

## **MODELO DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTO PARA INSTALACIONES HOTELERAS**

### **STRATEGIC MODEL OF GESTATION OF COST FOR HOTELIERS INSTALLATIONS.**

**Autores:** Rigoberto Pérez Pérez

María E. Aspiolea Ahu

Laydelín Pérez Aspiolea

Yudier Arnaiz Sorí

**Institución:** Universidad de Ciego de Ávila Máximo Gómez Báez

**Correo electrónico:** [rigo@unica.cu](mailto:rigo@unica.cu)

#### **RESUMEN**

Un diagnóstico realizado en las instalaciones de la rama hotelera del Polo Turístico Jardines del Rey, sustentado en el análisis documental, la consulta con especialistas del sector y la elaboración y estudio de series cronológicas, que mostraron una tendencia al incremento de los costos, así como bajos rendimientos, evidenció que estas organizaciones han operado con limitados niveles de eficiencia y rentabilidad. La problemática descrita constituyó el fundamento principal del presente trabajo, que tiene como objetivo general: Aplicar un Modelo de Gestión Estratégica de Costos, a través del empleo de la técnica de costo objetivo para instalaciones hoteleras. Los principales resultados obtenidos son, en el plano teórico, la conceptualización del Costo Objetivo para un producto en desarrollo, y la integración de técnicas y métodos que logran generalizarse y su concreción en un Modelo. Desde el punto de vista práctico se exponen los resultados de la aplicación del Modelo, con el que se ha logrado una mejora en el indicador costo por estancia, a partir de la implementación de una Estrategia para alcanzar el Costo Objetivo.

**Palabras clave:** Costo Objetivo, Precio, Modelo, Estrategia.

#### **ABSTRACT**

A diagnostic made in de resorts of the hotel branch in Jardines del Rey touristic area, based documents analysis, consultation to specialists from the sector, the working out and the study of the chronological series that showed a tendency to the increase of cost, as well as low yields, made evident that these organizations have operated with limited levels of efficiency and profit his study constituted the main basis of the work which has as a general objective: to apply a model of strategical cost management, with the use of target costing for hotel resorts. The main results obtained are, in the theoretical level, the conceptualization of the

target costing for a product in development, and the integration of techniques and methods that can be generalize and it's concretion in a model. From the practical point of view the results of the appliance of the model are shown, and whit this an improvement in the cost indicator per stay has been obtained one major, by means of the strategic for obtainer de target costing.

**Keywords:** Target Costing, Precious, Model, Strategic

## INTRODUCCIÓN

El turismo ha adquirido gran relevancia internacionalmente, considerándose un sector estratégico en continuo crecimiento y un factor de equilibrio fundamental, afectado también por un entorno cambiante y por las políticas neoliberales actuales.

La apertura de Cuba a las relaciones económicas internacionales se ha dirigido a sectores y ramas importantes, entre los cuales se encuentra el turismo, el que ha devenido en una significativa fuente de ingresos de divisas al país y cumple con una destacada función dentro de la economía interna.

Uno de los aspectos clave para lograr el desarrollo turístico, es la elevación de la eficiencia empresarial, con el fin de mejorar la gestión de la empresa y perfeccionar su entorno financiero.

Martínez, E. (2008), condiciona la necesidad de trabajar en función de lograr desempeños empresariales eficientes, con elevados niveles de competitividad, lo cual solo puede ser alcanzado en el ámbito del mercado; al respecto señala que,(...) «un mercado que enfrenta el poderío de competidores cada día más fuertes y condiciones económicas y sociales que no son siempre las más favorables,(...) hace que solo sobrevivan aquellas empresas preparadas para asumir el reto comercial que estas nuevas condiciones imponen».

Para desarrollar el turismo, en la provincia de Ciego de Ávila se brindó especial interés a las condiciones geográficas existentes al norte de esta región, lo cual permitió desplegar a partir de 1998 el Polo Turístico Jardines del Rey, que incluye los cayos Coco y Guillermo, de esta forma la provincia constituye uno de los pilares que más ha contribuido al progreso del turismo en Cuba.

Para dar solución a los problemas vinculados con la necesidad de obtener elevados beneficios a nivel de sector en la provincia, se desarrolla un amplio programa, al cual se encuentran asociados diferentes estudios e investigaciones que pretenden elevar su eficiencia económica en el sentido más amplio. Para cumplir con estas prioridades, es imprescindible apoyarse en técnicas y procedimientos modernos.

Un diagnóstico realizado en las instalaciones de la rama hotelera del Polo Turístico Jardines del Rey, sustentado en el análisis documental, la consulta con especialistas del sector y la elaboración y estudio de series cronológicas, que mostraron una tendencia al incremento de los costos, así como bajos

rendimientos, evidenció que estas organizaciones han operado con limitados niveles de eficiencia y rentabilidad.

La problemática descrita constituyó el fundamento principal del presente trabajo, que tiene como objetivo general: Diseñar un Modelo de Gestión Estratégica de Costos, a través del empleo de la técnica de costo objetivo para instalaciones hoteleras.

## **DESARROLLO**

La gestión estratégica de costos y el costo objetivo

La gestión de costos se inserta en el campo de las llamadas nuevas tecnologías de gestión, las cuales constituyen procedimientos desarrollados para optimizar el uso de los recursos para alcanzar un objetivo. Surgen a partir de los años sesenta, producto de la situación creada por las exigencias del nuevo entorno a las empresas.

En el mundo empresarial actual es cada vez más común encontrar la gestión de costos con la aplicación del costo objetivo.

En el trabajo fueron valoradas las distintas definiciones, fruto de la filosofía de gestión de costos imperante en cada cultura empresarial, entre las que se destacan la dada por Kato, Y. (1993:11), quien considera que:

«El costo objetivo actualmente no es una técnica de estimación de costos sino un completo programa de reducción de costos que empieza antes de los primeros planes de producto... No actúa como una simple técnica de reducción de costos sino como un completo sistema de gestión estratégica de beneficios».

Otros autores han valorado esta técnica, entre los que se destacan López, M. (1998), Cuevas, C. (2006), Ripoll, V. (2007) y Capasso, M. (2008), quienes la consideran un instrumento de gestión estratégica de costos.

A juicio del autor el Costo Objetivo es una efectiva técnica de reducción de costos a lo largo de la totalidad del ciclo de vida del producto sin comprometer la calidad de la oferta ni la del producto, es una herramienta de gestión estratégica de costos que, a diferencia de las tradicionales en las que el énfasis recae en la fase de producción, esta proporciona una gestión radical de costos desde las fases de concepción y diseño hasta la de producción final, que conduce a reducir las inversiones en las fases de diseño, producción y distribución. Se concibe orientado al mercado y a la satisfacción del cliente.

Para las organizaciones empresariales, el cálculo del costo objetivo debe definirse teniendo en cuenta dos puntos de vista diferentes: uno para el producto que se ha estado comercializando, para el cual los ajustes deben considerarse desde el rediseño sobre una reingeniería valorando el mercado, los competidores, los que pueden, incluso, traer aparejados cambios en la estructura organizativa, hasta modificaciones en la presentación del producto; el otro, estima que para los nuevos productos es necesario hacer los estudios preliminares para el diseño que

deben comenzar con el proceso inversionista hasta su inserción en el mercado precedido de los estudios de factibilidad necesarios.

A partir de las definiciones anteriores, es posible señalar que el costo objetivo es el punto de encuentro entre el mercado y las competencias internas de la empresa entre valor y costo, e incluye, tanto herramientas técnicas como métodos de gestión que se deben integrar, siendo estos últimos los motores de la diferente implementación y uso del costo objetivo según la cultura empresarial.

El autor expresa de forma resumida que:

El Costo Objetivo es una técnica dinámica de carácter estratégico, permite realizar la estimación de los costos totales y lograr sus reducciones, para lo cual se auxilia de técnicas y métodos, que desde su aplicación operativa, implican mejoras continuas, que involucran todas las estructuras de la organización, los directivos y los trabajadores. Constituye un enlace entre el entorno y las competencias internas de la organización, focaliza el mercado, prevé competitividad, permite manejar precios y proyectar utilidades. Su concepción y aplicación dependen de la cultura organizacional. Deviene en un instrumento encaminado a lograr niveles superiores de rentabilidad, eficiencia y eficacia.

Los principales resultados obtenidos en la investigación son, en el plano teórico, la conceptualización del Costo Objetivo para un producto en desarrollo y la integración de técnicas y métodos que logran generalizarse y su concreción en un Modelo y desde el punto de vista práctico la implementación de una Estrategia que permitió reducir el costo hasta el nivel impuesto por el mercado.

## Modelo de Gestión Estratégica de Costos

### Antecedentes del Modelo

- Disminución del arribo de turistas al destino. Este elemento determina en gran medida la ganancia y es clave para alcanzar los niveles de eficiencia deseados.
- Tendencia al incremento de los costos. Este comportamiento constituye una amenaza a la rentabilidad y a la eficiencia, y constituye un indicativo de un desempeño ineficiente.
- Insuficiente gestión de costo. Este imperativo contribuye a realizar ajustes permanentes para reducir el costo y ofertar precios de competencia, siendo un tributo a la rentabilidad y a la competitividad de los hoteles del Polo, y por tanto, del sector.
- Limitaciones para gestionar precios. Sin dudas esta situación genera una contradicción entre el carácter dinámico del mercado y el nivel de centralización en las decisiones de precios.
- Importancia de gestionar el costo en el corto, mediano y largo plazo, para reevaluar sistemáticamente las características y la calidad del producto que se oferta, elaborar planes de mejoras y chequear su cumplimiento, y en ese plano rediseñar las ofertas y realizar las adecuaciones que se requieran.

## Principios metodológicos del Modelo de Gestión Estratégica de Costos

- Dinámico: se concibe un proceso de monitoreo que genera cambios y adecuaciones para lograr mejoras en los niveles de rentabilidad.
- Holístico: en su marco se establece un sistema de relaciones que revelan la regularidad esencial del modelo (mejora continua sustentada en las reducciones de costos).
- Teórico-práctico, se manifiesta a través de la asignación de categorías y dimensiones que expresan su sistema de relaciones de forma epistemológica y metodológica.
- Proactivo: concibe reducciones del costo a partir del precio objetivo y mejoras sistemáticas para la organización.
- Económico: considera el incremento de los beneficios, fundamentalmente a partir de las reducciones del costo.

El Modelo de Gestión Estratégica de Costos, sustentado en los antecedentes y principios expuestos se ajusta a la Figura 1, constituye una representación teórica, que justifica el carácter sistémico del proceso de obtención de costos óptimos en el corto, mediano y largo plazo y de tomar decisiones de precios que ofrezcan los mejores beneficios.

El instrumento fue concebido a partir de un nuevo paradigma de costo en las instalaciones hoteleras, centrado en el mercado, siendo este el eje central sobre el que gira todo el diseño ulterior.

El establecimiento de interrelaciones entre el conjunto de indicadores que determinan la eficiencia económica en instalaciones hoteleras, fortalece el carácter holístico del Modelo, el cual se encuentra configurado de manera tal, que su colofón es la instrumentación de una Estrategia para alcanzar en el largo plazo los niveles de costo que impuso el mercado (Figura 1).

Lo anterior solo es posible, si el costo del producto es sometido a continuos análisis y evaluaciones para realizar los ajustes que demanda su necesaria reducción, las medidas que se derivan de la aplicación de la Estrategia en ocasiones no tienen un resultado inmediato, por ello se instrumenta por etapas, como más adelante se expone.

Lo expuesto justifica el carácter dinámico del Modelo, que exige un análisis sistemático de los indicadores de costo, volumen y eficiencia, hasta el diseño del producto, incluyendo la infraestructura creada.

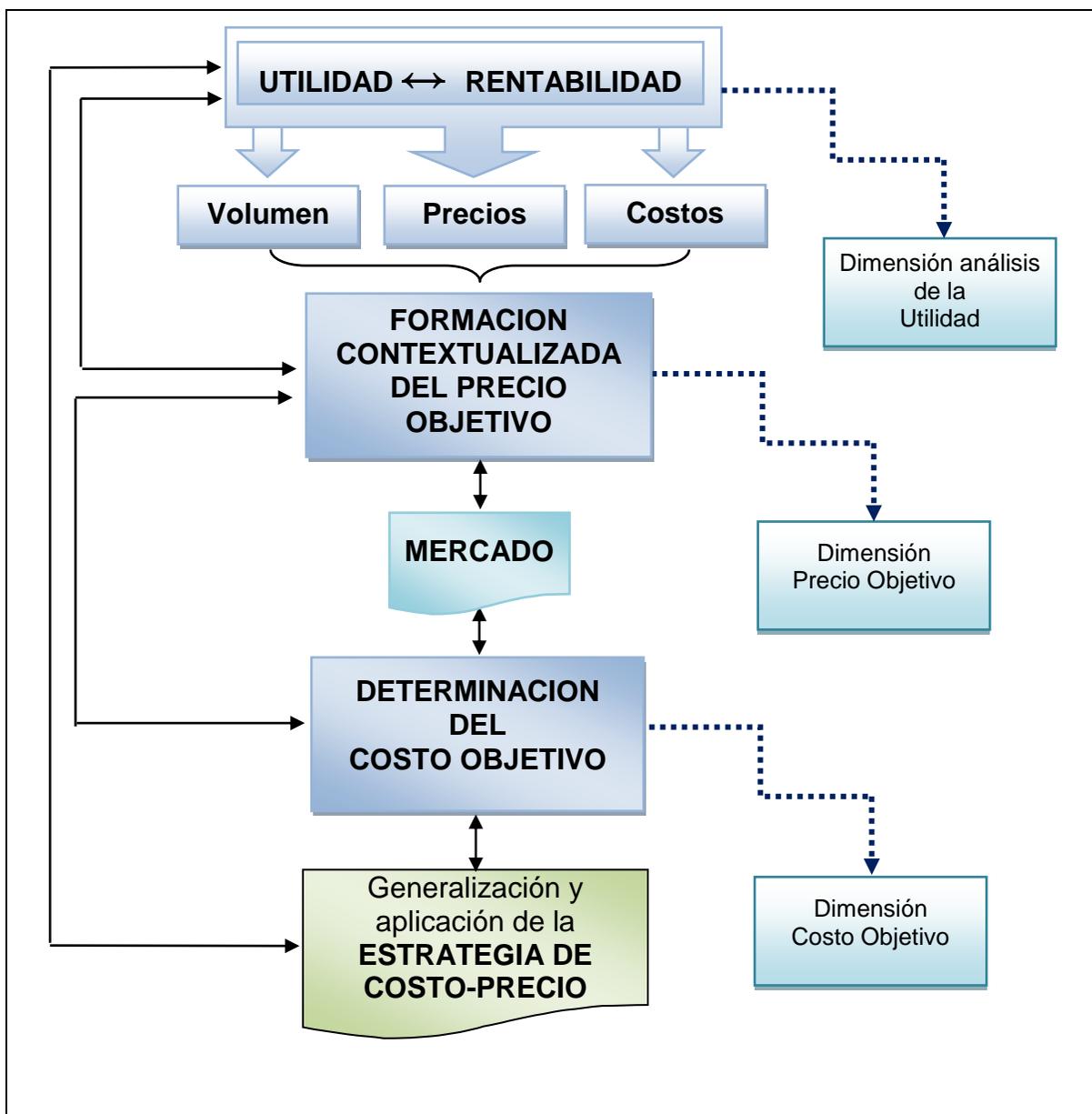


Figura 1. Modelo de gestión estratégica de costos.

La determinación de tres dimensiones básicas en el diseño del Modelo, facilita la comprensión de las diferentes fases que tributan al logro del objetivo trazado: alcanzar el costo objetivo o meta.

Dimensión Análisis de la Utilidad Bruta en Explotación ó *Gross Operating Profit (GOP)*. El comienzo y el objetivo final de las instalaciones hoteleras es la obtención de adecuados niveles de utilidad o ganancia, los cuales dependen de tres variables básicamente, la cantidad de arribos (volumen), el precio y los costos, por lo que este análisis constituye la primera dimensión del Modelo.

La aplicación del Método de sustituciones consecutivas permitió cuantificar las variaciones en la Utilidad Bruta a consecuencia de los cambios en los factores que la determinan. A continuación se expone la forma en que se aplicó el mismo.

La utilidad bruta es el resultado de deducir a los ingresos por venta de la actividad hotelera el costo de venta o sea:

$$GOP = I - C$$

Donde:

GOP = Utilidad Bruta en Explotación ó *Gross Operating Profit*

I = Ingreso total por estancias que es igual al ingreso por la venta.

C = Costo de venta.

El análisis de las variaciones debe comenzar con el cálculo de la variación total.

Determinación de la variación total de la utilidad bruta

$$VT = GOP_1 - GOP_0$$

Donde:

VT = Variación total de la Utilidad Bruta en Explotación o Gross Operating Profit

GOT<sub>1</sub> = Utilidad Bruta en Explotación, o Gross Operating Profit Real.

GOT<sub>0</sub> = Utilidad Bruta en Explotación, o Gross Operating Profit Planificada.

Cuantificación de las variaciones de los factores determinantes de la GOP

Variación por cambios en la Cantidad de Estancias (VQ)

$$VQ = (Q_1 - Q_0) * GOT_0$$

Donde:

Q<sub>1</sub> = Cantidad de estancias reales.

Q<sub>0</sub> = Cantidad de estancias planificadas.

P<sub>1</sub> = Precio de venta por estancia real.

P<sub>0</sub> = Precio de venta por estancia planificada.

CVu<sub>1</sub> = Costo de venta unitario real.

Cvu<sub>0</sub> = Costo de venta unitario planificado.

Variación por cambios en el precio de venta por plazas días ocupadas (Vp)

$$Vp = (P_1 - P_0) * Q_0$$

Variación por cambios en el costo de venta por estancia (VC)

$$VC = (Cu_1 - Cu_0) * Q_1$$

Resultados de la dimensión Utilidad Bruta

Indicadores	X1	X2
Variación estancias	-4.9	-378.6
Variación precio	146.3	191.0
Variación costo	3 220.8	-666.8
Variación Total	<b><u>-3 079.4</u></b>	<b><u>479.2</u></b>

Tabla 1. Resumen del comportamiento de las variaciones de la GOP del X2/X1 (mp).

El resumen es evidente de la mejora operada en el hotel en el año X2, en el que se sobrecumplieron los niveles de utilidad, lo cual fue posible por la adopción de un conjunto de medidas que redujeron el costo, a pesar de la disminución obtenida en la cantidad de estancias.

Dimensión Precio Objetivo. En el Modelo, el precio y el mercado constituyen un par dialéctico, el primero es determinado por el segundo y a su vez el mercado modifica su actuación sobre la base del comportamiento de los precios, aunque existen otros factores determinantes asociados con la producción o prestación de servicios.

El precio constituye un importante tributo a la utilidad, cubrir la parte del capital desembolsado y generar los beneficios, por ello su cuota debe ser suficiente para garantizar esta condición, además este indicador en última instancia lo determina el volumen de arribos.

Para determinar el precio objetivo en base al mercado, se combinaron dos técnicas:

- Precio en base al mercado.
- Precio en base al análisis marginal.

Esta variable del marketing debe cumplir ciertas condiciones a partir de considerar que determina la cuota de mercado y la rentabilidad del hotel. Un precio muy alto es el fin de la demanda y uno muy bajo es el fin de la rentabilidad.

El precio debe ser suficientemente bajo para garantizar competitividad, complementar la posición del producto en el mercado y proporcionar beneficios y suficientemente alto para cubrir los costos y generar utilidades.

Las valoraciones anteriores permiten considerarlas como premisas para realizar estimaciones de precio sustentadas en el análisis marginal.

Su determinación a partir del análisis marginal garantiza la maximización de las utilidades, o sea el óptimo se encuentra en el punto donde se igualan los costos marginales con los ingresos marginales.

En un hotel el costo marginal representa en cuánto se incrementa el costo total cuando se aumenta una estancia, lo que permite afirmar que el mismo es igual al costo variable unitario.

El costo variable unitario o costo marginal de una estancia se calcula de la forma siguiente:

$$C' = CV / S$$

Donde:

C' = Costo marginal.

CV = Costo Variable Total.

S = Cantidad de estancias o turistas/días.

El ingreso marginal (I') representa el incremento del ingreso por ventas que tiene lugar cuando se incrementa una estancia.

En los hoteles, para realizar el cálculo anterior, se determina el indicador precio medio o ingreso medio del paquete turístico, uno de los más importantes para medir el comportamiento que tiene la relación de la venta por la oferta turística por paquetes o pensiones, que un hotel con estas características promociona respecto a las estancias que recibe como resultado de la gestión comercial. Se expresa en pesos y centavos.

Su cálculo se realiza de la forma siguiente:

$$I' = IP / S$$

Donde:

$I'$  = Ingreso marginal o precio medio del paquete turístico.

$IP$  = Ingreso por concepto de ventas paquete turístico.

Es importante señalar que los ingresos marginales se calcularon como valores medios para cada uno de los años analizados, en los resultados se exponen para el período objeto de investigación.

La evaluación de este indicador, por su importancia, siempre forma parte del análisis de los resultados, tanto operativos como al cierre de cada ejercicio contable, mensual, trimestral, temporada o anual, evalúa la eficiencia de la gestión comercial de venta y sus variaciones llaman a la reflexión sobre la política de comercialización respecto a la categoría del hotel y su posicionamiento en el mercado, así como para la retroalimentación que a través del cliente se obtiene del indicador relativo calidad y precio. Su estudio puede tener el nivel más mínimo de detalle, dígame por segmentos de mercados y *tour* operadores.

Una forma similar de obtener a resultados iguales, es la que parte de considerar el margen de contribución que se calcula de la forma siguiente:

$$MC = I - CV$$

Donde:

$MC$  = Margen de Contribución.

$I$  = Ingresos por venta.

$CV$  = Costos Variables totales.

La expresión anterior permite inferir que el margen de contribución es lo que tiene el hotel para cubrir sus costos fijos y ganar, por ello, el precio que maximiza el valor del margen de contribución y también hace máxima la utilidad.

Esta forma de obtención del precio óptimo es similar y fue la que posibilitó alcanzar los resultados.

Para la selección de la muestra en el estudio de mercado se realizó un muestreo por áreas de etapas múltiples.

### Resultados dimensión precio objetivo

En el Modelo, el precio y el mercado constituyen un par dialéctico; el primero es determinado por el segundo, y a su vez, el mercado modifica su actuación sobre la base del comportamiento de los precios, aunque existen otros factores determinantes asociados con la producción o prestación de servicios.

Para el cálculo del precio medio se utilizó el promedio de todos los ingresos por paquete y la cantidad de estancias.

En esta etapa el análisis marginal proporcionó el siguiente resultado de precio para maximizar las utilidades o ganancias.

De acuerdo con la definición dada de costo marginal, en una instalación hotelera debe coincidir con los costos variables.

Años	Estancias	Precio medio (USD)	Ingreso Total	Costo marginal (USD)	Costo Variable	Margen de Contribución (USD)
1	300 187	48,09	\$14 435 992,83	\$33,67	\$10 107 296,29	\$4 328 696,54
2	283 982	52,11	14 798 302,02	36,20	10 280 148,40	4 518 153,62
3	302 393	56,10	16 964 247,30	33,67	10 181 572,31	6 782 674,99
4	288 146	56,88	16 389 744,48	29,97	8 635 735,62	7 754 008,86
5	286 800	<b>56,55</b>	16 218 540,00	26,61	7 631 748,00	<b>8 586 792,00</b>
6	283 750	49,86	14 147 775,00	28,57	8 106 737,50	6 041 037,50

Mejor Precio

Mayor MC

Tabla 2. Análisis del Margen de Contribución AÑO 1- AÑO 6.

Fuente: Información del Hotel.

Para este período se consideró que el precio óptimo para el hotel era el que se obtenía a partir de su valor medio de \$56,55, porque era el que más margen de contribución generaba, esta consideración solo tiene en cuenta el resultado interno que implica el indicador, la combinación de técnicas plantea que debe ser evaluado el mercado, el cual fue analizado considerando un muestreo aleatorio por etapas múltiples que permitió evaluar los precios medios de once competidores de igual categoría que el hotel muestra seleccionado.

Los resultados mostraron que el precio mínimo estuvo alrededor de los \$48,00 CUC y el máximo en los \$90,00 CUC, siendo su valor medio de \$68,09. Por tanto

el precio medio óptimo para un hotel categoría cuatro estrellas se encuentra por debajo del de los competidores en un 16,9%, entonces es posible afirmar que cuando el hotel se comercialice a ese precio, será competitivo en el mercado externo.

Dimensión costo objetivo. El costo es determinado por el mercado, para garantizar rentabilidad y competitividad de forma sostenida, por ello debe trabajarse para alcanzar este nivel por etapas, se encuentra en el rango posible hasta el rediseño del producto turístico hotelero.

El nivel de costo máximo para lograr el beneficio esperado debe ser trabajado por etapas según la elaboración de estrategia al efecto.

La forma de cálculo del costo objetivo es la siguiente:

$$CO = PO - U$$

Donde:

CO= Costo objetivo.

PO Precio Objetivo.

U= Utilidad meta o proyectada.

Resultados dimensión costo objetivo

Para realizar el cálculo del costo objetivo se tuvo en cuenta la utilidad óptima que genera el mejor precio, conocida esta magnitud y el precio objetivo, se pudo llegar a estimar el costo que impone el mercado.

Para determinar la utilidad proyectada se realizó un estudio de tendencias.

Precio objetivo = \$56,55

El estudio de tendencias mostró el siguiente resultado para el año X2, coincidiendo con lo esperado por el hotel:

Ingresos		\$17 012 110,00
Costos directos	\$3 731 466.60	
Gastos de personal	3 200 052.30	
Otros indirectos	<u>4 528 770.30</u>	<u>\$11 460 289.20</u>
UTILIDAD PROYECTADA		<u>\$ 5 551 820.80</u>
Utilidad por estancia		
Estancias proyectadas X2		289 111
Utilidad por estancia	<u>\$19.20</u>	
Costo objetivo = 56,55 - 19,20		
Costo Objetivo =	<u>\$37,35</u>	

Lo anterior permite inferir que el costo por estancia impuesto por el mercado para el año X2 debió ser de \$37,35, siendo por tanto la meta para el hotel alcanzar este valor por turista/día/alojado, sin embargo, los resultados mostraron que el real fue de \$48,59, por ello, la aplicación de la estrategia es una vía efectiva para alcanzar

el costo objetivo para reducir el costo real alcanzado en un 23,1% y de esta forma elevar la eficiencia económica.

El Modelo para gestionar el costo tiene carácter estratégico, por lo que el logro de su objetivo es posible a través del diseño e implementación de una estrategia, la cual constituye el principal aporte práctico del trabajo.

El diseño se ajusta a la definición aportada por Navas J. E. y Guerras, L. A. (1996:37), vigente hasta la actualidad, quienes la consideran «a partir de un enfoque integrador, explicado por Hax y Majluf (1996), como una estructura fundamental a través de la cual una organización puede definir su continuidad vital facilitando, al mismo tiempo, su adaptación a un entorno cambiante. En una de sus dimensiones el término se estimó como: Un camino para <tensionar> la organización hacia el logro de sus objetivos».

La misma Estrategia consta de tres niveles (Figura 2) para alcanzar el objetivo final, es decir, incrementar la rentabilidad, la competitividad y la eficiencia.

En el diagnóstico inicial se puede conocer el entorno e identificar sus cambios, y por otro lado, se pueden determinar las competencias internas, las capacidades y usos, el nivel de organización y calidad, todo lo cual posibilitará a la instalación la elaboración de sus planes de mejora.

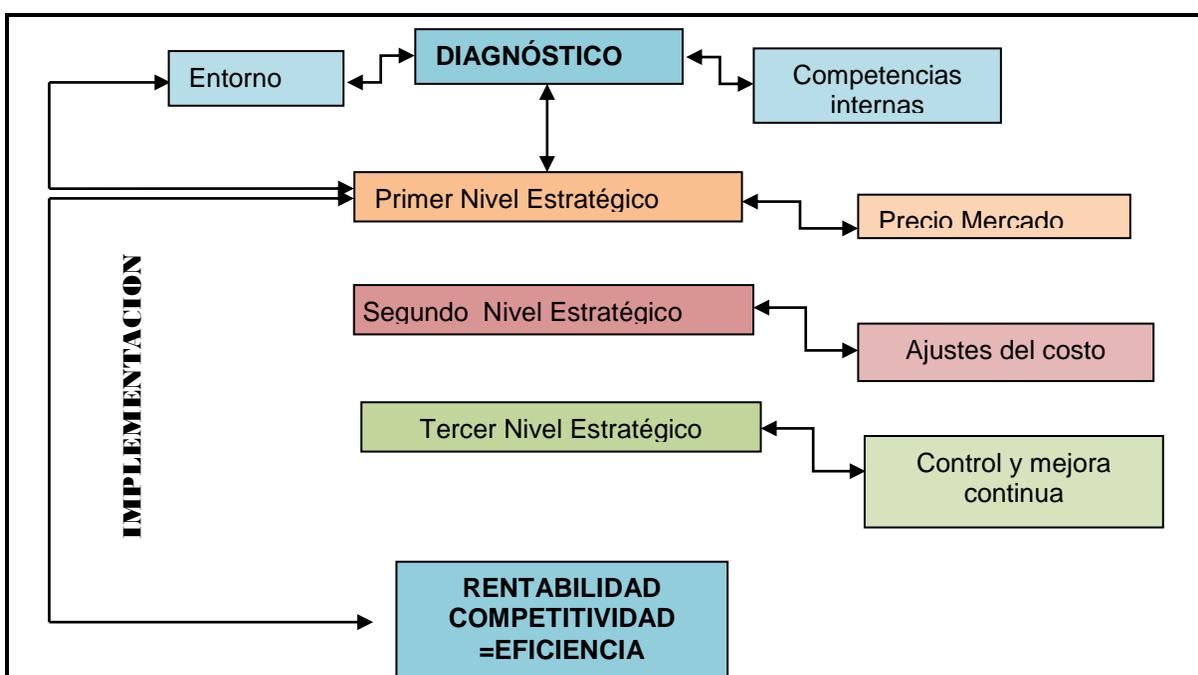


Figura 2. Esquema del proceso de implementación de la estrategia.

La estrategia ofrece la posibilidad de alcanzar el estado deseado, objetivo estratégico, en este caso el costo meta por etapas, considerando que el producto hotelero como otros servicios tiene determinadas particularidades y al trabajar directamente con clientes limita la realización de cambios bruscos, por ello los rediseños, reingenierías o mejoras que se deriven del estudio, se deben enmarcar en una estrategia.

Primer nivel estratégico. El estudio de la tendencia de los precios y por tanto, de los ingresos, será la base para la elaboración de los planes de comercialización y

de otras estrategias funcionales, entre las que ocupa un lugar preponderante la de marketing.

Segundo nivel estratégico. Conocer el costo objetivo a partir del Modelo, permite gestionar este indicador, para lo cual se elaborarán los planes de reducción, así como otras estrategias (dentro de las funcionales) que pueden llegar hasta el rediseño del producto básico, de los complementarios y el diseño de otros.

Tercer nivel estratégico. El control de todo el proceso de implementación para lograr una mejora continua en la instalación constituye una etapa clave, pues debe tener lugar toda una retroalimentación para realizar los ajustes necesarios y lograr los objetivos supremos de todo el sistema: rentabilidad, competitividad y eficiencia.

## CONCLUSIONES

El Costo Objetivo es utilizado en el trabajo como técnica de carácter integrador, para un producto en desarrollo y constituyó la base del Modelo de Gestión Estratégica de Costos. El trabajo aporta en el orden teórico un Modelo de carácter dinámico, holístico y proactivo, que a través de las interrelaciones que en su marco tienen lugar y de la combinación de técnicas y métodos de gestión dan solución al problema planteado. La integración de técnicas diseñadas y adecuadas para cada una de las dimensiones del Modelo le imprime rigor científico y técnico a los resultados alcanzados.

## BIBLIOGRAFÍA

- AMAT, O.: *Contabilidad y Finanzas de Hoteles*, Ediciones Gestión 2000, S.A. Barcelona, Eada Gestió, 1992.
- ASPIOLEA, M. E. Y PÉREZ, R.: «*La relación costo mercado en instalaciones hoteleras*», Revista *Torusimo and desenvolvimento*, Vol. 2, pp. 105-112, Portugal, 2005.
- BALADA, T. J. Y RIPOLL, V.: *Situaciones y tendencias de la Contabilidad de Gestión en el Ámbito Iberoamericano*, Ediciones Gráficas Ortega S.A., España, 2000.
- CALERO, A.: *Estadística Tomo III*, Ed. Pueblo y Educación, La Habana, 1998.
- CAMPOS, R.: «*La hotelería cubana incrementa sus posibilidades*» *Revista Destinos*, 11 de octubre de 1995.
- CAPASSO, M.: *El costeo objetivo*, Artículo Fotocopiado, Universidad de Buenos Aires, Argentina, 2008.
- CUEVAS, C. F.: *Fijación de precios. Costo Plus (Costo más margen) y Target Costing (Costeo Objetivo)*, ICESI, Estudios Gerenciales, 2010.
- Desarrollo sostenible del turismo*, Boletín electrónico. No.11, julio 2006. Disponible en [env@unwto.org](mailto:env@unwto.org). Visitado 5 de mayo de 2017.
- DÍEZ DE CASTRO, E.C.: *Gestión de Precios ESIC*, Ed., Madrid, 1996.
- Figueras, M. A.: *El turismo internacional y la formación de clusters productivos en la Economía Cubana*, Artículo fotocopiado, La Habana, 2006.

- GUTIÉRREZ PÉREZ S.D.: *Diez lecciones sobre los precios en Cuba*, Edición gratuita, Texto completo. Disponible en [www.eumed.net/libros/](http://www.eumed.net/libros/). Visitado 5 de mayo de 2017.
- HORVATH, P.: «*Por un control de gestión*», Revista Francesa de Gestión, junio-agosto, Francia, 1995.
- KATO, Y.: «Target Costing Support Systems: Lessons From Leading Japanese Companies», *Management Accounting Research*, núm.4, EEUU. 1993.
- KOTLER, P.: *Dirección de Marketing*, 7<sup>ma</sup> edición, tomo 2, ENPES, La Habana, 2004.
- LÓPEZ, M.: *Tendencias actuales del costo como herramienta de gestión*, Artículo fotocopiado, Universidad de la Habana, 2007.
- MALLO, C.; KAPLAN, R.; MELJEM, S. Y JIMÉNEZ, C.: *Contabilidad de Costes y Estrategia de Gestión*, Prentice Hall, 2000.
- MARTÍNEZ, E.: *Marketing con sentido común*. Disponible en [martinezemigdio@hotmail.com](mailto:martinezemigdio@hotmail.com). Visitado el 10 enero de 2017.
- MINTUR: *Resumen de partes diarios*, Ciego de Ávila, 2016.
- MINTUR: *Resumen de partes diarios*, Ciego de Ávila, 2015.
- MONROE, K.B.: *Política de precios*, 7<sup>ma</sup> Edición McGraw-Hill, pp. 84, Madrid, España, 2009.
- Organización Mundial del Turismo (OMT): *Datos Esenciales 2000 y Datos Esenciales 2001*, Madrid, 1999 y Madrid 2000.
- POLIMENI, R.: *Contabilidad de costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*, En dos tomos, Tercera Edición ENPES, La Habana, 2005.
- RIPOLL, V.: *Rediseñando el coste objetivo*, Boletín de AECA, (42), Valencia, 2007.
- RIPOLL, V.: *Gestión de costes orientada al mercado: el coste objetivo*, Harvard – Deusto Finanzas & contabilidad, España, artículo fotocopiado, 2009.
- RUFÍN, R. Y MORENO, D.: *Introducción al marketing turístico*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, SA., España, 2004.
- RUSCHANOFF, F.: *La gestión de Costos en la Nueva Economía*. Disponible en [www.novedadesenred.com](http://www.novedadesenred.com). Visitado el 3 de enero, 2006.
- SÁNCHEZ, I. Y MORÓN, G.: *Estrategias para a optimización de costos bajo el enfoque del Costo objetivo (target costing) en la línea de agua mineral*. San marco de la embotelladora terepaima, c.a – Venezuela, Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión, 2004.
- STEWART, E.: *Realizando la rentabilidad de la gestión hotelera. El papel de la Mayor práctica ambiental*, Documento fotocopiado, Universidad de Stanford, 2003.