotocopiado. Pág. 31.

¹³ González, Jordán, Benjamín (1999): Introducción a las Decisiones Financieras Empresariales, Parte I. Pág. 110.

¹⁴ Mallo Rodríguez, C. (1991): Contabilidad Analítica, Cotes, Rendimientos, Precios y Resultados. Editado por el Instituto de contabilidad y Auditoría de cuentas. Madrid. España. Pág. 173.



El presupuesto es un plan integrador y coordinado que se expresa en términos financieros respecto a las operaciones y recursos que forman parte de una empresa para un período determinado, con el fin de lograr los objetivos fijados por la alta gerencia.¹⁵

Desde esta óptica, los presupuestos tienen como objetivos la planeación, la coordinación, la dirección y el control para el logro de las metas previstas.

Como técnica de planeación la presupuestación puede ser concebida y realizada desde diferentes puntos de vista, sin embargo, de manera general se ajusta a dos modalidades tratadas en la literatura consultada como:

- Presupuestación rígida.
- Presupuestación flexible.

El presupuesto rígido o fijo consiste en la preparación de un presupuesto para un determinado volumen de actividad estimado, no realizándose ningún tipo de ajuste cuando la actividad real difiere de la estimada. Suelen basarse inicialmente en ciertas situaciones definidas, las cuales se toman como punto de partida, y se comparan los resultados reales con los supuestos fijados previamente. La presupuestación fija es conveniente sólo si se puede estimar con un estrecho margen de oscilación, el volumen de actividad de la empresa, y cuando los costos y gastos muestran un comportamiento fácilmente previsible.

No se ajustan a esta técnica de presupuestación aquellas organizaciones empresariales para las cuales la estimación de los niveles de actividad es poco exacta debido a la influencia de factores probabilísticos, como los relacionados con el clima (lluvias, humedad, temperatura) y/o dependen del comportamiento de organismos vivos, ejemplo de estos son las empresas del sector agropecuario.

Un presupuesto flexible supone la elaboración de un conjunto de planes presupuestarios alternativos que se corresponden con los diferentes niveles de

¹⁵ Ramírez Padilla, D.N. (1991): Contabilidad Administrativa. Editora Mc Graw Hill. México. Pág. 37.



actividad previstos, conceptuados éstos como una serie de rangos alternativos de actividad, más que como determinados volúmenes de producción. Este tipo de presupuesto parte de la premisa de que el comportamiento tanto de los costos fijos como de los variables depende, fundamentalmente, del rango de actividad, por lo que el volumen de presupuesto correspondiente a los niveles de actividad puede variar más, o en su caso menos, que proporcionalmente con dichos niveles.

Este tipo de presupuesto tiene varias acepciones, como son:

- a) Se le vincula al presupuesto de costos variables en un informe de gestión.
 - Sintéticamente consiste en cuantificar el presupuesto de costos variables en valores absolutos (de cierto centro de costos e ítem de costos variable) partiendo de los costos predeterminados unitarios y multiplicándolos por el volumen de actividad de ese centro de costos.
- b) Se puede entender por flexible al presupuesto de costo unitario, dado que su valor dependerá del volumen para el prorrateo de los fijos.
- c) Otra acepción puede ser que el presupuesto (no solo de costos y gastos) es factible de modificar con cierta periodicidad en función de cambios de las variables del contexto (precios, tipos de cambio, etc.). Es decir que para efectuar un verdadero control de gestión se tiene que ajustar el presupuesto según los cambios en todas las variables no controlables para el sector que se esté evaluando en su gestión económica. Este tipo de presupuesto resulta más factible de utilizar en empresas como las referenciadas anteriormente.

En las condiciones de la economía cubana este proceso adquiere una connotación especial, toda vez, que los objetivos tácticos y las estrategias de cada área de responsabilidad se incluyen en el marco de la estrategia de desarrollo de toda la sociedad, siendo esta la forma de desarrollo del sistema social, de ahí que la planificación encuentre su espacio más adecuado dentro del proceso de perfeccionamiento, en que se encuentran las empresas cubanas.



En la actualidad existen algunas tendencias que indican la interrelación que debe existir entre los modelos de dirección y aquellos que garantizan el cumplimiento de sus funciones.

La confección de presupuestos basados en actividades (ABB, **Activity Based Budgeting**) es la adaptación de la filosofía del ABC y el ABM (**Activity Based Management**) al proceso de formulación de presupuesto. Con el ABB se pretende que el presupuesto se centre en las actividades.¹⁶

1.2. Presupuesto Basado en Actividades (ABB).

Con el ABB se estiman los recursos a utilizar teniendo en cuenta la salida a obtener y los factores que causan costos (inductores) de las actividades a desarrollar.

El presupuesto basado en las actividades, es el sistema de confección de los presupuestos en el que, a partir de los pronósticos de venta y los inductores de costos, se estiman las actividades que se habrán de realizar y sus costos correspondientes.

El aumento imparable del peso de la actividad pública, exigido por la creciente complejidad e interacción de las economías nacionales e internacionales, propicia la ruptura del estrecho marco del presupuesto tradicional. Se basa, así, en una concepción de la actividad pública mucho más comprometida en el desarrollo de la economía nacional. De esta forma hace su aparición el Presupuesto basado en las actividades.¹⁷

Este, más conocido por su nombre en inglés, Activity Based Planning [ABP], es un método de trabajo, el cual, a partir de la evolución del modelo ABC/M (administración basada en las actividades), busca generar informaciones que

¹⁶ Amat, O. y Col. (2000): Contabilidad de Gestión de Costos, 3ra edición. Ediciones Gestión, Barcelona, España. Pág. 177.

¹⁷ Ibídem Mallo Rodríguez, C y Col. (1994).



integren los procesos de planeación estratégica y de presupuestación en un esquema basado en actividades para gestionar con un espectro más amplio.

Es una forma más de presupuestar o planificar un período en la entidad. La confección de un presupuesto sobre la base de las actividades es la adaptación de la filosofía del costo basado en las actividades (ABC) y gestión de costo basado en las actividades (ABM) al proceso de formulación de presupuestos. Con el ABB se pretende que el presupuesto se centre en las actividades, pues son estas las generadoras de costos y se estiman los recursos a utilizar teniendo en cuenta los output a obtener y los factores que causan los costos de las actividades a desarrollar.¹⁸

La prolongación de los principios del sistema ABC al área presupuestaria es lo que se denomina en lenguaje anglosajón el Activity Based Budget (ABB), mediante el cual se establecen las estimaciones de costos vinculadas a las actividades que deben ser acometidas para producir y vender los productos y servicios; por tanto, el Presupuesto Basado en las Actividades constituye una lógica progresión metodológica a partir del ABC.

Con el ABB se estiman los recursos de las actividades a desarrollar teniendo en cuenta las salidas que se desean obtener y los factores que causan los costos (inductores).¹⁹

Al respecto Amat, O (2000) lo define como: sistema de confección de los presupuestos en los que a partir de las provisiones de ventas y los inductores de costos, se estiman las actividades que se habrán de realizar y sus costos correspondientes.²⁰

¹⁸ Amat, O. y Col. (2000): Contabilidad de Gestión de Costos, 3ra edición. Ediciones Gestión, Barcelona, España. Pág. 181.

¹⁹ Kaplan, R y Col. (2000): Contabilidad de costos y estratégica de gestión. Prentice Halla Iberia, Madrid. Pág.500.

²⁰ Amat, O. y Col. (2000): Contabilidad de Gestión de Costos, 3ra edición. Ediciones Gestión, Barcelona, España. Pág. 191.



En líneas generales la autora estima que los presupuestos, independientemente de su naturaleza, poseen rasgos comunes y particularidades que los diferencian.

Entre los primeros, se destacan los siguientes: constituyen una técnica para planificar, por esto, conforman planes y expresan en términos monetarios los recursos necesarios para alcanzar los objetivos propuestos por la entidad; sirven de instrumento de gestión para los directivos.

Las diferencias entre unos y otros tipos o clases de presupuestos están dadas por el período que abarcan, en correspondencia con el nivel de actividad, de acuerdo con la forma de planificar (por área, por centro de costo o de actividad, por actividades), etc.

Los presupuestos por actividad, como su nombre lo indica, devienen del costo bajo estas condiciones, pero se diferencian sustancialmente de las formas anteriores de presupuestación por el grado de detalle y su contribución a la gestión más eficiente de los costos con que son elaborados los planes bajo esta filosofía.

El planteamiento anterior y el estudio realizado por la autora para dar respuesta al problema planteado, le permiten conceptualizar el término de la forma que se expone a continuación:

La presupuestación basada en las actividades constituye una tecnología de planificación cuyo carácter puede declararse para períodos operativos y/o estratégicos. Posibilita elaborar los planes con mayor grado de detalle. Parte de los centros de actividad hasta llegar a las actividades, o segmento organizacional más pequeño objeto del plan, cuyos objetivos en una organización estructurada en procesos se corresponden con la meta a alcanzar por estos. En general, el Presupuesto basado en actividades (ABB), ha devenido en un instrumento de la Contabilidad de Gestión Estratégica.

El ABB se auxilia de técnicas particulares que completan su carácter sistémico y posibilitan realizar las proyecciones de costo sobre la base del paradigma del ABC; los productos consumen actividades y estos recursos.



Como se indicó anteriormente, el presupuesto basado en actividades es una adaptación de la filosofía del costo basado en actividades (ABC), por lo que se considera recomendable describir los elementos que conforman el sistema antes mencionado.

1.3. Costo Basado en Actividades.

En 1991, Brimson define contabilidad por actividades como "la acumulación de información del rendimiento operativo y financiero en relación con las actividades significativas de una empresa". En esta primera definición observamos que se desarrolla lógicamente alrededor del concepto central de actividad.²¹

Un año más tarde el Institute of Management Accountants (IMA) define el sistema ABC como: "un concepto de contabilidad de costos basado en que los productos y los servicios que ofrece una organización requieren que la organización realice actividades y en que estas actividades comportan que la organización incurra en unos costos. En el ABC, cualquier costo que no pueda asignarse directamente a un producto o a un servicio se traslada a las actividades que hacen necesario este costo. Los costos acumulados en cada actividad se trasladan entonces a otras actividades, productos o servicios que hacen que aquella actividad sea necesaria"²². En esta definición ya se recogen las dos ideas clave del sistema, la primera referida a que las actividades consumen recursos y la segunda que considera que son los productos los que consumen las actividades.

Los autores, Mallo, Mir, y otros (1994) en una primera definición del ABC describen este modelo de la siguiente forma "el sistema ABC es un nuevo modelo de costos que pretende, como los anteriores, asignar los costos directos y distribuir los costos indirectos sobre el costo de los productos."²³

²¹ Brimson, J. (1991), *Activity accounting*, John Wiley and Sons, New York, Pág. 247.

²² IMA (Institute of Management Accountants) (1993): *Practices and Techniques: Implementing Activity-Based Costing*. Statement on Management Accounting. Statement No. 4T, September 30.

²³ Mallo Rodríguez, C y Col. (1994): *Contabilidad de gestión (contabilidad interna). Cálculo, análisis y control de costes*. ACODI-Ariel Economía, Barcelona. Pág. 472.



Esta definición se apoya claramente en el full costing aunque no sea demasiado representativa del fondo del sistema ABC. En cambio, explícitamente, los mismos autores consideran el ABC, en una segunda definición mucho más completa que la anterior, como un sistema de costos directos. Esta definición, más completa que la anterior es: "El modelo ABC, para nosotros, es un sistema de costos directos, que puede utilizarse con variables reales o estándar, que calcula y estima los costos de producción y comercialización de productos y servicios, integrando la perspectiva del corto y largo plazo, procurando información relevante sobre la utilización gerencial de los costos para encontrar la mejor adecuación de la empresa a su mercado, analizando la formación de la cadena de valor a través de la especificación y agrupación de actividades, cuyos costos asociados son trasladados al costo de los productos y servicios en función de la relación causal de transformación económica por los costos transmisores adecuados"²⁴.

R. Cooper y R. Kaplan (1999) afirman que el modelo ABC "es un mapa económico de los costos y la rentabilidad de la organización en base a las actividades"²⁵. Esta definición, aun siendo la más breve de todas las anteriores, resume fielmente el fundamento del sistema.

Sin ánimo de exponer en este apartado todas las definiciones que han sido formuladas sobre el sistema ABC por distintos autores, aunque habiendo estudiado ya un buen número de ellas como para percibir y entender el fondo básico del sistema se desarrollará a continuación la base conceptual del ABC a través del estudio de las características del modelo, de las actividades, etc.

Ahora bien, puede añadirse que el sistema ABC, ABB, en todas las concepciones anteriores, que pueda diseñarse e implantarse en una empresa

²⁴ Mallo Rodríguez, C., Mir, F., Requena, J.M. y Serra, V. (1994): Contabilidad de gestión (contabilidad interna). Cálculo, análisis y control de costes. ACODI-Ariel Economía, Barcelona. Pág. 472.

²⁵ Cooper, R. y Kaplan, R. (1999): Coste y efecto. Ed. Gestión 2000, 2ª ed. Barcelona, traducción de la obra de los mismos autores Kaplan, R. Y Cooper, R. (1998): Cost and effect, Harvard Business School Press Boston, Massachusetts. Pág. 101.



probablemente no coincidirá con el aplicado en otra empresa, aunque pertenezcan al mismo sector o tengan estructuras de funcionamiento parecidas, ni en cuanto al listado de actividades identificadas y analizadas, ni en cuanto al nivel de detalle o agregación utilizado para su desarrollo.

El modelo ABC, ABB significa presupuestación, análisis y cálculo de costos sobre la base de las actividades que tienen lugar en la empresa y, por tanto, de una forma distinta a la utilizada por los sistemas de costos tradicionales. Los sistemas de costos basados en las actividades se centran precisamente en las actividades requeridas para la producción de cada producto, o lote de productos o para la prestación de cada servicio, y se basan en el consumo de recursos o factores de costo que ha realizado cada una de ellas.

Puede decirse que este sistema surge como réplica al full costing y al direct costing puesto que ambos métodos se ocupan del costo del producto y no de sus componentes. En cambio, el ABC se basa en la identificación de los costos de los diferentes componentes, y para ello se encarga de:

- “Identificar los recursos que son usados en la gestión de cada actividad
- Cuantificar el costo de los recursos usados en la gestión de cada actividad
- Determinar qué actividades son necesarias para el producto”²⁶.

Por todo ello lo importante no es el costo del producto en sí, sino el costo de las actividades que conforman el mismo. Para conseguirlo, este sistema se basa en las dos ideas claves siguientes:

1. Los productos consumen las actividades necesarias para su fabricación, no costos o recursos. Es decir, las actividades son provocadas y consumidas por las diferentes producciones.

²⁶ Blanco Ibarra, F. (1998): Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas. Ediciones Deusto, Bilbao, España. Pág. 219.



2. Las actividades consumen recursos o factores productivos. Es decir, son las actividades y no los productos los que consumen factores de costo.

Puesto que las actividades constituyen el centro de análisis y estudio del sistema de costos basado en las actividades, a continuación, se describe el concepto y algunas clasificaciones diferentes que han sido propuestas de las mismas.

1.4. Concepto y Clasificación de las Actividades.

Inicialmente, el modelo ABC se presentó con una idea poco definida de las actividades empresariales, aunque suficientemente relacionada con el pensamiento estratégico de M. Porter y con los planteamientos de J. Miller y T. Vollmann. Hoy podemos decir que el concepto de actividad ha sido definido por muchos autores.

La definición propuesta por Brimson en 1991, de la que podrían extraerse los dos ejes fundamentales del sistema ABC, es la que considera que “las actividades son procesos que consumen recursos sustanciales para producir un output. Una actividad describe la forma en que una empresa emplea su tiempo y recursos para conseguir los objetivos corporativos”²⁷.

Tanto esta definición, como la siguiente, enfatizan la idea del consumo de recursos de las actividades. El IMA definía y clasificaba, en el año 1993, el concepto de actividades de la siguiente forma: "procesos o procedimientos que requieren un trabajo particular necesario para la organización. Una unidad de trabajo que tiene lugar dentro de la organización y consume recursos. Las actividades pueden clasificarse en cinco tipos: actividades de soporte a la empresa y organización, actividades de apoyo a los procesos, actividades de proceso, actividades relativas al cliente o al mercado, y actividades relativas al producto o a la línea de producto”²⁸.

²⁷ Brimson, J. (1991), *Activity accounting: An activity – based – costing approach*, John Wiley and Sons, New York, Pág. 47

²⁸ IMA (Institute of Management Accountants) (1993): *Practices and Techniques: Implementing Activity- Based Costing*. Statement on Management Accounting. Statement No. 4T, September 30.



Clasificación de las actividades

Son muchas las clasificaciones que podrían presentarse de las actividades puesto que pueden dividirse teniendo en consideración diferentes cuestiones o aspectos²⁹.

Clasificación en función de la actuación con respecto al producto

Esta clasificación fue propuesta por Cooper y Kaplan (1991)³⁰ puede afirmarse que es la que ha cosechado mayor éxito. Se trata, según ellos, de una "jerarquización" de las actividades que permite entender el comportamiento de los costos en los que incurre la empresa. En ella se distinguen cuatro niveles que se pueden encontrar fácilmente en la práctica. Esta clasificación tiene en cuenta la actuación de las actividades con respecto al producto:

1. Actividades principales: son las contribuyen directamente a la consecución del output a comercializar por la empresa y sus costos se repercuten sobre el costo de los productos mediante los denominados generadores de costos o cost drivers. A su vez, también pueden clasificarse en:
 - Actividades a nivel unitario: se ejecutan cada vez que se produce una unidad de producto y consumen una cantidad de recursos bastante similar en todas ellas. Realizan consumos de recursos directamente relacionados con el número de unidades producidas. (Por ejemplo, envasar producto, cortar piezas, montar producto, arreglar habitación, etc).
 - Actividades a nivel de lote: se realizan cada vez que se fabrica un lote o conjunto de unidades de un producto determinado. Los recursos que consumen varían en función del número de lotes procesados, aunque deben ser independientes del número de productos que componen cada lote.

²⁹ Castelló, E. y Lizcano, J. (1994), ob. cit., Pág. 96 a 105.

³⁰ Cooper, R. y Kaplan, R. (1991): "Profit priorities from Activity Based Costing", Harvard Business Review, Pág. 130 y 131.



(Por ejemplo, empaquetar lotes de productos, poner a punto la maquinaria, inspeccionar lotes, mover y tratar materiales o productos, etc.).

- Actividades a nivel de línea de producción o de sostenimiento de Producto se ejecutan para posibilitar el correcto funcionamiento y mantenimiento de cada línea del proceso productivo. Los costos que consumen son independientes tanto de las unidades producidas como de los lotes procesados, pero están más relacionados con modificaciones en los productos o en los procesos o con cambios de ingeniería para un nuevo diseño.

2. Actividades secundarias: son las que sirven de apoyo a las actividades principales y sus costos son tratados como costos del período:

- Actividades a nivel de factoría o de sostenimiento de planta o de empresa: son las que se realizan para mantener la capacidad general de producción de una planta de fabricación. Puede decirse que actúan de soporte o sustento general de la organización. Son comunes a todos los productos, o sea, a todo el proceso productivo sin estar implicadas directamente en él. Normalmente sus costos no se reparten porque suelen ser de un nivel alejado de los productos individuales. (Por ejemplo, gestionar o dirigir la empresa, iluminar y calentar la empresa, vigilar la empresa, etc.).

Antes de pasar a la siguiente clasificación debemos partir de las consideraciones abordadas por M. Porter sobre cadena de valor.

La aparición del modelo ABC presenta una estrecha conexión con el pensamiento estratégico de Porter publicado en su obra de 1985³¹. En ella expuso su visión sistémica de la empresa basada en el concepto de la cadena de

³¹ Porter, M. (1985): Competitive advantage. Setting and sustaining superior performance. The Free Press, Nueva York. He utilizado la traducción al español de Campa de la Pérez, M. Asunción (1988): Ventaja competitiva, Compañía Editorial Continental, México, 2ª impr. Pág. 52.



valor. Para el autor, la empresa puede definirse de una forma muy simple: es un conjunto de actividades. Dicho conjunto configura la personalidad competitiva de una empresa y debe analizarse, según Porter, dentro de un entorno que describió mediante una segunda idea, el sistema de valor.

El autor se posiciona a favor de los análisis de la empresa basados en las actividades y en el concepto de valor, en lugar de los análisis tradicionales centrados en los factores y en el valor añadido por éstos. Igualmente contrapone el concepto de valor al concepto de costo como herramienta preferible en el análisis de ventajas competitivas. Bajo estos argumentos, el concepto de cadena de valor de M. Porter representa, según algunos autores, un avance cualitativo frente a la utilización del concepto tradicional del valor añadido

La segunda clasificación atiende a la capacidad de la actividad para añadir valor al producto. Esta clasificación, junto con la primera, son las que se ajustan más con la filosofía del ABC, puesto que persigue la eliminación de todo lo que no añade valor o es superfluo y además porque enlaza de nuevo el sistema ABC con el pensamiento estratégico de M. Porter. Debe aclararse aquí el sentido que se otorga al término valor añadido. Hace referencia, por un lado, a la perspectiva del cliente en cuanto que su realización comporta un aumento del interés del cliente hacia el producto o servicio de la empresa o, por otro lado, a la necesidad de ejecución de esas actividades para la obtención del producto³²:

Clasificación en función valor añadido

- Actividades que añaden valor: son las necesarias de una forma estricta para obtener el producto o aquéllas que hacen aumentar el interés del cliente por el mismo. (Por ejemplo, expedir una orden de compra, servir un pedido al cliente,

³² Sáez Torrecilla, A. y Col. (2000): Contabilidad de Costos y la Contabilidad de Gestión, España, Pág. 191 y 192.



cortar la materia prima, pintar bien un producto, etc.),

- Actividades que no añaden valor: son aquéllas que no influyen sobre el cliente en su apreciación por el producto o aquéllas cuya eliminación no comporta problema alguno para la obtención del producto. (Por ejemplo, el control de calidad, rehacer un producto defectuoso, el movimiento de los materiales por las plantas, el almacenaje de los productos acabados, etc.).

Esta no es la única clasificación de actividades que realiza Porter. A continuación, se estudia la segunda propuesta de división de actividades en directas, indirectas y de garantía aplicable tanto para actividades principales como actividades de apoyo, cuyo contenido recuerda a la distinción tradicional de centros principales y auxiliares. No obstante, el autor no compara estas actividades con respecto del objeto de costo o producto sino con la consideración que tiene el cliente del valor de la actividad.

Esta clasificación de las actividades es, compatible con la primera (principales y de apoyo). Las actividades que pueden denominarse indirectas "representan una buena porción de costos, en rápido crecimiento y pueden jugar un importante papel en la diferenciación a través de su efecto en las actividades directas.

A pesar de ello, las actividades indirectas se mezclan a menudo con las actividades directas cuando los directivos examinan la empresa, aunque las dos clases tengan economías diferentes. Es frecuente que interactúen (más gastos de mantenimiento significan menores costos de máquina). Otras veces estas actividades indirectas se agrupan en cuentas denominadas "varios" o "gastos "generales", oscureciendo su costo y contribución a la estrategia diferenciadora"³³.

³³ Porter, M. (1985): Competitive advantage. Setting and sustaining superior performance. The Free Press, Nueva York. He utilizado la traducción al español de Campa de la Pérez, M. Asunción (1988): Ventaja competitiva, Compañía Editorial Continental, México, 2ª impr. Pág. 61.



1.5. Los Generadores de Costo o Cost Drivers.

El sistema ABC/ABB, pretende eliminar la subjetividad de los procesos de asignación de las cargas indirectas. Mediante la relación existente entre las actividades y los productos puede eliminarse en gran medida tal subjetividad, pero para ello resulta necesario definir unidades de control y medida apropiadas para establecer esa relación entre actividades y productos.

Esas unidades de control y medida a que nos referimos reciben diferentes denominaciones como cost drivers, generadores de costos o conductores de costos, entre otros, y hacen referencia a los factores que, en cada actividad, causan, generan o inducen el costo. Están vinculados directamente con cada actividad. Establecen relaciones causales muy exactas entre productos y el consumo de actividades.

El concepto de los cost drivers no ha sido bien delimitado entre los diferentes autores. Como ya apuntábamos este término "ha recibido diversas denominaciones en la todavía escasa bibliografía en español: vectores de costos, inductores de costos, generadores de costos, unidades de obra"³⁴.

J. Brimson³⁵ define el cost driver como "un factor que crea o influye en el costo de una actividad, de tal modo que permite identificar la causa de dicho costo", "factor cuya ocurrencia da lugar a un costo".

Han sido retomados todos los conceptos referentes al proceso de presupuestación y costeo por actividad necesarios para la comprensión del trabajo, pero no es suficiente la aplicación de estos nuevos sistemas de la contabilidad de gestión, en los nuevos paradigmas, las empresas tendrán una orientación horizontal en virtud de la cual, los énfasis se centrarán no solo en la gestión, sino también en el control y evaluación del desempeño.

³⁴ Rocafort Nicolau, A. (1997): El modelo de costes por actividades ABC (Activity Based Costing) y su adecuación a las necesidades de información interna en las organizaciones actuales. Trabajo de investigación. Universidad de Barcelona, Barcelona, Pág. 83.

³⁵ Brimson, J. (1991), Activity accounting: An activity – based – costing approach, John Wiley and Sons, New York, Pág. 251.



1.6. Evaluación del Desempeño.

De lo plantado hasta aquí se puede inferir que todas las empresas independientemente del tamaño o estructura tienen un interés en evaluar su desempeño, de ahí que se puede plantear que la evaluación del desempeño constituye el proceso por el cual se estima el rendimiento global del empleado. La mayor parte de los empleados procuran obtener retroalimentación sobre la manera en que cumple sus actividades y las personas que tienen a su cargo la dirección de otros empleados deben evaluar el desempeño individual para decidir las acciones que deben tomar.

El presupuestación y el costo para organizaciones descentralizadas se elaboran por centro de responsabilidad.

Un centro de responsabilidad es una unidad en la cual el gerente tiene la responsabilidad y la autoridad de tomar las decisiones de esa unidad.³⁶

Un centro de costo es un segmento de una organización descentralizada al que se ha asignado (delegado) el control sobre la incurrencia de los costos.³⁷

Un centro de utilidad es un segmento de una organización descentralizada cuyo control ha sido asignado (delegado) sobre la generación de ingresos y la incurrencia de los costos.³⁸

Un centro de inversión es un segmento de una organización descentralizada que ha sido asignada (delegada) para el control sobre la generación de ingresos, la incurrencia de los costos y la adquisición de los activos del centro de inversión.³⁹

³⁶ Polimeni, R. y Col. (1989): Contabilidad de costos. Traducido de la 2da Edición de Cost Accounting. Bogotá. Colombia. Pág. 740.

³⁷ Polimeni, R. y Col. (1989): Contabilidad de costos. Traducido de la 2da Edición de Cost Accounting. Bogotá. Colombia. Pág. 740.

³⁸ Polimeni, R. y Col. (1989): Contabilidad de costos. Traducido de la 2da Edición de Cost Accounting. Bogotá. Colombia. Pág. 740.

³⁹ Polimeni, R. y Col. (1989): Contabilidad de costos. Traducido de la 2da Edición de Cost Accounting. Bogotá. Colombia. Pág. 757, 763 y 768.



A tales efectos los centros de responsabilidad no son solo centros de costos, sino que existen otros que son evaluados considerando otras variables, es decir, El desempeño en un centro de costo se evalúa a partir solo de la variable costos controlables, sin embargo, en un centro de utilidad se incluyen además la variable ingresos controlables y en un centro de inversión, se agrega a las anteriores la relacionada con la eficiencia de los activos controlables.

Es importante puntualizar en algunas clasificaciones de los costos y gastos vinculadas con los conceptos manejados con anterioridad.

Es bien conocido que existen diferentes costos para distintos fines y aunque son muchas las clasificaciones realizadas por varios autores, todos coinciden en que desde el punto de vista de la planeación y el control estos pueden ser:

- **Históricos:** Son aquellos costos que se han obtenido dentro del período en la fabricación de un producto o prestación de un servicio y que se obtienen al final del período, se conservan para su análisis perspectivo y comparación con los resultados futuros, sirviendo como un dato de base histórica y siempre se refieren a los costos reales ya sean por productos, por áreas de responsabilidad o cuenta de gasto.
- **Predeterminados:** Son los que se calculan con anterioridad a la fabricación de un producto o prestación de un servicio y se confeccionan teniendo en cuenta las condiciones específicas reales de la entidad y perspectivas inmediatas de cambios futuros y concretos, es decir, basado en la realidad objetiva de cada centro.
- **Estándares:** El costo estándar es un costo predeterminado que se calcula antes que la producción se haya ejecutado y que se hace sobre bases más técnicas, en sus cálculos, siendo más exactos que los costos estimados.
- **Controlables:** Los costos controlables son todos aquellos que son susceptibles de regularse, controlarse a un nivel dado de producción y de aplicarse una acción correctiva en caso de detectarse una desviación por una autoridad



administrativa, pudiéndose identificar directamente con un nivel de autoridad o colectivo de trabajadores.

- No controlables: Costos que no están directamente regulados por un determinado nivel de autoridad gerencial.

¿Qué relación existe entre contabilidad por áreas de responsabilidad y el proceso de presupuestación y costo?: El proceso se prepara siempre por áreas de responsabilidad, sea para ventas, personal, costos y gastos, finanzas, etc. Cada Centro de Costo o Centro de ingresos es un área de responsabilidad, pero no se da la inversa, es decir que hay áreas de responsabilidad que no son Centros de Costos comunes sino agrupaciones de Centros de Costos. Tal sería el caso de un conjunto de Centros de Costos que refunden en el total de un departamento o que los departamentos refunden en el total de una gerencia. Los departamentos y las gerencias serían en este caso áreas de responsabilidad, aunque no Centro de Costo, lo cual no excluye que el gerente tenga un Centro de Costo para sus propios gastos. Se entiende por centro de costos a una subcuenta que concentra erogaciones vinculadas a un conjunto de actividades homogéneas, que se desarrollan en determinado ámbito geográfico y que están bajo la responsabilidad de una única persona. Claramente estas características admiten excepciones. Cuando más se abran los Centros de Costos más prorrateos de los gastos comunes se tendrán que hacer.

Toda evaluación es un proceso para estimular o juzgar el valor, la excelencia las cualidades de alguna persona.

Los objetivos fundamentales de la evaluación del desempeño son:

1. Permitir condiciones de medición del potencial humano en el sentido de determinar su plena aplicación.
2. Permitir el tratamiento de los recursos humanos como un recurso básico de la empresa y cuya productividad puede desarrollarse indefinidamente, dependiendo la forma de administración.



3. Dar oportunidades de crecimiento y condiciones de efectiva participación a todos los miembros de la organización, teniendo en cuenta, por una parte, los objetivos empresariales y, por la otra, los objetivos individuales.

Los beneficios de la Evaluación del Desempeño son:

Para la Jefatura:

1. Evalúa mejor el desempeño y el comportamiento de los subordinados con base a las variables y los factores de evaluación, por medio de un sistema que evite la subjetividad;
2. Identificar las necesidades de capacitación de su personal.
3. Le permite proponer medidas y disposiciones orientadas a mejorar el patrón de comportamiento de sus subordinados;
4. Permite la comunicación con los subalternos para hacer que comprendan la mecánica de evaluación del desempeño.

Para el Subordinado

1. Conoce los aspectos de comportamiento y de desempeño que la empresa valora más en sus trabajadores.
2. Conoce cuáles son las expectativas de su jefatura acerca de su desempeño y sus fortalezas y debilidades.
3. Sabe qué medidas está tomando el jefe con el fin de mejorar su desempeño.
4. Adquiere condiciones para hacer autoevaluación y autocrítica para su autodesarrollo y autocontrol.

Para la Empresa

1. Está en condiciones de evaluar su potencial humano a corto, mediano y largo plazo y definir la contribución de cada empleado.



2. Puede identificar los empleados que necesitan cambio y/o perfeccionamiento en determinadas áreas de actividad y seleccionar los empleados que tienen condiciones de promoción o transferencias.
3. Puede dar mayor dinámica a su política de recursos humanos, ofreciendo oportunidades a los empleados, estimulando la productividad y mejorando las relaciones humanas en el trabajo.

Métodos para la evaluación del desempeño.

El sistema de evaluación del desempeño facilita la toma de decisiones, no sólo administrativas que afectan a los trabajadores, sino también centradas en el progreso e investigación organizacional. Se trata de una serie de técnicas que ayudan a evaluar cómo el personal pone en práctica los conocimientos, experiencias adquiridas, así como el manejo de las relaciones interpersonales formales y no formales en el puesto de trabajo.

Estos sistemas efectivos de evaluación del desempeño pueden aplicarse a través de:

- Técnicas orientadas a la tarea
- Técnicas orientadas a las personas
- Sistemas de retroalimentación
- Sistemas de mejora del rendimiento

Una organización no puede adoptar cualquier sistema de evaluación del desempeño. El sistema debe ser válido y confiable, efectivo y aceptado. El enfoque debe identificar los elementos relacionados con el desempeño, medirlos y proporcionar retroalimentación a los empleados y al departamento de personal.



CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO DE LAS ESTRUCTURAS ORGANIZATIVAS EN EL HOTEL TRYP CAYO COCO.

En este capítulo se realiza el diseño del procedimiento como instrumento para llevar a cabo la evaluación del desempeño por actividad en una instalación hotelera.

Los resultados de la investigación fueron validados en el Hotel Tryp Cayo Coco perteneciente al Grupo CUBANACAN S.A., por ello la caracterización de esta instalación junto al procedimiento de cálculo sientan las bases del trabajo.

2.1. Caracterización del Hotel Tryp Cayo Coco.

Cayo Coco se encuentra ubicado en la cayería norte de la provincia de Ciego de Ávila, en la región central de Cuba. Este islote se encuentra situado frente al canal viejo de las Bahamas y protegido por la segunda barrera coralina más extensa del mundo. Se une a la Isla de Cuba mediante un pedraplén de 17 Km. de longitud, construido sobre el mar poco profundo de la Bahía de los Perros.

Sus 370 Km. de superficie y sus 21 Km de playas vírgenes le convierten en la cuarta isla en extensión del Archipiélago Cubano y en una de las más hermosas de esta cayería norte conocida como Jardines del Rey.

El complejo turístico Jardines del Rey representa un polo con grandes perspectivas por su exuberante naturaleza y la belleza de sus playas.

Comercializado internacionalmente el enclave, cuenta con nueve hoteles tres villas, los que en su conjunto proporcionan unas 3600 habitaciones. Se considera el tercer polo turístico de Cuba y es uno de los más singulares por su confort natural. Dentro de los que sobresalen la flora y la fauna con más de 150 especies endémicas. Las dunas de arenas más altas de Cuba y sus afamadas barreras coralinas, constituyen una atracción permanente para los que eligen el destino Jardines del Rey en sus pronósticos de viaje.



El Hotel Tryp Cayo Coco se encuentra ubicado en Playa Larga, en el extremo norte de la Isla de Cayo Coco. Brinda servicios de un hotel con categoría cuatro estrellas Todo Incluido. La instalación ocupa una superficie de 20.6 hectáreas. Situado entre una laguna natural y una

extensa y hermosa franja de playa, es ideal para familias, amantes del buceo, de la pesca y otras diversas actividades.

El Hotel Tryp Cayo Coco limita al norte con Playa Larga y al sur con un área de bosques. Tiene acceso terrestre mediante un vial de piedras sobre el mar (pedraplén) de 17 km Ciego de Ávila-Cayo Coco y Cayo Coco-Cayo Guillermo a una distancia de 40 km, y aéreo a través del Aeropuerto Internacional Jardines del Rey, en Cayo Coco.

La instalación se hace independiente en el año 2003, como propiedad es una empresa de capital mixto al 50% donde participa CUBANACAN por una parte con su compañía Empresas mixtas de CUBANACAN y por la extranjera la compañía ELASTIGMANAGEMENT BV radicada en Holanda. La unión de las dos partes conforma la SOCIEDAD PARAISO CAYO COCO radicada en La Habana y propietaria del Hotel Tryp Cayo Coco.

El hotel tiene como actividad fundamental la comercialización internacional, y su misión es hacerse distintos por la calidad de los servicios, para convertir el lugar en un paraíso donde se conjugue la realidad y la fantasía, creando un ambiente de plena satisfacción que los convierta en favoritos.

Esta misión que se propone la instalación hará cumplir en encargo social para lo que fue construida: Excelencia y amor en los servicios, cuidando de un buen mantenimiento de las instalaciones que propicien la plena satisfacción del cliente y ver materializado este empeño en la prosperidad económica de la zona y el país.



La máxima instancia de toma de decisiones parte del Director General, el Director Residente y ocho directivos de primer nivel que atienden en específico las diferentes esferas de actividad.

La instalación está integrada por 502 habitaciones estándar, dos suites. Disponen de baño privado completo, aire acondicionado, televisión vía satélite, teléfono directo, mini bar, secador de pelo y caja de seguridad.

En los servicios gastronómicos cuenta con un restaurante Buffet, un restaurante especializado en mariscos y pescados, uno de comida cubana, uno de comida italiana y uno en comida internacional. Tiene tres parrilladas que brindan servicios de asados y pescados.

En cuanto a bares, tiene un Lobby Bar, un acuabar, una discoteca, dos bares de playa, un Snack Bar, el cual brinda servicios las 24 horas. Dos piscinas con áreas para niños. Cuenta con un servicio de Mini Club.

Además de estos servicios, el hotel tiene una galería comercial, sauna, gimnasio, salón de belleza y peluquería. Alquiler de coches y motos, servicios de taxis. Comunicación con el mundo por medio del Cibercafé con servicios de Internet las 24 horas. Buró de turismo, servicio médico las 24 horas, voleibol de playa, cancha de tenis, baloncesto y squash. Tiene un club náutico, el cual brinda servicios de vela, sky náutico, snorkelling, paseos en catamarán, excursiones náuticas a la barrera coralina.

El valor del capital aportado para la inversión del hotel fue de \$33 430 000 dólares estadounidenses.

La gestión del hotel se desarrolla bajo la concepción de un presupuesto de ingresos y Gastos y Flujos de Efectivos cuyo objetivo principal es la obtención de beneficios basados fundamentalmente en la comercialización del producto en los mercados internacionales.



El contrato de administración firmado con el Grupo sol Meliá en Cuba, basa sus principios de registros y planes de cuentas de la comunidad Económica Europea.

La presentación de los Estados Financieros y Balances se ajustan perfectamente a los formatos Aceptados por el Sistema Uniforme de Contabilidad y responden también a lo establecido por las Normas Cubanas.

El sistema contable se encuentra soportado en un sistema automatizado de gestión hotelera, INTERHOTEL, que procesa y genera toda la información económica y estadística.

Paralelo a este sistema base funciona el sistema de reportes que satisface la demanda de consolidación de información en los formatos establecidos por la gestora denominado SIEM-PRE que posibilita:

- La generación de la información de Estados de Resultados o de Explotación) Estados de Ingresos y Gastos), así como el Balance de Situación) Estado de Comprobación de Cuentas Reales), a través de la opción SIEM.
- El procesamiento de datos para la obtención de los presupuestos y proyecciones de resultados a través de la utilización de la opción PRE.

Entre ambos sistemas funciona una interfase que posibilita la conversión mediante enlace de cuentas, de la información contenida en la base de datos del sistema INTERHOTEL y la base de datos del sistema de gestión de la cadena explotadora, quedando resumida mediante la generación de reportes que satisfacen las necesidades informativas de esta.

En general el hotel es una instalación con una gestión en ascenso, que cumple su misión, y que se ha insertado en el mercado internacional con gran aceptación.



2.2. Diseño del Procedimiento Metodológico para evaluar el desempeño por área de responsabilidad en el Hotel Tryp Cayo Coco.

Un procedimiento constituye una secuencia de pasos con un objetivo final, en este caso el carácter metodológico se lo atribuye el conjunto de técnicas de gestión y métodos que permiten el logro del objetivo.

El Procedimiento Metodológico diseñado tiene como objetivo evaluar el desempeño por áreas de responsabilidad en el Hotel Tryp Cayo Coco del destino turístico Jardines del Rey y está integrado por cuatro pasos, como se puede apreciar en la figura 1.

Constituyó un valioso aporte para la realización de este trabajo la clasificación y agrupación de las actividades, la selección de los inductores de costo asociados a cada actividad y el presupuesto por actividad, los cuales fueron tomados de los estudios realizados por Rendón, Y. (2010) y Valdez, D. (2010).

Este procedimiento metodológico responde a los siguientes principios:

1. El hotel se encuentra estructurado en áreas donde se desarrollan procesos que fueron considerados actividades.
2. Cada área tiene un responsable.
3. Las áreas son responsables por la incurrencia solo de costos y gastos.
4. Cada área opera con un presupuesto de costos.

En el Procedimiento se insertan la técnica de presupuesto, se adecúan los métodos de costeo ABC, teniendo en cuenta las técnicas tradicionales, para evaluar el desempeño se utiliza el método de la comparación y el presupuesto ex/post.

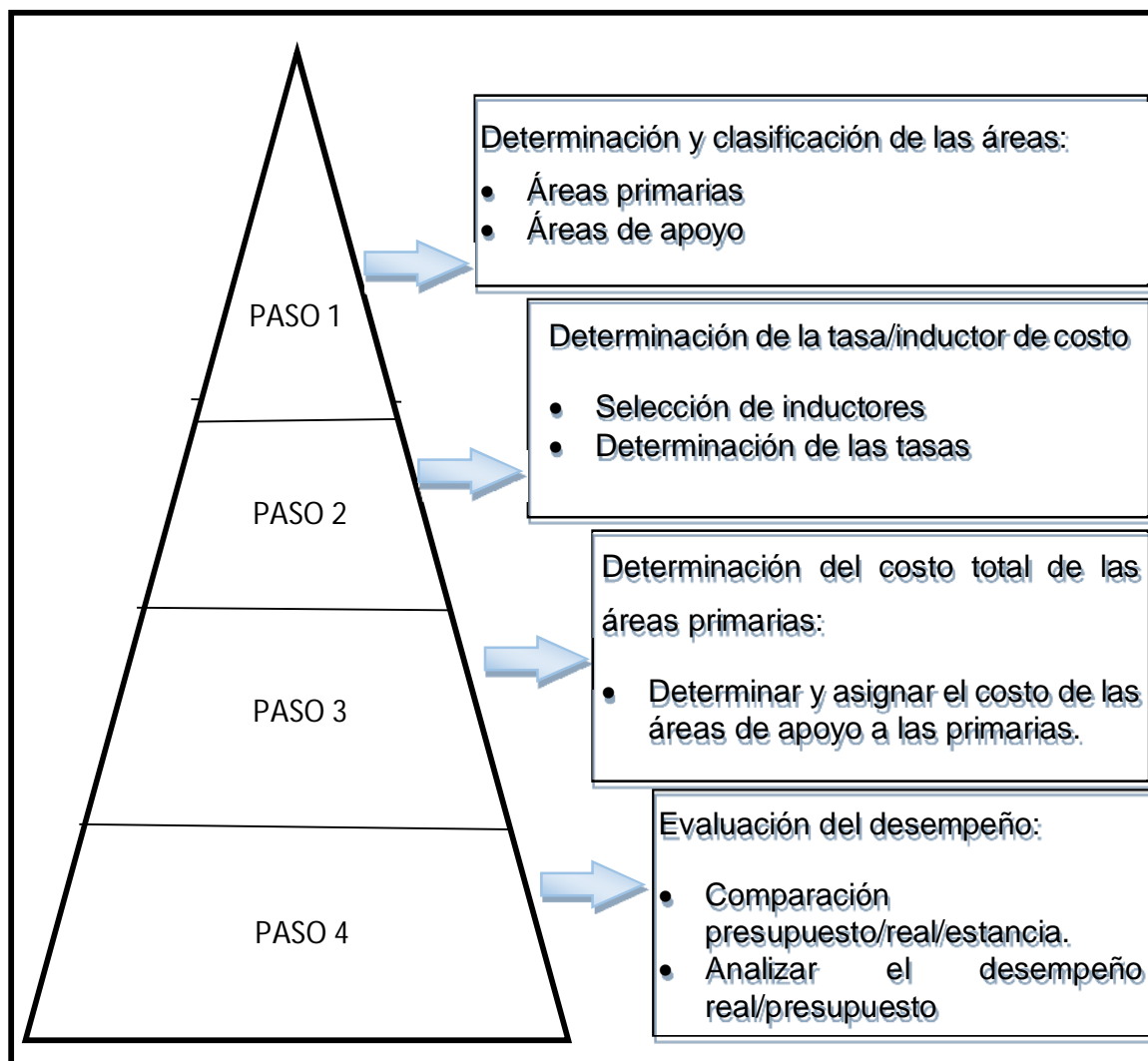


Figura 1. Procedimiento para evaluar el desempeño por áreas de responsabilidad en el Hotel Tryp Cayo Coco.

A continuación, se detallan cada uno de los pasos que conforman el procedimiento, representado en la figura anterior.

Paso 1. Determinación y clasificación de las áreas:

De acuerdo al primer principio que sustenta este procedimiento, la clasificación de las áreas se realizó teniendo en cuenta que estas se agrupan en actividades y que estas últimas son clasificadas en: principales y de apoyo, de manera similar a la que



se emplea en el proceso de costeo ABC, es decir, se trata de transitar hacia sistemas de gestión de costos más avanzados, pero teniendo en cuenta la estructura de la instalación hotelera, la cual no es susceptible de ser modificada por los directivos.

El éxito del ABC depende en gran medida de la correcta clasificación que se realice de las actividades, siendo variadas las que pueden citarse, ya que estas se clasifican atendiendo a diferentes aspectos, en este caso se tuvo en cuenta que el hotel agrupa sus actividades con un enfoque funcional, las condiciones en que este se realiza se ajusta a lo planteado por Polimeni, R. (2004).⁴⁰

Una combinación del enfoque funcional con la agrupación dada por Porter, M (1985) y retomada por varios autores como Amat, O. y Soldevila, P. (1998), de acuerdo a las funciones de una organización se incluyen las actividades siguientes:

- Investigación y desarrollo.
- logística y producción.
- Infraestructura.
- Comercialización.
- administración y dirección).⁴¹

Las actividades anteriores son consideradas en el Hotel Tryp áreas y clasificadas en: áreas principales y áreas de apoyo.

- Áreas principales: Un hotel es básicamente una empresa que presta servicios de gastronomía y alojamiento y que desarrolla actividades de ocio, como la

⁴⁰ Polimeni, R. Contabilidad de costo. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Ed. Mc Graw Hill. México, 2014. P. 45.

⁴¹ Amat, O. y Soldevila, P., Contabilidad y gestión de costes, 2da Edición, Ediciones Gestión 2000, España, 1998, P. 133-151



recreación, todas ellas comprendidas dentro de las operaciones básicas, por tanto, de forma resumida se puede plantear la agrupación de la forma siguiente:

Tabla 1. Agrupación de las áreas principales.

Áreas principales: Desarrollan las funciones principales	Operaciones	Alojamiento Alimentos y bebidas Recreación/animación
---	-------------	--

- Áreas de apoyo: Son aquellas que coadyuvan o sustentan el desarrollo de las principales y además se apoyan entre sí. Se agrupan de acuerdo a las funciones de la forma que aparece en la tabla 2.

Tabla 2. Agrupación de las áreas de apoyo.

Áreas de apoyo:	Aseguramiento	Las relativas a las compras y almacenaje no sólo de materiales sino cualquier otro recurso necesario tanto para las actividades principales como las de apoyo.
	Servicios varios	Las relativas a los servicios técnicos, exteriores, de limpieza, lavandería y comunicaciones.
	Promoción y ventas	Las relativas a organizar publicidad, realizar promociones, mediar con los <u>tour</u> operadores.



	Infraestructura del hotel	Las relativas a administración general, finanzas y contabilidad, gestión de calidad, gestión de recursos humanos, relaciones públicas, portadores energéticos
--	---------------------------	---

Paso 2. Determinación de la tasa/inductor de costo.

A cada área se le determinará un inductor de costo, este será representativo por ser el causante de la generación de costos en el área de referencia.

Lo anterior no es limitante para que varias áreas puedan portar el mismo inductor de costo. Esto ocurre porque estas áreas se interrelacionan entre sí, en función de un mismo propósito.

- Selección de inductores. Los inductores fueron seleccionados a partir de un trabajo de consulta realizado con los especialistas del área de finanzas y contabilidad y directivos de la instalación.
- Determinación de las tasas. Se calcula la tasa o índice para cada inductor seleccionado en cada área, obteniendo el porcentaje que se aplicará del valor total del inductor, a los costos detectados en la etapa anterior y se asignan los mismos a las actividades principales que correspondan. La tasa se calcula de la forma siguiente:

$$t = \frac{\sum CA}{I}$$

Donde:

T – coeficiente o tasa de distribución del generador o inductor de costo.

C_a – costos totales de la actividad.



I– volumen del inductor.

Paso 3. Determinación del costo total de las áreas principales.

El costo total de cada área primaria estará compuesto por los costos propios de cada una de ellas más los costos que le han sido asignados de cada área de apoyo.

- Determinar y asignar el costo de las áreas de apoyo a las principales. Se identifican los costos de las áreas atendiendo a los elementos del costo, es decir, materiales directos, mano de obra directa y los costos indirectos; conociendo de esta forma los costos de todas las actividades, tanto los que son asignables a las áreas principales como a las de apoyo. Luego de calculada la tasa, la asignación se realiza como sigue:

$$\begin{aligned}C_A^1 &= t * I_A^1 \\C_A^2 &= t * I_A^2 \\C_A^3 &= t * I_A^3 \\C_A^n &= \underline{t * I_A^n} \\&\Sigma CA\end{aligned}$$

Paso 4. Evaluación del desempeño.

- Comparación presupuesta/real/estancia. Para poder evaluar el desempeño por área se debe comparar el nivel de actividad (número de estancias) proyectadas en el presupuesto por área, con el nivel real alcanzado. De no coincidir ambos niveles de actividad se procederá a la realización de un presupuesto ex/post para el nivel de estancias realmente alcanzado.

Para realizar el presupuesto Ex/post se deben seguir los siguientes pasos:



Cálculo del costo unitario presupuestado para el nivel real.

$$\text{Cu} = \text{CTp} / \text{Er}$$

Donde:

Cu: Costo unitario presupuestado (ex post)

CTp: Costo total presupuestado

Er: Nivel de estancias reales por temporada

- Analizar el desempeño real/presupuesto. Se realizará la comparación entre los costos reales y presupuestados mostrándose las posibles variaciones, con el fin de evaluar el desempeño por actividad. En esta parte del trabajo es importante destacar la necesidad de mostrar no solo las desviaciones favorables o desfavorables, sino profundizar en las causas que fueron generadoras de ellas, pues en última instancia lo que se necesita es determinar además de la cuantía, quién o quiénes fueron los responsables de las variaciones.



CAPÍTULO III. RESULTADOS DE LA APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO METODOLÓGICO PARA EVALUAR EL DESEMPEÑO DE LAS ESTRUCTURAS ORGANIZATIVAS EN EL HOTEL TRYP CAYO COCO.

En este capítulo se exponen los resultados alcanzados con la aplicación del Procedimiento Metodológico para evaluar el desempeño en el Hotel Tryp Cayo Coco, por razones éticas y a solicitud de la instalación se muestra la información de un período típico sin enmarcarla en fecha.

3.1. Análisis y discusión de los Resultados.

Proceso de costeo.

El punto de partida para realizar el costeo fue el ordenamiento que tiene el hotel en procesos, que fueron homologados en trabajos anteriores con actividades, pero a los efectos de la organización objeto de estudio, de acuerdo a lo expuesto en el Capítulo anterior, se mantiene un ordenamiento funcional por áreas.

Para realizar el cálculo del costo de cada área, resultó imprescindible la selección de los inductores de costo, partiendo de considerar que estos son la causa que genera los costos.

La clasificación de las áreas para el año X1 a las que se les calculó el costo fue la siguiente:

Áreas Principales:

Alojamiento	FUNCIÓN: OPERACIONES
Alimentos	
Bebidas	



Áreas de Apoyo

Servicios Técnicos	FUNCIÓN: SERVICIOS VARIOS
Servicios de Seguridad	
Servicios Exteriores	
Limpieza	
Lavandería	
Energía	
Comedor Empleados	
Comercialización	FUNCIÓN: PROMOCIÓN Y VENTA
Administración General	FUNCIÓN: INFRAESTRUCTURA

Determinación de los costos de las actividades de apoyo.

Se le calcula el costo solo a las áreas que agregan valor al producto turístico.

Servicios Técnicos

ELEMENTOS	X1
Mano de Obra	\$ 218'698.53
Otros Costos	501'892.14
COSTO TOTAL	\$ 720'590.66



Servicios de Seguridad

ELEMENTOS	X1
Mano de Obra	\$ 28'348.30
Otros Costos	156'635.08
COSTO TOTAL	\$ 184'983.38

Comedor de Empleados

ELEMENTOS	X1
Costo de prestación de servicio	\$ 160'307.51
Mano de Obra	161'057.77
Otros Costos	8'576.12
COSTO TOTAL	\$ 229'941.40

Servicio Exteriores

ELEMENTOS	X1
Costo del Personal(Jardinería)	\$ 168'507.94
Costo del Personal (Piscina y Playa)	33'274.19
Otros Costos (Jardinería)	172'451.32
Otros Costos (Piscina y Playa)	150'007.62
COSTO TOTAL	\$ 524'241.07



Lavandería

ELEMENTOS	X1
Lavado de ropa al cliente	\$ 720.39
Mano de Obra	134´956.64
Otros Costos	166´066.82
COSTO TOTAL	\$ 301´743.85

Limpieza

ELEMENTOS	X1
Mano de Obra	\$ 544´634.23
Otros Costos	423´906.62
COSTO TOTAL	\$ 968´540.85

Los inductores de costo seleccionados por actividad se muestran a continuación:

Áreas	Inductores de costo
Comedor de empleados	Salario directo
Servicios Técnicos (ST)	Salario directo
Servicios de Seguridad	Salario directo
Servicios Exteriores	Metros cuadrado
Limpieza	Metros cuadrados
Lavandería	Cantidad de piezas
Energía	Salario directo
Comercialización	Ingresos totales
Administración General	Salario directo



Las áreas se pueden descomponer en otras de menor rango, si se desea trabajar con mayor grado de precisión.

Los inductores de costo mostrados anteriormente, ponen de manifiesto que en algunos de ellos es necesario disponer de información más exacta sobre la causa del costo, ejemplo de ello son las tres primeras áreas de apoyo.

En el caso de la Energía, esta es un área de menor rango que engloba lo relacionado con el consumo de agua, combustible y electricidad, por lo que encontrar el generador de costo adecuado resulta difícil en estas condiciones, inicialmente se propone utilizar el salario directo, por facilidad y homogeneidad.

Determinación y asignación de las tasas de cada generador de costo.

Teniendo en cuenta que varios inductores tienen como base de asignación el salario directo es necesario el cálculo del mismo. Es válido aclarar que el salario propio del personal está comprendido por la sumatoria del salario del personal de las 3 actividades principales (Salario de Alojamiento + Salario de Alimento + Salario de Bebida).

ELEMENTOS	X1
Salario de Alojamiento	\$ 175'324.52
Salario de Alimento	310'684.75
Salario de Bebidas	104'698.46
COSTO TOTAL	\$ 590'707.73

Tasa Servicios Técnicos.

ST= Costo del área/ salario propio del personal

ST (X1) = \$720590.66/ \$590707.73

ST (X1) = 1.2199



Tasa Servicios Seguridad

SS= Costo del área/ salario propio del personal

$$SS (X1) = \$184983.38/ \$590707.73$$

$$SS (X1) = 0.3113$$

Tasa Energía.

E= Costo del área/ salario propio del personal

$$E (X1) = \$1163628.33/\$590707.73$$

$$E (X1) = 1.9699$$

Tasa Comedor de Empleados

CE= Costo del área/ salario propio del personal

$$CE (X1) = \$229941.40/ \$590707.73$$

$$CE (X1) = 0.3893$$

Tasa Servicio Exteriores

SE= Costo del área/ metros cuadrados

$$SE (X1) = \$524241.07/ 20490 \text{ m}^2$$

$$SE (X1) = \$25.59 \text{ m}^2$$

El total de metros cuadrados tomados como base, están dados por la sumatoria de los metros cuadrados que le corresponden a cada una de las actividades principales, como se muestra a continuación:



ELEMENTOS	Metros Cuadrados
Alojamiento	19'440
Alimento	450
Bebida	600
TOTAL	20'490 m ²

Tasa Limpieza

L= Costo del área/ metros cuadrados

$$L (X1) = \$968540.85 / 20490 \text{ m}^2$$

$$L (X1) = \$47.27 \text{ m}^2$$

Tasa Lavandería

LA= Costo del área/ Cantidad de piezas.

$$LA (X1) = \$301743.85 / 194352 \text{ piezas}$$

$$LA (X1) = \$1.55 / \text{piezas.}$$

El número de piezas que se tomó como base, están dados por la sumatoria de la cantidad de piezas de las actividades principales (Alojamiento, Alimento, Bebida), como se muestra a continuación:

ELEMENTOS	Cantidad de Piezas
Alojamiento	145'764
Alimento	38'870
Bebida	9'718
TOTAL	194'352



Asignación del costo de las Áreas de Apoyo a las Principales.

Siguiendo la misma secuencia lógica se expondrá la asignación de los costos del área de apoyo, LAVANDERÍA a las principales de Alimento, Bebida y Alojamiento. La información primaria para el proceso de costeo se encuentra en los Balances de Explotación por Departamentos.

ELEMENTOS	X1
ALIMENTO	38'870 x 1.55
Lavandería Cargo	\$ 60'248.50 →

ELEMENTOS	X1
BEBIDA	9718 x 1.55
Lavandería Cargo	\$ 15'062.90 →

ELEMENTOS	X1
ALOJAMIENTO	154764 x 1.55
Lavandería Cargo	\$ 225'934.20 →



Para la determinación del costo de las áreas principales se trabajará solo con el área de alojamiento a modo de corroborar la factibilidad del procedimiento, ya que para el resto de las áreas se puede proceder de la misma forma.

Determinación del costo total del Área de Alojamiento.

Para determinar el costo total de las áreas principales es necesario, realizarle todos los cargos de las áreas de apoyo, evitando considerar en el costo del producto hotelero lo correspondiente al periodo.

Área de Alojamiento

ÁREAS DE MENOR RANGO	AÑO X1
ANIMACIÓN	\$ 534'690.45
RECEPCIÓN	190'911.13
SERVICIOS TELEFÓNICOS	124'917.79
ÁREAS DE APOYO	
LIMPIEZA	\$ 918'928.80
SERVICIOS EXTERIORES	497'469.60
SEGURIDAD	54'911.64
SERVICIOS TÉCNICOS	213'878.38
COMEDOR DE EMPLEADO	68'253.84
LAVANDERÍA	225'934.20
ENERGÍA	345'371.77
COSTO TOTAL	\$ 3'175'267.60

Los resultados anteriores muestran el Costo Total del Área de Alojamiento para el año X1, el cual fue de \$3 175 267.60, el costo presupuestado de esta área fue de \$2 084 736.0, (ver Anexo 3) para 294 884 (ver Anexo 2) estancias, aquí es preciso considerar que existe una desviación favorable del volumen de turistas que



arribaron al hotel, pero que generará otros análisis y técnicas para poder medir desempeño.

Se puede observar que el costo del área de apoyo lavandería es el que mayor peso tiene en el costo total representando el 29% de este y el de menos peso es el del área de apoyo seguridad que representa el 1,7 %. El costo total del producto hotelero se determinará mediante la sumatoria del costo de las tres actividades principales.

El costo total por estancias fue calculado para el área de alojamiento y se puede apreciar en el anexo 1.

Evaluación del desempeño

Aunque el Presupuesto de Operaciones se muestra para el año con todas las áreas, a los efectos de evaluación de desempeño se continuó trabajando solo con el área de alojamiento.

Al comparar los niveles de estancias realmente alcanzados en el X1 (302 393) con el total de estancias proyectadas (286 488), se puede inferir que no es posible la comparación, ya que el presupuesto se elaboró para esa cantidad de estancias proyectadas, lo cual limita la realización de la evaluación del desempeño, pues no coinciden los niveles de actividad, por lo que se hace necesario confeccionar un presupuesto Ex/post. Los datos para la realización del mismo (ver los anexos 1 y 2).

Para la realización del mismo se hizo necesaria la estimación de los costos, mediante el método punto alto punto bajo, utilizado por su facilidad, quedando la ecuación de la siguiente forma.

$$Y = \$ 42'033.02 + 8,21726x$$



PRESUPUESTO EXPOST

Hotel Tryp Cayo coco

Año X1

Temporadas/Mes	Estancias	Costo Total Presupuestado
Alta	109140	\$ 817'947.66
Noviembre	22076	217'058.11
Diciembre	24628	232'911.13
Enero	32812	104'032.14
Febrero	29624	263'946.28
Media	104354	\$ 969'177.43
Marzo	32015	278'799.18
Abril	29891	265'604.89
Mayo	20764	208'907.96
Junio	21684	215'865.40
Baja	85994	\$ 860'094.72
Julio	26520	244'664.24
Agosto	27110	248'329.32
Septiembre	16048	179'612.17

Una vez elaborado el presupuesto ex/post se procede a la comparación del mismo con el costo real.



Temporada/Mes	Estancias reales	Costo TOTAL Presupuesto Ex.	Costo TOTAL Real	Variación
Alta	109140	\$ 817'947.66	\$ 1'198'650.00	(\$ 380'702) D
Noviembre	22076	217'058.11	238'114.88	(21'056) D
Diciembre	24628	232'911.13	245'770.83	(12'859) D
Enero	32812	104'032.14	360'957.43	(256'925) D
Febrero	29624	263'946.28	353'807.39	(89'861) D
Media	104354	\$ 969'177.43	\$ 1'092'758.30	(\$ 123'580) D
Marzo	32015	278'799.18	329'207.03	(50'407) D
Abril	29891	265'604.89	325'021.14	(59'416) D
Mayo	20764	208'907.96	218'214.86	(93'069) D
Junio	21684	215'865.40	220'315.04	(4'449) D
Baja	85994	\$ 860'094.72	\$ 883'857.20	(\$ 23'762) D
Julio	26520	244'664.24	265'911.43	(21'147) D
Agosto	27110	248'329.32	267'246.48	(18'917) D
Septiembre	16048	179'612.17	173'902.25	5'709.91 F
Octubre	17316	187'488.99	176'796.94	10'692 F
Total	302393	\$ 2'647'219.81	\$ 3'175'267.60	(\$528'047.79) D

Observación:

D: Indica desviación desfavorable

F Indica desviación favorable

El costo total de la actividad de alojamiento tiene una variación desfavorable de \$528'047, 79, teniendo de forma general ese comportamiento, a pesar de que los meses de septiembre y Octubre se comportaron favorablemente, estos no fueron suficiente para contrarrestar el resultado final, por lo que habría que realizar análisis con el responsable del área para determinar las causas que provocaron esta situación, es decir volumen favorable de entradas y elevados costos



CONCLUSIONES

1. El Procedimiento Metodológico para evaluar el desempeño por área de responsabilidad en el Hotel Tryp Cayo coco, combinó de forma acertada la Contabilidad de Gestión con el método de costeo ABC, posibilitando determinar aquellas áreas que tienen comportamientos favorables y las que se desempeñan desfavorablemente.
2. En el caso particular del área de alojamiento se puede señalar que su comportamiento es muy desfavorable, se incrementan los turistas alojados y los costos se elevan de forma desproporcionada.
3. La clasificación de las áreas en principales y de apoyo tuvo como referente todo el arsenal teórico que fundamenta el Costeo Basado en Actividad, adecuándola a las particularidades del Hotel Tryp Cayo Coco.
4. La elaboración del presupuesto posterior a la ejecución real (presupuesto Ex/Pos) es una herramienta que permite realizar recálculos del presupuesto, teniendo en cuenta las desviaciones de las cantidades reales respecto a las presupuestadas, lo cual resulta indispensable para aplicar el método de la comparación en el análisis y evaluación, en el caso del Hotel Tryp resultó factible su uso para evaluar el desempeño de las áreas.
5. La herramienta diseñada resultó válida y factible de aplicar en el hotel Tryp Cayo Coco para realizar el control de los costos, constituyendo una información de gran valía para realizar ajustes y tomar decisiones.



RECOMENDACIONES

1. Profundizar en la clasificación de actividades para lograr definir de manera más certera aquella que agregan valor al producto y poder incluirlas en el cálculo del costo del mismo.
2. Valorar otros inductores que pudieran representar más claramente la causa generadora de costo en las actividades, como el número de comensales en la actividad de comedor de empleado y el número de servicios prestados en la actividad de servicios técnicos., para elevar la exactitud en el costeo,
3. Estudiar los mecanismos para separar la energía con mayor grado de detalle, llegando a conocer cuánto corresponde a agua, combustible y electricidad.



BIBLIOGRAFÍA

1. Álvarez López, J. y Blanco Ibarra, F. (1994): La contabilidad de dirección estratégica como instrumento esencial de mejora de la competitividad. Septiembre 1994. Artículo fotocopiado. Pág. 31.
2. Amat, O. y Soldevila, P. (1998): Contabilidad y gestión de costes, 2da Edición. Ediciones Gestión, Barcelona, España. Pág. 133-151.
3. Amat, O. y Col. (2000): Contabilidad de Gestión de Costos, 3ra edición. Ediciones Gestión, Barcelona, España. Pág. 177, 181, 191.
4. Blanco Ibarra, F. (1998): Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas. Ediciones Deusto, Bilbao, España. Pág. 219.
5. Brimson, J. (1991), Activity accounting: An activity – based – costing approach, John Wiley and Sons, New York, Page. 47, 247, 251.
6. Castelló, E. y Lizcano, J. (1994), ob. cit., Pág. 96 a 105.
7. Cooper, R. y Kaplan, R. (1991): "Profit priorities from Activity Based Costing", Harvard Business Review, Pág. 130 y 131.
8. Cooper, R. y Kaplan, R. (1999): Coste y efecto. Ed. Gestión 2000, 2ª ed. Barcelona, traducción de la obra de los mismos autores Kaplan, R. Y Cooper, R. (1998): Cost and effect, Harvard Business School Press Boston, Massachussets, Pág. 101.
9. González, Jordán, Benjamín (1999): Introducción a las Decisiones Financieras Empresariales, Parte I. Pág. 110.
10. IMA (Institute of Management Accountants) (1993): Practices and Techniques: Implementing Activity- Based Costing. Statement on Management Accounting. Statement No. 4T, September 30.
11. Johnson, H.T. and Kaplan, R.S. (1987). Relevance lost: The Rise and fall of management Accounting. Boston, Harvard Business Scholl Press. Pág. 25.



12. Kaplan, R y Col. (2000): Contabilidad de costos y estratégica de gestión. Prentice Halla Iberia, Madrid. Pág. 500.
13. Mallo Rodríguez, C. (1988): Contabilidad de Costos y Gestión. Parte 1ra. Ed. Pirámide. SA. Madrid. Pág. 52.
14. Mallo Rodríguez, C. (1991): Contabilidad Analítica, Cotes, Rendimientos, Precios y Resultados. Editado por el Instituto de contabilidad y Auditoría de cuentas. Madrid. España. Pág. 173.
15. Mallo Rodríguez, C., Mir, F., Requena, J.M. y Serra, V. (1994): Contabilidad de gestión (contabilidad interna). Cálculo, análisis y control de costes. ACODI-Ariel Economía, Barcelona. Pág. 472.
16. Polimeni, R. y Col. (1989): Contabilidad de costos. Traducido de la 2da Edición de Cost Accounting. Bogotá. Colombia. Pág. 740, 757, 763, 768.
17. Polimeni, R. (2014): Contabilidad de costo. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Ed. Mc Graw Hill. México. Pág. 45.
18. Porter, M. (1985): Competitive advantage. Setting and sustaining superior performance. The Free Press, Nueva York. He utilizado la traducción al español de Campa de la Pérez, M. Asunción (1988): Ventaja competitiva, Compañía Editorial Continental, México, 2ª impr. Pág. 52, 61.
19. Ramírez Padilla, D.N. (1991): Contabilidad Administrativa. Editora Mc Graw Hill. México. Pág. 37.
20. Ripoll Feliz, V. (2000). Contabilidad de Gestión Avanzada. Universidad de Valencia, España. Pág. 26.
21. Rocafort Nicolau, A. (1997): El modelo de costes por actividades ABC (Activity Based Costing) y su adecuación a las necesidades de información interna en las organizaciones actuales. Trabajo de investigación. Universidad de Barcelona, Barcelona, Pág. 83.



22. Sáez Torrecilla, A. y Col. (2000): Contabilidad de Costos y la Contabilidad de Gestión, España, Pág. 9-12, 35, 191-192.
23. Tablada Pérez, C. (1987): Pensamiento Económico de Ernesto Che Guevara, Tomo I, Escritos y Discursos, Ed. Casa de las Américas, Cuba. Pág. 76.
24. "Economía", Disponible en Internet: < <http://mipais.cuba.cu/economia.php?ids=68>>, [Consultado en mayo 2016].
25. "El Turismo Cubano, el sector más dinámico de la economía nacional", Disponible en Internet: < <http://www.cubadebate.cu/noticias/2016/02/02/el-turismo-cubano-el-sector-mas-dinamico-de-la-economia-nacional/#V2rkABUVi1>>, [Consultado en mayo 2016].
26. "Jardines del Rey, el Polo Turístico de Mayor Crecimiento", Disponible en Internet: < <http://www.juventudrebelde.cu/cuba/2013-11-14/jardines-del-rey-el-polo-turistico-de-mayor-crecimiento/>>, [Consultado en mayo 2016].
27. "Jardines del Rey", Disponible en Internet: < <http://www.cubatravel.cu/es/destinos-turisticos/jardines-del-rey> >, [Consultado en mayo 2016].

**ANEXOS****ANEXO 1. COSTOS REALES.**

**COSTOS REALES
HOTEL TRYP CAYO COCO
Año X1**

UM: MP.

Temporadas/Mes	Estancias	Costos
Alta	109140	\$ 1'198'650.00
Noviembre	22076	238'114.88
Diciembre	24628	245'770.83
Enero	32812	360'957.43
Febrero	29624	353'807.39
Media	104354	\$ 1'092'758.30
Marzo	32015	329'207.03
Abril	29891	325'021.14
Mayo	20764	218'214.86
Junio	21684	220'315.04
Baja	85994	\$ 883'857.20
Julio	26520	265'911.43
Agosto	27110	267'246.48
Septiembre	16048	173'902.25
Octubre	17316	176'796.94
TOTAL	302393	\$ 3'175'267.60

**ANEXO 2. COSTOS PRESUPUESTADOS.**

**COSTOS PRESUPUESTADOS
HOTEL TRYP CAYO COCO
Año X1**

UM: MP.

Temporadas/Mes	Estancias	Costos
Alta	117951	\$ 3'761'919.60
Noviembre	28500	229'859.24
Diciembre	31015	322'284.52
Enero	30812	3'009'494.41
Febrero	27624	200'281.43
Media	94939	\$ 970'606.60
Marzo	27600	209'097.57
Abril	26891	255'532.59
Mayo	19764	251'893.13
Junio	20684	254'083.31
Baja	81994	\$ 813'722.28
Julio	25520	207'431.47
Agosto	23110	175'200.00
Septiembre	16048	173'101.11
Octubre	17316	175'995.70
TOTAL	294884	\$ 5'546'248.48



ANEXO 3. PRESUPUESTO POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD.

**PRESUPUESTO POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD
HOTEL TRYP CAYO COCO
Año X1**

UM: MP.

Áreas/Temporadas	Alta	Media	Baja	TOTAL
Alimentos	\$ 889'376,0	\$ 875'946,0	\$ 680'287,0	\$ 2'445'609,0
Bebidas	221'947,0	216'650,0	200'964,0	639'561,0
SUBTOTAL	\$ 1'111'323,0	\$ 1'092'596,0	\$ 881'251,0	\$ 3'085'170,0
ALOJAMIENTO	\$ 653'385,0	\$ 765'599,0	\$ 665'751,0	\$ 2'084'736,0
TOTAL	\$ 1'746'708,0	\$ 1'858'195,0	\$1'547'002,0	\$ 5'169'906,0