

EL PRESUPUESTO POR ACTIVIDADES EN HOTELES CUBANOS QUE UTILIZAN LA MODALIDAD «TODO INCLUIDO»

THE ACTIVITY BUDGET IN CUBAN HOTELS THAT USE THE «ALL INCLUSIVE» MODALITY

CELIA M. HERNÁNDEZ LOSADA¹
ANTONIO SÁNCHEZ BATISTA²
MARÍA JULIA LOSADA MARTÍNEZ³

Fecha de recepción: 21 de marzo de 2019
Fecha de aprobación: 04 de febrero de 2020

ARK CAICYT: <http://id.caicyt.gov.ar/ark:/s25458329/woy1azwrw>

Resumen

En esta investigación se diseña un procedimiento de Presupuestación Basado en Actividades, que contribuye a mejorar la información de los costos como base de análisis y control para la toma de decisiones. Se parte de un estudio sobre los costos presupuestados en el proceso de Alimentos y Bebidas en hoteles cubanos que operan bajo la modalidad de «Todo Incluido» tomando como ejemplo el hotel Brisas Santa Lucía. El procedimiento propuesto enriquece el análisis del costo al compararlo con el Costeo Basado en Actividades que se realiza con el mismo nivel de detalle de la información para fortalecer el control de los costos a través del fundamento de las causas de las desviaciones detectadas como punto de partida para la toma de decisiones gerenciales. El presente trabajo ha sido realizado con la intención de brindar una herramienta a los empresarios del sector hotelero para perfeccionar el proceso de presupuestación en el proceso de Alimentos y Bebidas, contribuyendo con la gestión de sus costos. El procedimiento propuesto podrá ser generalizado en entidades con características similares.

Palabras clave: actividades, Presupuesto Basado en Actividades, control de costos, toma de decisiones.

JEL: M1.

THE ACTIVITY BUDGET IN CUBAN HOTELS THAT USE THE «ALL INCLUSIVE» MODALITY

Abstract

In this research, an Activity Based Budgeting procedure is designed, which helps to improve cost information as a basis for analysis and control for decision making. It starts from a study on the budgeted costs in the Food

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

2 Universidad de Camagüey, Camagüey, Cuba. antonio.sanchez@reduc.edu.cu

3 Universidad de Camagüey, Camagüey, Cuba. maria.losada@reduc.edu.cu

and Beverage process in Cuban hotels that operate under the «All Inclusive» modality, taking as an example the Brisas Santa Lucia Hotel. The proposed procedure enriches the cost analysis by comparing it with Activity Based Costing that is performed with the same level of detail of the information to strengthen cost control through the basis of the causes of the deviations detected as a starting point for management decision making. The present work has been carried out with the intention of providing a tool for entrepreneurs in the hotel sector to improve the budgeting process in the Food and Beverage process, contributing to the management of their costs. The proposed procedure may be generalized in entities with similar characteristics.

Keywords: activities, Activity Based Budgeting, cost control, decision making.

JEL: M1.

O ORÇAMENTO PARA ATIVIDADES EM HOTÉIS CUBANOS QUE USAM O MODO «TUDO INCLUÍDO»

Resumo

Nesta pesquisa, é desenhado um procedimento de *Activity Based Budgeting*, que contribui a melhorar as informações de custos como base de análise e controle para a tomada de decisões. Baseia-se em um estudo sobre os custos orçados no processo de Alimentos e Bebidas em hotéis cubanos que operam na modalidade «All Inclusive», tomando como exemplo o Hotel Brisas Santa Lucía. O procedimento proposto enriquece a análise de custos ao compará-la com o *Activity Based Costing* que é realizado com o mesmo nível de detalhe da informação para fortalecer o controle de custos através da fundamentação das causas dos desvios detectados como ponto de partida para a tomada de decisão gerencial. Este trabalho foi realizado com a intenção de fornecer uma ferramenta aos empresários do setor hoteleiro para melhorar o processo de orçamentação no processo Alimentos e Bebidas, contribuindo para a gestão dos seus custos. O procedimento proposto pode ser generalizado em entidades com características semelhantes.

Palavras-chave: atividades, orçamento baseado em atividades, controle de custos, tomada de decisão.

JEL: M1.

LE BUDGET PAR ACTIVITES DANS LES HOTELS CUBAINS UTILISANT LA MODALITE DU «TOUT COMPRIS»

Résumé

Cette recherche établit un processus de Budgétisation Basé par Activités, qui contribue à améliorer l'information des coûts comme base pour l'analyse et le contrôle dans la prise de décisions. Nous avons pris comme point de départ une étude sur les coûts budgétés dans le processus pour les Aliments et les Boissons dans des hôtels cubains opérant selon la modalité du «Tout compris» et en prenant comme exemple l'Hôtel Brisas Santa Lucía. La procédure proposée enrichit l'analyse du coût en le comparant avec l'établissement des Coûts dans des activités qui se réalisent avec le même niveau de précision de l'information afin de renforcer le contrôle des coûts par le biais de l'établissement des causes des déviations détectées comme point de départ des décisions de gestion. Ce travail a été réalisé dans le but de proposer un outil aux entrepreneurs de la filière hôtelière afin de perfectionner le processus de budgétisation dans le domaine de l'Alimentation et les Boissons, en contribuant ainsi à la gestion de leurs coûts. La procédure proposée peut être généralisée pour des organisations aux caractéristiques similaires.

Mots clés: activités, Budgétisation Basé par Activités, contrôle des coûts, prise de décisions.

JEL: M1.

1. Introducción

El conocimiento de los costos es fundamental para la toma de decisiones gerenciales. La estructura de los estados financieros actual, está enfocada esencialmente hacia la contabilidad, sin embargo, sería muy importante que se facilitaran los datos de tal forma que pudieran ser analizados con mayor fiabilidad y detalle, para lograr un eficiente control de la gestión de la empresa (Hernández y Sánchez, 2016).

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

Las condiciones actuales le exigen a la empresa hotelera cubana un cambio de mentalidad en la forma de administrar y gestionar, por lo que se deben introducir técnicas modernas de dirección y gestión (Ramírez, 2015).

Los sistemas de información de hoy deben tener no solamente los objetivos tradicionales de reportar información, sino facilitar el análisis a todos los niveles de la organización con el objetivo de lograr eficiencia, esta necesidad justifica el desarrollo de nuevos sistemas de costos, y de métodos de gestión más avanzados (Rendón, 2010).

Los hoteles que operan bajo la modalidad Todo Incluido le imprimen determinadas particularidades al proceso de Alimentos y Bebidas (A+B). Esta distinción viene dada por la importancia que se les concede a los costos ya que suelen operar con grandes volúmenes de recursos, lo que dificulta su control por parte de la administración.

Tomando en consideración lo anterior, este trabajo tiene como objetivo calcular el presupuesto por actividades en el proceso de Alimentos y Bebidas como base para el análisis de los costos y la toma de decisiones en hoteles Todo Incluido. Se toma como ejemplo el proceso de Alimentos y Bebidas del hotel Brisas Santa Lucía, Camagüey, Cuba.

Los métodos empleados fueron:

- Lógico abstracto: basado en algunos procedimientos como el análisis-síntesis y la inducción-deducción, que permiten arribar a conclusiones acertadas, detectando los problemas que inciden en los resultados del hotel.
- Revisión documental: para conocer las limitaciones que presenta el hotel para tomar las decisiones en cuanto a la presupuestación del costo.

2. La teoría de los costos-desempeños ocultos

En la actualidad, los resultados obtenidos por una empresa generalmente carecen de información detallada que muestre lo ocurrido en el proceso que antecede al mismo. La contabilidad constituye una herramienta básica que registra los hechos económicos, pero por sí sola no satisface la necesidad de análisis que requieren los contadores y directivos por medio de los informes elaborados frecuentemente debido a la tendencia de otorgar mayor importancia a lo urgente y no a lo que realmente es importante.

La información tradicionalmente generada por la contabilidad de gestión no es suficiente para el proceso estratégico, ya que los informes usualmente estandarizados y, en su mayoría, cuantitativos carecen de información estratégicamente relevante. Sin embargo, la contabilidad de gestión no puede tomar una actitud pasiva ante este hecho; es necesario que forje las herramientas necesarias para generar valor agregado durante todo el proceso estratégico. Es necesario el salto a la contabilidad estratégica, la teoría de los costos-desempeños ocultos es un ejemplo de ese salto (Shank y Govindarajan, 1992, 1998).

La teoría de los costos-desempeños ocultos fue originada en Francia por los profesores Henri Savall y Véronique Zardet, como una contribución a aquellos conceptos que de manera tradicional han sido ignorados por los dirigentes de una organización, y que influyen en sus resultados; y como enriquecimiento de la información para la toma de decisiones.

El Instituto de Socio-Economía de las Empresas y de las Organizaciones (ISEOR) ha planteado que todo costo visible tiene tres características: un nombre, una medida y un sistema de control continuo. De esta manera, siempre que un costo deje de cumplir una de estas tres condiciones se considera un costo oculto (Zardet y Krief, 2006).

Es el resultado de la falta de control en cada una de las actividades de los departamentos y de los comportamientos humanos. En toda empresa siempre hay un volumen elevado de costos ocultos que son llamados disfuncionamientos; son la diferencia entre el ortofuncionamiento (funcionamiento esperado) y el funcionamiento real. Se debe medir el cumplimiento de cada una de actividades de la empresa en forma progresiva (Ramírez, 2018).

La directiva deberá actuar sobre todos aquellos aspectos que están afectando «la producción» en el área, lo que los llevará a incidir obligatoriamente en los disfuncionamientos y por consiguiente en las estructuras organizacionales y los comportamientos profesionales, logrando con esto una disminución de la brecha entre el ortofuncionamiento y el funcionamiento real (Ruiz, 2016).

Siempre que el presupuesto se elabore sobre bases científicas, detallado por actividades, se puede considerar el ortofuncionamiento del costo de la organización. El costo oculto

disfuncional es la diferencia que existe entre el costo oculto ortofuncional, que es el Presupuesto Basado en Actividades y el costo real, que es el Costo por Actividades.

3. Presupuesto Basado en Actividades (ABB)

El presupuesto es una herramienta de gran importancia para la proyección con anticipación de datos cuantitativos y cualitativos que facultan el desarrollo de la organización en un determinado periodo (Núñez, 2015).

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

Los presupuestos se elaboran de acuerdo a la realidad de cada empresa y deben ser evaluados permanentemente con el fin de controlar el cumplimiento de sus objetivos.

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

El Presupuesto Basado en Actividades constituye una tecnología de planificación cuyo carácter puede declararse para períodos operativos y/o estratégicos. Con el ABB se pretende que el presupuesto se centre en las actividades, pues son estas las generadoras de costos y se estiman los recursos a utilizar teniendo en cuenta los factores que causan los costos de las actividades a desarrollar (Cooper y Kaplan, 2000).

Lo que primero se debe evaluar, en el ABB, es la cadena de valor que resulte más apropiada para la empresa; y una vez identificadas las actividades se procederá a presupuestar, y, por lo tanto, a estimar el consumo de factores necesarios en cada una de las actividades (Fernández, 2008).

El Presupuesto Basado en Actividades da la oportunidad de entrar al detalle de los costos por actividades para comparar los costos y presupuestos en diferentes áreas de la organización para así estudiar las razones por la cual un área puede ser más eficiente que otra (Staff, 2016).

A través del ABB se establecen las estimaciones de costos vinculados a las actividades que deben ser acometidas para producir y vender los productos y servicios (Paris, 2017).

La confección del Presupuesto Basado en las Actividades es algo más que un ejercicio matemático que intenta crear sobre el futuro. Se trata de una potente herramienta de gestión para calcular y gestionar los costos de forma más eficiente a partir de la pre-

supuestación de los costos por actividades como paradigma de análisis para el control efectivo de los costos.

3.1. La Presupuestación Basada en Actividades en instalaciones turísticas

La actividad hotelera, es una actividad mercantil de venta de servicios de alojamiento, gastronomía y recreación fundamentalmente, esta tiene características generales y económicas financieras especiales que la diferencian de otras actividades comerciales e industriales debido a que trabajan con elevados volúmenes de costos por lo que son de gran diversidad y complejidad en cuanto al control de la gestión de los costos.

A través del ABB quedarán expresados los presupuestos de los costos de las actividades durante el ejercicio económico. Para lograr un resultado efectivo es necesario realizar el cálculo del costo real por actividades con el mismo nivel de detalle, lo que permite el análisis del costo y facilita a los directivos información relevante y oportuna sobre los costos, las causas que los originan y los cambios que estos sufrirán ante las fluctuaciones de los inductores de costo (Hernández y Sánchez, 2016).

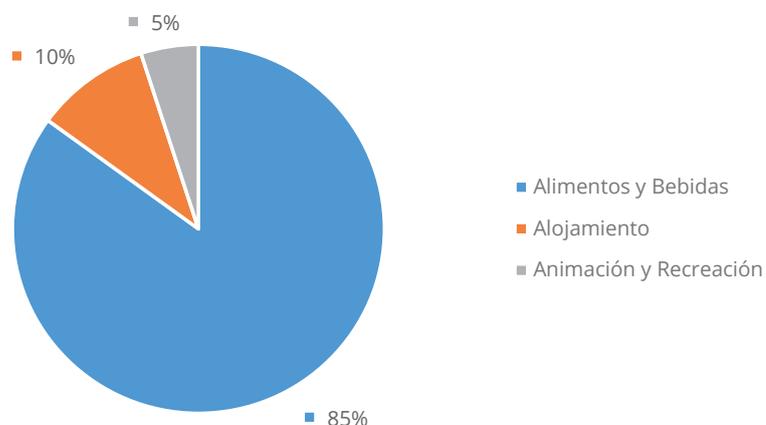
Además, aumenta el grado de detalle en la elaboración de los planes, este elemento fortalece el proceso de toma de decisiones gerenciales, pues los gestores tienen la oportunidad de continuar un curso de acción más crítico, partiendo del presupuesto como base para el análisis y el control de los costos al compararlo con el comportamiento real de los mismos.

4. Proceso de Alimentos y Bebidas

En términos de hotelería moderna, suele definirse y agruparse bajo la denominación de Alimentos y Bebidas el conjunto de actividades que dentro de una instalación se encuentran relacionadas con la planificación, organización, funcionamiento y control de las áreas donde se preparan, elaboran y comercializan las ofertas gastronómicas, mediante las diferentes formas o modalidades del servicio gastronómico; todo lo cual se lleva a cabo en cocinas, restaurantes, snack-bares, cafeterías, bares y sus diversas variantes.

El proceso de Alimentos y Bebidas constituye un proceso clave en la instalación hotelera que requiere un control exhaustivo de los costos pues, como se muestra en el siguiente gráfico, posee el mayor volumen de gastos en el hotel.

Figura 1. Distribución de los gastos



Fuente: elaboración propia.

Desde el punto de vista cualitativo este proceso tiene gran relevancia pues sus objetivos fundamentales se centran en conseguir la satisfacción de los clientes en el período de estancia en las instalaciones, garantizar los indicadores de calidad de productos y servicios en general y lograr las metas establecidas de ingresos y rentabilidad. La prestación de un servicio de calidad se considera uno de los atractivos principales a la hora de seleccionar un hotel.

Por otra parte, además de su significado e incidencia como actividad económica, posee una connotación de carácter cultural, pues resume las particularidades del modo de ser y hacer de una nación o región, en cuanto a qué se come, cómo se elabora y cómo se sirve. A los efectos del producto turístico del grupo Cubanacán, constituyen un elemento representativo las ofertas de la cocina típica cubana, regional e internacional, así como el modo distintivo en que se ejecutan los servicios.

5. Caso de estudio: hotel Brisas Santa Lucía

El hotel Brisas Santa Lucía, de categoría 4 estrellas, trabaja bajo la modalidad de «Todo Incluido». Es un hotel de playa perteneciente al grupo Cubanacán, Corporación de Turismo y Comercio Internacional. Se encuentra en Ave. Turística, Santa Lucía, Camagüey, Cuba. Cuenta con 412 habitaciones, seis bares y cinco restaurantes, de ellos cuatro son especializados y uno es buffet.

La técnica revisión documental posibilita fundamentar que las instalaciones hoteleras, en particular el hotel objeto de estudio, presentan dificultades en cuanto a la presupuestación del costo del proceso de Alimentos y Bebidas.

A través de la técnica revisión documental se analizan diferentes documentos del hotel correspondientes a los últimos tres años, como son: informes económicos, boletines estadísticos y resultados de auditorías, pero se profundiza en el estudio de los «Requisitos básicos (Estándares) para Establecimientos de Alojamiento Turístico» y «Sistema de Gestión de la Calidad» orientados por el Ministerio del Turismo para un período de 2016-2020.

La planificación del costo de los alimentos y bebidas del hotel se determina a través de un per cápita por clientes estancias, la modalidad Todo Incluido establece que el paquete turístico se distribuye por porcentos de acuerdo al nivel de actividad previsto.

Los per cápita tanto de alimentos como de bebidas se establecen normalmente de acuerdo a la marca y a la categoría del hotel y estos a su vez se calculan por el total de turistas/días planificados, que no incluyen los clientes pasantes porque no son considerados turistas/días. Sin embargo, hacen uso del servicio de Alimentos y Bebidas.

Es decir, funcionan con un stock de mercancía máximo y mínimo de acuerdo a la ocupación del día, que realiza la planificación del costo de alimentos y bebidas de manera global, a nivel de hotel, no por áreas ni actividades.

En el análisis económico del hotel se refleja sobregirada la partida Gastos de Alimentos y en cuanto al comportamiento del costo se muestra solamente el indicador costo por peso de alimentos y de bebidas de manera general. El hotel carece de información relevante y oportuna en cuanto a la presupuestación de los costos por áreas y actividades en el proceso de Alimentos y Bebidas, lo que limita el análisis y el control de los costos para la certera toma de decisiones.

6. Presupuestación en Base a Actividades (ABB) del proceso de Alimentos y Bebidas en el hotel Brisas Santa Lucía

El ABB es un método útil para generar información desde el nivel actividad hasta enfoques más amplios, como la Cadena de Valor. La filosofía de la gestión de las actividades sobre la cadena de valor supone un análisis de las actividades de la empresa considerando el valor añadido que implica para el cliente la realización de cada una de ellas.

Se propone un procedimiento de cinco pasos para presupuestar por actividades en el proceso de Alimentos y Bebidas del hotel Brisas Santa Lucía para el día 1º de abril como se explica a continuación:

1. Identificación de las actividades.
2. Clasificación de las actividades.
3. Presupuestación por actividades.

6.1. Identificación de las actividades

Se seleccionan las actividades del Manual de Procedimiento del Sistema de Gestión de la Calidad para Restaurantes y Bares del grupo hotelero Cubanacán al que pertenece el hotel objeto de estudio. Se toma como muestra el Restaurante Buffet «Tuabaquey» y el Lobby Bar «Cuatro Vientos», y se identifican cinco y tres actividades para cada uno respectivamente.

6.2. Clasificación de las actividades

Para el éxito del Sistema de Costo ABB es imprescindible la correcta clasificación que se realice de las actividades, siendo variadas las que pueden citarse, ya que estas se clasifican atendiendo a diferentes aspectos. Sin embargo, solo será abordada la siguiente:

En función de la actuación respecto al producto

Esta clasificación fue propuesta por Cooper y Kaplan (1998) y adaptada posteriormente a los servicios hoteleros por Amat (2000). Se trata, según ellos, de una «jerarquización» de las actividades que permite entender el comportamiento de los costos en los que incurre la empresa, pueden clasificarse en:

Actividades primarias: son las que contribuyen directamente con la consecución del servicio a comercializar por la empresa:

- Actividades a nivel de servicio: permite detallar el costo de las actividades que se identifican de manera más directa con el servicio.
- Actividades a nivel de cliente: permite detallar el costo de las actividades que se identifican de manera más directa con el cliente.

Actividades secundarias: son las que sirven de apoyo a las actividades primarias:

- Actividades a nivel de hotel: son las que se realizan para mantener la capacidad general del servicio.

Tabla 1. Clasificación de las actividades

Buffet «Tuabaquey»	Cliente	Servicio	Hotel
Actividades Primarias:			
Puesta a Punto		x	
Montaje Mesa Buffet	x		
Servicio de bebidas	x		
Limpieza de vajilla		x	
Actividades Secundarias:			
Tareas del cierre			x
Lobby Bar «Cuatro Vientos»			
Actividades Primarias:			
Ejecutar la Puesta a Punto		x	
Servicio al cliente	x		
Actividades Secundarias:			
Tareas del Cierre			x

Fuente: elaboración propia.

6.3. Presupuestación por Actividades del Proceso de Alimentos y Bebidas del hotel Brisas Santa Lucía

La presupuestación por actividades se realiza teniendo en cuenta las normas de gasto de Alimentos y Bebidas del hotel Brisas Santa Lucía.

6.3.1. Selección de los inductores o generadores de costo

Generadores de Costo. Son aquellos factores que dentro de cada actividad causan, generan o inducen el costo. Los generadores causan cambios en el costo de una actividad, o sea, si aumenta la cantidad que se origina de alguno de los generadores de costos, eso quiere decir que esa actividad ha realizado un mayor esfuerzo productivo, siempre que se mantenga en los límites de la calidad predeterminedada (MFP, 2018).

Según Santandreu (1998), citado por Guerra (2007), para una correcta selección de los inductores se deberá tener en cuenta los siguientes requisitos:

- Que mejor respete la relación causa efecto entre: consumo de recursos, la actividad y el objetivo de costo.
- Que sea fácil de identificar y medir.
- Que sea representativo de las funciones habituales que realiza la empresa.

Los inductores de costo reflejan la causa inductora de costo de cada actividad, proporcionando la medida del consumo de recursos, por lo que su selección debe realizarse con sumo cuidado y de forma tal que este proceso no resulte engorroso. La tabla 1 muestra la selección de los Inductores de Costo por cada actividad en el proceso de Alimentos y Bebidas del hotel Brisas Santa Lucía, incluyendo los clientes pasantes.

Tabla 2. Selección de los Inductores de Costo por cada actividad en el proceso de Alimentos y Bebidas del hotel Brisas Santa Lucía. (La cantidad de clientes incluye los clientes pasantes)

Proceso de Alimentos y bebidas	
Actividades Primarias:	Inductores de Costo
<i>Buffet «Tuabaquey»</i>	
a. Puesta a Punto	500 clientes
b. Montaje de Mesa Buffet	500 clientes
c. Servicios de bebidas	500 clientes
e. Limpieza de vajilla	500 clientes
<i>Lobby Bar «Cuatro Vientos»</i>	
a. Ejecutar la Puesta a Punto	500 clientes
b. Servicio al cliente	500 clientes
Actividades Secundarias:	
<i>Buffet "Tuabaquey"</i>	
d. Tareas del cierre	2 turnos
<i>Lobby Bar «Cuatro Vientos»</i>	
c. Tareas del cierre	2 turnos

Fuente: elaboración propia.

6.3.2. Determinación del presupuesto de las actividades

La determinación del presupuesto total de las actividades se calcula sumando el presupuesto de los Materiales Directos (MD) y el Gasto de Personal (GP) para cada actividad, en el caso de los costos indirectos se determina el presupuesto por áreas y no por actividades. Se toman como muestra el mes de abril 2018. El costo unitario planificado de cada actividad se determina al dividir el presupuesto total de la actividad entre el inductor de costo planificado que corresponda. Los materiales directos de cada actividad se determinan teniendo en cuenta las siguientes variables: el valor de los materiales para un día de trabajo multiplicado por la cantidad de clientes planificados. El gasto de personal se determina a través del porcentaje de participación de los trabajadores en cada una de las actividades.

Cálculo del Costo Indirecto

Se asigna el 8% de los costos indirectos de fabricación al Restaurante Buffet «Tuabaquey». Se planifican los costos indirectos de fabricación tomando como base el mes de abril del año anterior y teniendo en cuenta las condiciones actuales del restaurante que es el más grande, donde se consume mayor cantidad de electricidad y agua. Los costos indirectos planificados del mes de abril para este restaurante serían de \$559.47. Se asigna el 3% de los costos indirectos de fabricación al Lobby Bar «Cuatro Vientos». Los costos indirectos planificados del mes de abril para este bar serían de \$385.37.

7. Análisis del Costo por Actividades

El costo real por actividades se determina sobre la base del presupuesto por actividades por su valor real para que el análisis se realice de acuerdo al mismo nivel de detalle de la información. Esta información corresponde al día 1° de abril de 2018.

Tabla 3. Análisis del presupuesto y el costo real por actividades en el Restaurante Buffet «Tuabaquey» y el Lobby Bar «Cuatro Vientos»

Actividades	Costo Ortofuncional (ABB)	Costo Funcional (ABC)	Costo oculto disfuncional
Buffet «Tuabaquey»			
a. Puesta a Punto	\$76.70	\$90.52	(\$13.58)
b. Montaje Mesa Buffet	3570.66	3467.21	\$102.79
c. Servicios de bebidas	423.00	406.20	\$16.80
d. Limpieza de vajilla	40.36	128.70	(\$88.34)
e. Tareas del cierre	237.08	176.18	60.90
Costos Indirectos	559.47	550.26	9.21
Lobby Bar «Cuatro Vientos»			
a. Ejecutar la puesta a punto	37.37	35.00	2.37
b. Servicio al cliente	603.69	1116.73	(\$513.04)
c. Tareas del cierre	33.55	33.54	0.00
Costos Indirectos	385.37	381.93	3.44

Fuente: elaboración propia.

7.1. Análisis de los costos ocultos y los disfuncionamientos más relevantes por actividades

Tabla 4. Análisis de los costos ocultos y los disfuncionamientos más relevantes por actividades

Costos Ocultos	Disfuncionamientos
Restaurante Buffet «Tuabaquey»	
Actividad: Puesta a Punto	
\$13.58	Para trabajar en el Restaurante Buffet se establece una norma de 1 dependiente por cada 50 turistas días, por lo que debían trabajar 10 dependientes. Sin embargo, esta actividad fue realizada por 12 dependientes, ya que se decide abrir 4 rangos y por cada rango corresponden 3 dependientes. Existe una sobreutilización de la fuerza de trabajo.
Actividad: Montaje Mesa Buffet.	
\$ 102.79	La ocupación del hotel planificada para el día 1ro de abril es de 500 turistas, sin embargo, este día solo se encontraban 386 turistas. Estas cifras inferiores que se presentaron en cuanto a la cantidad de clientes estuvieron motivadas fundamentalmente por acontecimientos negativos de orden meteorológico que sucedieron en el último trimestre del año 2017.
Actividad: Limpieza de vajilla	
\$ 88.34	El consumo de materiales de limpieza fue superior a lo planificado.
Lobby Bar «Cuatro Vientos»	
Actividad: Servicio al cliente	
\$ 513.04	El consumo de bebidas fue superior a lo planificado, además se compraron bebidas más caras para incrementar la calidad del servicio.

Fuente: elaboración propia.

Para el hotel Brisas Santa Lucia, el año 2018 fue difícil, en primer lugar, debido al impacto que en el mes de septiembre de 2017 sufrió el sector por el huracán Irma que azotó todo el litoral norte, y a pesar de toda la prioridad que brindó el gobierno y la capacidad de recuperación gracias al esfuerzo de varias instituciones y los propios trabajadores del sector hotelero, el hotel estuvo listo para la temporada alta. Sin embargo, no se logró cambiar la percepción del cliente final de esa imagen que inicialmente salió por todas las redes sociales de los hoteles y aeropuertos semidestruídos en Cuba a pesar de todas las campañas de publicidad que se realizaron; e incluso, después con la llegada del huracán María a Puerto Rico se unieron las imágenes de un huracán y otro, lo que impresionó que el huracán que impactaba en Puerto Rico estaba en Cuba.

La planificación, registro y cálculo, constituyen la base indispensable que permite el control del costo y que asegura el análisis comparativo de los resultados realmente logrados

con las previsiones efectuadas, con vistas a modificar la acción administrativa en la medida que sea necesario a fin de que la entidad alcance los objetivos básicos de la eficiencia (MFP, 2018).

La Presupuestación Basado en Actividades que se propone, ofrece información detallada, relevante y oportuna acerca de la planificación, cálculo, y análisis de los costos por actividades en el proceso de Alimentos y Bebidas. Constituye una herramienta de gran utilidad debido a que este análisis se realiza diariamente, permitiendo tomar medidas que fortalecen el control de la gestión de los costos en los hoteles que trabajan bajo la modalidad de Todo Incluido.

A partir de los disfuncionamientos detectados, a continuación se trazan una serie de líneas estratégicas cuya puesta en práctica permitirá la reducción gradual de la brecha entre el ortofuncionamiento y el funcionamiento real del hotel para asegurar la calidad del servicio y recuperar la cantidad de clientes histórica del hotel:

1. Diseñar políticas periódicas de mantenimiento para asegurar el buen estado técnico de los equipos disponibles (aires acondicionados, cocinas, tostadoras de pan, ventiladores, computadoras, impresoras, lámparas, entre otros) y evitar así interrupciones al trabajo y afectaciones al rendimiento por el mal estado de estos.
2. Permitir el acceso a internet a todos los clientes del hotel desde sus habitaciones y en todas las áreas del hotel.
3. Ofrecer cursos complementarios de informática, para evitar así interrupciones a causa de desconocimientos y lograr un mejor aprovechamiento de los medios informáticos con que se cuenta, los que agilizan de forma significativa el trabajo.
4. Asignar las actividades de acuerdo a las capacidades de cada trabajador teniendo en cuenta su criterio, para evitar desmotivaciones o trabajos mal ejecutados.
5. Realizar un control exhaustivo del consumo de alimentos y bebidas y para evitar costos ocultos por sobreconsumos innecesarios que provocan pérdidas a la organización.

8. Conclusiones

- La caracterización y el diagnóstico del control de los costos en el proceso de Alimentos y Bebidas del hotel Brisas Santa Lucía propició considerar las particularidades de la entidad y contextualizar la problemática que se aborda de acuerdo con su estado de desarrollo actual y evidenció la necesidad de analizar los costos por procesos, áreas y actividades a través de la implementación del Presupuesto Basado en Actividades como punto de partida para el perfeccionamiento del control de los costos y la toma de decisiones en el hotel Brisas Santa Lucía.

- El presupuesto elaborado sobre bases científicas, detallado por actividades, se puede considerar el ortofuncionamiento del costo de la organización debido a que muestra el funcionamiento deseado del costo.
- El presupuesto y el costeo en base a actividades se realiza con el mismo nivel de detalle de la información, lo que facilita y enriquece el análisis profundizando en el comportamiento de los costos de los restaurantes y los bares.
- El costo oculto disfuncional es la diferencia que existe entre el costo oculto ortofuncional, que es el Presupuesto Basado en actividades y el costo real, que es el Costo por Actividades, lo que permite realizar un análisis de los disfuncionamientos que provocaron los costos ocultos y establecer estrategias para disminuirlos con vistas a incrementar la calidad en los servicios del hotel y garantizar la satisfacción de los clientes.
- De esta manera los costos ocultos se convierten en costos visibles al contar con un nombre, una medida y un sistema de control continuo.

Referencias bibliográficas

- Amat, O. y Soldevilla, P. (2000). *Contabilidad y gestión de costes*. [s.l]: Gestión 1999.
- Cuba, Ministerio de Finanzas y Precios (2018). NEC No.12 Norma Específica de la Contabilidad para la Contabilidad de Gestión. La Habana, Cuba: Ministerio de Finanzas y Precios.
- Hernández, C. y Sánchez, A. (2016). Procedimiento para el análisis del comportamiento de los costos que permita calcular el punto de equilibrio. *Revista de Investigaciones de la Universidad Le Cordon Bleu de Lima Perú*, 3 (1).
- Kaplan, R. S. (1984). The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59 (3), pp. 390-418.
- Kaplan, R. y Cooper, R. (1998). *Coste y efecto: cómo usar el ABC, AMB y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*. Barcelona: Gestión 2000.
- Núñez, Á. (2015). Evolución histórica de los presupuestos. Ensayo
- Porter, M. (1985). Ventajas competitivas. Creación y sostenimiento de un desempeño superior. México: Editorial Continental.
- Ramírez, E. (2015). *Propuesta de Áreas e Indicadores Claves para el diseño del Tablero de Control Directivo en hoteles modalidad Todo Incluido* (Tesis de maestría no publicada). Universidad de Camagüey, Camagüey, Cuba.
- Ramírez, A. P. (2018). Reconocimiento de los costos ocultos para una adecuada administración de la materia prima. *Revista de Investigación SIGMA*, 05 (2), pp. 23-38.

- Rendón, Y. (2010). *Modelo de Costeo Basado en Actividades para Instalaciones Hoteleras* (Disertación doctoral no publicada). Universidad de Camagüey, Camagüey, Cuba.
- Ruiz, M. A. (2016). Metodología de intervención socioeconómica: una experiencia en la empresa cubana. *Congreso Internacional de información INFO 2016*.
- Zardet, V. y Krief, N. (2006). La teoría de los costos-desempeños ocultos en el modelo socioeconómico de las organizaciones, 1-20. México.
- Shank, J. K. y Govindarajan, V. (1992). Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 4, 179-197. Disponible en: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?>
- Shank, J. K. y Govindarajan, V. (1998). Gerencia estratégica de costos: la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva. Bogotá: Norma. Disponible en: <http://books.google.com.co/books>
- Soto, C. (2009). Aplicación del sistema de costo basado en las actividades a la patología de cataratas. Tesis presentada en opción al Título de Contador Público y Auditor Chile.
- Valdés, D. (2011). Modelo de Presupuestación por centro de actividad para instalaciones hoteleras. Disertación doctoral no publicada. Universidad de Camagüey, Camagüey, Cuba.