

**LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN  
EN LA INDUSTRIA HOTELERA:  
ESTUDIO SOBRE SU IMPLANTACIÓN  
EN LAS CADENAS HOTELERAS  
EN ESPAÑA**

**Fernando Campa Planas**

**Universitat Rovira i Virgili**

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI  
LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LA INDUSTRIA HOTELERA: ESTUDIO SOBRE SU IMPLANTACIÓN EN LAS CADENAS HOTELERAS EN ESPAÑA.  
Autor: Fernando Campa Planas  
ISBN: 978-84-690-6750-5 / DL: T.1193-2007

## TESIS DOCTORAL

Fernando Campa Planas

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN  
EN LA INDUSTRIA HOTELERA:  
  
ESTUDIO SOBRE SU  
IMPLANTACIÓN EN LAS CADENAS  
HOTELERAS EN ESPAÑA

Dirigida por el Dr. Oriol Amat Salas  
Universitat Pompeu Fabra de Barcelona

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI  
Departamento de Gestión de Empresas  
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Septiembre de 2004

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI  
LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LA INDUSTRIA HOTELERA: ESTUDIO SOBRE SU IMPLANTACIÓN EN LAS CADENAS HOTELERAS EN ESPAÑA.  
Autor: Fernando Campa Planas  
ISBN: 978-84-690-6750-5 / DL: T.1193-2007

## ÍNDICE

### **0. Introducción y agradecimientos**

### **1. Importancia del sector hotelero y características diferenciales**

- 1.1. Introducción
- 1.2. Aproximación al concepto de ocio y al turismo
  - 1.2.1. Introducción
  - 1.2.2. Características propias del producto hotelero
- 1.3. El sector hotelero en España
  - 1.3.1. Clasificación de los establecimientos hoteleros
  - 1.3.2. Principales magnitudes y características
- 1.4. Diferentes tipos de gestión / operación hotelera
  - 1.4.1. Introducción
  - 1.4.2. Diferentes tipos de explotación hotelera
- 1.5. Factores clave de éxito de la industria hotelera
  - 1.5.1. Introducción
  - 1.5.2. Evolución del ciclo de negocio hotelero
  - 1.5.3. Factores clave de éxito de la industria hotelera
  - 1.5.4. Estudios empíricos sobre los factores clave de éxito
- 1.6. La aplicación de las tecnologías de la información en los sistemas de información de gestión de la industria hotelera
  - 1.6.1. Introducción
  - 1.6.2. Necesidad de los sistemas de información en las empresas hoteleras
  - 1.6.3. Sistemas de gestión corporativa
  - 1.6.4. Sistemas de atención al cliente
    - 1.6.4.1. Sistemas de reservas
    - 1.6.4.2. Sistemas de gestión de ingresos
    - 1.6.4.3. Sistemas de gestión de clientes
  - 1.6.5. Sistemas generales de ventas
  - 1.6.6. Gestión de la relación con el cliente
  - 1.6.7. Sistemas periféricos
  - 1.6.8. Interconexiones entre los diversos sistemas
- 1.7. Conclusiones del capítulo

## **2. Fundamentos doctrinales de la contabilidad de gestión**

### 2.1. Introducción

### 2.2. La contabilidad de costes

#### 2.2.1. Orígenes de la contabilidad de costes

#### 2.2.2. Impulso de la contabilidad de costes

#### 2.2.3. Reconocimiento del concepto de depreciación

#### 2.2.4. Identificación de los costes indirectos e imputación de los mismos al producto

### 2.3. La contabilidad de gestión

#### 2.3.1. Orígenes de la contabilidad de gestión

#### 2.3.2. Costes estándar y presupuesto flexible

#### 2.3.3. Método de costes totales o *full costing*

#### 2.3.4. Método de costes variables o *direct costing*

#### 2.3.5. Nuevos modelos presupuestarios

#### 2.3.6. Costes y control de calidad

#### 2.3.7. Costes medioambientales

#### 2.3.8. Costes basados en las actividades (ABC)

#### 2.3.9. Evolución reciente del concepto de contabilidad de gestión

### 2.4. El control de gestión

### 2.5. Conclusiones del capítulo

## **3. La estructura de la información de gestión y su impacto en la toma de decisiones en el negocio hotelero**

### 3.1. Introducción

### 3.2. Introducción al *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI)

### 3.3. Tipos de costes en las empresas hoteleras

#### 3.3.1. Introducción

#### 3.3.2. Costes por naturaleza

#### 3.3.3. Costes variables y costes fijos

#### 3.3.4. Reparto de costes

### 3.4. Información de costes medioambientales

#### 3.4.1. Introducción

#### 3.4.2. Gestión medioambiental

#### 3.4.3. Costes medioambientales

- 3.5. Fijación de precios de venta
  - 3.6. La información económico financiera según USALI
    - 3.6.1. Principios básicos: Ventajas e inconvenientes
    - 3.6.2. Estructura de USALI
      - 3.6.2.1. Balance de situación
      - 3.6.2.2. Cuentas de resultados
      - 3.6.2.3. Estado de tesorería
      - 3.6.2.4. Información analítica de cada departamento
      - 3.6.2.5. Forma de cálculo de los ratios del sector
      - 3.6.2.6. Normas para la elaboración y control del presupuesto
      - 3.6.2.7. Cuadro de cuentas
    - 3.6.3. La cuenta de resultados
    - 3.6.4. Criterios de asignación de ingresos y costes
    - 3.6.5. Posibles mejoras para próximas ediciones
  - 3.7. Subcontratación
  - 3.8. Eliminación de un segmento o modificación de la actividad de un hotel
  - 3.9. Análisis de inversiones
  - 3.10. Conclusiones del capítulo
  - 3.11. Anexos del capítulo
- 4. El proceso de presupuestación y control de gestión en la industria hotelera**
- 4.1. Introducción
  - 4.2. El proceso presupuestario en la industria hotelera
    - 4.2.1. Revisión de la literatura
    - 4.2.2. Estudios empíricos
    - 4.2.3. Principales técnicas presupuestarias
      - 4.2.3.1. Presupuesto de costes de personal
      - 4.2.3.2. Presupuesto de ventas
      - 4.2.3.3. Presupuesto de tesorería
  - 4.3. Modelos de análisis de desviaciones
  - 4.4. Tipología de indicadores
    - 4.4.1. Introducción
    - 4.4.2. Indicadores de mercado
    - 4.4.3. Indicadores económicos derivados de la explotación

- 4.4.3.1. Indicadores económicos globales
- 4.4.3.2. Departamento de habitaciones
- 4.4.3.3. Departamento de restauración
- 4.4.3.4. Departamento de tiendas
- 4.4.3.5. Departamento de telecomunicaciones
- 4.4.3.6. Departamento de parking
- 4.4.3.7. Departamentos operativos indirectos
- 4.4.4. Indicadores financieros
- 4.4.5. Indicadores de reservas
- 4.4.6. Indicadores no monetarios
- 4.4.7. RevPar versus GopPar
- 4.5. La calidad del servicio a través de indicadores
- 4.6. Diseño de cuadros de mando
  - 4.6.1. Información diaria
  - 4.6.2. Información semanal
  - 4.6.3. Información mensual
- 4.7. Conclusiones del capítulo
- 4.8. Anexos del capítulo
  
- 5. Estudio empírico sobre la introducción de la contabilidad de gestión y el cuadro de mando en las cadenas hoteleras en España**
  - 5.1. Introducción
  - 5.2. Metodología de la encuesta realizada
  - 5.3. Presentación de los resultados obtenidos en el estudio empírico
    - 5.3.1. Recursos utilizados para desarrollar la contabilidad de gestión e importancia concedida a la misma
    - 5.3.2. Utilización de los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión
    - 5.3.3. Grado de implantación del *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI)
    - 5.3.4. Utilización de sistemas previsionales de gestión
    - 5.3.5. Utilización de indicadores y cuadro de mando
    - 5.3.6. Utilización de tecnologías de la información
  - 5.4. Conclusiones del estudio empírico
  - 5.5. Anexos del capítulo



## **6. Conclusiones finales**

- 6.1. Introducción
- 6.2. Conclusiones introductorias
- 6.3. Conclusiones del estudio empírico
- 6.4. Posibles líneas de investigación futura

## **7. Bibliografía**



## ÍNDICE DE FIGURAS

### 1. Importancia del sector hotelero y características diferenciales

- 1.1. Distribución de la demanda turística
- 1.2. Ranking mundial de turistas y gastos en turismo
- 1.3. Magnitudes de población y oferta hotelera de las principales ciudades europeas
- 1.4. Días disponibles de vacaciones por principales áreas geográficas
- 1.5. Factores determinantes de la tipología de la demanda turística
- 1.6. Diferencia entre productos y servicios y sus implicaciones en la gestión
- 1.7. Comparación entre turista vacacional y de negocios
- 1.8. Clasificación establecimientos de alojamiento
- 1.9. Clasificación de las empresas del sector de la hostelería
- 1.10. La estructura económica del turismo en España
- 1.11. La estructura del empleo en las actividades turísticas
- 1.12. Comparativa de establecimientos hoteleros españoles con relación a otros países europeos
- 1.13. Establecimientos hoteleros y plazas operativas por Comunidades Autónomas
- 1.14. Alojamientos turísticos
- 1.15. Número de viajeros, pernoctaciones y estancia media según la categoría del establecimiento
- 1.16. Establecimientos, plazas, grado de ocupación, personal ocupado y grado de introducción de internet según la categoría del establecimiento
- 1.17. Evolución principales magnitudes económicas en los hoteles españoles
- 1.18. Evolución de la distribución del mercado por segmentos en los hoteles españoles
- 1.19. Hoteles pertenecientes a cadenas hoteleras y su participación en el sector hotelero
- 1.20. Capacidad de acogida de las cadenas hoteleras españolas
- 1.21. Ranking de cadenas hoteleras españolas
- 1.22. Honorarios y duración del contrato en función del tipo de gestión hotelera
- 1.23. Relación entre barreras de entrada y salida y la rentabilidad prevista
- 1.24. Evolución del ciclo de negocio hotelero

- 1.25. Ciclos hoteleros y su relación con el *cash flow* estimado
- 1.26. Análisis de la importancia de la ventaja competitiva en el proceso de planificación
- 1.27. Estudio comparativo entre resultados obtenidos por la media de hoteles y el 10 % mejor
- 1.28. Relación de los principales ratios de rentabilidad con variables estratégicas y de gestión
- 1.29. Sensibilidad a la caída del RevPar en función de su valor absoluto, a partir de los sucesos del 11 de septiembre
- 1.30. Relación entre el nivel de información de la cadena de valor y el contenido de información del producto
- 1.31. Impacto de las TI en la satisfacción del cliente
- 1.32. Efectividad de las TI en la satisfacción del cliente
- 1.33. Impacto de las TI en la operativa del hotel
- 1.34. Implantación de las TI en hoteles españoles
- 1.35. Grado de penetración de internet en los hoteles españoles
- 1.36. Importancia otorgada a los proyectos previstos a abordar
- 1.37. Clasificación de los sistemas de información
- 1.38. Integración de la información financiera y operativa con los SI
- 1.39. Proceso lógico requerido para una solicitud de reserva
- 1.40. Distribución de reservas por canales en España
- 1.41. Comparación entre coste de reserva directa y a través de GDS
- 1.42. Tendencia prevista de segmentos de venta a cubrir a través de las TI
- 1.43. Tipología del YM en función del precio y la duración del servicio
- 1.44. Relación entre ocupación, RevPar e ingresos totales
- 1.45. Posibles impactos negativos del *revenue management* y su impacto en las estrategias de marketing
- 1.46. Evolución tecnológica de los terminales punto de venta
- 1.47. Mapa de aportación de valor del CRM
- 1.48. Alimentación a los SI de la información de clientes
- 1.49. Mapa interconexiones de los sistemas de información

## **2. Fundamentos doctrinales de la contabilidad de gestión**

- 2.1. Enfoques de investigación en contabilidad de gestión
- 2.2. Interacción entre la estrategia empresarial y el sistema de contabilidad de gestión
- 2.3. Configuración de las herramientas de contabilidad de gestión

## **3. La estructura de la información de gestión y su impacto en la toma de decisiones en el negocio hotelero**

- 3.1. Modelo norteamericano, británico y convencional de presentación de cuenta de resultados
- 3.2. Datos numéricos utilizados para cálculo coste fijos y variables
- 3.3. Máximo y mínimo del ejemplo de Coltman
- 3.4. Base de cálculo método de regresión múltiple
- 3.5. Comparación de metodologías para el cálculo de costes fijos y variables
- 3.6. Coste de reciclaje y ahorros para Hyatt Regency Chicago
- 3.7. Programa de mejora medioambiental
- 3.8. Estructura básica de estado analítico según USALI
- 3.9. Resultados de los departamentos operativos directos
- 3.10. Resultados de los departamentos operativos indirectos
- 3.11. Calendario de confección del presupuesto
- 3.12. Estructura de cuentas de resultados de habitaciones
- 3.13. Análisis de los costes de restauración
- 3.14. Estructura de cuenta de resultados de alimentos
- 3.15. Estructura de cuenta de resultados de bebidas
- 3.16. Ejemplo de rentabilidad de la inversión para un inversor con y sin apalancamiento
- 3.17. Comparación financiación tradicional y *mezzanine*
- 3.18. Ventajas e inconvenientes financiación *mezzanine*
- 3.19. Estructura de cuenta de resultados por departamentos
- 3.20. Estructura de cuenta de resultados por departamentos
- 3.21. Estructura de cuenta de resultados por departamentos
- 3.22. Estructura de cuenta de resultados por departamentos
- 3.23. Estructura de cuenta de resultados por departamentos

- 3.24. Estructura de cuenta de resultados por departamentos
- 3.25. Estructura de cuenta de resultados por departamentos
- 3.26. Estructura de cuenta de resultados por departamentos
- 3.27. Criterios de reparto aplicables a los costes indirectos
- 3.28. Esquema de decisión versus la subcontratación
- 3.29. Situaciones de la empresa frente a la externalización
- 3.30. Factores que influyen en la externalización
- 3.31. Gestión de la información según la categoría del hotel
- 3.32. Gestión de la información según el tipo de negocio
- 3.33. Gestión de la información en relación al nivel de integración
- 3.34. Ventajas e inconvenientes de la externalización de las TI
- 3.35. Ejemplo de aplicación de análisis CVP
- 3.36. Ejemplo de aplicación de análisis CVP (continuación)
- 3.37. Ejemplo cierre temporal de un hotel
- 3.38. Ejemplo sensibilidad a cambio en el mix de ventas
- 3.39. Combinación de estrategia de venta entre precio y volumen
- 3.40. Comparación entre MSPA y *revenue management*
- 3.41. Evolución temporal de las técnicas de análisis de inversiones

#### **4. El proceso de presupuestación y control de gestión en la industria hotelera**

- 4.1. Principales indicadores de gestión y procesos de decisión respecto a los mismos
- 4.2. Técnicas de presupuestación utilizadas por departamento
- 4.3. Criterio de tolerancia en las decisiones sobre presupuesto
- 4.4. Interrelación entre los diversos componentes de la satisfacción del empleado y su coeficiente de correlación
- 4.5. Método directo de cálculo del presupuesto de tesorería
- 4.6. Método indirecto de cálculo del presupuesto de tesorería
- 4.7. Posibles desviaciones en costes
- 4.8. Resultado estudio sobre utilización de la media como indicador
- 4.9. Batería de ratios financieras
- 4.10. Sensibilidad RevPar y GopPar a caída de ventas
- 4.11. Estudio sobre costes de calidad en la Comunidad de Valencia
- 4.12. Diferencia entre calidad esperada y experimentada

- 4.13. Características de los indicadores de calidad
- 4.14. Diferencia entre características generales y características del servicio
- 4.15. Segregación de funciones entre el responsable de control de gestión y el de retribución variable
- 4.16. Requisitos de los indicadores de gestión en relación al sistema de retribución variable
- 4.17. Ejemplo de informe diario de gestión
- 4.18. Ejemplo de informe semanal de gestión
- 4.19. Ejemplo de informe de evolución de reservas
- 4.20. Visión vertical de los indicadores financieros
- 4.21. Visión horizontal (perspectiva de procesos)
- 4.22. Visión horizontal (perspectiva financiera)

## **5. Estudio empírico sobre la introducción de la contabilidad de gestión y el cuadro de mando en las cadenas hoteleras en España**

- 5.1. Hoteles y cadenas hoteleras con facturación superior a 30 millones de euros (D&B)
- 5.2. Hoteles y cadenas hoteleras con facturación superior a 30 millones de euros (SABI)
- 5.3. Hoteles y cadenas hoteleras con facturación superior a 4 millones de euros
- 5.4. Hoteles y cadenas hoteleras incluidos en las tres fuentes de información (figuras 5.1 a 5.3)
- 5.5. Hoteles y cadenas hoteleras incluidos en dos fuentes de información (figuras 5.1 a 5.3)
- 5.6. Hoteles y cadenas hoteleras relevantes incluidos en una fuente de información (figuras 5.1 a 5.3)
- 5.7. Hoteles y cadenas hoteleras adicionados, aun no figurando en las figuras 5.1 a 5.3
- 5.8. Resumen de cuestionarios remitidos y respuestas recibidas
- 5.9. Ratios de respuestas al estudio sobre la implantación de la auditoría
- 5.10. Asignación respuestas recibidas a cuatro categorías de segmentación y respuestas no recibidas
- 5.11. Comparación ranking cadenas hoteleras españolas y muestra del estudio
- 5.12. Ejemplo de pregunta tabulada con porcentajes verticales

- 5.13. Ejemplo de pregunta tabulada con porcentajes horizontales
- 5.14. Resultado de la pregunta sobre la formación del responsable de contabilidad de gestión
- 5.15. Resultado de la pregunta sobre si recibe asesoramiento externo
- 5.16. Relación entre pregunta CC2 e I3
- 5.17. Resultado de la pregunta «de quién recibe asesoramiento», en caso de recibir
- 5.18. Resultado de la pregunta sobre los objetivos que persigue la contabilidad de gestión
- 5.19. Resultado de la pregunta sobre la utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión
- 5.20. Resultado de la pregunta sobre la existencia de contabilidad de costes
- 5.21. Resultado de la pregunta sobre la forma de articular la información de costes
- 5.22. Resultado de la pregunta sobre la existencia de facturación interna entre departamentos
- 5.23. Resultado de la pregunta sobre el criterio de valoración utilizado para el establecimiento de precios internos de transferencia
- 5.24. Resultado de la pregunta sobre los criterios de valoración utilizados para la entrada de materiales
- 5.25. Resultado de la pregunta sobre los criterios de valoración utilizados para los movimientos de materiales
- 5.26. Resultado de la pregunta sobre si se calculan costes de oportunidad
- 5.27. Resultado de la pregunta sobre la utilización del cálculo de costes de oportunidad
- 5.28. Resultado de la pregunta sobre la existencia de costes estándar
- 5.29. Resultado de la pregunta sobre la utilización dada a los costes estándar
- 5.30. Resultado de la pregunta sobre el criterio seguido para la fijación de los costes estándar
- 5.31. Resultado de la pregunta sobre quiénes son los responsables de la fijación de los costes estándar
- 5.32. Resultado de la pregunta sobre la antigüedad del sistema de costes vigente
- 5.33. Resultado de la pregunta sobre si se han realizado cambios en el sistema inicial de costes
- 5.34. Resultado de la pregunta sobre los motivos que justificaron los cambios en el sistema inicial de costes



- 5.35. Resultado de la pregunta sobre si está implementado el sistema USALI
- 5.36. Resultado de la pregunta sobre si la estructura organizativa permite una clara identificación entre resultados y responsable de los mismos
- 5.37. Resultado de la pregunta sobre en qué departamentos operativos está segregado el establecimiento
- 5.38. Departamentos que están abiertos en todas las respuestas de cada uno de los subsegmentos analizados
- 5.39. Resumen a la pregunta sobre el grado de autonomía en la toma de decisiones de cada departamento
- 5.40. Resultado de la pregunta sobre si están segregados los departamentos operativos de los no operativos
- 5.41. Resultado de la pregunta sobre el reparto de costes no operativos a los departamentos operativos
- 5.42. Resultado de la pregunta sobre el criterio seguido para la imputación del paquete turístico entre departamentos
- 5.43. Resultado de la pregunta sobre el criterio del reconocimiento de ingresos de habitaciones
- 5.44. Resultado de la pregunta sobre el criterio de presentación de los ingresos de habitaciones
- 5.45. Resultado de la pregunta sobre el criterio de imputación por departamento de determinadas operaciones hoteleras
- 5.46. Resultado de la pregunta sobre si el establecimiento dispone de un plan estratégico
- 5.47. Resultado de la pregunta sobre el período temporal que cubre el plan estratégico
- 5.48. Resultado de la pregunta sobre la frecuencia de actualización del plan estratégico
- 5.49. Resultado de la pregunta sobre el nivel de aprobación requerido para la aprobación del plan estratégico
- 5.50. Resultado de la pregunta sobre si el establecimiento tiene formalmente aprobados los presupuestos
- 5.51. Resultado de la pregunta sobre el momento en el que se elaboran los presupuestos

- 5.52. Resultado de la pregunta sobre el momento en el que se aprueban los presupuestos
- 5.53. Resultado de la pregunta sobre el punto de partida considerado en el momento de elaboración del presupuesto
- 5.54. Resumen de los resultados a la pregunta sobre el nivel de detalle sobre determinadas variables en el momento de elaboración del presupuesto
- 5.55. Resumen de los resultados a la pregunta sobre el nivel de detalle sobre determinadas variables en el momento de obtener la información
- 5.56. Resumen de los resultados a la pregunta sobre si realizaban cálculo de desviaciones frente a presupuesto
- 5.57. Resumen de los resultados a la pregunta sobre si el cálculo de desviaciones se segregaba en varios efectos
- 5.58. Resumen de los resultados a la pregunta sobre si disponían de un cuadro de mando integral
- 5.59. Resumen de los resultados a la pregunta sobre si le parecería adecuado implantar un cuadro de mando, en caso de no disponer del mismo
- 5.60. Respuestas a la pregunta sobre la información incluida en el cuadro de mando
- 5.61. Respuesta a la pregunta sobre a quién se distribuye el cuadro de mando integral
- 5.62. Resultado de la pregunta sobre el grado de implantación de tecnologías de la información
- 5.63. Resultado de la pregunta sobre nuevas tecnologías de la información a implantar

## **0. Introducción y agradecimientos**

A principios del año 2000, y por motivos profesionales, tuve que empezar a introducirme en los aspectos económicos, financieros y de control de gestión del sector hotelero. Mis objetivos se centraban en conocer cuáles eran las variables clave del negocio, los principales indicadores de gestión y los aspectos contables específicos para, finalmente, poder diseñar un cuadro de mando integral que diera respuesta a las necesidades de información que surgirían desde la dirección para la adecuada toma de decisiones.

Desde siempre me ha gustado aproximarme a estos retos profesionales a través de dos vías. Por un lado, buscar libros y artículos específicos sobre la materia, que me sirvan de sustento teórico de los aspectos que debo desarrollar, y por otro lado, hablar con los profesionales del sector que, normalmente, explican lo que no está en los escritos o matizan aspectos que, desde el punto de vista del día a día, requieren una visión diferente.

Mi sorpresa fue enorme. No daba apenas crédito a ver que la literatura en contabilidad y control de gestión sobre la industria hotelera en España era escasa. Me costaba entender cómo la siempre considerada primera industria española no tenía un reflejo en la literatura profesional, al menos con la misma amplitud y profundidad que otros sectores económicos, léase la banca o el sector inmobiliario, por ejemplo. Mi inicial perplejidad fue incluso superada en breve. Acudí a un seminario sobre aspectos financieros del sector hotelero, y allí oí por primera vez las palabras mágicas: *uniform system*. Ahí estaba la solución que no había encontrado hasta entonces. La mayoría de los allí presentes utilizaban *uniform*, el sistema de contabilidad de gestión y de *reporting* que, importado de Estados Unidos, era la referencia del sector en España. Respiré tranquilo hasta que uno de los profesores hizo una pregunta a la audiencia sobre cómo registraban una operación contable referida a gastos de personal. Afortunadamente, todos utilizaban *uniform*, pues hubo prácticamente tantas respuestas diferentes como asistentes respondieron a la misma. Otra vez mi frustración reapareció.

Ante dicha situación pensé que, como tantas otras veces, donde hay un problema siempre hay una oportunidad de mejora. Quizá era el momento adecuado de investigar cuál era la situación de la contabilidad de gestión en la industria hotelera, cuál era el grado de conocimiento e implantación del *uniform* en España y, de paso, realizar mi tesis doctoral. Y esto es lo que hice, empezar a trabajar en la materia hasta culminar este trabajo.

Esta tesis está estructurada en seis capítulos claramente diferenciados. En el primer capítulo se expone la importancia del sector hotelero, sus características diferenciales, las diferentes formas de gestión y la importancia de las tecnologías de la información. En el segundo capítulo se aborda la evolución del concepto de contabilidad de gestión y control de gestión hasta nuestros días. En el capítulo tercero se describen las diferentes formas de estructurar la información de gestión, las herramientas de análisis, de fijación de precios y, cómo no, se describe el *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (o USALI), resaltando sus ventajas e inconvenientes. En el capítulo cuarto se analiza el proceso presupuestario, los indicadores de gestión y el cuadro de mando resultante.

Esta primera parte, que podríamos considerar más teórica, da paso al capítulo quinto, donde se describe el estudio empírico realizado sobre la introducción de la contabilidad de gestión y el cuadro de mando en las cadenas hoteleras en España. Y tras éste, en el capítulo sexto, se exponen las principales conclusiones del capítulo, donde, de una forma contrastada, se ha vuelto a mi punto de partida en el año 2000. La supuesta uniformidad que se suponía en el *uniform* no es tal en el momento de su aplicación, al menos en un alto porcentaje.

El momento de finalizar una tesis doctoral es una buena ocasión para dar las gracias a aquellas personas que han colaborado con el doctorando y le han permitido llegar a un buen puerto en este arduo proyecto. Es verdad que cuando se empieza a recordar son múltiples las personas que han ayudado, e incomoda la imposibilidad de olvidar a alguna de ellas, y tratar de jerarquizarlas, además de injusto, sería imposible. En cualquier caso, sí deseo agradecer el apoyo de una serie de personas sin las cuales esta tesis no se habría podido completar.

A Oriol Amat, director de la tesis doctoral, que desde el primer momento que se lo sugerí me brindó su apoyo, su confianza y su saber para el desarrollo de la misma. Recuerdo como si fuera hoy cuáles fueron sus palabras cuando le fui a ver por primera vez: «Estoy encantado de dirigirte esta tesis, pues por un lado me encanta el tema hotelero y, por otro, porque a mí me gusta siempre acabar lo que empiezo y sé, Fernando, que tú la acabarás».

A Jaume Buxó, que me facilitó una extraordinaria lista de contactos en las cadenas hoteleras y me abrió las puertas a muchas de las personas que respondieron las encuestas.

A todas las personas de las cadenas hoteleras que han respondido el cuestionario y que han permitido completar la investigación empírica.

A Antonio Terceño, Agustí Segarra, Ignasi Brunet y otros profesores de la Universidad Rovira i Virgili que me han apoyado en el desarrollo de esta tesis, bien con sugerencias concretas, bien con apoyo genérico para doctorarme.

A Victoria Sánchez, que en los preámbulos de la tesis, me dio clases particulares de cómo afrontarla, de cómo buscar la información, de cuándo me iba a desmoralizar y me dio sus consejos y experiencias de cómo debía evitarlo.

A Misericordia Domingo, que me dio sus acertados comentarios sobre la parte estadística de la investigación empírica.

A Isabel Toribio, Amaya García y Robert Magín, que me ayudaron notablemente en aspectos legales y tecnológicos, dándome siempre más de lo que yo era capaz de procesar.

A Elena Ribé y Sandrine Gonzales, que me hicieron más de una fotocopia y más de una sugerencia en *word* para sacar esta tesis adelante.

A Antonio Rodríguez, que me ha dado su apoyo constante en estos años, interesándose, ocupándose y, aún más importante, ilusionándose con esta tesis doctoral.

A mis padres y a mis suegros, siempre interesados en saber cómo iba avanzando en la tesis.

A Román, que, sin quererlo, me puso una fecha final para que yo realizara el doctorado, y a Alejandro, que siempre puso música en el entorno para facilitar mi trabajo.

Y, cómo no, a Fátima, que ha sabido darme la paz necesaria, el tiempo imprescindible y el cariño para que este proyecto, que me había ilusionado hacía ya tiempo, se hiciera realidad.

A todos ellos mi gratitud y reconocimiento.



## 1. Importancia del sector hotelero y características diferenciales

### 1.1. Introducción

Este capítulo pretende cumplir el objetivo de conocer la importancia del sector hotelero en la economía española, los diferentes sistemas de gestión hotelera (y su implicación en las necesidades de información que cada estructura de propiedad y/o de gestión genera), los factores clave de éxito en la industria hotelera y, finalmente, las principales tecnologías de la información específicamente aplicables.

En el primer apartado del capítulo pretendemos analizar la importancia del turismo en España y su aportación a las principales magnitudes macroeconómicas del país, así como ver las principales características del ocio, del turismo y, ya en mayor detalle, del producto hotelero frente a otros productos y/o servicios.

En el segundo apartado del capítulo analizamos la importancia del sector hotelero en España, las diferentes formas de clasificación de los establecimientos hoteleros así como el peso que las cadenas hoteleras tienen dentro de la totalidad del sector hotelero en España.

Posteriormente, en el tercer apartado, se analizan las diferentes opciones de explotación hotelera, donde comprobaremos que en ocasiones coincide el propietario del hotel con el gestor del mismo y, en otras ocasiones, dichas figuras están disociadas, exponiendo ventajas e inconvenientes de las múltiples opciones existentes.

En el cuarto apartado se describen los factores clave de éxito en el negocio, así como las principales barreras de entrada y salida al mismo.

Finalmente, en el quinto apartado, se dedica una especial atención a las tecnologías de la información específicas en el sector hotelero, y a su creciente importancia, tanto desde una perspectiva de facilitar una mejor gestión de costes, como desde la perspectiva de permitir una maximización de los ingresos. Asimismo, en dicho apartado, analizamos el nivel de implementación de dichas técnicas en España y las nuevas tendencias en el desarrollo de las mismas (como, por ejemplo, el *revenue management* o el *customer relationship management*).

## 1.2. Aproximación al concepto de ocio y al turismo

### 1.2.1. Introducción

El sector hotelero constituye un sector fundamental en la economía y especialmente en la española, lo que viene a justificar en buena medida la necesidad de investigar la implantación de la contabilidad de gestión en las empresas hoteleras. Dicha oportunidad se evidencia por diversas razones, como puede ser tanto por la importancia del turismo como por las propias características específicas del producto turístico.

El turismo, desde que se instauró como un fenómeno de masas, ha dado muestras de enorme fortaleza para hacer frente a los problemas que se le han presentado. Catástrofes naturales, crisis económicas, conflictos bélicos, terrorismo y otras dificultades han desarrollado en el mismo una gran capacidad de adaptación y también de crecimiento. Por ejemplo, las previsiones de la Organización Mundial del Turismo a largo plazo, hasta el año 2020, cifran el crecimiento medio anual en el 4 %, superior a la media del crecimiento económico mundial de los últimos veinte años (Klancnik y Peressolova, 2002). Durante los últimos años España ha ido ganando importancia como destino turístico internacional, tanto por los ingresos generados, como por la entrada de visitantes. Esta evolución ha convertido al sector turístico en uno de los más dinámicos e innovadores de nuestro tejido empresarial. Por citar algunos datos relevantes de la importancia que ha adquirido en nuestro país este sector, cabe recordar que, para la economía española, el turismo, y las actividades directamente relacionadas con él, supusieron en 1999 una contribución de 68.452 millones de euros al Producto Interior Bruto, lo cual representa aproximadamente el 12,1 % del mismo, aportando el turismo receptor un 5,9 % y representando otros componentes de la demanda turística otro 6,2 %, aproximadamente (Instituto Nacional de Estadística, 2002). Asimismo, en términos de ocupación de empleo, el peso sobre el total de la economía se eleva hasta representar el 6,2 % del total de los efectivos laborales, si contemplamos los empleos directos, y hasta el 10,1 % si contemplamos también los empleos indirectos (Instituto Nacional de Estadística, 2002). De acuerdo a la misma fuente, el turismo, como concepto global, puede dividirse en diferentes categorías, de forma que en base a datos de 1996, la distribución de la demanda turística por las mismas ofrecería el resultado mostrado en la figura 1.1.



	Turismo receptor	Turismo interno	Total
Alojamiento	19,6	26,8	23,1
Restaurantes y bares	38,8	35,4	37,2
Transporte de pasajeros	14,8	13,1	13,9
Bienes	18,3	11,8	15,1
Otros productos	8,5	12,9	10,7
	100	100	100

Figura 1.1. Distribución de la demanda turística  
 Instituto Nacional de Estadística (2002)

Como anteriormente indicábamos, España es uno de los principales países mundiales en recepción de turistas y capacidad hotelera (representa aproximadamente un 5 % de la capacidad total mundial), y ocupa el segundo lugar del mundo tanto en relación al número de turistas como al gasto en turismo de dichos visitantes, tal como se observa en la figura 1.2. (Klančnik y Peressolova, 2002).

	Ranking				Ranking		
	Mundial (turistas)	Número de Turistas (M)	Crecimiento 2002/2001	Cuota mercado	Mundial (gastos)	Gasto en turismo (€MM)	Cuota mercado
Francia	1	75,2	2,0	10,7	3	33,5	4,7
España	2	50,1	3,3	7,2	2	36,7	5,1
Estados Unidos	3	45,5	-0,1	6,4	1	80,7	11,3
Italia	4	39,1	1,0	5,6	4	29,0	4,1
China	5	33,2	11,0	5,1	5	19,9	2,8

Figura 1.2. Ranking mundial de turistas y gastos en turismo  
 Elaboración propia a partir de Klančnik y Peressolova (2002)

Dentro de España, Madrid y Barcelona también ocupan un lugar importante entre las principales ciudades europeas respecto a la oferta turística, tal como se observa en la figura siguiente, 1.3:

	Ranking Población	Ranking europeo	Movimiento pax aéreos <sup>1</sup>	Ranking Oferta en camas hotel	Ranking Ocupación media	Ranking Pernoctaciones	Ranking
	Barcelona	4,6	5	21,2	9	5	8
Madrid	5,0	4	33,9	5	3	13	8
París	10,8	1	71,6		1		
Londres	7,3		116,6	1			1
Bruselas	0,9		14,4			1	

Figura 1.3. Magnitudes de población y oferta hotelera de las principales ciudades europeas (datos absolutos en millones)  
 Elaboración propia a partir de Jones Lang Lasalle (2003a)

<sup>1</sup> Pax significa pasajeros de tránsito en los aeropuertos de las referidas ciudades.

En cuanto a sus implicaciones sobre el sector exterior, la financiación aportada por el sector turístico se ha hecho imprescindible para la economía nacional, ya que se ha constituido como actividad compensadora de los desequilibrios crónicos de la economía española, en concreto, del déficit comercial. Por ejemplo, en 1965 los ingresos por turismo compensaban más de la mitad del déficit, mientras que en el año 1997 llegaron a suponer más del doble del saldo negativo, momento a partir del cual se fue rebajando su participación hasta suponer el 82,3 % en el año 2000 y el 77,4 % en 2003 (Instituto de Estudios Turísticos, 2004).

Por lo tanto, podemos considerar que la actividad turística se ha convertido en un motor fundamental de la economía española, pues a su elevada aportación a la creación de renta, riqueza y empleo, y a su carácter de sector equilibrador de la balanza de pagos, se une el hecho de generar importantes efectos dinamizadores aun en épocas de crisis, en otros sectores económicos, debido a su carácter multisectorial y a no acusar las fuertes recesiones de otros sectores en los ciclos depresivos de la economía. Se constituye el turismo, por tanto, en un importante medio de desarrollo económico y social, en un factor más para la cohesión y el crecimiento equilibrado de todo el territorio.

La evolución del turismo en los últimos años ha sido irregular aunque, en líneas generales, favorable. El 2000 fue un año excelente para la industria turística. La situación económica era muy buena en todo el mundo, pues el cambio de milenio creó una atmósfera positiva y se produjeron acontecimientos favorables como los Juegos Olímpicos o la Exposición Mundial en Alemania, siendo el único aspecto contrario la situación conflictiva en Oriente Medio. El año 2001 mostró un deterioro continuado de las condiciones económicas. Las grandes caídas de las cotizaciones bursátiles, muy especialmente en la llamada nueva economía (nuevas tecnologías, comercio electrónico e internet), con la consecuente pérdida de confianza de los consumidores y de las empresas, llevaron a los organismos económicos internacionales, como el FMI y la OCDE, a revisar en sucesivas ocasiones, y siempre a la baja, sus previsiones de crecimiento para 2001 y 2002.

Como consecuencia de los sucesos del 11 de septiembre de 2001 se produjo una importante desaceleración en el sector, inicialmente prevista como coyuntural, tal como se había producido en ocasiones anteriores.

El año 2002, a pesar de ser España la segunda potencia mundial por número de llegadas de turistas, fue el primero en el que el turismo no contribuyó al crecimiento de la economía, pues mientras que el PIB creció un 2 %, el turismo tuvo una aportación

negativa de un -0,04 % debido a que los turistas gastaron un 5,1 % menos que el año anterior (Exceltur, 2003).

Este cambio de tendencia obedece, además de a los factores coyunturales antes descritos, a una serie de alteraciones en la demanda (Rodríguez, 2003), entre las que podemos destacar el hecho de que los turistas cada vez tienden a efectuar sus reservas en fechas más próximas a su partida, que se está incrementando la demanda de destinos nacionales frente a los internacionales, que se está reduciendo la distancia de los viajes internacionales acudiendo a destinos menos alejados, que el turismo de la tercera edad se está convirtiendo en un segmento emergente y, finalmente, que, tras el 11 de septiembre, un porcentaje significativo de turistas ha sustituido el avión por otros medios de transporte, provocando un importante crecimiento de la demanda de cruceros.

De esta forma el potencial turista de finales del siglo veinte e inicios del veintiuno se puede caracterizar como un cliente con mayor capacidad de gasto, interesado por una mejora en la calidad del servicio turístico consumido, con unas claras expectativas sobre los servicios turísticos que adquiere, con mayor disponibilidad de tiempo libre y, especialmente, con mayor nivel de exigencia (Uriel y otros, 2001).

Otro factor importante de cara al comportamiento turístico se describe en el estudio realizado en 2003 (Mullins y Pigliucci, 2003), donde se muestra la diferencia en días de vacaciones disponibles para los trabajadores de Estados Unidos, Canadá y Europa (véase figura 1.4). En dicho cuadro se observa que el trabajador europeo tiene mayor potencialidad de convertirse en turista desde el momento de que dispone de mayor número de días de vacaciones.

	Estados Unidos	Canadá	Europa
10 días o menos	40	30	5
Entre 11 y 15 días	30	31	4
Entre 16 y 20 días	17	16	9
Entre 21 y 25 días	12	12	21
26 días o más	1	11	61
	100 %	100 %	100 %

Figura 1.4. Días disponibles de vacaciones por principales áreas geográficas  
 Elaboración propia a partir de Mullins y Pigliucci (2003)

Finalmente, cabe indicar que, a lo largo de los últimos años, y como viene sucediendo en la mayoría de sectores de la economía, se ha venido incrementando de forma considerable la competencia entre las empresas hoteleras. Dicha competencia ha

generado una mayor incorporación de las tecnologías de la información a la gestión de las empresas. Otro factor importante, posiblemente derivado del proceso de globalización, ha sido el proceso de concentración y fusión de cadenas hoteleras. Considerando que en España el sector está mayoritariamente formado por establecimientos pequeños y medianos, muchos de ellos de tipo familiar, con escasa concentración empresarial, dichos procesos de fusión y adquisición de establecimientos o de crecimiento a través de diversas vías, adquieren mayor importancia.

Dentro de esta introducción, queremos también exponer aquellas características que entendemos justifican enfoques específicos en contabilidad de gestión, entre las cuales cabe destacar las siguientes:

- El producto o servicio ofrecido es perecedero. Por ejemplo, si una habitación no está ocupada a partir de una determinada hora de la noche, se pierde la posibilidad de generar ingresos con ella. Esto hace indispensable la información en tiempo real sobre temas tales como previsiones de ventas, reservas, precios de venta o descuentos.
- La calidad en la prestación del servicio al cliente es un atributo clave. Por otro lado, las interrelaciones entre los recursos humanos de la empresa y los consumidores suelen ser, en general, más participativas e intensas que en el resto de sectores.
- Existe una gran variedad de productos y servicios que son prestados u ofrecidos de forma conjunta y sobre pedido, lo cual da lugar a diversos centros de resultados existentes en la empresa hotelera (habitaciones, restaurantes, tiendas, etcétera).
- El producto se consume en el mismo lugar de producción, con simultaneidad en el consumo y en la producción.
- La empresa ha de satisfacer las necesidades de los clientes 24 horas al día y 7 días por semana, lo cual hace indispensable información en tiempo real sobre el estado de las habitaciones y otras dependencias, así como de los diversos negocios ofertados por la empresa hotelera.
- Los costes fijos (sueldos y salarios, amortización del inmovilizado, financieros, etcétera) son importantes, con dificultad para ajustar dicha estructura de costes a oscilaciones de la demanda.
- En aquellos casos en los que la empresa operadora coincide con la propietaria del hotel, el activo fijo (terrenos, edificios, instalaciones y mobiliario) representa la mayor parte de la inversión, y es, generalmente, un valor muy significativo.
- Se venden experiencias y cada consumidor las valora de forma diferente.

- Es un sector muy atomizado.
- Presenta una gran facilidad para sustituir proveedores.
- El sector es tremendamente estacional, la fijación de precios se realiza con mucha anticipación y la peculiar estructura comisionista provoca que un precio se vea alterado de forma muy sensible.
- Dependencia de variables del entorno, desde el propio emplazamiento hasta otras variables económicas como el tipo de cambio, la política fiscal, la inflación, el precio del carburante, etcétera.

En este contexto, este trabajo pretende contribuir al debate sobre cuáles son los conceptos y prácticas de contabilidad de gestión más adecuadas para las empresas del sector.

### **1.2.2. Características propias del producto hotelero**

Previamente al análisis del producto hotelero, veamos cuáles son los principales factores que influyen en la demanda del turismo (Iranzo y otros, 2003). Por un lado, los cambios en el bienestar que experimentan las sociedades al variar su nivel de renta disponible afectan, de manera directa, a la demanda de servicios turísticos. Por otro lado, las variaciones en el precio de otros productos turísticos producen desplazamientos en la curva de oferta del producto turístico estudiado. Dichas variaciones pueden ser en productos turísticos sustitutivos (de forma que si el precio de éste aumenta, la demanda de aquél subirá) o en productos turísticos complementarios (donde la demanda del servicio turístico se reducirá ante el alza del precio en un producto turístico complementario). Otros factores que pueden influir en la demanda del producto pueden ser los cambios en los hábitos de consumo y modas, la influencia de las comunicaciones y de la publicidad, el tiempo disponible (la disponibilidad de tiempo resulta fundamental a la hora de seleccionar el producto turístico más adecuado), la relación calidad/precio, la distribución de la población según edad, sexo, nivel socioeconómico o dispersión geográfica y, finalmente, los conflictos mundiales y el terrorismo, tanto en su dimensión real como en su percepción.

Manzano y Porras (2002) exponen que existen varios factores que determinan diferentes tipologías de demanda turística, factores también similares a los expuestos anteriormente, y que se muestran en la figura 1.5.

Dentro ya del sector hotelero, el principal servicio prestado por los hoteles es el alojamiento, que representa, aproximadamente, el 63 % de todos los ingresos, con un margen directo del 70 % (elaboración propia a partir de informes de Mazars Turismo, véase figura 1.17). Sin embargo, pueden tener una importancia significativa otros servicios complementarios tales como la restauración, banquetes y congresos de empresas, tiendas y otros, de forma que los ingresos por restauración representan aproximadamente el 32 % de los ingresos totales. Esta pluralidad de servicios prestados justifica conocer los ingresos y costes por departamentos, cuestión abordada posteriormente con detenimiento en este trabajo.

Tal como indica Mattimoe (2002), el sector hotelero, como cualquier empresa de servicios, es diferente de una empresa manufacturera desde el momento que existe una interacción clara entre el cliente y uno de los empleados/proveedores del servicio, y es en la recepción donde se produce la primera interacción. A su vez, estas actividades se diferencian de las actividades de otras organizaciones industriales y comerciales por la distinta naturaleza de los servicios y negocios que ejercen, puesto que existe una actividad principal: «la venta del alojamiento» o de las habitaciones, distinta a las otras actividades, las cuales varían según el tamaño físico del hotel, los clientes del mismo, los servicios ofrecidos, la temporada, etcétera (Musa y Sanchis, 1993).

Elementos sociológicos	La familia El status social El medio de residencia La existencia de prejuicios, tópicos y supersticiones El impacto de los medios de comunicación social
Elementos institucionales, políticos o religiosos	Libertad individual o colectiva Libertad de expresión Reglamentación de espectáculos y demás entretenimientos Orden público y seguridad ciudadana
Elementos de higiene y salud	Situación sanitaria y de higiene Situación de los establecimientos médicos Promoción y apoyo al turismo de la salud
Elementos ambientales	Dimensión y densidad de población Desequilibrio del medio urbano Desequilibrio de la calidad de vida Desarrollo tecnológico
Elementos sociales	Nivel cultural y educacional Nivel económico Nivel de empleo

Figura 1.5. Factores determinantes de la tipología de la demanda turística  
 Manzano y Porras (2002)

Esta naturaleza distinta contribuye a configurar un conjunto de características específicas para este sector. El conocimiento de estas características es imprescindible para el desarrollo e implantación de un modelo de gestión que se adapte a las peculiaridades de este negocio. En base a los trabajos de Musa y Sanchis (1993), Mestres (1995), Chin y otros (1995), Aguayo (1997), Mattimoe (2000), y Casanueva y otros (2000), podemos resaltar las siguientes características básicas del servicio que prestan los establecimientos hoteleros, siempre considerando que su principal producto es el alojamiento del cliente:

- Un producto es un objeto, un bien, una cosa, mientras que un servicio es un hecho, una acción, el resultado de un esfuerzo. Un servicio es el resultado de juntar y entregar, un *output* resultado de la mezcla de utilización de unos activos físicos (el edificio del hotel, en este caso) y un trabajo físico (el servicio personal).
- El producto que ofrece consiste en la prestación de un servicio no inventariable una vez ha sido finalizado, aunque sí lo pueda ser en algún momento de su proceso de fabricación (los obsequios a los clientes, alimentos, bebidas, material de limpieza, material de oficina, etcétera, serían ejemplos de productos que necesariamente deberán inventariarse en un hotel). Así pues, una vez obtenido no se puede inventariar para la venta posterior. Es evidente que la mayoría de los servicios tienen una caducidad inmediata o instantánea. Esta dificultad, o incluso imposibilidad, de almacenar el producto o el servicio, obliga al hotel a preocuparse por conseguir colocar toda la producción diariamente, puesto que lo que no se vende puede considerarse una pérdida o, al menos, un coste de oportunidad.
- Desde el momento que el servicio no es un bien, y que, como hemos explicado, no es posible inventarlo, el servicio es ofrecido en tiempo real, con las consecuentes implicaciones que se derivan en la planificación y gestión de la oferta, así como en la gestión/minimización de la capacidad de oferta no utilizada diariamente. Adicionalmente, los imponderables hacen imposible una previsión exacta de los servicios a prestar con la debida antelación.
- El servicio no puede ser trasladado al cliente, sino que debe ser éste quien se desplace al lugar de la prestación del servicio para que pueda venderse. La empresa debe centrar parte de su atención al cliente y adaptar el servicio que ofrece a las circunstancias que condicionan su entorno. Es decir, el servicio o producto se consume en el lugar de producción.

- El cliente forma parte interactiva en la entrega del servicio por parte de la empresa gestora del mismo, ajustando, respondiendo, agradeciendo y criticando este servicio prácticamente en tiempo real. Los clientes se dirigen al hotel a consumir el producto, y los empleados pueden «ajustarlo» en base a las características del mismo y a su motivación para la recepción del servicio. Este carácter intangible o inmaterial de la mayoría de los servicios hoteleros representa un inconveniente a tener en cuenta en dos sentidos diferentes:
  - Existe simultaneidad entre el momento de la obtención o «fabricación» del servicio y su consumo por parte del cliente. Por ello, es muy importante el contacto que se produce entre el productor o prestador del servicio y el consumidor. Es decir, el trato que el conjunto de los recursos humanos del hotel mantiene con los clientes es un punto clave y decisivo, y de él depende a menudo la percepción de calidad y satisfacción que los clientes se formen de la estancia en el hotel. De ahí la importancia que tienen los recursos humanos en este tipo de establecimientos, máxime cuando uno de los factores a resaltar es el cambio en las tendencias de los gustos y expectativas que se produce en los clientes.
  - Al mismo tiempo, esta intangibilidad dificulta la diferenciación de los servicios, de manera que se han de buscar aspectos materiales/tangibles que el cliente pueda relacionar con el servicio ofrecido.
- Los productos manufactureros pueden incorporar en su cadena de producción técnicas de control de calidad previas a su entrega al cliente. Esto no es posible en servicios, donde cualquier «entrega» no permite un control previo. Ello conlleva la necesidad e importancia de la formación, en este tipo de negocios, que eviten situaciones desagradables inesperadas, así como herramientas eficientes de «posventa», de seguimiento de reclamaciones e incidencias.
- La mayoría de servicios son realizados en tiempo real. Por lo tanto, la gestión de colas en recepción, en restaurantes, en la resolución de incidencias de mantenimiento y de consultas en centralita, es de vital importancia.
- Existe una imposibilidad de aumentar la producción, las habitaciones disponibles. Es decir, si se produce un incremento en la demanda de alojamiento, el hotel no podrá satisfacerla en el corto plazo. Existe una cierta rigidez, en este sentido, que imposibilita una adaptación rápida a la demanda del hotel.



- Con escasas excepciones, un hotel, el edificio del hotel, una vez construido es difícil dedicarlo a otros negocios; lo cual aporta un grado de rigidez a la oferta, siendo este aspecto destacable, especialmente considerando el elevado grado de inversión que requiere.
- No obstante, los hoteles deben ofrecer una diversidad de servicios importante de forma que permita generar una venta indirecta. A la vez deben ser lo suficientemente flexibles como para adaptarse o ajustarse a una variedad amplia de situaciones más o menos previsibles, o a las diferentes necesidades de cada cliente como lavandería, plancha, gimnasio, teléfono, cambio de divisas, etcétera.
- En cuanto a la estructura y comportamiento de los costes de los establecimientos hoteleros, puede remarcarse que los costes fijos (salarios, amortización de edificios, instalaciones y muebles, entre otros) son muy altos en comparación con los costes variables. Se consideran costes fijos aquellos que no varían a corto plazo ante los cambios en la tasa de ocupación del hotel. En cualquier caso, existe una relativa tendencia a su disminución a través de la utilización de la subcontratación y de la reducción del peso de la mano de obra mediante la aplicación de tecnologías de la información.
- Necesidad de mantenimiento del negocio a largo plazo, como consecuencia de ser intensivo en capital.
- Necesidad de integrar las distintas operativas del hotel con las tecnologías de la información disponibles para asegurarse de que no haya pérdidas de ingresos derivadas de servicios realmente prestados no facturados.
- La actividad suele ser estacional a lo largo del año e incluso a lo largo de las semanas. Por ejemplo, los hoteles de ciudad suelen estar menos ocupados en los meses de verano y durante los fines de semana. En cambio, en los hoteles vacacionales o en los complejos turísticos los mayores niveles de ocupación se alcanzan en verano.
- Necesidad de integrar los objetivos del operador y del propietario, de forma que se realicen las innovaciones rápidas y permanentes en la relación a las necesidades y preferencias de los clientes así como a las aspiraciones legítimas de los empleados, los propietarios y los gestores.
- La diversidad del origen geográfico de los clientes, así como la pluralidad de canales que pueden ser utilizados por éstos para la contratación de los servicios que preste el hotel.

En cualquier caso, se detecta la importante relación existente entre la empresa y el cliente porque éste se halla presente en el proceso de elaboración o prestación del servicio. Desde el principio, el cliente manifiesta su deseo sobre el servicio final que espera adquirir y, en consecuencia, dicho servicio debe adaptarse, e incluso modificarse, durante el proceso de obtención. Esto obliga a que los hoteles deban prestar parte de su atención al cliente y, por tanto, necesiten información sobre sus necesidades, sus gustos, sus costumbres, etcétera.

Este concepto se ha convertido en un objetivo estratégico de las empresas, objetivo que ha supuesto que, para conseguir una mejora notable de la calidad, se haga imprescindible obtener, analizar y comunicar la información necesaria sobre dicho factor.

En un sistema de calidad total pueden considerarse como elementos necesarios para la aceptación del producto o servicio la inexistencia de defectos o errores en la prestación o bien producido, la realización de controles durante el proceso de producción (y no a posteriori), la reiniciación del proceso productivo (cuando se ha observado un fallo) para corregir la repetición del defecto y la observación visual o automática por medio de un sistema riguroso y científico.

Al plantearse un control de calidad en un establecimiento hotelero, las expectativas del cliente se encontrarán en el confort, limpieza y prestación esmerada del servicio de alojamiento, por lo que el seguimiento de los responsables departamentales de cómo se ofrece dicho producto (silencio, ausencia de olores, dedicación del personal, cumplimiento de compromisos, perfección de la entrega de la habitación, etcétera) validará o no validará el índice de calidad planteado. (Figueroa, 1995). Por su parte, Musa y Sanchis (1993) indican que la calidad en un establecimiento hotelero depende de la destreza y habilidad del equipo humano del hotel, puesto que unas buenas instalaciones o unas habitaciones lujosas no garantizan por sí solo el éxito de la empresa.

Mestres (1995) indica también cuáles son los principales atributos que espera un potencial cliente en el momento en que se dispone a demandar el servicio hotelero, y cuyo cumplimiento o ausencia impactarán directamente en la satisfacción obtenida:

- En cuanto a bienes materiales, el propio edificio, las instalaciones y el mobiliario.
- En cuanto a atributos del hotel, el aspecto físico (interno y externo), la ubicación, la cantidad de servicios hoteleros, la cantidad de servicios comerciales, la cantidad de otros servicios y la calidad del servicio.
- En cuanto a la delimitación del producto, el aspecto físico y ubicación, la ambientación del hotel, la posibilidad de contacto social, la posibilidad de adquirir o

mantener status y prestigio, el sentimiento de importancia y, finalmente, el sentimiento de seguridad y protección.

Huckestein y Duboff (1999), demostraron que los diez atributos más importantes que espera un cliente de un hotel son la limpieza del cuarto de baño, sensación de seguridad, limpieza general de la habitación, buena ducha, disponibilidad del tipo de habitación reservada, habitación tranquila, olor de la habitación (y/o de la entrada) y política de fumadores seguida, respuesta del hotel a las solicitudes del cliente, efectividad y cortesía en el *check in* y, finalmente, respuesta del hotel ante errores en la factura en el *check out*. Por lo tanto, se evidencia que la calidad no es un concepto unidimensional y estático, como puede ser un producto. Zeithmal y Bitner (1993) lo resumieron esquemáticamente en el siguiente cuadro mostrado en la figura 1.6. En dicho cuadro diferencian entre las distintas implicaciones de gestionar la producción/entrega, tanto en el caso de productos como en el caso de servicios.

<b>Productos</b>	<b>Servicios</b>	<b>Implicaciones</b>
Tangibles	Intangibles	Los servicios no pueden inventariarse. Los servicios no pueden patentarse. Los servicios no pueden presentarse ni explicarse fácilmente. Es difícil determinar su precio.
Estandarizados	Heterogéneos	La entrega del servicio y la satisfacción del cliente dependen de las acciones del empleado. La calidad en el servicio depende de muchos factores incontrolables. No existe la certeza de que el servicio que se proporciona sea equiparable con lo que se previó y promovió originalmente.
Producción separada de consumos	Producción y consumo simultáneos	Los clientes participan en la transacción y le afectan. Los clientes se afectan unos a otros. Los empleados afectan al resultado del servicio. La descentralización puede ser fundamental.
No perecederos	Perecederos	Es difícil producirlos masivamente. Resulta problemático sincronizar la oferta y la demanda de los servicios. Los servicios no pueden devolverse ni revenderse.

Figura 1.6. Diferencia entre productos y servicios y sus implicaciones en la gestión Zeithmal y Bitner (1993)

### 1.3. El sector hotelero en España

Aun pareciendo obvia, nos parece interesante iniciar el capítulo con una clasificación previa que señalan Iranzo y otros (2003) respecto a definiciones relativamente sencillas, pero necesarias, al hablar de estadísticas de turismo y de hostelería.

- Viajero: quien se desplaza (viaja) de un lugar a otro.
- Visitante: el viajero cuyo destino es un lugar distinto al de su entorno habitual, por menos de un año y sin fines remunerados.
- Turista: el visitante que pernocta en el lugar visitado.
- Excursionista: el visitante de un día que no pernocta.

#### 1.3.1. Clasificación de los establecimientos hoteleros

Para definir de un modo generalizado el concepto de alojamiento turístico podemos admitir las siguientes bases generales sobre lo que es un establecimiento hotelero (Manzano y Porras, 2002), como son facilitar el alojamiento, la capacidad de ofertar o no el servicio de restauración según la demanda del cliente, tener una clasificación o calificación que identifique el establecimiento (bien sea de carácter jurídico, bien a nivel comercial), establecer un contrato entre ambas partes (a priori entre establecimiento y cliente), en el que se determinan una serie de factores de importancia para ambos, como son el tipo de alojamiento, la cantidad de personas a alojar, los días de estancia, los servicios adicionales contratados (manutención, lavandería, etcétera) y, finalmente, el precio acordado.

El establecimiento ha de publicitar los precios a percibir según los servicios ofertados y tiene el derecho a percibir, en contraprestación de los servicios prestados, cierta cantidad de dinero.

Una definición general, que no debe ser admitida como única, es la que entiende por alojamientos turísticos aquellas empresas o establecimientos que facilitan de forma habitual, específica y profesional, en contraprestación a un precio, el servicio de habitaciones, con la posibilidad o no de ampliar el servicio a la manutención, así como a otros servicios complementarios a los anteriores y, generalmente, en relación directa (de cantidad y calidad de los mismos) con la clasificación del establecimiento.

Es prácticamente imposible hablar de una clasificación única de los establecimientos hoteleros, pues cada país tiene una clasificación oficial diferente y, en caso de tenerla, aplican criterios o terminología diferente.

Con estas consideraciones podríamos citar la clasificación de establecimientos hoteleros que utiliza Mestres (1995), donde diferencia los siguientes segmentos:

- Comerciales, para clientes en tránsito y que responden al prototipo de persona de profesión comercial y/o integrantes de convenciones, ejecutivos, etcétera. Son establecimientos ubicados próximos a su mercado, en el área urbana y con fácil acceso a las vías de comunicación. Dado el perfil de sus huéspedes, tiende a tener baja ocupación los fines de semana debiendo estimular mediante promociones su ocupación en dichos días.
- Residenciales, cuyos huéspedes tienen una estancia de mayor duración, aunque también acomodan a clientes en tránsito.
- Vacacionales, cuyos huéspedes no son transeúntes ni residenciales sino sociales. Acostumbran a conjugar el trabajo y el ocio, buscando nuevos segmentos de negocio a través de las convenciones.

Respecto a la diferenciación entre turista vacacional y de negocio, Hanks y otros (2002), exponen las principales diferencias en la figura 1.7.

Vacacional	Negocios
Capaz de hacer reservas de forma anticipada	Difícilmente puede hacer reservas con tiempo anticipado elevado
Acepta diversos tipos de calidad de servicio	Desea alta calidad
Es flexible con relación al destino escogido	Insiste en un destino particular
Flexible en cuanto al lugar concreto del destino elegido	Insiste en un lugar en concreto
Indiferente respecto al prestigio del hotel	Le preocupa la imagen/prestigio del hotel elegido
Elástico al precio	Inelástico al precio
Normalmente mayor estancia media	Generalmente menor estancia media

Figura 1.7. Comparación entre turista vacacional y de negocios Hanks y otros (2002)

Otra clasificación, más formal, sería la oficial existente en España, pero tampoco en este caso disponemos de una en exclusiva, puesto que algunas comunidades autónomas disponen de una legislación diferente a la estatal. Aquí tomaremos, a efectos de simplificación, la legislación estatal por su carácter más generalista, expresada a través del Real Decreto 1634/83 de 15 de junio (Ministerio de Transporte Turismo y Comunicaciones, 1983), en el que se clasifican los establecimientos de alojamiento.

En concreto, en el artículo 2 del citado Real Decreto los establecimientos de alojamiento se clasifican en los siguientes dos grupos:

- Grupo primero: Hoteles. Dentro del mismo se distinguen a su vez tres modalidades:
  - Los hoteles son «aquellos establecimientos que facilitan alojamiento con o sin servicios complementarios, distintos de los correspondientes a cualquiera de las otras dos modalidades», que son los hoteles-apartamento y los moteles, definidos a continuación. Este tipo de empresas se clasifican en cinco categorías que se identifican por estrellas doradas con el símbolo H. Algunos hoteles pueden recibir alguna regulación más específica según sean de montaña, de balneario, de congresos, etcétera.
  - Los hoteles-apartamento son «aquellos establecimientos que, por su estructura y servicios, disponen de las instalaciones adecuadas para la conservación, elaboración y consumo de alimentos dentro de la unidad de alojamiento». También se clasifican en cinco categorías identificadas por estrellas doradas con el símbolo HA.
  - Los moteles se pueden definir como «aquellos establecimientos situados en las proximidades de carreteras que facilitan alojamiento en departamentos con garaje y entrada independiente para estancias de corta duración». La categoría de estos establecimientos es única y equivale a la de un hotel de dos estrellas, siendo su símbolo la letra M.
- Grupo segundo: Pensiones. Aquellos «establecimientos que no reúnen las condiciones del grupo de hoteles y se clasifican en dos categorías, identificados por una y dos estrellas». En este caso, el símbolo que las identifica es la letra P.

Una forma más esquemática proponen Manzano y Porras (2002), a través de la figura 1.8, donde conjugan el mencionado Real Decreto con otras disposiciones legislativas, también de ámbito estatal.

Tipología	Definición legal
Hoteles RD 1634/1983	«Aquellos establecimientos que facilitan alojamiento con o sin servicios complementarios, distintos de los correspondientes a cualquiera de las otras dos modalidades.»
Motel RD 1634/1983	«Aquellos establecimientos situados en las proximidades de carreteras que facilitan alojamiento en departamentos con garaje y entrada independiente, para estancias de corta duración.»
Balneario OM/1968	«Establecimientos hoteleros situados en estaciones termales o balneoterapéuticas declaradas como tales por la administración sanitaria.»
Hostales OM/1968	«Aquellos establecimientos que cuenten con las instalaciones y servicios que se exigen como mínimo según sus categorías y que faciliten al público tanto el servicio de alojamiento como el de comidas, con sujeción o no al régimen de pensión completa a la elección del cliente y con excepción de los hostales-residencias.»
Pensiones RD 1634/1983	«Aquellos establecimientos que no reúnan las condiciones del grupo hoteles serán clasificados en el grupo de pensiones, y estarán divididos en dos categorías, identificadas por estrellas.»
Hoteles-apartamentos RD 1634/1983	«Son aquellos establecimientos que por su estructura y servicios disponen de las instalaciones adecuadas para la conservación, elaboración y consumo de alimentos dentro de la unidad del alojamiento.»
Apartamentos Turísticos RD 2877/1982	«Se configuran como turísticos los bloques o conjuntos de apartamentos, y los conjuntos de villas, <i>chalet</i> , <i>bungalow</i> y similares que sean ofrecidos empresarialmente en alquiler, de modo habitual, debidamente dotados de mobiliario, instalaciones, servicios y equipos para su inmediata ocupación por motivos vacacionales o turísticos.»

Figura 1.8. Clasificación establecimientos de alojamiento  
 Manzano y Porras (2002)

Vacas (2001b) realiza una propuesta de adaptación del Plan General de Contabilidad al sector hotelero, sugiriendo una clasificación diferente a la incluida en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), y que básicamente consiste en la inclusión de grandes complejos vacacionales, donde se realizan casi todas las actividades consideradas como propias en el sector, acompañadas de actividades comerciales, deportivas, sanitarias, casinos, etcétera; que habitualmente también podrían ser consideradas como propias (también denominados *resorts*). De esta forma, la clasificación propuesta sería la mostrada en la figura 1.9.

<p>1. ALOJAMIENTOS</p>	<p>1.1. Establecimientos hoteleros                  1.1.1. Hoteles                  1.1.2. Hoteles-apartamentos                  1.1.3. Moteles                  1.2. Pensiones y fondas                  1.3. Apartamentos turísticos                  1.4. Campamentos de turismo (camping)                  1.5. Ciudades de vacaciones                  1.6. Alojamientos en régimen de tiempo compartido <i>timesharing</i>                  1.7. Balnearios y otras empresas que prestan servicios de medicina preventiva                  1.8. Residencias (de estudiantes, tercera edad...) y albergues                  1.9. Casas de labranza, cortijos y otros establecimientos de turismo rural</p>
<p>2. RESTAURACIÓN</p>	<p>2.1. Restaurantes tradicionales                  2.2. Restauración rápida <i>fast food</i>                  2.3. Restauración colectiva <i>catering</i></p>
<p>3. ESTABLECIMIENTOS DE BEBIDAS</p>	<p>3.1. Cafeterías                  3.2. Bares y similares</p>

Figura 1.9. Clasificación de las empresas del sector de la hostelería Vacas (2001b)

### 1.3.2. Principales magnitudes y características

Existen diversas fuentes de información periódica del sector hotelero. A las habituales de movimientos de pasajeros, pernoctaciones, etcétera, que muestran datos estadísticos generales, hay que sumar algunas instituciones que realizan estudios sobre el sector con una mayor profundidad.

Las siguientes figuras presentan datos estadísticos y macroeconómicos sobre el turismo y los establecimientos hoteleros en España.

La figura 1.10 muestra la estructura económica del turismo en España, en donde observamos que la restauración genera más de un tercio de la demanda (37,2 %) por encima del alojamiento, que ocupa el segundo lugar. Por tipología de cliente, el extranjero es ligeramente superior al cliente doméstico (51 % versus 49 %), mientras que, por sectores de oferta, el alquiler de inmuebles (dedicados a la hostelería) ocupa el primer lugar (39 %) frente al 28 % de restaurantes.



Demanda (% sobre consumo total)		Oferta (% sobre VAB total)	
Por productos:		Por sectores:	
Restauración	37,2	Alquiler inmobiliario	39,5
Alojamiento	23,1	Restaurantes y similares	28,4
Bienes	15,1	Act. culturales, recreativas y deportivas	10,1
Transporte pasajeros	13,9	Hoteles y similares	6,8
Resto productos	10,7	Anexos al transporte	4,3
		Transporte por carretera	4,1
		Transporte aéreo	2,5
		Agencias de viajes	1,8
Por tipos:		Transporte por ferrocarril	1,7
Extranjeros	51,1	Alquiler de vehículos	0,5
Nacionales	48,9	Transporte marítimo	0,2

Figura 1.10. La estructura económica del turismo en España (1996)  
 Iranzo y otros (2003)

En la figura 1.11 observamos la distribución del empleo por las diversas actividades turísticas, y vemos que la hostelería ofrece el 44 % del empleo del sector turismo, seguido, a gran distancia, del transporte terrestre con un 23 %.

	Miles	% sobre el total
Hostelería	1.048	44,4
Transporte terrestre	544	23,0
Actividades recreativas, culturales y deportivas	425	18,0
Agencias de viajes y actividades anexas	297	12,6
Transporte aéreo	36	1,5
Transporte marítimo	11	0,5
Total	2.361	100,0

Figura 1.11. La estructura del empleo en las actividades turísticas (1996)  
 Iranzo y otros (2002)

Por lo tanto, seguimos comprobando la importancia del turismo y, en concreto, de la restauración y de la hostelería en la economía española. En la figura 1.12 se muestra una comparativa sobre el número de establecimientos hoteleros en España con relación a otros países de la Unión Europea. En dicha figura se observa que España ocupa el quinto lugar, ofertando el 9,7 % del total de establecimientos de la Unión.

País	Número de establecimientos hoteleros
UE-15	197.464
Reino Unido	50.549
Alemania	38.529
Italia	33.421
Francia	19.309
España	16.369
Austria	15.293
Grecia	8.342
Irlanda	5.222
Países Bajos	2.858
Bélgica	2.034
Suecia	1.979
Portugal	1.781
Finlandia	989
Dinamarca	475
Luxemburgo	314

Figura 1.12. Comparativa de establecimientos hoteleros españoles con relación a otros países europeos (2001)  
 Instituto Nacional de Estadística (2002)

La figura 1.13 muestra la distribución de dichos establecimientos por Comunidades Autónomas, en donde Cataluña dispone de la mayor oferta, seguida de Andalucía y Galicia. En la misma figura, pero con relación al número de plazas, se observa el primer lugar de Baleares (23 %), seguido de Cataluña, Andalucía y Canarias, representando estas comunidades autónomas más de los dos tercios de la oferta de plazas de España. El hecho de que dichas comunidades superen en número de plazas a otras que porcentualmente disponen de mayor número de establecimientos se debe a que al ser destinos más desarrollados, la capacidad media de los establecimientos de dichas áreas sea superior.

	Establecimientos		Plazas	
	Número	%	Número	%
	16.369	100	1.337.022	100
Andalucía	2.405	14,69	202.375	15,14
Aragón	732	4,47	32.479	2,43
Asturias	684	4,18	21.789	1,63
Baleares	1.339	8,18	303.763	22,72
Canarias	482	2,94	145.295	10,87
Cantabria	526	3,21	20.500	1,53
Castilla y León	1.501	9,17	49.417	3,70
Castilla-La Mancha	844	5,16	28.191	2,11
Cataluña	2.559	15,63	244.717	18,30
Com. Valenciana	1.038	6,34	99.297	7,43
Extremadura	414	2,53	15.245	1,14
Galicia	1.613	9,85	59.211	4,43
Madrid	1.202	7,34	64.814	4,85
Murcia	214	1,31	15.672	1,17
Navarra	269	1,64	9.529	0,71
País Vasco	396	2,42	17.774	1,33
Rioja	115	0,70	5.166	0,39
Ceuta y Melilla	36	0,22	1.788	0,13

Figura 1.13. Establecimientos hoteleros y plazas operativas por Comunidades Autónomas (2001)  
 Instituto Nacional de Estadística (2002)

La figura 1.14 muestra los alojamientos turísticos correspondientes a 2001, donde se observa el total de viajeros hospedados por tipo de alojamiento, las pernoctaciones efectuadas, la estancia media de dichos viajeros, y la ocupación resultante por tipo de alojamiento, confrontando dicha demanda con la oferta existente. La estancia media está obtenida como cociente entre el total de pernoctaciones y el número de viajeros, teniendo dicho cálculo la limitación de no haber considerado la doble/triple ocupación por habitación.

Alojamientos turísticos	Total viajeros	Total pernoctaciones	Estancia media	Plazas medias estimadas	Grado medio de ocupación por plazas
Hoteles	59.880.653	228.549.405	3,82	1.057.425	57,98
Apartamentos	9.007.150	85.921.337	9,54	425.172	54,45
Camping	6.136.932	31.263.550	5,09	466.523	32,85
Alojamientos de turismo rural	1.212.348	3.657.069	3,02	42.931	23,06

Figura 1.14. Alojamientos turísticos (2001)  
 Instituto Nacional de Estadística (2003)

La figura 1.15 muestra el número de viajeros, pernoctaciones y estancia media por cada categoría de hotel y hostel; así como la tasa de variación interanual con el ejercicio precedente.

En la tabla se evidencia que el mayor peso, tanto en viajeros como en pernoctaciones, se produce en hoteles de tres estrellas, seguido de los hoteles de cuatro estrellas. Asimismo se puede observar que existe una pequeña discrepancia con el número total de viajeros y pernoctaciones de la tabla anterior, pese a ser la misma fuente para el mismo período.

Categoría	Número de viajeros	Número De pernoctaciones	Estancia media
TOTAL	59.868.812	222.554.780	4,00
HOTELES: Estrellas oro			
Cinco	2.116.798	6.050.229	2,86
Cuatro	18.324.777	65.753.758	3,59
Tres	20.639.675	93.716.412	4,54
Dos	6.740.301	22.526.391	3,34
Una	2.743.348	8.059.900	2,94
HOSTALES: Estrellas plata			
Tres y dos	4.902.637	12.966.574	2,64
Una	4.401.277	13.481.524	3,06
Tasa interanual	-0,06	-2,68	-2,62

Figura 1.15. Número de viajeros, pernoctaciones y estancia media según la categoría del establecimiento (2001)  
 Instituto Nacional de Estadística (2003)

La figura 1.16 muestra los establecimientos hoteleros, grado de ocupación, personal empleado y el grado de conectividad a internet, bien para uso general, bien para acceder al sistema de reservas del hotel. En dicha figura también se observa la importancia de los hoteles de tres estrellas, con mayor oferta de establecimientos y de plazas. En cambio, como consecuencia del teóricamente mejor servicio prestado, los hoteles de cuatro estrellas, pese a tener menor número de plazas (y de pernoctaciones, como veíamos en la figura 1.15) tienen más personal empleado que los hoteles de tres estrellas.

Adicionalmente a las estadísticas oficiales, existen otros organismos que publican estudios periódicos de carácter sectorial. Entre dichos estudios cabe citar, como más importantes, los publicados por Mazars Turismo, Ernst&Young, la Federación Española de Hoteles y la Federación Española de Hostelería.

Categoría	Número de establecimientos abiertos estimados según la encuesta	Número de plazas estimadas según la encuesta	Grado de ocupación por plazas	Personal ocupado	Internet		
					% de establec. conectados a Internet	% de establec. que contratan por Internet	% de establec. que realizan publicidad en Internet
TOTAL	13.523	1.080.290	55,27	153.269	34,11	15,04	30,01
HOTELES: Estrellas oro							
Cinco	90	31.865	51,59	11.122	96,15	73,62	83,30
Cuatro	895	293.201	60,30	54.987	87,19	52,05	74,54
Tres	1.834	387.949	64,36	51.636	72,33	34,40	62,80
Dos	1.518	118.821	50,91	13.178	51,61	20,31	46,09
Una	1.048	52.102	41,70	5.352	37,51	13,43	32,62
HOSTALES: Estrellas plata							
Tres y dos	2.549	89.169	39,43	8.430	27,06	10,52	24,31
Una	5.587	107.185	34,26	8.564	10,13	2,89	9,14
Tasa interanual de variación		2,31	-4,83	0,85			

Figura 1.16. Establecimientos, plazas, grado de ocupación, personal ocupado y grado de introducción de internet según la categoría del establecimiento (2001)  
 Instituto Nacional de Estadística (2003)

Mazars Turismo publica anualmente un informe titulado «Estudio de la industria hotelera Española, año x», estudio del cual lleva ya publicadas siete ediciones, siendo la última la publicada en el año 2003, referida a datos de 2002 (Mazars 2000, 2001, 2002 y 2003; Horwarth Consulting España 1998 y 1999)<sup>2</sup>.

La información incluida en cada estudio tiene una parte constante, fija, que se repite en cada estudio, y adicionalmente cada año profundiza en algún aspecto específico. La estructura de dicho informe es la siguiente:

- Presentación del estudio, síntesis y conclusiones.
- Análisis de los ingresos y gastos operativos y no operativos, hasta resultado operativo bruto (*gross operating profit*, GOP), ofreciendo por un lado datos totales del sector, y por otro lado dos segmentaciones, una de hoteles ciudad/vacacional y otra de hoteles lujo/primera clase/precio medio.
- La definición de cada segmento es la siguiente:
  - Por hoteles vacacionales se entienden aquellos que generan la mayor parte de sus ingresos por las estancias de sus clientes, sean nacionales o extranjeros, en épocas vacacionales y están situados fuera de los centros urbanos. Pueden ser hoteles de playa o de montaña, que disfrutan su máxima ocupación en épocas de vacaciones.

<sup>2</sup> Desde el ejercicio 2000, el mismo informe que hasta dicha fecha emitía Horwarth Consulting España ha pasado a ser emitido por Mazars Turismo.

- Por hoteles de ciudad se entienden aquellos que generan la mayor parte de sus ingresos por las estancias de sus clientes, sean nacionales o extranjeros, durante la teóricamente semana laboral, de lunes a viernes, y están situados en centros urbanos.
  - Por hoteles de lujo se entienden aquellos de categoría 5 estrellas que ofrecen, además, una extensa gama de servicios de primera calidad, siendo considerados como los mejores hoteles del país.
  - Hoteles de primera clase son aquellos de 4 y 3 estrellas, con muy buenos servicios, para un segmento medio-alto de la demanda.
  - Hoteles de precio medio son los hoteles cuyo servicio, precio e instalaciones se corresponden con los hoteles de categoría de 3 estrellas, ofreciendo comodidad a un precio correcto para un segmento medio de la demanda.
- Gastos de personal por departamentos.
  - Origen de la demanda por zonas.
  - Análisis del mercado, procedencia del visitante.
  - Sistemas de información utilizados.

Es de resaltar que Mazars utiliza en su estudio una clasificación de resultados que sigue el *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (sistema uniforme de cuentas para la industria de alojamiento, USALI), y entre los ratios de gestión utilizados informa sobre el coeficiente de ocupación, el ADR (*average daily rate*, ingreso promedio de habitación) el RevPar (*revenue per available room*, ingreso por habitación disponible), y el número de empleados por habitación disponible.

La siguiente figura (1.17) muestra la evolución en los últimos siete años de las principales magnitudes económicas que se derivan de dichos estudios. De esta figura se deducen varias conclusiones, algunas de las cuales ya hemos anticipado. Por un lado, el gran peso del departamento de habitaciones que representa en 2002 el 63 % de las ventas, con el margen más alto de todos los departamentos hoteleros (el 69 %). En cualquier caso, este departamento ha perdido peso, y margen, en 2002 respecto a los años anteriores como consecuencia del estancamiento producido en el coeficiente de ocupación (el incremento de oferta en los últimos años ha sido muy importante) lo cual ha provocado también una caída del RevPar (de 65,5 euros en 1999 a 64,9 euros en 2002, pero habiéndose incrementado en los años intermedios en el entorno de los 67 euros). A continuación se observa la contribución del departamento de restauración que, pese a haber perdido peso en el total de ingresos de los hoteles (de un 38 % en 1996 a un 32 % en el 2002), su

beneficio sobre ventas se ha incrementado (del 18 al 20 %). Hay que resaltar también la caída del departamento de teléfonos como consecuencia de la popularización de los teléfonos móviles. En cuanto a los departamentos no operativos, los gastos de administración y marketing se mantienen, en el tiempo, aproximadamente, como porcentaje sobre ventas. En cambio, energía y reparaciones y mantenimiento disminuyen, como evidencia de su carácter semifijo y menos vinculado al volumen de actividad.

	2002	2001	2000	1999	1998	1997	1996	
Ocupación	74,10	74,40	75,23	75,44	72,77	66,20	64,70	
ADR	87,67	90,11	89,55	81,21	75,77	64,13	57,04	
RevPar	64,94	67,04	67,37	65,59	n/d	n/d	n/d	
Empleados por habitación disponible	0,45	0,53	0,50	0,53	0,51	0,50	0,47	
<b>Ratios de ventas</b>								
Habitaciones	63,06	63,55	64,96	61,39	58,35	55,90	55,20	
Alimentos y bebidas	32,33	31,69	29,12	32,75	36,66	38,80	38,30	
Teléfonos y departamentos menores	2,37	2,63	3,43	3,26	2,89	3,40	4,30	
Alquileres y otros ingresos	2,24	2,13	2,49	2,60	2,10	1,90	2,20	
<b>Ingresos totales</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	
Habitaciones	30,08	27,95	28,95	29,30	31,40	32,60	32,30	
Alimentos y bebidas	77,28	81,05	82,00	83,28	82,83	81,80	82,00	
Teléfonos y departamentos menores	84,02	76,45	71,20	70,50	75,04	73,40	72,60	
<b>Gastos totales</b>	<b>45,94</b>	<b>45,46</b>	<b>45,18</b>	<b>47,56</b>	<b>50,85</b>	<b>52,40</b>	<b>52,40</b>	
Habitaciones	69,92	72,05	71,05	70,70	68,60	67,40	67,70	
Alimentos y bebidas	20,46	18,95	17,80	16,72	17,17	18,20	18,00	
Teléfonos y departamentos menores	15,98	23,55	28,80	29,50	24,96	26,60	27,40	
Alquileres y otros ingresos	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	
<b>Beneficio por departamento</b>	<b>53,32</b>	<b>54,54</b>	<b>54,82</b>	<b>52,44</b>	<b>49,15</b>	<b>47,60</b>	<b>47,60</b>	
Administración y general	9,47	9,11	9,37	9,58	9,61	8,90	9,40	
Marketing	4,30	3,74	3,55	3,48	3,63	3,50	4,20	
Energía	2,47	2,74	2,53	2,67	3,04	3,50	3,50	
Reparaciones y mantenimiento	3,97	3,88	4,34	4,80	5,18	5,00	5,70	
<b>Total gastos no distribuidos</b>	<b>20,21</b>	<b>19,47</b>	<b>19,79</b>	<b>20,53</b>	<b>21,46</b>	<b>20,90</b>	<b>22,80</b>	
<b>BENEFICIO BRUTO OPERATIVO</b>								
Porcentaje	33,10	35,06	35,03	31,91	27,70	26,70	24,80	
Valor absoluto	11.980	12.698	13.379	11.438	n/d	n/d	n/d	
Ciudad	Porcentaje	37,58	37,39	36,58	32,71	26,09	23,60	22,20
Valor absoluto	14.818	16.948	15.119	12.159	n/d	n/d	n/d	
Vacacional	Porcentaje	29,14	31,06	29,10	29,80	27,61	26,20	26,10
Valor absoluto	9.102	9.600	8.383	9.392	n/d	n/d	n/d	

Figura 1.17. Evolución principales magnitudes económicas en los hoteles españoles  
 Elaboración propia a partir de Mazars (2000, 2001, 2002 y 2003) y Horwarth Consulting España (1998 y 1999)

Finalmente, y analizando las diferencias entre hotel vacacional y de ciudad, se puede observar cómo en los últimos años se ha producido un incremento más importante en los márgenes de los hoteles de ciudad (del 22 al 37 %), aunque en estos últimos años, en valor absoluto, su margen se ha resentido como consecuencia del incremento de oferta y cierta ralentización de la demanda tras el 11 de septiembre.

La figura 1.18 muestra cómo ha ido evolucionando el mercado español, por segmentos de clientes, en los últimos cuatro años:

	2002	2001	2000	1999
Cliente de empresas	21,6	28,0	21,3	20,6
Pasantes ( <i>walk in</i> )	12,7	14,4	14,4	15,1
Agencia de viajes	23,2	19,6	11,7	12,7
Tour operadores	16,2	15,1	22,8	23,1
Congresos, convenciones e incentivos (nac.)	5,9	5,9	9,3	9,4
Congresos, convenciones e incentivos (inter.)	4,0	4,2	6,0	4,9
Grupos turísticos	2,9	4,5	5,1	4,9
Administración pública	0,3	0,9	1,0	1,3
Tripulaciones aéreas	5,5	2,1	3,2	2,9
Otros	7,8	5,2	5,2	5,3

Figura 1.18. Evolución de la distribución del mercado por segmentos en los hoteles españoles  
 Elaboración propia a partir de Mazars (2000, 2001, 2002 y 2003)

Cabe destacar el importante incremento de agencias de viajes, aunque totalizándolo con los tour operadores, el agregado prácticamente se mantiene en el tiempo. Los clientes de empresa, tal como indicábamos al comentar la figura 1.17, disminuyen de forma muy importante en el año 2002, caída más significativa tras el espléndido año 2001. Asimismo se viene produciendo una disminución paulatina de los pasantes (*walk in*), lo cual explica el fenómeno de que cada vez el turista planifica más sus tiempos de ocio y sus desplazamientos.

Adicionalmente, Mazars publica de forma separada, o incluida en el informe anual, el *Mazars Hotel Index* (MHI), inicialmente para Madrid y Barcelona, y últimamente incorporando también a Bilbao; índice que trata de analizar la ocupación, el ADR y el RevPar, así como otras variables de interés operacional y de marketing (Mazars 2001b).

Respecto a los informes de Horwarth (ahora Mazars), Vacas (2001a) indica que muestra una vistosa estructura de cuenta de resultados de un teórico hotel modelo realizado utilizando la terminología y estructura del USALI que, salvo contadas excepciones, no coincide con la forma de presentar la información contable de los hoteles españoles y, por tanto, los valores medios y ratios calculados basándose en el sistema norteamericano no siempre son válidos para las empresas españolas.



Vacas realiza un estudio sobre la situación económico financiera del sector hotelero (entre los años 1993 a 1997), pero ella misma matiza que desconoce el grado de uniformidad con que está elaborada la información contable por parte de los hoteles que participan en la muestra, por lo que considera que, en la medida en que ésta no sea lo suficientemente homogénea, habría que poner en duda la validez del análisis. Con las mencionadas limitaciones, las principales conclusiones del estudio son:

- Lógico elevado peso del inmovilizado dentro del total activo (77 %).
- Dentro del activo circulante, el mayor peso corresponde a los deudores (12 % del total activo).
- Las empresas hoteleras se financian prácticamente a partes iguales entre fondos propios y endeudamiento, y dentro de este último con mayor tendencia al endeudamiento a largo plazo. En cualquier caso, este ratio supone que en el momento de inicio de actividades el grado de apalancamiento es superior, pues con las empresas en funcionamiento los beneficios no distribuidos han ido incrementando los recursos propios y mejorando el ratio de apalancamiento.
- El ratio medio de cobro a clientes se ha incrementado en el período analizado (de 25 a 30 días), considera Vacas que como consecuencia del incremento de la competencia en el sector. El ratio medio de pago es de 95 días.

Ernst&Young publica también anualmente un informe titulado «Indicadores económicos de la Industria Hotelera Española», habiéndose publicado su séptima y última edición hasta la fecha en el año 2003 (Ernst&Young 1998, 1999, 2002a, 2003a). La información ofrecida en el mismo es la siguiente:

- Datos más significativos y síntesis.
- La segmentación está realizada por categoría de hoteles de 3, 4 y 5 estrellas, y dentro de cada uno de ellos entre urbano y vacacional. Realiza una breve aportación de segmentación por comunidades autónomas (Andalucía, Islas Baleares e Islas Canarias), no facilitando datos totales del sector.
- La información que ofrece es, para cada segmento antes mencionado, ocupación, ingreso medio por estancia, ingreso medio de habitación/pensión por estancia, ingreso medio global por estancia, distribución de los ingresos/gastos por departamentos y por estancia; estancia media por cliente, distribución de los gastos de personal por departamentos y de los empleados por tipo de contrato.
- La estructura de cuenta de resultados no se asimila tanto al USALI, e incluye conceptos no incluidos en el GOP (*gross operating profit*), como las amortizaciones

y los honorarios de gestión, por lo que el resultado ofrecido sería más próximo al contable de «resultado del ejercicio antes de financieros y extraordinarios».

Asimismo Ernst&Young también ha publicado en 2003, por segundo año consecutivo, el estudio «Indicadores económicos en hoteles del caribe», con una estructura de información muy similar a la del informe sobre España (Ernst&Young, 2002b, 2003b).

La Federación Española de Hoteles publica también periódicamente un análisis de diagnóstico sobre el sector, habiendo sido el último publicado el correspondiente al año 2000 (Federación Española de Hoteles, 2001). Las conclusiones más relevantes del mismo fueron:

- Escasa concentración empresarial, siendo muchos de dichos negocios de carácter familiar. Prácticamente todos los municipios españoles tienen algún establecimiento de alojamiento.
- Sólo el 70 % de la oferta hotelera está abierta todo el año, cerrando el resto parcialmente durante el año. En julio, agosto y septiembre se realizaron el 40 % de las pernoctaciones del año.
- El sector hotelero da trabajo directo a más de 175.000 personas (1,2 % de la población activa), siendo el 72 % contratadas de forma fija (47 % fijos y 25 % fijos discontinuos). El 52,5 % de estos trabajadores son mujeres, y la antigüedad media en el sector es de 12 años.
- De los ingresos totales, el 60 % corresponde a ingresos por habitaciones y el 34 % a ingresos derivados de restauración<sup>3</sup>.
- La estructura de costes se reparte principalmente entre gastos de personal (36 %), materiales de consumo y reposición (21 %), comercialización (5 %), energía (5 %), mantenimiento y reparaciones (4 %). De esta forma el beneficio de explotación promedio asciende al 15 %.
- La estructura de gestión de los hoteles se reparte entre los explotados en régimen de propiedad (59 %), arrendamiento (21 %), contrato de gestión (19 %) y franquicia (1 %).

La Federación Española de Hostelería también presenta unos informes periódicos sobre las cadenas hoteleras, el último de los cuales corresponde al año 1999 (Federación Española de Hostelería, 2001). Las figuras 1.19 y 1.20 muestran la importancia de las cadenas hoteleras dentro del sector hotelero español.

---

<sup>3</sup> En la figura 1.17 se observa que, según el estudio de Mazars, dichos porcentajes eran, respectivamente, de 65 y 29 %, en dicho año.

En la figura 1.19 se observa, por categorías, el total de hoteles existentes en 2001, y los hoteles que a dicha fecha pertenecían a alguna cadena. En dicho cuadro se observa que los hoteles de cinco y cuatro estrellas pertenecen, en un 65 % de los casos, aproximadamente, a una cadena hotelera, porcentaje que disminuye en torno del 43 % en el caso de hoteles de tres estrellas y a porcentajes mínimos en categorías inferiores. Por lo tanto, observamos que el nivel de vinculación a una cadena disminuye a medida que aumenta la categoría del hotel.

Categoría	Nº Hoteles	H. Cadena	%
Hotel 5*	81	53	65,4
Hotel 4*	792	528	66,6
Hotel 3*	2.065	887	42,9
Hotel 2*	1.683	141	8,4
Hotel 1*	1.471	37	2,5
Total	6.092	1.646	27,0

Figura 1.19. Hoteles pertenecientes a cadenas hoteleras y su participación en el sector hotelero  
 Elaboración propia a partir de Federación Española de Hostelería (2001)

La figura 1.20 muestra la misma información, pero referida a nivel de habitaciones y camas, y no a nivel de establecimientos, como mostraba la figura 1.19. En cualquier caso, las conclusiones son similares, aunque a nivel de habitaciones, los hoteles de una y dos estrellas representan un porcentaje mayor, aunque lejos de los hoteles de tres estrellas y superiores. Dicho cambio se entiende como consecuencia de que los hoteles de una y dos estrellas de mayor tamaño pertenecen también a cadenas hoteleras.

Categoría	Nº Hab.	Nº Hab.	%	Nº Camas	Nº Camas	%
	Total	Cadenas		Total	Cadenas	
Hotel 5*	15.128	11.227	74,2	29.197	21.314	73,0
Hotel 4*	131.058	88.515	67,5	249.110	171.388	68,8
Hotel 3*	241.437	124.525	51,6	472.009	253.941	53,8
Hotel 2*	75.678	13.270	17,5	145.302	26.009	17,9
Hotel 1*	42.094	5.620	13,4	79.979	11.757	14,7
Total	505.395	243.157	48,1	975.597	484.409	49,7

Figura 1.20. Capacidad de acogida de las cadenas hoteleras españolas  
 Elaboración propia a partir de Federación Española de Hostelería (2001)

Otros datos destacados que se desprenden de dicho estudio, son que los asalariados de las cadenas hoteleras representan el 42,3 % del total empleo del sector hotelero español y que la facturación de las cadenas hoteleras representa el 58,6 % del valor de

producción de los hoteles españoles, considerando producción el conjunto de ingresos percibidos por los distintos tipos de servicio y por todos los hoteles de cadena.

La figura (1.21) muestra las principales cadenas hoteleras españolas. Desglosamos las 20 primeras del ranking, más aquellas otras incluidas en la encuesta del estudio empírico de este trabajo (véase capítulo 5).

La situación a mediados del año 2003 del mercado hotelero en España (Jones Lang Lasalle Hotels, 2003c), se puede resumir de la siguiente forma:

- Estancamiento/caída de los resultados hoteleros.
- Menores crecimientos de la demanda.
- Incertidumbre económica a medio plazo.
- Incremento de la competitividad.
- Saturación de los mercados.
- Pobres resultados en los mercados bursátiles.
- Mayores dificultades en la financiación.

Todo ello conlleva a dar una mayor importancia estratégica a quién y cómo se va a operar el hotel (disociación propietario/gestor/franquiciador), por lo que la evolución del mercado hotelero nacional debería tender hacia:

- Profesionalización del sector.
- Proceso de consolidación de la oferta en manos de pequeñas y medianas cadenas.
- Ciclo hotelero de casi todos los mercados alcanzando su madurez o en proceso de relanzamiento.
- Incertidumbre económica y política que recomienda conservadurismo a los hoteleros.
- Cambio de un mercado de demanda a un mercado de oferta.
- Interés continuado de los operadores internacionales por introducirse en España.
- Constante entrada de nuevos inversores inexpertos en el sector.
- Aparición de nuevos inversores (aprendizaje inversores inexpertos) con mayor experiencia y mayor capacidad de asumir riesgos.

	CADENA	Nº Hoteles	Habitaciones	Camas
1	GRUPO SOL - MELIÁ	121	29.380	55.822
2	RIU HOTELES	55	13.208	26.628
3	FIESTA HOTELS	35	8.071	18.885
4	NH HOTELES	70	8.012	13.843
5	BARCELÓ HOTELS	25	7.201	15.525
6	IBEROSTAR	19	5.657	13.046
7	HOTELES TRYP	40	5.343	10.152
8	OCCIDENTAL HOTELES	23	5.167	10.709
9	PARADORES DE TURISMO DE ESPAÑA	84	5.000	9.710
10	H10 HOTELS	14	4.710	9.414
11	GRUPO HUSA	45	4.627	8.791
12	PRINCESS HOTELS	11	4.619	8.776
13	BEST HOTELS	16	4.419	8.396
14	HOTELES GLOBALES	25	4.200	8.480
15	THB HOTELS	18	4.068	7.729
16	GRUPOTEL	31	3.723	7.600
17	HOTELES HESPERIA	22	3.609	7.093
18	HOTELES SUNWING	12	3.530	6.707
19	HOTELES CATALONIA	27	3.484	6.620
20	PLAYASOL HOTELS	11	3.204	6.088
33	PLAYA HOTELES	11	2.217	4.212
50	CONFORTOTEL	12	1.623	3.673
57	HOTERTUR CLUB	11	1.474	2.800
63	HOTELES SANTOS	5	1.369	2.586
64	NORDOTEL	8	1.360	2.992
96	AC HOTELES	7	821	1.486
102	HOTASA	6	735	1.397
105	HILTON WORLDWIDE	2	700	1.330
109	HOTENCO HOTELES	6	665	1.195
112	HOTELES MEDITERRANEO	4	612	1.484
113	DERBY HOTELS COLLECTION	6	603	1.108
132	HYATT HOTELS & RESORTS	3	449	853

Figura 1.21. Ranking de cadenas hoteleras españolas, 1999  
 Elaboración propia a partir de Federación Española de Hostelería (2001)

## 1.4. Diferentes tipos de gestión / operación hotelera

### 1.4.1. Introducción

Durante los años noventa Europa ha experimentado un crecimiento record en la cifra de transacciones hoteleras, pasando de un régimen de coincidencia entre propietario y gestor a la toma de posiciones de inversión exclusivamente en hoteles (Jones Lang Lasalle, 2002).

Estos cambios se han debido a los siguientes motivos:

- Un ciclo favorable de actividad hotelera, acompañado de mejoras de productividad y rentabilidad, coincidiendo con baja inflación, bajos tipos de interés y, por lo tanto, baja rentabilidad de la inversión en capital.
- Incremento del valor del inmovilizado hotelero, incluso por encima de la inversión tradicionalmente inmobiliaria, como suele ser la inversión en activos de oficinas.
- Incremento de tesorería, de posibilidades de inversión, por parte de los bancos y entidades de fondos norteamericanas y europeas.
- Incremento de la actividad de fusiones y adquisiciones en el sector, con la consiguiente concentración empresarial.
- Tendencia en las compañías operadoras a vender activos inmobiliarios para reducir su nivel de deuda, mejorar su nivel de apalancamiento y concentrarse en la operación, todo ello como motor de generación de valor para el accionista.
- Mayor competencia entre operadores hoteleros, de forma que se han flexibilizado las condiciones/contratos de operación, haciéndolos más atractivos para los potenciales inversores.
- Incremento de la transparencia en el sector, lo cual facilita el seguimiento del mismo y la posibilidad de realizar comparativa sobre el posicionamiento de mercado (*benchmarking*).

En el ejercicio 2001 la situación de los contratos de gestión hotelera en Europa eran las siguientes (Jones Lang Lasalle Hotels, 2001):

- La duración media de los contratos de gestión es de 19 años y el 62,1 % de los mismos tiene una duración superior a 20 años.
- El 55,2 % de los contratos tiene establecido una cláusula de revisión que requiere mutuo acuerdo (57,1 %) o sólo del operador (35,7 %).
- La retribución acostumbra a ser la combinación de diversas variables:
  - En un 72 % de casos es exclusivamente una retribución basada en un porcentaje del GOP (*gross operating profit*, resultado operativo bruto), aproximadamente del 1,8 %.
  - En un 35 % de los casos, dichos honorarios están escalados de acuerdo al porcentaje del GOP, siendo esta retribución adicional de un 6,9 % de media, aproximadamente, y el más habitual el 10 %.

- Adicionalmente hay una compensación al operador por sus costes de servicios centrales, incluyendo gastos comerciales y de marketing, que oscilan entre un 1 y un 3 % adicional del GOP.
- El 44,8 % de los contratos establecen una garantía a favor del propietario, en función de los resultados obtenidos por el operador, aunque normalmente esta garantía no se establece durante toda la vida del contrato, sino exclusivamente durante los años iniciales.
  - En esta misma línea, el 62,1 % de los contratos establecen la posibilidad, por parte del propietario, de revisar los estándares de calidad aplicados por el operador, requiriéndose normalmente la opinión de un experto independientemente para su confirmación.
  - El presupuesto anual debe ser aprobado por el propietario en prácticamente todos los casos, estableciéndose como mecanismo más frecuente de resolución de conflicto el experto independiente (37,1 %). En cualquier caso se incluye una cláusula que prevé que cualquier cambio material o circunstancia no prevista deberá ser comunicada al propietario.
  - Entre las restricciones por parte del operador cabe mencionar que en el 75 % de los casos el propietario ha de dar su consenso en el nombramiento del director general y del director financiero, así como en el 57,1 % de los casos la contratación de bienes y servicios por encima de un determinado período y/o plazo o en el 50 % de los casos para la contratación de leasing.
  - En relación a inversiones se establece que el propietario deberá siempre proveer los fondos necesarios para garantizar la gestión correcta de las operaciones. Por inversiones (o CAPEX, *capital expenditure*) se entienden aquellos desembolsos que suponen cambios o ampliaciones estructurales del inmovilizado y reemplazamiento de elementos ya existentes; todo ello de cara a mantener el hotel, mejorar la rentabilidad y/o ampliar la vida útil del hotel.
  - Con relación al FF&E (*furniture, fixtures and equipment*; mobiliario, instalaciones y equipos que no requieren mejoras estructurales), se establece la necesidad de fijar una reserva por dicho concepto entre el 3 y 5 % de los ingresos brutos del ejercicio.
  - Respecto a otros extremos contractuales, el 41,4 % incluyen una cláusula geográfica de no-competencia (aunque el 51,7 % no lo incluyen), el 31 % de los contratos prevén la terminación del mismo sin causa justificada y el 37 % de los

contratos incluyen como medio de resolución de disputa el arbitraje a través de experto independiente.

### 1.4.2. Diferentes tipos de explotación hotelera

Los diferentes tipos de explotación hotelera que se pueden encontrar son los siguientes:

- Explotación propia, en donde coincide el operador con el propietario del inmueble, pudiendo a su vez ser en gestión propia, en gestión propia combinada con afiliación a una cadena hotelera o bien en gestión propia combinada con una franquicia con una cadena hotelera.
- Explotación por operador hotelero, en donde no coincide el operador con el propietario inmobiliario, bien en arrendamiento, bien con contrato de gestión.

Uno de los aspectos básicos, antes de dar el paso de ceder (en mayor o menor medida) la explotación de la operación a terceros, es definir cuáles son los criterios básicos para la selección del mismo, entre los que cabe citar la ubicación del proyecto, el tipo de hotel proyectado, la experiencia del operador en hoteles similares, la distribución geográfica y estrategia de crecimiento del operador, el período de tiempo esperado de la negociación, o la situación del mercado.

En cualquier caso, hay dos conclusiones/principios básicos que deben prevalecer sobre los demás, y que son, por un lado, el hecho de que no cualquier operador es válido para cualquier hotel y por otro lado, la necesidad de involucrar al operador en el desarrollo hotelero lo antes posible.

Tras estas consideraciones previas, veamos las principales características, así como las ventajas e inconvenientes, de cada figura.

- Explotación propia, en gestión propia: Consiste en que el mismo propietario del inmueble lleva a cabo la explotación del negocio hotelero. Es una figura de gestión aconsejable para hoteles singulares, propietarios con gran experiencia operativa, hoteles con gran número de clientes repetitivos y aquellos hoteles vacacionales vinculados a tour operadores, nacionales o extranjeros. Se trata de una opción muy extendida en España y que supone una involucración total en la operación hotelera. Las características principales son:
  - Total control sobre la operación.
  - Posibilidad de aplicar un estilo de gestión tan personal como se desee.
  - Control estricto de gastos, dado el destino directo del beneficio al gestor.



- Todo el *up-side*, todo el margen adicional sobre el presupuesto, permanece en manos del propietario.
- Trato directo entre gestor/propietario y cliente.
- Dificultad de acceso a centrales de reservas.
- Falta de cobertura nacional e internacional, lo cual supone que sea compleja una potencial expansión internacional.
- Requiere mucha experiencia.
- Asunción tanto del riesgo inmobiliario como del riesgo de explotación, lo cual, en ocasiones, reduce las posibilidades de crecimiento.
- No hay economías de escala.

Pérez (1998) concluye que esta forma de explotación contribuye a una mejor política de mantenimiento de los inmuebles y de sus instalaciones, puesto que, en su caso, las reparaciones necesarias serán realizadas pensando tanto en el servicio a prestar al cliente como en la revalorización de la propiedad de cara al futuro. Pero el principal problema que presenta esta fórmula es la obtención de la financiación necesaria para la adquisición en propiedad de los inmuebles, como consecuencia de las fuertes inversiones de capital exigidas, con los riesgos que ello conlleva.

- Explotación propia, combinada con afiliación a una agrupación hotelera, la cual proporciona al propietario el acceso a una central de reservas, el disponer de una estructura comercial, conseguir cierta representación en el ámbito nacional y/o internacional, potenciales economías de escala en las compras y el acceso a una red de otros propietarios/operadores. Las características básicas de esta figura de gestión son:
  - El propietario mantiene la identidad, individualidad y la flexibilidad en la gestión del hotel.
  - Los costes de afiliación acostumbran a ser entre el 2-3 % de las ventas de habitaciones.
  - Imagen de marca débil con una fijación poco estricta de estándares.
  - El propietario sigue siendo el operador, considerando una estandarización limitada y manteniendo su identidad y el control de gestión.
  - Se beneficia de la marca, pero no en gran manera.
  - Participa de una central de reservas.

- En ocasiones puede beneficiarse de la central de compras (*ammennities*, por ejemplo, los típicos obsequios de elementos de baño).
- Costes limitados pero que en cualquier caso pueden ser considerables.

La pregunta clave para responder a las ventajas de la afiliación es si ésta genera volumen adicional de negocio para cubrir los costes marginales.

- Explotación propia, combinada con una franquicia hotelera, la cual proporciona los beneficios de la afiliación hotelera antes descritos más los siguientes:
  - Durante el proceso de desarrollo del proyecto se obtiene apoyo en la selección del solar, análisis de viabilidad, diseños arquitectónicos, especificaciones y financiación.
  - Durante la pre-apertura, el franquiciador proporciona manuales operativos y de sistemas, y jornadas presenciales de apoyo para el personal clave del hotel.
  - Durante la gestión diaria aporta servicios técnicos y de consultoría, así como programas intensivos de formación continua.

Por medio de la celebración de un contrato de franquicia, indica Pérez (1998), una cadena hotelera se compromete a prestar servicios de marketing, de ventas y de promoción a un hotel, así como a ceder la licencia de uso de la marca comercial hotelera y el *know-how* relacionado con la operatividad y el funcionamiento de aquél. A su vez, la concesión de la licencia de uso de la marca comercial de la cadena hotelera conlleva que el hotel franquiciado sea conocido, promocionado y comercializado bajo la misma, durante el período de duración del contrato; duración que suele ser relativamente larga (generalmente diez años). A su vez, el hotel franquiciado se obliga a abonar una remuneración, que suele estar compuesta por distintas cuotas. Por un lado, una cantidad fija como cuota de afiliación, seguidamente un canon sobre los ingresos brutos como cuota de mantenimiento, y otras cantidades de naturaleza mixta como contraprestación a la inclusión del hotel franquiciado en la red de ventas y en el sistema de reservas de la cadena.

Las principales ventajas e inconvenientes de la franquicia se resumen a continuación (Casanueva y otros, 2000):

- Ventajas para el franquiciador:
  - Es una forma rápida de crecimiento y desarrollo con una necesidad mínima de capital. El capital y el riesgo financiero que supone la inversión corre a cargo de la empresa franquiciada.
  - Se puede hacer frente a un proceso de expansión rápida sin tener que formar a un grupo de directivos que dirijan las sucursales, ya que los empresarios concesionarios se encargan de la gestión y están motivados para obtener beneficios porque se trata de su propio negocio.
  - Incrementa directamente los ingresos a través de la venta de productos incluidos en la prestación del servicio de la empresa, por el traspaso de los derechos de la concesión y por los pagos periódicos que suelen estar ligados al volumen de negocios del franquiciado.
  - Facilita la puesta en marcha de estrategias de publicidad, promoción y marketing estandarizadas, con lo que se suele obtener más notoriedad y diferenciación a unos costes similares.
- Inconvenientes para el franquiciador:
  - La organización de la red de franquicia y su promoción para encontrar franquiciados supone unos costes elevados.
  - Se pierde control sobre los productos, servicios y actividades que se ofrecen.
  - Existen riesgos de incumplimiento del contrato por parte de los franquiciados que perjudiquen la rentabilidad del franquiciador o la imagen de la red.
  - La rentabilidad de la expansión mediante esta fórmula puede ser menor que la derivada de la expansión dentro del propio negocio.
- Ventajas para el franquiciado:
  - La empresa franquiciadora se encarga de la formación continua del franquiciado y de prestarle todo el asesoramiento necesario.
  - Existe una ventaja competitiva directa por tener asociada al negocio una marca de prestigio con lo que esto conlleva de imagen, reputación y notoriedad.

- Calidad estandarizada de los productos y servicios, al ser suministrados directamente por la empresa matriz. Esta se encarga de mantener un control de la calidad ofrecida para que no se deteriore su reputación y la de toda la red de franquicias.
- La publicidad y la notoriedad de la marca son la clave del éxito del franquiciador (se venden más productos, se contratan más servicios y existe más interés por pertenecer a la franquicia), por lo que se encarga de realizar importantes inversiones en publicidad de las que se beneficia el franquiciado.
- Ayuda financiera del franquiciador, al entrar en su capital en alguna ocasión y, desde luego, es un candidato importante en la financiación de algunas áreas del negocio como las instalaciones iniciales, el stock de existencias, etcétera.
- Uso de técnicas y procedimientos para el establecimiento y gestión del negocio, reduciéndose así los riesgos asociados al inicio de una nueva actividad.
- El franquiciador puede utilizar economías de escala en las compras de las que se beneficia el franquiciado.
- Es habitual que la franquicia incluya la exclusividad en un área geográfica determinada.
- Inconvenientes para el franquiciado:
  - Costes derivados de los derechos de concesión o de licencia que merman su rentabilidad.
  - Los sistemas de producción, de comercialización, de prestación de servicios y de gestión están estandarizados y la empresa franquiciadora supervisa que la franquicia los realice de la misma forma para no mermar su imagen y su reputación, lo cual supone, en cierto modo, una pérdida de independencia y de control sobre la gestión del negocio.
  - Se suele establecer la exclusividad de servir los bienes y servicios del franquiciador.
  - Se adquieren unos activos específicos (instalaciones, mobiliario, etcétera) que difícilmente pueden ser utilizados si se rescinde la franquicia.

Hay que considerar que el sistema de franquicias, aun teniendo presente su historial de éxito y su crecimiento (no en España, donde veíamos que tenía una escasa presencia), no siempre es la mejor fórmula para que las empresas turísticas incrementen su dimensión organizativa. Existen una serie de factores a tener en cuenta para optar por la franquicia como vía de crecimiento.

- Si el negocio que se está desarrollando es arriesgado, no es conveniente utilizar la franquicia ya que será difícil encontrar empresas o personas emprendedoras dispuestas a invertir en él.
  - Es más difícil encontrar franquiciados si la inversión inicial es muy elevada. Este problema se puede suavizar si el franquiciador entra en el capital de la franquicia.
  - La franquicia debe basarse en un saber hacer y en una fórmula de éxito que pueda ser fácilmente transmisible al franquiciado. Éste debe tener la capacidad de tomar decisiones y debe controlar perfectamente el negocio en beneficio de ambas partes.
  - La franquicia es aconsejable cuando existe una gran dispersión geográfica o el mercado está lejos de la empresa matriz, ya que su capacidad de control será menor.
  - Si las actividades son difíciles de supervisar por la matriz es conveniente descentralizar el control y dejar en manos del propietario del establecimiento su correcto funcionamiento.
  - Si el producto o servicio objeto de la actividad tiene como característica que puede ser vendido o prestado a un mismo cliente en varias ocasiones, será un mejor objeto de franquicia, ya que si no es así, el franquiciado puede estar motivado a bajar la calidad para obtener beneficios a corto plazo, perjudicando la imagen del conjunto de la franquicia.
- Explotación por operador hotelero, en régimen de arrendamiento. Se entiende como tal aquel acuerdo entre la propiedad del inmueble y una empresa gestora, en la que ésta alquila al propietario el hotel (solar, edificio y normalmente el mobiliario, las instalaciones, los elementos decorativos y los equipos) y asume todas las responsabilidades de gestión y obligaciones financieras.

Cuando se habla de contrato de arrendamiento en el ámbito hotelero, uno de los primeros problemas/dudas que se nos presentan es si estamos hablando de arrendamiento de inmueble (y, por lo tanto, regido por la Ley de Arrendamientos

Urbanos, LAU) o bien se trata de un arrendamiento de industria (y entonces regido por la voluntad de las partes y subsidiariamente por el Código Civil). Independientemente de la legislación que sea aplicable, es de destacar el hecho fundamental de la diferencia existente. En el segundo caso, arrendamiento de industria, el objeto del contrato es el arrendamiento del negocio hotelero, y no del local de negocio en sí, con todas sus pertenencias, instalaciones, enseres y empleados, es decir, el arrendamiento de industria como unidad patrimonial en funcionamiento, por lo que no se encuentra sometido a la Ley de Arrendamientos Urbanos (Pérez, 1998). Dado que en el arrendamiento de industria no se alquila un inmueble, sino que se alquila un negocio en marcha, esta figura sólo debería ser aplicable a hoteles pre-existentes, ya en funcionamiento. Mientras que el arrendamiento de inmueble podría ser aplicado tanto en hoteles en construcción, recién aperturados, como a hoteles con años en explotación. Las consecuencias jurídicas de una u otra modalidad son:

- Los contratos de arrendamiento de inmueble, regulados por la LAU, establecen una serie de garantías procesales para el arrendatario con relación al desahucio, sujetas a la Ley de enjuiciamiento civil, las cuales han sido recientemente modificadas en la Ley 23/2003 de Garantías en la Venta de Bienes de Consumo.
- La LAU establece la fijación de una fianza (mínimo de un mes cuando exista solamente arrendamiento del inmueble y de dos meses cuando se incluya también mobiliario y/o instalaciones), a depositar en el ente público que cada Comunidad Autónoma designe, siendo en Cataluña el «Institut Català del Sòl». El problema es la determinación de la base en aquellos casos de retribución variable (total o parcial), en los cuales no hay una respuesta jurídica uniforme.
- En el caso del arrendamiento de industria, la fianza viene dada como un porcentaje del valor catastral asignado al inmueble (en el caso concreto de Cataluña, el 4 %).
- Finalmente hay que indicar que, en el caso de que el arrendamiento de industria incluya también el personal, dicho arrendamiento puede derivar en una contingencia en materia laboral para el arrendatario del mismo.

Las principales características son las siguientes:

- El propietario tiene una posición totalmente pasiva, dependiendo la explotación hotelera exclusivamente del operador.
- El propietario no es responsable de ningún gasto operativo.
- El arrendamiento suele conllevar la asunción de la imagen corporativa y del proceso productivo de la cadena que arrienda, manteniendo la parte arrendadora la propiedad del inmueble. A cambio, ésta recibe una cantidad de dinero como contraprestación, generalmente un canon sobre la facturación bruta de aquél, al que se suele sumar una cantidad fija, en tanto mínimo garantizado, a cuenta del citado canon. En general, la cadena hotelera se obliga a devolver los inmuebles y las instalaciones a su propietario en el mismo estado en que se encontraban en el momento de formalización del contrato, aunque no responde de los deterioros producidos por el uso normal de aquellos. Por tanto, aquélla suele asumir las reparaciones necesarias para la conservación adecuada de inmuebles e instalaciones durante el período de duración del contrato, pero no las reparaciones estructurales ni las de carácter extraordinario.
- El riesgo económico es asumido por la empresa gestora a cambio de mayor posibilidad de beneficios y de mayor control.
- Es un tipo de gestión muy común en España y otros países europeos como Alemania y Francia, pero poco utilizado por cadenas hoteleras anglosajonas. Ello supone que sea, desde un punto de vista legal, un contrato típico con una legislación y jurisprudencia amplia y una práctica consolidada.
- La duración del contrato puede ser a 10-15-20 años con prórrogas de 5-10 años.
- La renta se puede definir con múltiples sistemas como, por ejemplo, una cantidad fija, un porcentaje de las ventas, un porcentaje del beneficio bruto operativo o una combinación de las anteriores.
- El mantenimiento está segregado, siendo usualmente el contenido a cargo del operador y el continente a cargo del propietario.
- En relación a los tributos podríamos decir que el criterio es homogéneo, de forma que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es a cargo del propietario, y el Impuesto de Actividades Económicas (IAE) es a cargo del operador.

- Idéntico reparto sucede en materia aseguradora, siendo el seguro de contenido del inmueble y responsabilidad civil a cargo del operador, y el del continente a cargo del propietario.
- La tendencia en el sector en España es a una disminución a la renta fija y a la fijación de sistemas de retribución que otorguen una mayor participación al operador en la mejora de resultado sobre un objetivo previsto.

Los aspectos a considerar desde el punto de vista del propietario son los siguientes:

- Ventajas:
  - La posibilidad de invertir en hoteles, en el negocio hotelero, sin experiencia en la gestión de los mismos.
  - Ninguna responsabilidad en la explotación del hotel, excepto cuando se trata de un arrendamiento de industria donde la responsabilidad del personal recae en el arrendador.
  - Rentabilidad conocida de antemano, en tanto en cuanto el sistema de retribución sea fijo y no variable. En cualquier caso, muy probablemente, aun en sistemas variables, estará fijada una rentabilidad mínima. Es por ello que se suele equiparar desde un punto de vista inversor a renta fija en bolsa. Es una modalidad atractiva para inversores con mentalidad conservadora.
  - Mínimo riesgo en el caso de crisis en el mercado hotelero, siempre sujeto a las condiciones de retribución del arrendamiento.
  - Inversión más fácil de financiar.
  - Más fácil de comparar con otro tipo de inversión (oficinas, locales...)
  - Liquidez como activo de inversión, al poder traspasar el activo sin impacto en el operador del hotel.
- Desventajas:
  - Pérdida de control sobre la gestión, reduciéndose los márgenes de actuación en caso de que el hotel esté mal gestionado.
  - No se beneficia generalmente el arrendador del *upside*, de incrementos de rentabilidad por encima de volúmenes previstos, pues la rentabilidad está limitada al alquiler. En la medida que la renta esté variabilizada y ligada a la rentabilidad hotelera, esta desventaja desaparecerá, pero aparecerán otros inconvenientes derivados también de la flexibilización de la renta.



- Difícil definir el alquiler, la retribución, para un proyecto nuevo o en una zona sin historia previa.
- Riesgo de obligaciones atípicas, como puede ser la fianza sobre el inmueble.
- Dificultad en el caso de querer romper el contrato de arrendamiento de forma anticipada.
- Riesgo de impago por parte del operador, especialmente en una recesión del sector.
- Operadores poco profesionales no tendrán incentivo para mantener el inmueble en buenas condiciones, lo cual impacta en el negocio en sí mismo, al generar problemas de reputación al hotel, así como al activo en propiedad.

Aspectos a considerar desde el punto de vista del operador hotelero:

- Ventajas:
  - Crecimiento de la cadena con una inversión mínima o moderada.
  - Aumento de los ingresos una vez cubiertos los costes de gestión.
  - Mayores *cash-flows* para la cadena.
  - Control directo y completo de la gestión.
- Desventajas:
  - Mayor riesgo económico en el caso de crisis en el mercado.
  - Reducción de su capacidad de crecimiento.
  - Pérdida del hotel/inmueble a la finalización del contrato de alquiler.
- Explotación por operador hotelero, con contrato de gestión. Se entiende por contrato de gestión aquel en que el propietario del hotel contrata al operador para que asuma la gestión y administración del hotel. El operador paga, en nombre del propietario, todos los gastos operativos con los ingresos generados por el hotel, se queda con sus honorarios por la gestión y finalmente da el beneficio restante al propietario. Chin y otros (1995) mencionan que los derechos más frecuentes del propietario frente al gestor son los siguientes:
  - Obtención periódica, normalmente mensual, de la cuenta de resultados del hotel.
  - Reuniones periódicas para seguir y evaluar la gestión.
  - Aprobación de las partidas más importantes de inversión. Aquí ambas partes están obligadas a entenderse desde el punto de vista que el propietario

financia las inversiones y el operador debe asegurarse de que el inmueble del hotel se va actualizando/manteniendo de acuerdo con los estándares de la marca.

Las características más importantes del contrato de gestión son:

- El propietario proporciona el hotel, incluyendo el solar, edificio, mobiliario, decoración, equipo y el capital circulante, y asume todas las responsabilidades legales, económicas y financieras del hotel.
- El coste total acostumbra a estar entre el 4-7 % de las ventas para gestoras hoteleras independientes y entre el 5-10 % de las ventas para cadenas hoteleras con marca (Jones Lang Lasalle, 2003a).
- Existen, habitualmente, cuatro tipos de honorarios:
  - Asistencia técnica en el diseño y construcción del hotel.
  - Pre-apertura, incluyendo plan de apertura, contratación de personal, formación, instalación de sistemas operativos, marketing, contratos de suministros y proveedores, servicios y alquileres, así como la negociación y firma de los contratos con clientes.
  - Los honorarios de gestión suelen ser un porcentaje de ventas más un incentivo sobre resultados, pudiendo darse todo tipo de combinaciones posibles, en muchos casos complejas.
  - Repercusión de costes de servicios centrales: marketing de la cadena, oficina de ventas regional, central de reservas, contabilidad central, central de compras, formación, etcétera.

Por ejemplo, Chin y otros (1995) indican que las retribuciones típicas en contratos de gestión son:

- Marketing: 0-1 % ingresos.
- Gestión: 1-2 % ingresos.
- Incentivo: 10-15 % del GOP. Escalado en función del importe de GOP, lo cual favorece tanto al operador como al propietario.
- Servicios técnicos: Importe fijo, aproximadamente entre 45.000 y 215.000 euros.

Otro estudio realizado por Sangree y Hathaway (1996), sobre los sistemas de remuneración, indica una media de honorarios y de duración de los contratos en función del tipo de gestión, tal como se muestra en la figura 1.22.

	Media	
	Duración del contrato (años)	Honorarios sobre ventas (%)
Operadores independientes	6,6	3,1
Vinculados a una cadena	10,8	2,8
Inversores financieros	5,0	2,6

Figura 1.22. Honorarios y duración del contrato en función del tipo de gestión hotelera  
 Elaboración propia a partir de Sangree y Hathaway (1996)

#### Aspectos a considerar desde el punto de vista del propietario:

##### - Ventajas:

- Posibilidad de invertir en hoteles sin experiencia en su gestión.
- Mayor potencial de ingresos.
- Control directo sobre la gestión del establecimiento, a través del presupuesto operativo anual y del presupuesto de inversiones.
- Control directo en el mantenimiento del inmueble.
- Ideal para una mentalidad comercial agresiva al basarse más en renta variable.
- Mayor abanico de cadenas hoteleras dispuestas a este tipo de contratos.

##### - Desventajas:

- Riesgos económicos en caso de pérdidas.
- El riesgo de selección del operador es más importante.
- Mayor dificultad en financiar, salvo que se cuente con un operador de prestigio.
- Propietario menos activo pero en la medida que asume más responsabilidades y aporta todo el capital del inmueble, mobiliario, equipo y circulante (al mismo tiempo que paga todos los gastos), le conviene instrumentar y ejercer mecanismos de control en los gastos.
- Responsabilidad sobre el personal, al recaer en el propietario los posibles pasivos y contingencias del personal, tal como anteriormente se ha indicado en el caso de arrendamiento de industria.
- No comunicación del *know-how* por parte del operador al propietario.

- Dificultad de ruptura de contrato al ser estos de larga duración con desistimiento anticipado penalizado. Los contratos suelen ser más atípicos, aunque existe una gran tradición anglosajona, al ser el modelo preferido por los gestores.

Aspectos a considerar desde el punto de vista del operador:

- Ventajas:

- Crecimiento de la cadena con una inversión mínima, por lo que es la figura preferida por las grandes cadenas.
- Los ingresos por honorarios son prácticamente netos. Los costes son asumidos por el propietario.
- No hay renta fija para el propietario (excepto en casos de mínimos garantizados).

- Desventajas:

- Ingresos limitados a los honorarios de gestión.
- Dependencia de la capacidad financiera del propietario.
- Mínima influencia en las decisiones del propietario.
- Dificultad para convencer al propietario de la necesidad de invertir en el hotel.
- Pérdida del hotel a la finalización del contrato de gestión (similar a un contrato de arrendamiento).

Dado que el contrato más frecuente suele ser el contrato de gestión, a continuación se relacionan las características más importantes a considerar en un contrato de gestión (Jones Lang Lasalle, 2003a), prestando mayor atención a aquellos aspectos con impacto económico.

- Definiciones:

- Identificaciones de las partes.
- Listado de definiciones.
- Declaraciones del operador.
- Declaraciones del propietario.

- Funciones del operador:

- Descripción de tareas.
- Responsabilidad sobre empleados.
- Estándares de calidad, imagen y marcas.
- Acceso a sistema central de reservas.

- Duración, prórrogas y terminación.
- Honorarios del operador:
  - Honorarios fijos, que corresponderán a un porcentaje de ventas (independientemente de los resultados obtenidos). Otro punto importante es acordar quién soporta el coste del director del hotel y del responsable financiero.
  - Honorarios variables o incentivos, que normalmente serán un porcentaje del GOP, por lo que será importante definir los conceptos incluidos en el mismo.
  - Retorno prioritario y rendimiento mínimo garantizado para lo que se procederá a la fijación de unos resultados operativos estándar sobre la base de resultados históricos. A partir de los mismos se deberán aplicar unos incentivos por tramos, siendo importante definir el régimen a considerar sobre las inversiones adicionales realizadas.
- Presupuestos y registros contables:
  - El presupuesto anual, donde deberán fijarse las prerrogativas del operador y del propietario (aprobación versus consulta). Asimismo han de establecerse los efectos del incumplimiento del plan acordado.
  - Segregación entre operador y propietario de la labor de planificación plurianual (gestión operativa versus estructura financiera).
  - Contabilidad y registros. En este punto deben definirse los criterios contables a aplicar (por ejemplo, USALI), la realización de auditorías contables anuales y auditorías de coste y, finalmente, los formatos de *reporting*.
- Ingresos y gastos:
  - Cuentas de ingresos donde el operador debe ingresar la caja procedente de operación del hotel (habitaciones, restauración, etcétera) y el propietario ha de tener establecido/pactado un fondo de maniobra a partir del cual recibe periódicamente el exceso tras los gastos satisfechos.
  - Cuentas de gastos donde el operador paga a los proveedores del hotel y el propietario paga honorarios e incentivos del operador.

- Cuentas de reserva para inversiones (CAPEX), usualmente un porcentaje sobre las ventas; son habituales los escalados en función de las inversiones iniciales.
- Fondo de maniobra, que se establece en función de puntas y valles históricos de tesorería.
- Inversiones (CAPEX), mantenimiento y reparación:
  - Inversiones de capital, definiendo la ejecución y responsabilidad, de las mismas, así como incluyendo las inversiones adicionales en el plan de negocio.
  - Establecimiento de estándares, rutinas, supervisión y responsabilidades en el área de mantenimiento.
  - Definición de reparaciones capitalizables versus no capitalizables y supervisión y responsabilidad de las mismas.
- Seguros, destrucción y daños.
- Otras cláusulas de interés práctico, como limitaciones a la transmisión del activo, impuestos y ley aplicable, criterios de resolución de conflictos, etcétera.

## **1.5. Factores clave de éxito de la industria hotelera**

### **1.5.1. Introducción**

Entre las innumerables aproximaciones que existen para determinar qué factores constituyen la ventaja competitiva de una empresa, entendemos que los recursos intangibles constituyen los factores de más difícil determinación, pero a su vez de creciente importancia. En este sentido, Uriel y otros (2001) exponen que los intangibles más importantes serían la adecuada gestión de los recursos humanos en la medida que revierta en el incremento de los conocimientos, habilidades, competencias y capacidad de aprendizaje de cada una de las personas que desempeñen su actividad en la organización; los recursos tecnológicos, elemento necesario para alcanzar altas cotas de competitividad; la reputación, como evaluación de la imagen de la organización y fidelidad conseguida por parte de los clientes hacia la empresa a lo largo de los años y, finalmente, los recursos organizativos, incluyendo como tales la estructura organizativa, los sistemas de planificación y control (formales e informales) y los canales de comunicación.

Refiriéndose en concreto al mercado turístico, los mismos autores exponen que los elementos básicos que configuran el mercado, y sobre los que asientan dichas ventajas competitivas, son los siguientes:

- El precio, como principal determinante de la estructura del mercado, es decir, en la distribución de la demanda según áreas, países y continentes, y también según categorías y modalidades.
- Libertad, en la medida en que el producto turístico no ha llegado a ser un bien de lujo, y es, hoy en día, alcanzable por la mayoría. En estas circunstancias el turista tiene la opción de rechazar o elegir aquello que se le ofrezca.
- En la actividad turística no hay nada igual, todo es distinto y muchas veces hasta contrapuesto. Esta heterogeneidad supone que se pueda afirmar que no existen dos empresas hoteleras idénticas.

En cualquier caso, como decíamos, existen diferentes aproximaciones a los valores, a los criterios, a los factores, especialmente relevantes en el sector turístico/hotelero, algunas de cuyas aproximaciones se exponen a continuación. Teniendo en cuenta un enfoque primordialmente económico, los condicionantes que permiten diferenciar y jerarquizar el sector turístico se basarían en dos variables, rentabilidad y creación de puestos de trabajo (Manzano y Porras, 2002).

Desde el punto de vista de la rentabilidad del sector, entendida como participación en la Renta Nacional y como rentabilidad en el ámbito empresarial. La rentabilidad como participación en la Renta Nacional puede configurarse a través del valor añadido de las actividades que son fundamentalmente turísticas como la hotelería, restauración, transportes y agencias de viajes, o bien, a través del valor añadido de sectores industriales, agrarios o de servicios que están influidos de una forma directa o indirecta por el turismo, como pueden ser las obras de infraestructura, comunicaciones, construcción, etcétera.

Desde el punto de vista de la creación de puestos de trabajo, el turismo necesita cada día más los servicios de profesionales. La estructura empresarial turística debe estar preparada para la formación continua de personal que sea competente a la hora de desarrollar las distintas tareas que existen en el sector. Los efectos positivos que tiene la mayor ocupación son, entre otros, un incremento en el nivel de vida, ocasionado por el desarrollo de la productividad regional, y el aumento de las rentas personales disponibles, de tal forma que se produce un trasvase de la población activa de otros sectores económicos hacia el sector turístico.

De esta forma, los mismos autores concluyen que los tres factores que han favorecido el desarrollo de este sector han sido la aplicación de la tecnología punta en los transportes, el aumento de las rentas personales disponibles y una mayor valoración del ocio.

Por otra parte, Espinet (1999) resalta que la decisión de entrar en un mercado supone la consideración de diferentes factores<sup>4</sup>, como los beneficios actuales de las empresas existentes, las barreras de entrada al propio negocio, la reacción que se espera de las empresas existentes, otros posibles competidores futuros, las ventajas competitivas que tenga la empresa a introducirse en el mercado y los costes irreversibles de obtener la información y tomar la decisión.

Como barreras de entrada en el negocio hotelero, menciona la fuerte inversión en capital, la limitación a la movilidad (dificultad de utilizar los activos para otras utilidades), la localización geográfica, la normativa legal y el desconocimiento de cómo funciona el mercado. Como consecuencia de ello indica que puede producirse una potencial guerra de precios que implique una baja rentabilidad inicial, que implícitamente constituye otra barrera de entrada. Como barreras de salida, además de las que podrían denominarse comunes (costes legales de cierre, despidos de personal, etcétera), volvería a incluirse la especialización de la maquinaria, instalaciones y en muchos casos el propio edificio.

De esta forma plantea una matriz (figura 1.23), en la cual se observa la posible relación entre las barreras de entrada y salida y la posible rentabilidad del negocio.

En base a esto, a mayor barrera de entrada y de salida se presupone una mayor rentabilidad, pero al mismo tiempo con mayor riesgo. En el cuadrante opuesto, tanto baja barrera de entrada como de salida, se produce una rentabilidad también baja, pero estable en el tiempo, con menor riesgo.

---

<sup>4</sup> Caves R.E. y Porter, M.E., 1976, «barriers to exit». Essays in industrial organization in honor of Joe S. Bain. R. Masson and P. Qualls, Cambridge. Ballinger



		Barreras de salida	
		Altas	Bajas
Barreras de entrada	Altas	Rentabilidad alta y con riesgo	Rentabilidad alta y estable
	Bajas	Rentabilidad baja y con riesgo	Rentabilidad baja y estable

Figura 1.23. Relación entre barreras de entrada y salida y la rentabilidad prevista Espinet (1999)

### 1.5.2. Evolución del ciclo de negocio hotelero

Las fases de evolución del negocio para cada una de las principales magnitudes del negocio hotelero son, según Jones Lang Lasalle (2003b), las mostradas en la figura 1.24. En esta figura se puede observar que, en la fase de lanzamiento, el *cash flow* (o flujo de caja) es negativo como consecuencia de los bajos ingresos de habitaciones y los altos gastos de marketing. En esta fase, aún de pequeña competencia por la reducida cuota de mercado, el nivel de inversión es bajo como consecuencia de la reciente apertura del hotel.

En la fase de crecimiento los ingresos se incrementan rápidamente, los costes disminuyen más de forma porcentual sobre ingresos que en valor absoluto, lo cual permite un moderado incremento del *cash flow*, haciendo frente a un cierto nivel de inversiones que permita afrontar también el incremento de la competencia y el paso del tiempo en el hotel. En la fase de maduración, los ingresos se estabilizan a un nivel alto, los gastos de marketing se reducen, por lo que se genera un alto volumen de caja que permite afrontar las inversiones, al mismo tiempo que el negocio existente empuja a una revalorización de los activos.

	Nivel de maduración del negocio			
	Lanzamiento	Crecimiento	Maduración	Declive
Ingresos de habitaciones	Bajos	Rápido crecimiento	Bajo o nulo	Disminución
Cash flow	Bajo o negativo	Moderado	Alto	Bajo
Competencia	Pequeña	Incrementa en número y en fuerza	Mucha competencia	Se reduce en número
Gastos en marketing	Altos	Continúa alto pero disminuye como % del total ingresos	Reduciéndose	Muy bajo
Nivel de inversiones	Bajo	Moderado	Moderado o alto	Alto
Revalorización del inmovilizado	Bajo	Muy alto	Alto	Bajo

Figura 1.24. Evolución del ciclo de negocio hotelero  
 Jones Lang Lasalle (2003b)

En la fase de declive, el *cash flow* disminuye, aunque la ausencia de gastos de marketing permite que su reducción no sea tan dramática y permita afrontar el alto nivel de inversiones.

Similar conclusión alcanza Fitz-John (Harris, 1995), quien indica que desde una perspectiva de negocio, el sector hotelero tiene una serie de ciclos claramente diferenciados:

Fase	Cuenta de resultados	Cash flow
Innovación	Pérdidas	Negativo
Crecimiento	Beneficios	Negativo
Madurez	Beneficios	Positivo
Decadencia	Pérdidas	Positivo

Figura 1.25. Ciclos hoteleros y su relación con el *cash flow* estimado  
 Elaboración propia a partir de Fitz-John (Harris, 1995)

En la fase de innovación (o puesta en marcha) todo el *cash flow* generado se reinvierte de cara a la fase de crecimiento y apuntalamiento del negocio. Durante la fase de madurez el *cash flow* generado se convierte en positivo, aunque suele ser distribuido como

dividendos, mientras que en la fase de decadencia, aunque con resultados negativos, se genera un *cash flow* positivo por las bajadas de niveles de mantenimiento e inversión.

Todo ello conlleva a una situación de competencia en todos los mercados, competencia que, sin duda, deriva en una mayor exigencia de los clientes en obtener una calidad de servicio.

### **1.5.3. Factores clave de éxito de la industria hotelera**

Existen diversas aproximaciones a los factores que se constituyen como clave para el éxito en el negocio hotelero. Mattimoe (2000) expone que los factores básicos se constituyen sobre diferentes pilares. Por un lado, los basados en la industria y en el sector, como la introducción de elementos de moda y la necesidad de los hoteleros para modificar su oferta de acuerdo con los cambios en los gustos del consumidor, las tendencias en los cambios del mercado (duración media de la estancia, movilidad, infraestructuras, etcétera), factores de estacionalidad y tendencia hacia el turismo fuera de temporada, etcétera. Un segundo pilar serían los factores basados en la ubicación del establecimiento, tanto por elementos físicos del mismo (tamaño del hotel en número de habitaciones, localización regional, ubicación, coste de construcción, instalaciones complementarias del hotel, etcétera), como relativos a la estructura de propiedad y gestión. Un tercer aspecto serían los factores individuales de cada hotel, bien funcionales (estructura organizativa y de gestión, en la medida que facilite o no el flujo de información), bien financieros (costes de estructura, diversificación de negocios, nivel de apalancamiento financiero, grado de flexibilidad operativa, etcétera), bien factores vinculados a la información de gestión (sistemas de información sobre la gestión de ingresos, método usado para la fijación de precios de venta, análisis de rentabilidad por cliente, análisis de punto de equilibrio, etcétera).

El último pilar serían los factores del entorno y de posicionamiento estratégico, como los factores determinantes de la demanda, el conocimiento de los mercados, estrategias de marketing empleadas, relación entre dichas estrategias de marketing y las de precios, actuaciones de la competencia, estacionalidad de demanda en el área y la posibilidad de coordinar acciones comerciales en la zona con otros hoteles en la medida que los datos de precios y ocupación sean compartidos.

Nebel y otros (1994) consideran que esta necesidad de mejora en el servicio y de mejora continua de la competitividad supone un incremento en la sofisticación, variedad y

disponibilidad de las Tecnologías de la Información disponibles en los hoteles, por lo que dichas organizaciones deben plantearse modelos organizativos que vayan más allá de la estructura funcional tradicional.

Otra aproximación la ofrece Harrison (2003), acerca del análisis organizativo de recursos y capacidades que ofrece para las empresas, y que se resume en la figura 1.26. Dicho mapa trata de definir el proceso de análisis sobre si una determinada ventaja competitiva debe ser mantenida en el tiempo o no.

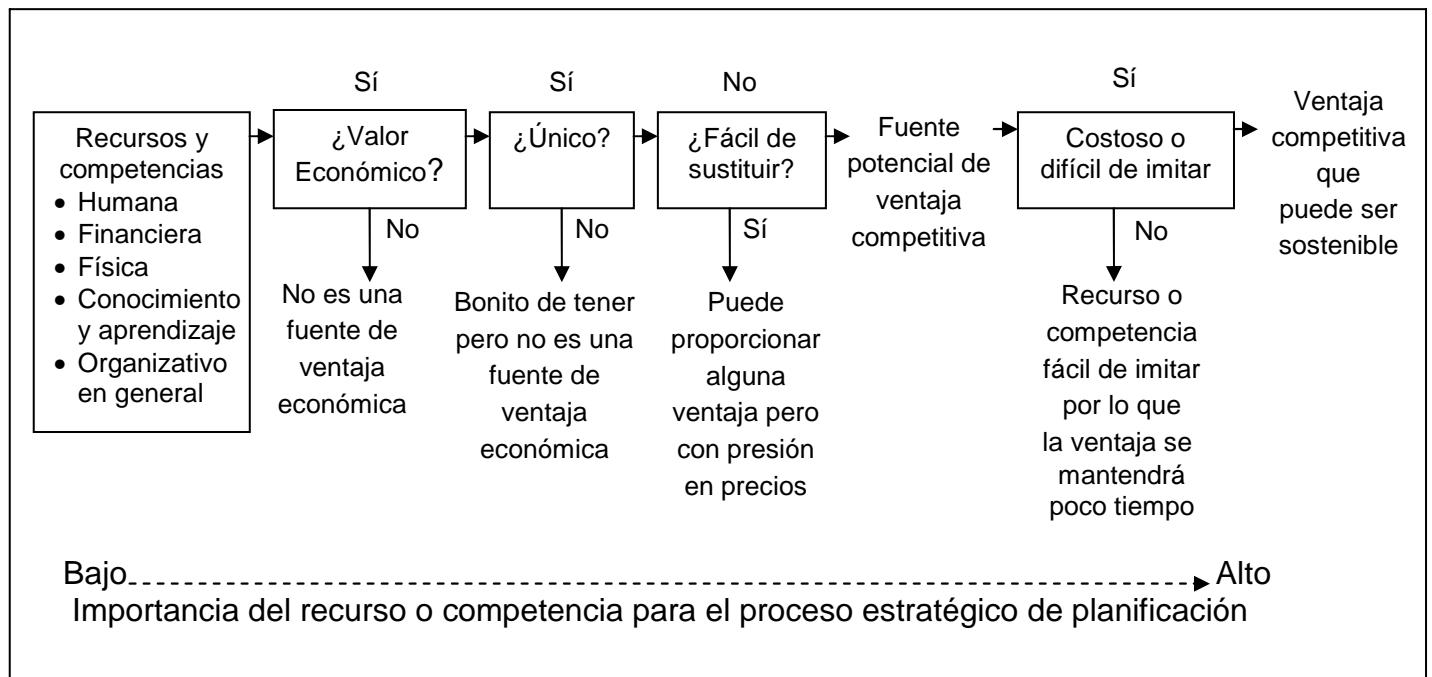


Figura 1.26. Análisis de la importancia de la ventaja competitiva en el proceso de planificación Harrison (2003)

La ventaja competitiva sostenible está formada por aquellos factores que resultan clave en el éxito de una determinada organización y que pueden ser mantenidos por ésta a lo largo del tiempo. Tales factores, analizados por Dubé y Renaghan (1999b), Maté y otros (2001), pueden resumirse de la siguiente manera:

- Convencer al cliente de que el servicio que se le está prestando ofrece un valor añadido para él, por lo que le merece la pena pagar un sobreprecio.
- Diseñar la estrategia de la organización en función del tipo de servicio comprometido con el cliente, potenciando aquellos aspectos del servicio que más puedan interesarle.
- Implantar políticas de calidad en todos los niveles de la organización y siempre enfocada a la satisfacción del cliente, revistiendo particular importancia a los

aspectos más cercanos a éste, como son los recursos humanos de la organización y el propio sistema productivo, en el ámbito hotelero, la prestación del servicio.

- Incrementar la flexibilidad y eficiencia organizativa a través de una mayor capacidad de respuesta en un entorno cada vez más turbulento y exigente, aprovechando los conocimientos adquiridos por la empresa a lo largo del tiempo.
- Evitar desfases entre la estructura de operaciones y la salud financiera de la organización.

Respecto a la financiación, Amat (1992) indica que los hoteles suelen tener una estructura financiera deficiente, al tener el hotel un nivel de capitalización insuficiente. Este déficit de capital va acompañado normalmente de un nivel excesivo de deuda que disminuye considerablemente los beneficios.

Chin y otros (1995) indican las principales medidas para valorar el éxito de un hotel:

- Rentabilidad capital empleado (ROCE), que se determinará como el cociente entre el resultado neto obtenido y los capitales permanentes empleados (fondos propios más deuda). Las limitaciones a su uso serían que se considera el resultado de un año, no de una media de años, que el resultado puede no coincidir y, de hecho, no coincide, con el *cash flow* generado por el negocio y, finalmente, que el cálculo no incorpora el nivel de incertidumbre sobre los beneficios futuros.
- Desde el momento que el negocio hotelero tiene una fuerte inversión en capital comparado con otros negocios, la inversión es ilíquida dada la especialización de este tipo de activos, y el éxito del negocio no está asegurado con un buen activo sino por una buena gestión operativa del negocio.
- Gestión del capital circulante.
- Rentabilidad para los agentes del entorno de la empresa (*stakeholders*), que básicamente serán inversores, instituciones financieras y la compañía gestora del hotel (en caso de no coincidir con la propietaria).
- Otros intangibles, como medidas de productividad, nivel de repetición y satisfacción de clientes, etcétera.

#### **1.5.4. Estudios empíricos sobre los factores clave de éxito**

Una ventaja competitiva debe ser valiosa (Dubé y Renaghan, 1999b), diferente a las de otros competidores, difícil de imitar, y no debería haber ninguna alternativa estratégicamente equivalente. Un estudio realizado sobre las mejoras prácticas del sector

hotelero en Estados Unidos (Dubé y otros, 1999), concluyó los siguientes aspectos como objeto de evaluación, valoración y recompensa para cada uno de las posiciones siguientes:

- Dirección general:
  - Definición de la misión de la compañía y de la visión estratégica.
  - Puesta en práctica de los estándares de calidad.
  - Gestión de la rentabilidad.
  - Gestión de la retención y fidelización de clientes.
  - Gestión de equipos, capacidad de formación y desarrollo de carrera profesional de los empleados.
- Director financiero:
  - Gestión del *cash flow*.
  - Integración de contabilidad y operaciones.
  - Integración contabilidad y marketing.
  - Técnicas de control interno.
  - Proceso de planificación de inversiones.
- Director de Tecnología de la Información:
  - Utilización y renovación de infraestructuras de los sistemas de información.
  - Integración de tecnología con operaciones.
  - Integración de *front office* y sistemas corporativos.
  - Formación de empleados en el uso de tecnologías de la información.
  - Sistemas de gestión de ingresos .
  - Sistemas de reservas.

Croston (Harris, 1995) desarrolló un estudio empírico para ver los resultados sobre las claves de éxito para hoteles de tamaño similar, ofreciendo un producto/servicio comparable, ubicados uno cerca del otro y gestionados todos ellos por un operador internacional de reconocido prestigio. Escogieron diez pares de hoteles de diez ciudades europeas de cara a analizar qué par de hoteles era el más rentable. En cinco de las ciudades los hoteles inicialmente ganadores tenían ingresos inferiores a los teóricamente ganadores, por lo que concluyeron que el beneficio no proviene exclusivamente de la maximización de los ingresos sino que afectan otros factores tales como los que se muestran a continuación. Asimismo se incluye el porcentaje que afecta a cada uno de ellos, siempre sobre la base de dicho estudio.

- Eficiencia operativa (30 %). Los factores que lo componen son los siguientes:
  - Personal, coste que ha sido considerado como el coste controlable más importante del negocio hotelero. En la medida que no se produce una buena integración de la formación y motivación de los empleados, la calidad de servicio decrece.
  - El control de costes y la estructura de los sistemas de información aporta una ventaja competitiva. Entre las técnicas usadas destaca el presupuesto base cero, el *reporting* por excepción, controles eficientes en compras, personal bien formado y supervisado, involucración y compromiso del equipo gestor y rapidez de respuesta.
  - Análisis de competidores y *benchmarking*, desde el punto de vista de la necesidad de conocer en qué facetas no se están obteniendo resultados, pese a estar gestionando recursos de forma similar a nuestros competidores.
  - Planificación a medio y largo plazo, que, aunque presentado como el último factor, es sin duda el más importante. En un proceso de planificación se utilizan (PKF, 2003) tanto *inputs* (datos históricos, cambios en el mercado, análisis de competidores, factores externos, revisión de producto/servicio) como se generan *outputs* (plan de negocio, plan de marketing y de ventas, plan de recursos humanos, presupuestos operativos, presupuesto de inversiones, etcétera).
- Estrategia y políticas de marketing (15 %). Los objetivos y resultados buscados a través de las estrategias de marketing son obtener más clientes (incrementar cuota de mercado), nuevos clientes (desarrollar nuevos mercados), incrementar el número de repetición de clientes (mejorar satisfacción de clientes) y mejorar el RevPar (para incrementar la rentabilidad).
- Especificaciones del producto (20 %). El diseño de producto tiene implicaciones tanto en la vertiente de ingresos como en la de costes. Con relación a los ingresos, desde el momento que existen clientes que están dispuestos a satisfacer una tarifa mayor por el hecho de alojarse en hoteles arquitectónicamente únicos, como un antiguo palacio victoriano o un hotel tematizado en Orlando. Desde la visión de los costes existen diversos aspectos: por un lado, un diseño incorrecto del hotel penaliza la cuenta de resultados; una cocina mal diseñada repercutirá en una menor eficiencia, requiriendo quizá más personal para facilitar el nivel estándar de

servicio; un mal diseño puede afectar al almacenamiento de consumibles, desde la perspectiva de un deterioro más acelerado (cadenas de frío, escasa capacidad, etcétera) o de una mayor posibilidad de hurtos. Asimismo los costes de mantenimiento están claramente afectados por la planificación de las instalaciones y la consecuente accesibilidad de los operarios a realizar tareas de mantenimiento preventivo y/o correctivo. En la misma línea, los costes de energía se verán afectados por la distribución de pasillos, zonas comunes, etcétera.

- Gestión/calidad de servicio (35 %). El servicio suministrado es el ingrediente que transforma en una experiencia la acomodación física en un hotel. Los clientes tienen expectativas de servicio, sea la que sea la oferta de acomodación. Sea cual sea el nivel de expectación, el servicio debe ser prestado de una forma correcta y amigable. La investigación realizada resalta la importancia de la experiencia en el *check in*. La impresión obtenida por el cliente en dicho momento condiciona su opinión y predisposición al servicio sobre el resto de la estancia. Cuando el servicio prestado es peor que las expectativas del cliente, éste es vulnerable a ser ganado por un competidor. Cuando el servicio ha estado por encima de dichas expectativas, puede suceder que pueda aumentarse el precio de venta de las habitaciones y la ocupación del hotel tenderá a estar por encima de la media. Dicho de otra forma, un cliente satisfecho es inelástico al precio.

En cualquier caso, hay muchas formas de medir la rentabilidad de un hotel de cara a poder comparar la eficiencia entre diversos gestores, medidas como cifra absoluta de beneficios, rentabilidad de inversiones y beneficio por habitación disponible, aunque todos estos indicadores tienen puntos a favor y en contra.

Un análisis basándose en el margen de contribución de los hoteles (Quek, 1999), entendiendo como tal el beneficio después de honorarios de gestión, impuestos sobre bienes inmuebles y seguros, pero antes de intereses, amortizaciones e impuesto de sociedades, resultado similar al resultado de explotación (EBITDA) y no al resultado operativo bruto (GOP), parámetro que, como posteriormente analizaremos, parece más relevante para el análisis de la gestión de los hoteles como mejores hoteles consideraba aquellos que estaban en el 10 % de obtención de beneficio. Las principales conclusiones fueron:

- La disponibilidad de servicio de restauración en un hotel disminuye su margen de beneficio. Dicho de otra forma, aquellas instalaciones que generaban la menor proporción de sus ingresos desde la restauración conseguían mayor resultado de



beneficio. Obviamente esto no significa que haya que eliminar las áreas de restauración, pero sí puede ayudar a considerar que los departamentos de restauración son prescindibles, o seguir una tendencia de franquiciar dichos servicios al mismo tiempo que se mantenga un volumen de ocupación y de ingreso medio correcto de habitaciones. En cualquier caso, lo que el estudio de Quek no dice es que dicho cálculo podría tener una limitación; limitación que desconocemos si se ha tenido en cuenta. Desde el momento que el coste de ventas de habitaciones es prácticamente cero, el de restauración está situado en torno al 30 %. Por lo tanto, el margen porcentual disminuye, pero ello no implica que disminuya el margen en valor absoluto, bien al contrario.

- El tamaño medio del 10 % de los hoteles más rentables era menor que la media de la muestra, lo cual conduce a concluir que los pequeños hoteles son más gestionables pese a no disponer, en teoría, de mayores economías de escala. Los hoteles que conseguían los mayores márgenes de beneficio tenían un total de ingresos menor que la media.
- De acuerdo al USALI, los costes asociados con los departamentos generadores de ingresos (normalmente más variables que el resto de costes) se asignan directamente a dichos departamentos, mientras que los restantes costes no son distribuidos. El estudio demostró que los hoteles con mayor rentabilidad tenían sus costes departamentales directos por debajo de la media.

Con relación a los costes de estructura y de marketing, en ambos casos, tanto en porcentaje sobre ventas o en valor absoluto por habitación disponible, los hoteles con mejores resultados tenían estos costes por debajo de la media; lo cual indica la importancia de controlar estos costes, tal como se muestra en la figura 1.27.

	<u>Top 10 %</u>	<u>Media</u>
Número de habitaciones	131	185
RevPar (USD)	32.036	34.415
BenefPar (USD)	17.011	15.831
Margen de beneficio (%)	53,10	46
Ingresos habitaciones / total ingresos (%)	93,90	87
Ocupación (%)	77,20	75,30
ADR (USD)	106,70	109,98

Figura 1.27. Estudio comparativo entre resultados obtenidos por la media de hoteles y el 10 % mejor  
 Elaboración propia a partir de Queck (1999)

Lovelock y Young (1979), definieron cuatro caminos para incrementar la productividad:

- Mejorar el equipo de trabajo a través de un mejor proceso de selección y una mayor formación.
- A través de una más eficiente inversión en equipos.
- A través de la introducción de herramientas tecnológicas que permitan ahorros de costes.
- A través de cambios en el servicio prestado que permita una reducción de costes.

Brown y Dev (1999) intentaron comprobar si había un quinto factor a considerar, como era la toma de decisiones estratégicas, desde el momento que consideraban que éstas podían afectar a la definición del producto/servicio, a la estructura de propiedad, al tipo de gestión, al tamaño y, en definitiva, a la productividad.

La primera cuestión que se plantearon era la forma de medir dicha productividad. Desde el momento que ésta es una relación entre *inputs* y *outputs*, consideraron los siguientes ratios:

- Productividad del capital:
  - Ventas por habitación disponible.
  - Resultado operativo bruto por habitación disponible (GopPar).
  - Beneficio por habitación disponible.
- Productividad de la mano de obra:
  - Ventas por empleado.
  - GOP por empleado.
  - Beneficio por empleado.

Respecto a las variables estratégicas a considerar incluyeron:

- Tamaño del hotel.
- Tipo de servicio.
- Orientación estratégica, donde diferenciaban entre defensivo (trata de refugiarse en su nicho de mercado), analista (reacciona tras analizar su competencia y busca mejorar su posición competitiva a través de eficiencia interna), reactivo (sólo efectúa movimientos tras movimientos externos previos) y prospectivo (actúa buscando nuevas oportunidades de mercado sin estímulo previo externo).
- Tipo de propiedad.
- Tipo de gestión.

De esta forma realizaron la investigación que resumimos en la figura 1.28:

	Productividad de la inversión			Productividad de la mano de obra		
	VentasPar	GopPar	BenefPar	VentasEmp	GopEmp	BenefEmp
<b>Número de habitaciones</b>						
0 a 124 habitaciones	20.514	7.891	7.314	41.051	15.077	14.910
125 a 200 habitaciones	26.378	9.510	6.572	44.585	16.770	11.245
Más de 200 habitaciones	29.360	10.027	8.627	49.804	16.255	15.069
<b>Tipo de servicio</b>						
Medio	23.225	8.577	6.764	45.592	16.483	13.454
Superior	50.681	15.288	12.850	53.331	15.418	14.082
<b>Orientación estratégica</b>						
Prospectivo	31.847	11.417	9.306	46.268	16.182	13.980
Analista	26.800	9.724	7.579	46.107	16.808	13.738
Defensivo	23.235	7.497	6.645	47.631	15.675	13.271
Reactivo	24.262	8.014	6.180	49.386	15.421	11.989
<b>Tipo de propiedad</b>						
Propietario	37.780	10.035	10.084	52.681	16.722	16.816
Franquicia	26.023	9.434	7.175	45.539	16.248	12.867
<b>Tipo de gestión</b>						
Compañía hotelera	51.387	18.273	13.795	58.336	21.358	15.735
Compañía independiente	22.229	7.348	6.414	44.494	14.794	13.240
Compañía propia	22.022	7.848	6.321	44.107	15.632	12.912

Figura 1.28. Relación de los principales ratios de rentabilidad con variables estratégicas y de gestión  
 Elaboración propia a partir de Brown y Dev (1999)

Las conclusiones más importantes que se derivan del estudio resumido en esta figura son las siguientes:

- Productividad del capital:
  - Los hoteles de servicio y tamaño superior son más eficientes que los de tipo medio.
  - Los hoteles gestionados por cadenas hoteleras obtienen mejores resultados.
  - Las variables económicas de análisis (ventas, GOP, beneficio) no varían las conclusiones.
  - Donde menos diferencia se observa es en la variable orientación estratégica.
- Productividad de la mano de obra:
  - Prácticamente las mismas conclusiones que en el apartado anterior, excepto el hecho de que aquí las diferencias son menores entre cada categoría y cada variable. Por ejemplo, el GOP por empleado es prácticamente igual en

función del tamaño de hotel, lo cual indica que la estructura de los mismos está, en líneas generales, bien ajustada.

Ismail y otros (2002) hicieron un estudio para ver si había una correlación entre la volatilidad del ingreso por habitación disponible (RevPar) y el tipo de hotel. Encontraron, a nivel general, que había mayor volatilidad a RevPar más alto (teóricamente hoteles de mayor calidad), lo cual no deja de ser cierto pues los ciclos económicos afectan más a los hoteles de segmento medio, medio-alto. En esta línea, comprobaron como más volátiles los hoteles de aeropuerto/carretera. En cualquier caso hay que considerar que los autores de este estudio no consideran el RevPar como el ratio más adecuado para medir el retorno del capital de una inversión, pero lo utilizaron desde el momento que es utilizado a efectos prácticos por los analistas bursátiles como variable de análisis.

En la misma línea de análisis del RevPar, Enz y Canina (2002) realizaron un estudio para ver el comportamiento del RevPar en el año 2001, especialmente en el cuarto trimestre del ejercicio, tras los sucesos del 11 de septiembre de dicho año, y en el cual se confirma la volatilidad del RevPar a aquellos valores más altos.

En el contexto de Estados Unidos, aquellos estados que tuvieron una caída más importante coinciden en líneas generales con los estados que tienen un RevPar promedio mayor, tal como se observa en la figura 1.29.

Estado	Cuarto trimestre 2001			
	Porcentaje de cambio	Ranking	RevPar	Ranking
Massachusetts	-29,11	1	56,49	5
Washington, D.C.	-24,69	2	77,57	1
Nueva York	-24,17	3	65,43	3
California	-23,73	4	47,89	10
Hawaii	-21,85	5	76,34	2
Nevada	-18,78	6	31,74	28
Nueva Jersey	-18,24	7	53,22	6
Florida	-17,54	8	36,95	18
Washington	-16,29	9	35,04	19
Louisiana	-16,06	10	41,92	13

Figura 1.29. Sensibilidad a la caída del RevPar en función de su valor absoluto, a partir de los sucesos del 11 de septiembre  
 Elaboración propia a partir de Enz y Canina (2001)

Pernsteiner y Gart (2000) concluyeron en su investigación que, cuando alguien compra un hotel en marcha, los aspectos que valora son el buen funcionamiento y los resultados del mismo, sus expectativas de crecimiento y la puesta en práctica de políticas que permitan

un incremento de ventas y una mejor gestión de costes operativos. Otro aspecto muy importante, y valorado en el momento de la adquisición, es la posibilidad de tener resultados positivos en el corto plazo.

Finalmente, y con relación al sector inmobiliario, Jones Lang Lasalle (2003c), en sus estudios, ha comprobado que:

- Los hoteles reaccionan más rápidamente ante factores externos y reaccionan al mismo tiempo que el sector inmobiliario. En caso de haber un hecho que impacte en la demanda, el ingreso de habitaciones por habitación disponible (ADR) se reduce más rápidamente y tarda más en recuperarse que el mercado inmobiliario.
- En base anual, la ocupación de los hoteles es más volátil que los ADR, pero los ADR fluctúan menos que el precio de alquiler de oficinas.

## **1.6. La aplicación de las tecnologías de la información en los sistemas de información de gestión de la industria hotelera**

### **1.6.1. Introducción**

En el apartado anterior se aportaba como un factor clave de éxito la importancia de las tecnologías de la información, importancia creciente que entendemos justifica la presencia de un apartado en este trabajo exclusivamente dedicado a la aportación que ofrecen las referidas tecnologías.

Desde el momento que el producto hotelero es un intangible, una prestación de servicios a través del contacto del empleado con el cliente y la puesta a disposición del mismo de las instalaciones disponibles en el hotel, cualquier herramienta que facilite los trámites administrativos, mejore la gestión y permita concentrar los esfuerzos del empleado en el servicio a satisfacer, puede considerarse, sino imprescindible, sí como una ayuda inestimable.

Desde este punto de vista, las tecnologías de la información se han venido implantando en los hoteles con el objetivo de cubrir distintas finalidades:

- Mejorar la atención al cliente, a través de facilitar los procesos de oferta de plazas y de tarifas, reserva de habitación, asignación de las mismas y gestión de facturación y cobro.
- Mejorar los procesos de venta vinculados a negocios anexos al hotel, como la restauración.

- Gestionar la información disponible de los clientes, a efecto de lograr la mayor información de gestión sobre sus hábitos de consumo, su nivel de satisfacción sobre los servicios recibidos e influir en potenciales ventas futuras.
- Mejorar el producto, el servicio ofrecido, a través de la interacción de diferentes sistemas, algunos de ellos que podríamos denominar periféricos, de forma que la televisión le permita conocer el estado de su cuenta, o bien la llave de su habitación le permita satisfacer sus consumiciones en la cafetería.
- Maximizar la gestión de ingresos a través del uso de herramientas de gestión de los mismos, puesto que al ser un producto perecedero, no almacenable, una noche no vendida implica un coste de oportunidad.
- Mejora de la información corporativa, a través de sistemas de información de gestión que permitan el tratamiento más eficiente de la información y faciliten el proceso (y el tiempo requerido) para la toma de decisiones.

### **1.6.2. Necesidad de los sistemas de información en las empresas hoteleras**

Aproximadamente en 1972 se produjo la primera instalación de un PMS (*property management system*) en Rockresorts' Dorado Beach Hotel en Puerto Rico (Chervenack, 2002).

Desde entonces mucho ha avanzado la implantación de las tecnologías de la información (en adelante TI) en la industria hotelera. Por ejemplo, la primera encuesta sobre el grado de implantación de las TI fue realizada en Estados Unidos en 1970, y mostró que la única herramienta disponible era la central de reservas, y siempre en el ámbito corporativo o de cadena hotelera.

Existen numerosos estudios, tanto académicos como profesionales, que ponen de manifiesto la importancia de las tecnologías de la información para la gestión de la empresa, así como el impacto que han tenido en las mismas (Sánchez y otros, 2001a). Como consecuencia de ellas se han visto modificadas las variables estratégicas de las empresas, la propia estructura de la industria (no sólo la tecnológica), la estructura de costes, la aparición de nuevas economías de escala e incluso se han modificado las relaciones entre compradores y proveedores.

La industria del turismo se ha visto también afectada, desde el momento que la información es un parámetro básico en este negocio, y la información ha producido un notable cambio en las estrategias competitivas, tan dependientes de la información.

Se pueden considerar industrias intensivas en tecnología aquellas en las que ésta asume un papel central y forma parte del negocio del mismo (John y otros, 1999). Mencionan que obviamente todas las empresas están afectadas por la tecnología (al menos toda empresa tiene como mínimo un fax), pero existen otras, como es el caso del sector turístico, caracterizadas por presentar productos con gran contenido tecnológico, en muchos casos con plena integración vertical. Desde este momento, la industria turística comienza a convertirse en una industria intensiva en la utilización de tecnologías de información, puesto que, por un lado, la información es esencial para la gestión y adquisición de productos turísticos, y por otro, porque dichas tecnologías se convierten en uno de los factores clave, no sólo para la calificación del producto turístico sino también para el funcionamiento y gestión eficiente de sus empresas.

Cabe resaltar que las industrias intensivas en tecnología presentan una estructura de costes en la que destaca que el coste de producción de la primera unidad es relativamente mayor que los costes de reproducción de la misma. Dicho de otra forma, hay economía creciente de costes; economía que se ve reforzada desde el momento que la adición de nuevas tecnologías suele reforzar la productividad de tecnologías previamente instaladas o, en el menos favorable de los escenarios, reduce los costes de introducción de nuevas tecnologías.

Aunque tradicionalmente la industria del turismo ha estado poco dispuesta a utilizar TI, éstas empiezan a ser un factor integral en la formulación estratégica de dichas empresas. Hasta hace relativamente poco las reservas se efectuaban telefónicamente, mientras un pequeño porcentaje se hacía a través de una central de reservas. A partir de los años setenta se inician los primeros avances inversores a través de canales electrónicos (sistemas centrales de reservas, CRS) y más tarde los sistemas de distribución global (*global distribution systems*, GDS). Un siguiente avance fue la creación de paquetes integrados de gestión hotelera, que permitían gestionar las funciones de *front-office*, integrar las de *back-office* y controlar los interfaces con los sistemas periféricos del negocio. Ya recientemente, aun dominando los GDS y otros sistemas de distribución, las reservas a través de internet se han ido desarrollando y van implantándose progresivamente.

Refrendando las ventajas en la utilización de las TI en la industria hotelera, existen diversos trabajos (Gamble, 1990) donde se indica que las TI serán una de las fuerzas que provocará cambios en el sector, al ser la información un componente fundamental tanto de la cadena de valor como del producto, tal como se observa en la figura 1.30:

Contenido de información del producto			
Nivel de información de la cadena de valor	Refinerías de petróleo Hoteles	Bancos Periódicos Líneas aéreas	Mucha
	Cementos		Poca
	Bajo	Alto	

Figura 1.30. Relación entre el nivel de información de la cadena de valor y el contenido de información del producto  
 Gamble (1990)

Camisón (1996) revela un alto nivel de utilización de las TI en las aplicaciones de *front office*, pero escasa en la gestión de recursos y de costes. El estudio de Camisón destaca asimismo que las empresas consideran las TI como una carga, como un mal necesario, más que como un activo del cual puedan obtener ventajas competitivas. Conclusión similar se alcanza en una investigación realizada en hoteles de Gales, Francia y Grecia, indicando que los propietarios gestores de los hoteles intentan introducir las TI para facilitar las funciones operativas o estratégicas, aunque el desconocimiento profundo de estas herramientas les lleva a seleccionar, instalar y operar sistemas que no responden a sus necesidades (Buhalis y Main, 1998). Como consecuencia de ello, los gestores/propietarios temen perder el control de la gestión y depender excesivamente de los expertos tecnológicos. En definitiva, no es una decisión empresarial racional. Entre las razones para la baja utilización de las TI, estos mismos autores mencionan la propiedad familiar de las empresas, la falta y nivel de formación, la deficiencia de las funciones de dirección y de marketing, el enfoque a corto plazo de los gerentes, el nivel de inversión necesario para la adquisición de los equipos informáticos y la posterior dependencia de los profesionales/consultores de las TI.

Existen otros trabajos que han tratado de demostrar la relación directa entre inversión en TI y productividad, aunque se ha comprobado que en algunos casos ésta no es instantánea y en otros se valora más la eficiencia de las operaciones internas como un modo de mejorar indirectamente el servicio y la satisfacción del cliente (Siguaw y Enz, 1999a). En otros casos no sólo mejora la productividad y la calidad, sino que se obtienen ventajas competitivas (David y otros, 1996). Un estudio realizado en 1992 sobre los aspectos tecnológicos más valorados por los visitantes de los hoteles, mostraba como los más importantes el sistema despertador y el cierre electrónico de puertas (Reid y Sandler,



1992). En cualquier caso, lo realmente importante, considerando la fecha del estudio y los años transcurridos desde entonces, son los elementos que se desprendían del estudio como los más importantes para el entonces futuro, y que correspondían (sin implicar jerarquía de preferencia) a los sistemas de fax en color, televisión de pago por visión, habitaciones inteligentes, vídeo *check out*, servicio de habitaciones a través de la televisión y videoteléfono.

Un estudio realizado en 1995 para conocer la opinión sobre las TI por parte de los gestores hoteleros (Van Hoof y otros, 1995), incluyó la pregunta «¿Cree que el uso de TI mejora la satisfacción del cliente?», sobre la cual se obtuvieron las respuestas que se muestran en la figura 1.31. En dicha figura se observa que a medida que aumenta el tamaño del hotel se incrementa el porcentaje de establecimientos que consideran que las TI aportan satisfacción al cliente.

	Sí	No	Inseguro
Hotel menor de 100 habitaciones	70,2	9,6	20,2
Entre 101 y 300 habitaciones	83,2	3,9	12,9
Más de 300 habitaciones	86,1	4,6	9,3

Figura 1.31. Impacto de las TI en la satisfacción del cliente  
 Van Hoof y otros (1995)

Respecto a los departamentos que se veían más beneficiados por la implementación de TI, fue mayoritaria la opinión acerca del área de *front office*, seguido por marketing, administración y restauración. Unos años después, prácticamente los mismos autores, realizaron otra encuesta comparando entre tres países la efectividad de las TI en la mejora de la satisfacción del cliente (Van Hoof y otros, 1996). Los resultados, en una escala de 1 a 5 (muy bajo a muy alto), se incluyen en la figura 1.32, donde el valor medio obtenido se situó en un 3,75 (75 % del máximo), ofreciendo, por lo tanto, una buena valoración respecto a la aportación de dichas tecnologías.

	Estados Unidos	Reino Unido	Canadá	Media
Muy bajo	2	0	0	1%
Bajo	4	7	7	5%
Medio	27	28	34	28%
Alto	49	50	48	49%
Muy alto	19	15	11	17%
Media	3,78	3,73	3,64	3,75

Figura 1.32. Efectividad de las TI en la satisfacción del cliente  
 Van Hoof y otros (1996)

Si esta pregunta, en vez de aportación a la satisfacción del cliente, se enfocaba en relación a la mejora de la operativa, ofreció los siguientes resultados (figura 1.33):

	Estados Unidos	Reino Unido	Canadá	Media
Muy bajo	1	0	2	1%
Bajo	2	1	5	2%
Medio	19	15	14	17%
Alto	51	63	68	57%
Muy alto	26	21	11	23%
Media	3,99	4,05	3,82	3,99

Figura 1.33. Impacto de las TI en la operativa del hotel Van Hoof y otros (1996)

Por lo tanto, parece que todos los consultados están satisfechos con la utilización de la tecnología, aunque en mayor medida como respaldo a la operativa del hotel que como medio para mejorar la satisfacción del cliente (como media, 3,99 versus 3,75).

Los objetivos que cubren las TI y las necesidades que vienen a cubrir, referido a empresas gestionadas en régimen de franquicia, tienen algunas peculiaridades (Goldfarb, 2002). Así, por ejemplo, un sistema puede considerarse ideal para el director general o el director financiero del hotel desde el punto de vista de precio, compatibilidad con sistemas previos, economías de escala obtenidas, necesidades de formación/reciclaje, nivel de garantías y mantenimiento, mientras que el franquiciado puede no verle ninguna ventaja. Por ejemplo, es muy difícil compatibilizar los intereses y objetivos de un PMS a nivel de una cadena hotelera con las necesidades de un hotel individual de la cadena, quienes probablemente estarán deseosos de un sistema mucho más simple y, por qué no decirlo, generalmente más barato. La solución sería ofrecer varias opciones de solución de sistemas al franquiciado, pero dicha opción parece más teórica que práctica.

Esto conduce a una opinión, a un sentimiento de opinión, no generalizado, pero al menos sí habitual, que refleja una sensación de que los sistemas utilizados en los hoteles no resuelven los problemas de gestión. La respuesta a dicha sensación es que, en la mayoría de ocasiones, los sistemas han sido diseñados, construidos y desarrollados por personal tecnológico que jamás ha trabajado en un hotel; mientras que finalmente dichos sistemas son utilizados por personal de atención al cliente/recepción/camareros que acostumbran, en numerosas ocasiones, a ser los menos preparados para la utilización de herramientas tecnológicas.

Es por esto que al menos la opción más factible de colaboración entre la cadena y el franquiciado/gestor sería comunicarse con el franquiciado para encontrar un desarrollador

del sistema que trate de cubrir las necesidades y objetivos de ambos, obviamente al menor coste posible.

En 1996 se realizó un estudio que arrojaba como conclusión que la inversión en TI no se realiza siempre tanto para mejorar la productividad del hotel como para mejorar la calidad y el número de servicios ofrecidos a los clientes (David y otros, 1996). Es lo que han denominado la paradoja de la productividad (*productivity paradox*), por estar dispuestos a aceptar como contrapartida a la adición de nuevas TI incluso una reducción en la productividad económica, pues las inversiones en TI no siempre producen beneficio económico medible. Marsan (2001) demostró que, en el momento de adquirir un sistema de *front office*, los costes de compra de un sistema nuevo no son mucho menores que el desarrollo interno de una solución. La ventaja viene dada por el mantenimiento futuro más bajo y con mejor capacidad de respuesta.

Siguaw y Enz (1999a) definieron, a su juicio, cuáles eran las mejores prácticas que debían emplearse en el área de tecnología de la información. Entre ellas mencionan algunas que podríamos denominar estándar, como puede ser introducir un sistema de reservas más eficiente, crear un archivo electrónico escaneando toda la documentación, gestión documental a través de la intranet, integración del PMS y del YM, integración contabilidad y nómina, etcétera. Como más novedosas citamos las siguientes:

- La creación de un sistema de seguimiento de preferencias de los clientes hospedados, que ofrece rentabilidad a partir de la repetición de dichos clientes y de la publicidad generada por el boca-oreja, sistema que sería parcialmente el que posteriormente definiremos como CRM.
- Implantación de teléfonos «portables» en el hotel, que permiten realizar llamadas internas a/desde el hotel, pero cuyos aparatos no funcionan fuera del establecimiento. Permiten un incremento de ingresos, con un coste de instalación mucho menor que una línea convencional en la habitación.
- Pantallas táctiles accesibles al cliente, donde pueden contestar una encuesta de satisfacción que es incorporada al sistema en tiempo real, funcionalidad que posteriormente veremos que puede ser cubierta por las televisiones interactivas.

La utilización de sistemas de información en España varía considerablemente según el tipo de hotel. La figura 1.34 muestra la incorporación de sistemas sobre la base de la tipología de hotel, de acuerdo al estudio de Mazars (2001) de la industria hotelera en España en el año 2000:

	% que dispone en hotel		
	Ciudad	Vacacional	Total
Sistema soporte al cliente	69,8	66,7	66,7
Sistema telefónico	58,1	48,1	52,8
Central de reservas	58,1	33,3	47,2
Sist. información de gestión (EIS)	11,6	7,4	9,7
Acceso a internet	67,4	63,0	63,9
Sistema servicio al cliente	25,6	11,1	19,4
Venta comida y bebida	46,5	37,0	41,7
Gestión ingresos	23,3	7,4	16,7

Figura 1.34. Implantación de las TI en hoteles españoles (2000)  
 Elaboración propia a partir de Mazars (2001)

En cualquier caso, la muestra de Mazars no es del todo representativa sobre el total del universo de la hostelería en España. Si confrontamos los datos sobre el acceso a internet (67,4 % para hotel de ciudad, 63 % para hotel vacacional y 63,9 % como promedio) observaremos que existe una diferencia significativa con los porcentajes mostrados en el capítulo 1.2 de este trabajo. Un año después, en 2001, los niveles de penetración eran los mostrados en la figura 1.35 (Instituto Nacional de Estadística, 2001):

Categoría	Total establecimientos	% conectados a internet	% contratan por internet	% realizan publicidad en internet
TOTAL	13.523	34,11	15,04	30,01
HOTELES: Estrellas oro				
Cinco	90	96,15	73,62	83,30
Cuatro	895	87,19	52,05	74,54
Tres	1.834	72,33	34,40	62,80
Dos	1.518	51,61	20,31	46,09
Una	1.048	37,51	13,43	32,62
HOSTALES: Estrellas plata				
Tres y dos	2.549	27,06	10,52	24,31
Una	5.587	10,13	2,89	9,14

Figura 1.35. Grado de penetración de internet en los hoteles españoles  
 Elaboración propia a partir de Instituto Nacional de Estadística (2001)

Como se puede observar, la discrepancia es debida al diferente grado de penetración que se produce en función de la categoría del establecimiento. Por ejemplo, el 96,15 % de los hoteles de cinco estrellas están conectados a internet, mientras que de una estrella solamente lo están el 37,51 %.

Un estudio realizado sobre una muestra representativa de hoteles de Andalucía (Sánchez y otros, 2001a), ofreció como conclusión que a mayor categoría del hotel, se incrementa

el nivel de presencia de las instalaciones tecnológicas, así como la importancia otorgada a las mismas, siendo las operaciones de administración, conserjería, pisos y habitaciones, las que mayor interés tienen en ser informatizadas, destacando las de conexiones e interfaces y las de recepción por presentar menor intencionalidad en su implantación.

Si atendemos al nivel de implantación de las TI en función de la clase de hotel, podemos observar la existencia de dos segmentos, el primero formado por hoteles con un alto nivel de gestión tecnológica de la información (fundamentalmente hoteles de ciudad o montaña), y el segundo por hoteles con un menor nivel de información, en su mayor parte hoteles de playa o interior.

En lo que se refiere a las inversiones en sistemas y tecnologías de la información, un estudio realizado a nivel internacional en el año 1999 indica como principales conclusiones las siguientes (Cline y Warner, 1999):

- El 50 % de los hoteles invierten menos del 2 % de su facturación en tecnologías de la información y, lo que es más importante, el 20 % desconocen cuánto invierten en este apartado por no considerarlo relevante.
- La previsión para los tres años siguientes es que el 40 % de los hoteles espera seguir invirtiendo por debajo del 2 %, aunque el arco entre el 3-5 % de inversión pasa del 19 % de hoteles en el pasado al 26 % previsto.
- En orden de importancia, los proyectos previstos a abordar son los mostrados en la figura 1.36, jerarquizados según la importancia concedida al mismo (0 mínima, 10 máxima):

Sistema soporte al cliente	8,4
Servicios en habitaciones	5,5
Sistema de ventas restauración	5,4
Gestión relación con clientes	5,2
E-mail/internet	5,1
Otros sistemas de ventas	4,9
Sistemas electrónicos de reservas	4,5
Gestión de ingresos	4,0

Figura 1.36. Importancia otorgada a los proyectos previstos a abordar  
Cline y Warner (1999)

La gestión de una empresa hotelera hace imprescindible disponer de la información necesaria para distribución, producción, venta y cobro. Para poder disponer de dicha información existe un escalonado de posibilidades que vendrá dado por factores tales

como el tamaño del hotel, su ubicación geográfica, su segmento de mercado o la cultura del mismo (enfocado a resultados a corto o largo plazo, valoración de la calidad, etcétera). Lógicamente los sistemas de información serán más sofisticados a medida que aumenta el tamaño de la empresa, se amplía su cobertura geográfica, se opera en mercados más competitivos y existe una cultura orientada al largo plazo y a la calidad.

Por lo tanto, en el momento de definir los sistemas de información a implementar conviene considerar diversos aspectos de partida:

- Aspectos relevantes desde el punto de vista de la estrategia y los productos:
  - Amplitud del catálogo de servicios en la oferta del hotel.
  - Sensibilidad tecnológica, entendiendo como tal el grado de proximidad a las últimas novedades tecnológicas y el nivel de innovación y facilidad para añadir nuevos productos.
  - Existencia de un enfoque de calidad a largo plazo, de forma que se vincule el cliente pasado con el futuro a través de programas de fidelización.
  - Facilitación del consumo del cliente en sus estancias, a través de medios de pago accesibles.
- Aspectos relevantes desde un punto de vista tecnológico:
  - Escalabilidad de los sistemas, de forma que se permita la mejora y actualización gradual de los mismos.
  - Soluciones estándar que minimicen los desarrollos a medida, evitando problemas de cambio de versión, dependencia de personas, etcétera.
  - Fácil integración entre aplicaciones, evitando el desarrollo y mantenimiento de interconexiones.
  - Diseñado en un entorno de calidad de servicio, considerando la criticidad de disposición de los sistemas en un régimen de 24 x 7 (24 horas al día y siete días por semana).

Las necesidades de información se pueden clasificar en siete grandes grupos desde un punto de vista tecnológico; necesidades que posteriormente se integran a través de las correspondientes interconexiones:

- Sistemas de gestión corporativa (*back-office*): Sistemas necesarios para la preparación de información financiera, gestión de recursos humanos, logística y mantenimiento de instalaciones.
- Servicio al cliente (*front-office*): Sistemas necesarios para la gestión de habitaciones, reservas, facturación y cobro de las estancias.

- Sistemas de venta: Sistemas necesarios para la gestión y venta de servicios accesorios a la facturación de estancias, básicamente restauración y tiendas del complejo.
- Gestión de las relaciones con los clientes (*customer relationship management*, CRM), que tiene como objeto optimizar la gestión de las relaciones de las empresas con sus clientes, mejorando la eficiencia, tanto de las comunicaciones multicanal como de la logística de los servicios que les presta (Cano, 2001).
- Sistemas periféricos: Sistemas necesarios para la gestión, facturación y control de servicios anexos a la estancia, como puede ser la telefonía, televisión en modalidad de pago por visión, etcétera.
- Infraestructura de comunicaciones, incluyendo tanto el equipamiento necesario para la transmisión de datos en las instalaciones del hotel (como la interconexión con el exterior), como el equipamiento adecuado para la transmisión de voz, a través de la correspondiente centralita telefónica, teléfonos, sistemas de comunicación inalámbrica para los empleados del hotel, etcétera.
- Interconexiones: Necesarias para la integración de todos los sistemas descritos mediante la intercomunicación en tiempo real (o no) de la información generada para cada uno de ellos. Los puntos principales para la integración correcta de los sistemas de información son determinar la sinergia que se generará de la interconexión prevista, chequear cada sistema de forma independiente, planificar sistemas alternativos para el caso de que se produzcan errores en la red de comunicaciones e investigar experiencias similares en empresas de características y tamaños similares (Kasavana y Smith, 1992).

Geller (1985) establece ocho puntos básicos (*eight-step plan*) para el desarrollo de un plan de sistemas en la industria hotelera, que son los siguientes:

- Establecer un equipo de proyecto y un comité de seguimiento.
- Documentar los objetivos y estrategias de la compañía.
- Definir los factores clave de éxito de cada una de las líneas de negocio.
- Analizar las necesidades de información.
- Evaluar los sistemas de información en la producción.
- Definir las mejoras necesarias de los sistemas de información.
- Establecer indicadores de seguimiento para cada uno de los factores clave de éxito.
- Fijar objetivos y estrategias.

Finalmente, definía también las fuentes de información operativas del hotel, segregando básicamente entre sistemas de *front-office* y *back-office*, estructura desarrollada más adelante.

### 1.6.3. Sistemas de gestión corporativa

La clasificación de los sistemas de información (SI) en la empresa podría tener la estructura mostrada en la figura 1.37.

Por sistemas de información decisionales entendemos aquellos que no soportan transacciones sino que están enfocados a la toma de decisiones mediante la consulta de información disponible y la interrelación (incluso multidimensional) de sus bases de datos. Un ejemplo claro serían los sistemas de información empresarial (*datawarehouse* o *enterprise information system*, EIS), mientras que por sistemas de información operativos entendemos aquellos que registran las transacciones acaecidas en la empresa, y sobre los cuales nos vamos a centrar en este apartado. Finalmente, por sistemas de información de soporte se entienden aquellos necesarios para la realización y funcionamiento de las restantes tecnologías de la información disponibles, como podrían ser la estructura de red, internet, intranet o las herramientas ofimáticas.

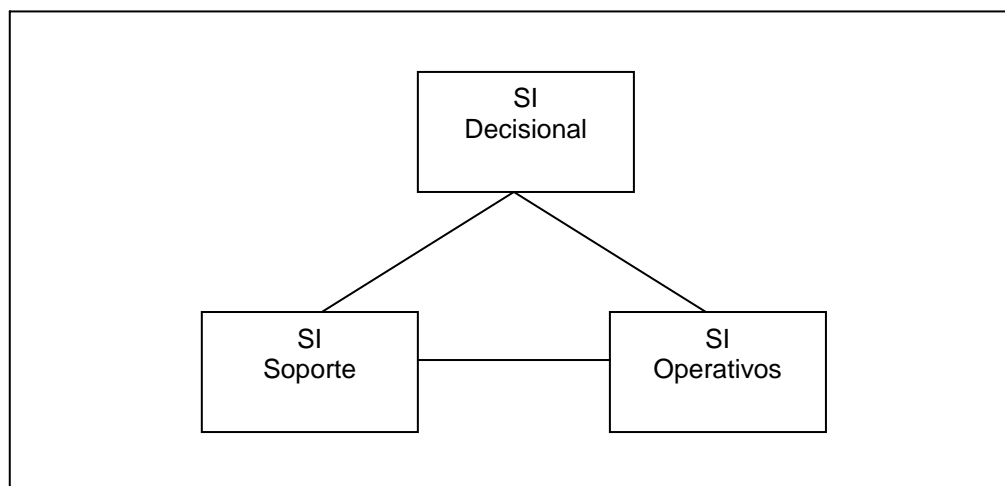


Figura 1.37. Clasificación de los sistemas de información  
Elaboración propia

Según Serra y Flayih (1994), el sistema de información hotelera se compone de datos obtenidos por los departamentos operativos (*inputs*) y de información generada (*outputs*) por los servicios administrativos (*back-office*).



La figura 1.38, propuesta por dichos autores, muestra cómo un sistema de información combina datos operativos y financieros, los integra a través de los sistemas de información y genera informes de gestión (comparativos, de tendencia, conjuntos), que servirán para los diversos destinatarios de la misma, bien la propia dirección, bien los diversos gestores departamentales.

Asimismo, aun cuando no hay prácticamente dos organizaciones iguales, la mayoría de compañías procesan hechos económicos similares, de forma que las transacciones se puedan agrupar en cuatro categorías comunes a las actividades del negocio. Por un lado, el ciclo de ingresos, que recoge aquellos hechos relacionados con la distribución de mercancías y servicios a otras entidades y cobro de los importes correspondientes, en segundo lugar, el ciclo de gastos, que contempla aquellos hechos relacionados con la adquisición de mercancías y servicios suministrados por otras unidades económicas y la liquidación de obligaciones correspondientes, en tercer lugar, el ciclo productivo, donde se registran los hechos relacionados con la transformación de recursos en productos y servicios, y, finalmente, el ciclo financiero que aborda aquellos hechos relacionados con la adquisición y manejo de los capitales, incluido el efectivo.

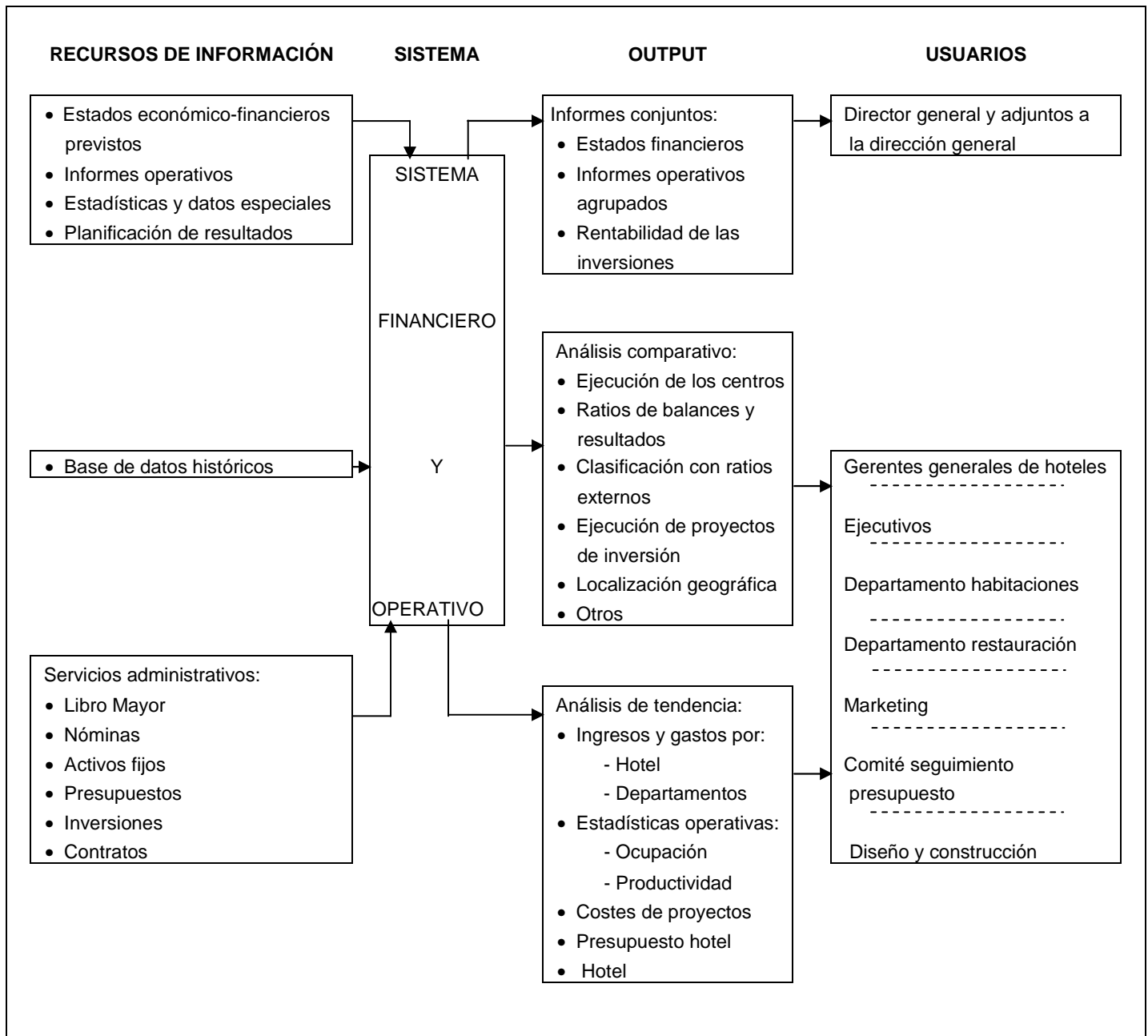


Figura 1.38. Integración de la información financiera y operativa con los SI  
 Serra y Flayih (1994)

La evolución de los sistemas de información operativos ha sido clave en los últimos años de cara a considerar los diversos ciclos en los que se puede dividir una empresa, por lo que, partiendo de sistemas basados en el registro de transacciones, ha ido dirigiéndose paulatinamente hacia sistemas ERP que se están imponiendo, en el caso que nos ocupa, en los hoteles medianos y grandes.

Los sistemas de información tradicionales se estructuraban de forma muy similar a los ciclos antes mencionados, concretamente a través de:

- Ventas: entrada de pedidos y facturación.
- Compras: gestión de compras.
- Producción: planificación de la producción.
- Fabricación: control del sistema productivo.
- Almacenes: gestión de stocks.
- Contabilidad: teneduría de libros.

Los sistemas de Planificación de Recursos Empresariales definen los módulos sobre la base de los procesos de negocio realmente existentes en el hotel de forma que se obtiene:

- Un conjunto de aplicaciones que cubren las diversas áreas del hotel, compartiendo una única base de datos integrada.
- Ofrecen una única conexión de usuario, permitiendo la conexión en cualquier zona del hotel.
- Altamente adaptable a la situación particular de cada organización.
- Facilita la comunicación interdepartamental, al mismo tiempo que obliga a una estandarización de los procedimientos.
- Permite una total integración entre el proceso productivo-logístico y el financiero.

Desde el punto de vista hotelero, los módulos más frecuentes y las funciones que suelen desarrollar, son las siguientes:

- Administración y finanzas, con las funciones de contabilidad general, gestión de cuentas a cobrar, gestión de cuentas a pagar, gestión del cierre contable, gestión de impuestos, contabilidad analítica, conexión con bancos para la captación de extractos, gestión de activos fijos y amortizaciones.
- Recursos humanos, con las funciones de mantenimiento de fichas de empleados, gestión de la estructura organizativa (descripción de puestos, por ejemplo), gestión de contratos y su conexión con el sistema Red de la Tesorería General de la Seguridad Social, incidencias de personal económicas (anticipos, préstamos) y operativas (vacaciones, bajas, absentismos), gestión de candidatos, control de tiempos y resolución de incidencias de marcaje, gestión de nóminas y gestión de formación.
- Módulo de mantenimiento que abarcaría la planificación del mantenimiento preventivo, gestión de incidencias, mantenimiento correctivo, control de equipos, gestión de personal de subcontratas, monitorización de sistemas antiincendios, aire

acondicionado, calefacción, ascensores, depuradora de piscinas y ahorro energético.

- Módulo de ventas para una adecuada gestión de los datos de clientes, gestión del límite de crédito de clientes, facturación y gestión de bonificaciones y gestión de pedidos.
- Logística (compras y almacenes), que debe permitir una correcta gestión de proveedores (tipos de productos, condiciones y volumen de facturación), gestión de productos (información económica y existencia de los mismos, ubicación en almacenes o centros de consumo), gestión de pedidos, planificación de necesidades de materiales en función de existencias y volúmenes previstos de consumo, gestión de entradas de mercancías, verificación de facturas de proveedores y asignación de precios a las existencias.

Una de las aplicaciones más importantes se produce en la restauración a través de la imputación del coste de ventas sobre la base del coste estándar del producto vendido. Cada producto de la carta dispone de una ficha técnica del producto, de forma que cada vez que un comensal solicite un plato determinado, el sistema de ventas deberá, por un lado, reconocer una venta por el importe correspondiente, y por otro, interconectarse con el sistema de logística para comunicar que se ha producido una salida física de los productos que componen la ficha técnica del plato solicitado. En definitiva, se comunica que se ha producido una salida de todos los ingredientes, lo cual genera dos informaciones:

- Asignación del coste de venta en base al consumo estándar previsto en la ficha teórica y al precio estándar asignado a cada uno de ellos.
- Dada la reducción física del producto, genera el correspondiente pedido del material en caso de haberse alcanzado el punto de pedido de stock.

Periódicamente se realizan inventarios físicos para ajustar el inventario permanente al real, detectando mermas que pueden provenir de discrepancias entre la ficha técnica del producto y la composición real del plato servido.

Finalmente, cabe mencionar los *computer supported cooperative work* (CSCW), término genérico que abarca el trabajo en grupo y la forma como la tecnología puede apoyar este trabajo. Enmarcados en esta área de estudio se encuentran los sistemas de gestión *workflow* (WFMS, *workflow management systems*), que ofrecen una herramienta capaz tanto de modelizar formalmente los procesos (incluidos agentes, datos y aplicaciones) que

son llevados a cabo en una organización, como de ejecutar estos procesos (Caro y otros, 1999).

Los sistemas de gestión *workflow* proporcionan un marco ideal para la automatización y apoyo al desarrollo de los procesos del hotel, ofreciendo una serie de ventajas competitivas como pueden ser la modelización formal de procesos para su mejor planificación, posibilidad de realizar reingeniería sobre los procesos modelados, monitorización de los procesos por parte de los gestores, automatización de la ejecución de procesos, aumento en la calidad del servicio frente al usuario y, consecuentemente, el funcionamiento interno del hotel; y, finalmente, un incremento de la satisfacción del cliente.

El *work flow* de un hotel tipo se puede dividir en cuatro flujos de trabajo:

- Reserva: aplicable en la medida que el cliente pueda acceder al hotel (o a parte de sus servicios) sin reserva previa.
- *Check-in*: proceso de entrada del cliente en el hotel.
- Estancia cliente: período en el que el cliente va usando los distintos servicios del hotel.
- *Check-out*: salida del cliente, con la correspondiente facturación.

#### 1.6.4. Sistemas de atención al cliente

Por sistemas de atención al cliente (*front-office*) se entiende aquellos necesarios para la gestión y reserva de habitaciones, así como la facturación y cobro de dichas estancias.

A su vez, los sistemas de atención al cliente están subdivididos, en el caso de cadenas hoteleras y hoteles de gran tamaño, en los subsistemas mostrados en la figura 1.39, y que son necesarios para cualquier reserva. La solicitud de reserva se puede efectuar de diversas formas, más o menos tecnológicas, como puede ser desde una simple llamada telefónica a una reserva realizada a través de internet. Una vez hecha la solicitud de reserva, el sistema central de reservas, en combinación con el modelo de gestión de ingresos, determina la disponibilidad de habitación para el plazo, precio y ocupación solicitado. Si esta reserva se confirma, cuando se presente el visitante en recepción el módulo de gestión de habitaciones, o *front office*, procederá a realizar la correspondiente entrada, asignación de habitación y posterior facturación.

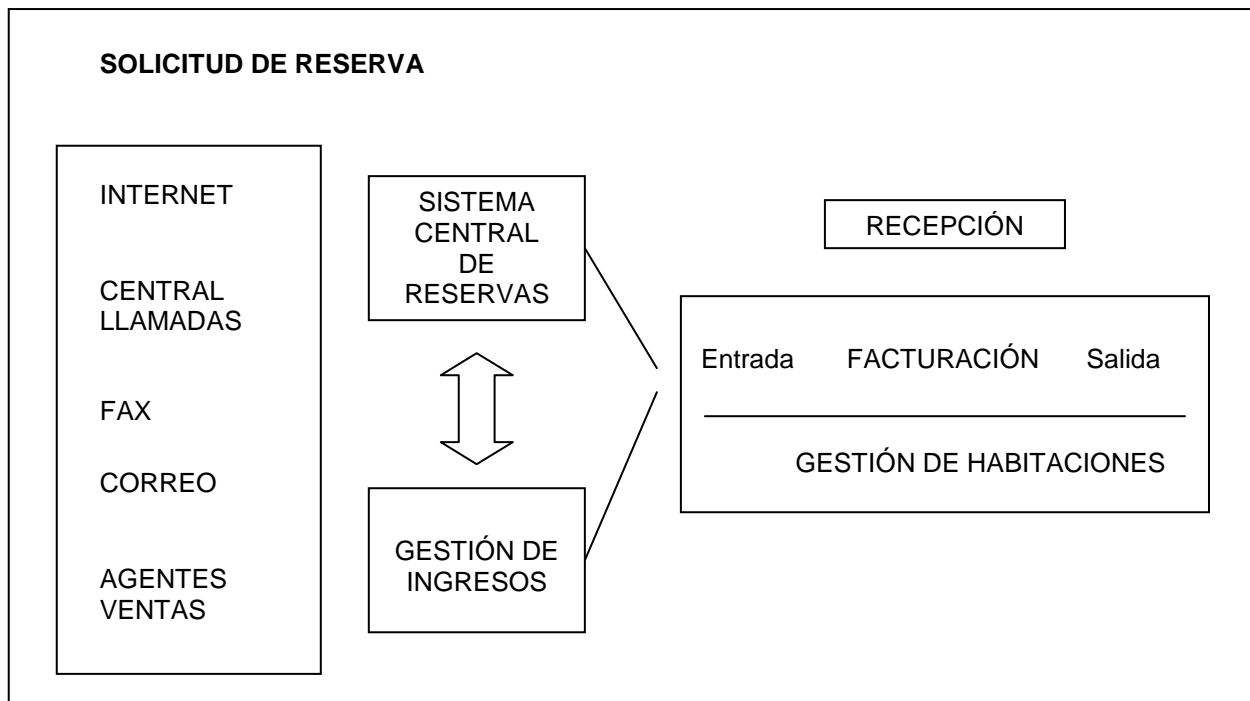


Figura 1.39. Proceso lógico requerido para una solicitud de reserva  
Elaboración propia

#### 1.6.4.1. Sistemas de reservas

El Sistema Central de Reservas (CRS) es un sistema de centralización de reservas que, integrado con el Sistema de Gestión de Ingresos (*yield management*, YM), debe facilitar el incremento de los ingresos a través de un severo control de inventarios.

En España la distribución de reservas por canales es, aproximadamente, la mostrada en la figura 1.40, donde se muestra que más del 51 % se realizan a través de agencias de viaje y tour operadores, y aproximadamente un tercio de las reservas se realizan de forma directa al hotel, bien telefónicamente bien personalmente.

	%
Directo	34,5
Sistema de reservas propio	8,1
Sistema de reservas independiente	3,1
Agencias de viajes	24,0
Tour operadores	27,8
Representantes / vendedores hotel	2,0
Compañía de transportes	0,1
Web propia	0,3
Web ajena	0,1
	100,00

Figura 1.40. Distribución de reservas por canales en España  
 Horwarth Consulting España, 1999

A continuación se ofrece una tabla comparativa (figura 1.41) de costes entre reservas realizadas a través de sistemas globales de distribución (GDS) y reservas directas en las centrales de reservas hoteleras (Starkov, 2002), donde se observa el gran ahorro que supone para los establecimientos hoteleros el hecho de obtener reservas de forma directa. Cabe indicar que las reservas de hoteles a nivel mundial a través de GDS ascendieron a 47 millones de reservas en el año 2002, lo cual supuso un incremento del 0,5 % respecto al año anterior, mientras que en 2001 hubo una disminución del 4,2 % respecto al año 2000, como consecuencia de los sucesos de 11 de Septiembre, que afectaron al turismo mundial, pero en cualquier caso lejos de los crecimientos en torno al 21-24 % de los mediados de los años noventa.

	GDS	Reserva directa
Agencia de viajes	10%	0%
GDS	5 USD	0 USD
CRS	5 USD	3 USD
Coste total	36 USD	3 USD
% total	14,40%	2%

Figura 1.41. Comparación entre coste de reserva directa y a través de GDS  
 Elaboración propia a partir de Starkov (2002)

Una reserva tiene valor para el cliente y genera un coste para el establecimiento hotelero que la ofrece de forma que la reserva puede ser vista como una pura opción financiera, incluida en el precio de la habitación (Quan, 2002). De esta forma, el valor de la reserva disminuiría con el tiempo, por lo que, al igual que una opción, el valor a devolver al cliente

en caso de cancelarse la reserva debería disminuir y el importe de la penalización aumentar.

Últimamente la incorporación de internet al mundo de las reservas, y en general a la distribución de productos turísticos, ha hecho plantearse a muchas empresas la posibilidad de disponer de una *website* propia, tanto desde la perspectiva de poder realizar reservas (como sistema de distribución) como desde la perspectiva de publicitarse. Al respecto, y previa a la implantación de un *website* propia, deben considerarse como aspectos a fomentar el uso de fotografías profesionales, asegurarse de que la web tiene una imagen correcta, pues la primera impresión tiene un impacto muy importante, utilizar un software que permita seguir el rastro de navegación del visitante en la web, invertir dinero en instalar técnicas de buscadores en la web, establecer una dirección de dominio que facilite su localización por buscadores de la red y, finalmente, implementar un programa de envío de e-mails de marketing a los visitantes, siempre respetando los aspectos legales y de privacidad. En contraposición, debe evitarse el no mostrar adecuadamente las tarifas disponibles, relacionando claramente las tarifas con la descripción de las correspondientes habitaciones y los servicios incluidos. Posteriormente seguiremos profundizando en el uso de este canal como medio de obtención de reservas hoteleras.

Todo sistema de central de reservas debe incluir una serie de información integrada que permita gestionarlas de forma óptima. En concreto, la información a gestionar será la siguiente:

- Datos de clientes, de forma que se disponga de información personalizada de cada tipo de cliente (estándar, grupos, empresas, agencias de viaje, tour operadores, etcétera), posibilidad de crear preferencias del cliente por tipos de producto, habitación, etcétera; histórico de facturación, confirmación, recepción e información de reservas efectuadas; estadísticas de estancias pasadas y futuras reservas; asignación a programas de fidelización, visualización de tarifas a las que tiene derecho el cliente, etcétera.
- Información detallada de las reservas de habitaciones realizadas y, en concreto, por tipo de reserva (individual/grupo/corporativa, multiperíodo, multitarifa), por tipo de tarifa (estándar, negociada, paquetes y grupos), inventario disponible (limitación por tipo de habitación y tarifa definida por el usuario), lista de espera de reservas, posibilidad de generar diferentes estrategias de tarifas y restricciones de las mismas, etcétera.



- Control de habitaciones de grupos y asignación de diferentes tarifas para diferentes fechas, dentro o no de la misma estancia.
- Control de inventarios y tarifas. Múltiples niveles de control de inventario por clase y tipo de habitación, ocupación máxima por tipo de habitación, visualización de tarifas disponibles basándose en la fecha de llegada, número de noches o privilegios del huésped; restricciones de tarifas y habitaciones (como, por ejemplo, abierto, cerrado, cerrado por llegadas, mínimo período de estancia, máximo período de estancia, máximo número de personas por habitación, cierre por temporada, pre-reserva, etcétera).
- Información periódica estándar para la gestión de reservas, como llegadas esperadas, reservas, actividad total de reservas, estancias, información de tarifas y habitaciones, gestiones de los agentes de ventas, etcétera. Un sistema central de reservas se puede alimentar a través de diferentes fuentes de información, tal como indicábamos anteriormente a través de la figura 1.39.
- Centro de llamadas (*call center*) a través de la recepción de llamadas telefónicas. En los últimos tiempos está siendo usual la centralización tecnológica de dichos *call center*, aunque físicamente sus operarios se encuentren físicamente ubicados en sus países de origen. Esto facilita que un único número de atención telefónica pueda responder ante diferentes situaciones en diferentes idiomas.
- Fax o correo electrónico mediante la recepción de solicitudes.
- Red de vendedores que efectúan la venta correspondiente a grupos, paquetes, convenciones, etcétera.
- Reserva de una habitación a través de la página web del hotel. A estos efectos, el sistema central de reservas deberá estar interconectado con la web al objeto de permitir la reserva de dichas habitaciones, habiendo dos posibilidades, ambas neutras de cara al cliente que efectúa la reserva. La primera opción es que el potencial huésped, a través de la web, acceda en tiempo real al sistema central de reservas realizando la correspondiente reserva, o bien que el sistema central de reservas vuelque periódicamente en la web un cupo de habitaciones susceptibles de ser reservadas en la red, pero no existiendo una conexión en tiempo real entre ambos sistemas.

Un estudio, ya en diciembre de 1995, pretendía ver el nivel de respuesta en la red, por lo que se utilizaron diversos buscadores para diversas palabras claves (Murphy y otros, 1996). En el buscador altavista se obtuvieron más de 100.000 respuestas a

la búsqueda de la palabra «hotel», más de 15.000 a la búsqueda de «reserva hotel», más de 10.000 a la búsqueda de «Hotel Florida» y más de 5.000 a la búsqueda «Orlando Hotel».

En 1997 se realizó un estudio para conocer la opinión de los directores generales de hoteles sobre una muestra de hoteles norteamericanos acerca del uso de internet en la industria hotelera (Van Hoof y Combrink, 1998). Las conclusiones de dicho estudio, acerca de los beneficios e inconvenientes de dicha tecnología, indicaron como puntos a favor la presencia del hotel en la red (24,6 %), la publicidad y acciones comerciales (21,1 %), mejor y más rápidas comunicaciones (14,5 %) y la posibilidad de realizar reservas en un 12,5 %. En cuanto a los puntos en contra, se mencionaron el tiempo y coste necesario (21,7 %), la dificultad de mantener la seguridad y la confidencialidad (11,2 %) y los costes de mantenimiento y actualización (11,2 %).

- Los Sistemas de Distribución Global (GDS) son sistemas de ventas en tiempo real para los profesionales de viajes de todo el mundo donde se encuentran conectados los proveedores de servicios de viajes (compañías aéreas, hoteles, alquiler de coches, etcétera) con las agencias de viajes. Los principales son AMADEUS, GALILEO, SABRE y WORLDSPAN, los cuales han experimentado un alto crecimiento en los últimos años y disponen de una serie de características, entre las que podemos destacar el hecho de poder realizar reservas a nivel internacional con un coste reducido, requieren poco tiempo y personal dedicado, el precio medio de una reserva es elevado, la mayoría de las reservas están garantizadas con tarjeta de crédito, existe un bajo índice de cancelaciones, proporciona una mayor seguridad para el agente de viajes y para el cliente y, finalmente, hay que resaltar que es un medio de merchandising muy eficaz. Los pasos que sigue un operador a través de un GDS son los de introducir la disponibilidad de habitaciones sobre la base de los parámetros introducidos por el intermediario (localidad, categoría), facilitar una descripción del hotel (donde se visualizan los servicios ofrecidos), informar sobre los tipos de tarifas disponibles y restricciones a cada una de ellas y, finalmente, permitir realizar una reserva, bien directamente sobre el sistema central de reservas del hotel, bien sobre el cupo de entradas que el sistema central de reservas del hotel ha mostrado como disponible. La conexión desde un hotel a un GDS puede ser de forma directa, que requiere mayor infraestructura tecnológica pero que, obviamente, utiliza menos intermediarios (solución utilizada por grandes

cadena hotelera), o a través de una empresa de representación que, además de la conexión al Sistema de Distribución Global, ofrecen también un Sistema Central de Reservas propio y promocionan el hotel en sus sistemas de intercomunicación, siendo esta una opción más económica para hoteles individuales al requerir menor infraestructura.

Los factores clave del éxito para que el Sistema de Distribución Global se convierta en un canal real de venta son los siguientes:

- Intentar maximizar la «visibilidad» del hotel, de forma que éste aparezca en las primeras pantallas.
- Utilizar la disponibilidad de habitaciones en base a la gestión de ingresos (en inglés, *yield o revenue management*, YM); y no ofrecer sólo las habitaciones caras.
- Mantener la descripción del hotel actualizada.
- Definir paquetes y restricciones tarifarias de fácil comprensión.
- Incluir código de acceso al Sistema de Distribución Global en los folletos impresos del hotel.

En sentido contrario también se pueden exponer los siguientes aspectos que pueden limitar la eficacia de un GDS (Emmer y otros, 1993):

- Ofrecer sólo un escaso número de habitaciones.
- Ofertar sólo las habitaciones con precio más alto, al objeto de intentar recuperar el coste adicional de la reserva a través de este medio.
- No actualizar frecuentemente la descripción del hotel en el sistema.
- Centralizar el mantenimiento de la información en el GDS a sólo una persona de la organización.
- Nunca solicitar ayuda/información a la compañía de representación sobre las prácticas seguidas por los competidores o, en general, por el mercado.
- No gestionar correctamente la disponibilidad de habitaciones, tratando de maximizar el ADR, y no los ingresos totales.

Un estudio desarrollado en mayo de 2002 (New York University y PhoCusWright Inc, 2003) ofrece unas conclusiones muy interesantes respecto al papel de las tecnologías en la venta de paquetes turísticos, al mismo tiempo que confirma la viabilidad de los mismos dentro del futuro próximo sobre su comercialización. Estas son las principales conclusiones:

- La paquetización de servicios turísticos es el mayor reto futuro para el desarrollo de software, pues los sistemas actuales no permiten un desarrollo de dicho mercado. Aunque este hecho parece claro, como una ventaja competitiva no discutida, la mayor parte de proveedores informáticos aún no han realizado las correspondientes alianzas y desarrollos para ofrecérselas a sus clientes. En cualquier caso, la barrera de acceso no es exclusivamente tecnológica. Cabría citar también el bajo conocimiento del consumidor, el rechazo de las agencias de viajes y el impacto en la política de tarifas al añadirse un nuevo canal de distribución.
- La distribución, en sentido global, y los viajes de crucero, son los principales objetivos de desarrollo de nuevas plataformas tecnológicas. En cualquier caso, este mercado es aún joven y su desarrollo está vinculado a que los potenciales compradores estén más confiados y familiarizados con las compras *on line*.
- A pesar de la relativa saturación del mercado, la reserva a través de la clásica web en internet es aún la herramienta más utilizada por los compradores. La solución de GDS aparece como la segunda.
- La dificultad de desarrollo de estas nuevas plataformas viene dada por el alto nivel inversor que supone, la histórica dependencia de los GDS y el actual estado de incertidumbre económica.
- Para que llegue a producirse el desarrollo de un verdadero *marketplace* de vacaciones paquetizadas, aparece como una necesidad irrenunciable el hecho de constituir asociaciones/colaboraciones con todas las partes implicadas.

La siguiente figura (1.42), fruto del mencionado estudio, muestra qué segmentos de la industria turística son servidos hoy y cuáles se espera servir en el año 2005:

	<u>2002</u>	<u>2005</u>
Tours / vacaciones	77 %	14 %
Hoteles / hospedaje	73 %	18 %
Vuelos aéreos	68 %	18 %
Destinos	59 %	27 %
Alquiler vehículos	55 %	32 %
Otras atracciones	45 %	18 %
Cruceros	45 %	41 %
Entretenimiento	41 %	5 %
Deportes	27 %	9 %
Eventos / conferencias	9 %	18 %
Restauración	5 %	9 %

Figura 1.42. Tendencia prevista de segmentos de venta a cubrir a través de las TI  
Elaboración propia a partir de New York University y PhocusWright Inc. (2003)

#### 1.6.4.2. Sistemas de gestión de ingresos

Entre las muchas definiciones de gestión de ingresos (YM), escogemos la de Jauncey (Burgess y Bryant, 2001), que define el YM como una «integrada, continua y sistemática aproximación a la maximización de ingresos de habitaciones», definición que incluía sólo la maximización de habitaciones, pues otros factores fueron añadidos posteriormente.

Orkin (1998) fue la primera persona que demostró cómo el seguimiento de cálculos del *yield* y una revisión de su gestión podían identificar qué oportunidades de oferta podían cubrirse y mejorar la ocupación.

Posteriormente, en 1992, Robert Crandall (presidente ejecutivo de American Airlines en aquel momento) afirmaba que la gestión de ingresos generaba en dicha compañía aérea 500 millones de dólares adicionales a la cifra de ingresos (Noone y Griffin, 1997).

A este respecto, y en relación a las líneas aéreas, cabe mencionar que la gestión de ingresos apareció tras la desregulación del sector en Estados Unidos en 1978, de forma que la competencia forzó a las compañías a incrementar los ingresos mediante una aproximación a la segmentación de mercados, al conocimiento del comportamiento de los consumidores, de forma que dicha segmentación condujo a una diferenciación de productos y los nuevos productos a una diferenciación de precio (Magaz, 2001).

Las condiciones clásicas para la segmentación del mercado por precio en las compañías aéreas son las siguientes (Magaz, 2001):

- *Sunday rule* (noche del sábado en destino). Discrimina entre la demanda de negocio y la demanda vacacional.
- Estancia mínima/máxima. Discrimina entre distintos tipos de demanda de ocio (ocio en general, fin de semana, cruceros, etcétera) y también la demanda étnica y de visitas, que requiere estancias prolongadas.
- Compra anticipada. Discrimina para todo tipo de demanda su capacidad de planificación.
- Limitación a franja horaria/día de la semana. Permite dirigir la demanda más sensible al precio y menos al producto a los vuelos con menor demanda prevista.
- Limitación para la emisión del billete y penalización por cambios o cancelación. Restringen la flexibilidad de utilización por la demanda más sensible al precio. Compensando la reducción de precio hay una gran seguridad para la compañía en cuanto a utilización de las plazas.

El mismo autor indica que la gestión de ingresos se enfoca en realizar un esfuerzo de venta para vender el número correcto de asientos a cada nivel de tarifa, para que su mezcla lleve al óptimo de ingresos. Posiblemente el total de plazas vendidas será inferior frente a una aproximación única en ocupación; quizá el ingreso promedio de las plazas vendidas será inferior a una aproximación por ingreso promedio, pero la combinación de precios y asientos vendidos supondrá un mayor ingreso total que bajo cualquier otra de las dos aproximaciones.

Posteriormente se definió el *revenue management* como la práctica empresarial de vender el servicio «correcto» al cliente «correcto» en el momento «correcto» por el precio «correcto», al objeto de maximizar el total de ingresos (Choi y Kimes, 2003). El concepto «correcto» en esta definición (*right* del original en inglés) significa conseguir el máximo ingreso para el vendedor al mismo tiempo que facilitar el máximo valor para los compradores. El principio básico del YM es ofrecer descuentos de precio para estimular la demanda que, de otra forma, no hubiera sido vendida, restringiendo la oferta al precio inicial para aquellos compradores que están dispuestos a pagar un precio mayor. Según Choi y Kimes, las compañías hoteleras llegan a indicar que han tenido entre un 2 y un 5 % de incremento de ingresos por la utilización de esta técnica.

Kimes (2001) define cuatro aspectos estratégicos del *revenue management*, las cuatro C, que son las siguientes:

- Calendario: Es básico conocer los momentos en los que hay excesos o falta de demanda, al objeto de actuar correctamente sobre ellos, por lo que las previsiones

de demanda son fundamentales. En este punto deben preverse niveles razonables de sobreventa (*overbooking*) y de no presentados (*no shows*).

- Precios (*clock*, en inglés): Cargar diferentes precios en el sistema para usar el mismo servicio en el mismo momento.
- Capacidad: Existen algunas gestiones sobre la capacidad, como puede ser la gestión de los horarios de *check in* y *check out*, o la previsión de cambios en la duración de la estancia en días en el hotel.
- Coste: Sin duda, la herramienta más utilizada en el YM, que puede estar combinada con otras acciones sobre la demanda.

Tal como indica Kimes (2002a), los clientes han venido aceptando históricamente que las compañías aéreas aplicaran diferentes tarifas, a través del *revenue management*, en función de diferentes restricciones aplicadas. Se pensaba que esto era, en parte, debido a que la oferta era relativamente reducida, pero la aplicación al sector hotelero se veía con mayor dificultad. En cambio, el estudio desarrollado por el propio Kimes comprueba que los clientes hoteleros aceptan también la aplicación de dichas políticas. En general, los clientes (de cualquier servicio/producto) entienden que es razonable que las empresas aumenten los precios de un producto para mantener su nivel de beneficios. También consideran razonable que si incrementan los costes del producto, los trasladen al precio. En cambio, no es aceptable, desde la perspectiva del cliente, incrementar precios para incrementar beneficios, al mismo tiempo que si los costes disminuyen, los clientes comprenden que se mantenga el precio del producto.

Respecto a la gestión de ingresos, la investigación concluye que los clientes consideran inaceptable ofrecer bajas compensaciones con relación a las restricciones incluidas en la tarifa, imponer restricciones demasiado severas en los descuentos o la falta de información al cliente respecto a las restricciones aplicables.

Kimes (2002a) indica diferentes tipologías de YM, tipologías que se observan en la figura 1.43. En dicha figura se observa que en función del precio (fijo o variable) y de la duración del servicio (predecible o impredecible) se pueden estructurar diferentes estrategias de gestión de YM. En este caso, la estancia hotelera se trata de un servicio a precio variable (la misma habitación no tiene el mismo precio, habitualmente, todas las noches del año), y la duración del servicio es predecible, las noches de estancia reservadas.

		Precio	
		FIJO	VARIABLE
Duración	Predecible	Cines Deportes Centros de convención	Hoteles Compañías aéreas Alquiler vehículos Cruceros
	Impredecible	Restaurantes Campos de golf Proveedores servicios internet	Hospitales

Figura 1.43. Tipología del *revenue management* en función del precio y la duración del servicio  
 Kimes (2002a)

El aspecto clave del *revenue management* es la gestión de los precios, factor que, en principio, permite discriminar la demanda. Para poder determinar el éxito de la gestión de precios se puede utilizar el ratio de ingresos por habitación disponible (RevPar, *revenue per available room*), indicador que incorpora tanto el precio medio por habitación como la ocupación:

$$\text{Ingresos por habitación disponible} = \frac{\text{Ingresos de habitaciones}}{\text{Habitaciones totales}}$$

Donde:

- Ingresos de habitaciones: Tarifa promedio x habitaciones ocupadas.
- Porcentaje de ocupación: Habitaciones ocupadas sobre habitaciones totales disponibles para la venta.

En el siguiente ejemplo se muestra cómo diferentes precios medios y diferentes porcentajes de ocupación ofrecen el mismo ratio de ingresos por habitación disponible (RevPar) para un hotel de 300 habitaciones:

Escenario	Coefficiente ocupación	Precio medio (€)	Habitaciones ocupadas	Ingresos totales(€)	RevPar (€)
A	70 %	200,0	210	42.200	140,7
B	80 %	175,8	240	42.200	140,7
C	90 %	156,3	270	42.200	140,7

Figura 1.44. Relación entre ocupación, RevPar e ingresos totales  
 Elaboración propia



Desde un punto de vista económico, a idéntico ratio de ingresos por habitación disponible, el escenario más deseable sería el A desde la doble consideración de que en dicho escenario siempre habría la posibilidad de incrementar la demanda al haber un potencial de 25 % de habitaciones no ocupadas y, por otro lado, los costes operativos han sido más bajos al ocuparse un menor número de habitaciones.

En resumen, podemos definir la gestión de ingresos (YM) en la maximización de los mismos mediante la gestión eficiente de un activo perecedero a través de la determinación de su precio y del control de inventario.

En este sentido cabe definir las habitaciones como un servicio o producto perecedero, puesto que hoy se dispone únicamente de una oportunidad para vender cada habitación y después de la medianoche la oportunidad se pierde para siempre.

Este ejemplo es aplicable a múltiples servicios, como transportes colectivos, representaciones de espectáculos, etcétera. En general se puede decir que el uso de la gestión de ingresos es apropiado cuando:

- La capacidad es fija.
- Se puede segmentar la demanda.
- El producto es perecedero.
- El producto puede ser vendido antes de su consumo.
- La demanda está sujeta a fluctuaciones.
- El coste marginal es bajo.

Por lo tanto, en el caso hotelero, la maximización se obtendrá a partir de una gestión del inventario de las habitaciones a través de definir la estrategia de ventas en base al análisis de la demanda y establecer los precios en base al posicionamiento de nuestro producto con respecto a la competencia.

Los componentes básicos de los sistemas de gestión de ingresos son los siguientes:

- Planificación de la demanda, pues dada la capacidad fija del producto, una herramienta básica es la habilidad para predecir la demanda al objeto de determinar la capacidad hotelera no cubierta. Para ello, la planificación de demanda deberá considerar:
  - Segmentación de mercado, pues no es lo mismo, de cara al ingreso medio a obtener, la ocupación a través de grupos y/o tour operadores que clientes individuales.
  - Canal de venta. Por ejemplo, y debido a la introducción de internet como canal de distribución, Choi y Kimes (2002) plantearon que en el momento de

efectuar *revenue management* y efectuar bloqueos en el sistema de reservas, debía considerarse el coste implícito de cada reserva, en el momento de considerar la contribución neta de la misma. Por ejemplo, una tarifa de 119 dólares (USD) tenía una contribución neta del mismo importe en el caso de un pasante o *walk in*, una realizada a través de una reserva *on line* de agencia 113 USD (los 119 anteriores menos una comisión fija de 6 USD), mientras que una reserva estándar de agencia de viajes dejaba una contribución neta de 101,1 USD (119 menos 6 dólares fijos menos 10 % variable).

- Recogida de información y utilización de algoritmos para proyectar la demanda por llegada, por tipo de tarifa, por duración de la estancia, etcétera.
  - Su comparación con datos reales del año anterior.
  - Predicción diaria de ocupación, con la consideración adicional de aspectos cualitativos, como puentes, fines de semana largos que se repiten o no en el calendario respecto al ejercicio anterior, eventos especiales que puedan afectar a la demanda (congresos, eventos deportivos, culturales, etcétera).
  - Cambios en la estrategia propia de comercialización, tendiendo en menor o mayor medida hacia diferentes segmentos de mercado.
  - Revisión del estado actual de reservas de forma que el sistema recomiende criterios de reserva «óptimos» en base a política de reservas confirmadas, no atendidas (*overbooking*), disponibilidad de tarifas, restricciones de duración de la estancia, etcétera.
  - Actualización del sistema central de reservas automáticamente.
  - Evaluación de solicitudes de grupos y la posibilidad de desplazar potenciales demandas de clientes individuales.
- Gestión del inventario para asignar su máxima venta, para lo cual deberán definirse objetivos de marketing y segmentación:
    - Crear productos y tarifas para segmentos de mercado específicos. Por ejemplo, los clientes de ocio son sensibles al precio pero no son sensibles al tiempo. En cambio, los clientes de empresa son sensibles al tiempo (los eventos profesionales se basan en planificaciones o citas), pero no son tan sensibles al precio.
    - Control del número y tipo de descuentos ofrecidos.

- Establecer barreras o controles para prevenir fluctuaciones negativas de tarifas y ocupación, como, por ejemplo, duración mínima de la estancia, potenciar reservas anticipadas, estancia durante el fin de semana, paquete todo incluido, política de devoluciones, política de cancelaciones, etcétera.
- Gestión del exceso de reservas (*overbooking*) sobre la base de series históricas de cancelaciones, llegadas garantizadas, etcétera.
- La monitorización del éxito de esta herramienta se basa en tres hechos:
  - Evolución de los ingresos medios por habitación disponible (RevPar).
  - La gestión de los «desperdicios», entendiendo como tales aquellas habitaciones que quedan vacías a pesar de haber rechazado clientes, pues nuestro modelo de predicción indicaba que posteriormente se ocuparían a un ingreso mayor.
  - La gestión de los «residuos», siendo éstos aquellos clientes dispuestos a pagar una tarifa alta y que han sido rechazados debido a reservas anticipadas de clientes con una tarifa más baja.

Las investigaciones muestrales que cada año efectúa Kimes en la Universidad de Cornell (Kimes, 2002b) siguen reflejando que se obtiene una tarifa mejor si se solicita una noche de habitación particular o siendo nacional que si es a cargo de la empresa o se es extranjero.

Un estudio realizado por el Wall Street Journal (Enz, 2003) determinó que en un mismo día, consultando en cuatro webs diferentes, una habitación podía ser reservada por 269 USD o por 150 USD en el hotel Westin Maui. Esto es consecuencia de que los consumidores han aprendido que en esta industria (y posiblemente en otras, como la del transporte aéreo), pueden obtener un mejor precio a través de la red que acudiendo directamente al hotel, como consecuencia del poder de la red para mover y actualizar información.

Quain y otros (1999) indican que en el *revenue management* es tan importante la gestión de la tarifa como la gestión de la estancia media, de forma que la combinación de ambas permita optimizar los ingresos no solamente un día sino durante un período determinado de tiempo. De ahí que existan hoteles que ofertan tarifas promocionales para un fin de semana, pero pernoctando dos/tres noches y no sólo una.

Las fórmulas más innovadoras de paquetizar servicios adicionales (desayuno, tipo de habitación, otras ventajas, etcétera) tratan, entre objetivos, de enmascarar el precio final pagado por la habitación. Gourville y Soman (2001) comprobaron que en el caso de venta

de servicios de forma paquetizada se produce un comportamiento diferente del consumidor. Así, si una persona compra una entrada de cine, la probabilidad de que no acuda es pequeña. Si compra una entrada para un ciclo determinado, para una serie de  $x$  sesiones, la probabilidad de que no acuda a todas las sesiones es mayor, hecho que deberá considerar el gestor de ingresos en su previsión de demanda (*no shows*).

En cualquier caso, no todo son ventajas. Esta estrategia de diferenciación y segmentación de precios, de aplicación a ultranza del *revenue management*, está basada en un concepto microeconómico asumido, descontado, de que una reducción en el precio significa que consumidores potenciales entrarán en el mercado y se producirá una mayor venta de habitaciones.

Un estudio desarrollado por Enz, Canina y Lomanno, aún no publicado (pero del cual se han anticipado las conclusiones, Enz 2003), indica que no hay entradas de nuevos consumidores en el mercado como consecuencia de descuentos ofertados por los hoteles. Por lo tanto, lo que los consumidores están consiguiendo son más servicios por menos precio, con la consecuente caída de ingresos para la industria hotelera. Dicho de otra forma, la demanda hotelera es inelástica al precio. Como principio general, esta inelasticidad significa una pérdida de ingresos que está estrechamente relacionada con el precio de la habitación, y promociones en precio (descuentos) no son compensadas por el incremento de número de habitaciones vendidas, incluso cuando son consecuencia de pequeñas reducciones en precio. El estudio concluye que esta afirmación es cierta para todos los segmentos de precio y tanto para hoteles con baja como con alta ocupación.

Otro aspecto negativo, que sin duda convive con la gestión de ingresos, es el *overbooking*. El *overbooking* se produce cuando el establecimiento hotelero decide contratar más habitaciones de las disponibles de acuerdo con su capacidad. Dicho comportamiento se debe a la falta de garantía de que los contingentes o cupos reservados vayan a ser respetados bien por los tour operadores (TTOO) o bien, en menor medida, por los clientes individuales que efectuaron la reserva. Por tanto, el hotelero sólo conocerá la ocupación efectiva en el momento del vencimiento del *release*, de la reserva. (Olmeda y otros, 1999). Teniendo en cuenta que los TTOO pueden devolver al hotel aquellos cupos que no hayan conseguido vender, el hotel puede encontrarse, en ese momento, con una sensible disminución de los cupos que realmente se han hecho efectivos. Por todo ello, el gestor hotelero deberá optar por contratar cupos superiores a su capacidad real, y equivalentes al número de cancelaciones que estima recibir, de tal modo que al vencimiento de dichos cupos pueda obtener mejores ocupaciones. No

obstante, esta estrategia requiere un profundo conocimiento del grado de confirmación de los cupos contratados con el fin de que el *overbooking* esté controlado y el número de habitaciones devueltas por los TTOO coincida, en la medida de lo posible, con las contratadas en exceso.

De esta forma, los gestores hoteleros maximizarán su rentabilidad en la medida que estimen, lo más ajustadamente posible, cuántos de los clientes que han realizado una reserva la harán efectiva. Los gestores saben que un determinado porcentaje de sus reservas serán canceladas, que en otros casos no se presentarán los clientes (*no-shows*), que se producirán cancelaciones de última hora, que algunos clientes alargarán o acortarán su estancia, etcétera. En cada caso, dichas incidencias podrán producir que el hotel se quede con habitaciones vacías que de otro modo habrían sido vendidas. Por el contrario, si el hotel estima incorrectamente el número de personas con reserva que no se presentarán, o que cancelarán sus reservas, no tendrá habitaciones suficientes para todos los clientes con reserva.

Dichas prácticas se justifican como económicamente necesarias y causadas por los clientes que hacen reservas y no se presentan, al tiempo que se intenta legitimar el proceso suministrando a los clientes alojamientos alternativos. No obstante, el *overbooking* es una práctica de marketing perniciosa que reduce la satisfacción del consumidor y causa pérdidas de negocio futuro, obviamente, por la parte de los clientes afectados por dicha política.

La reducción de la probabilidad de que se produzcan situaciones de *overbooking* produciría diversos efectos positivos, como puede ser la satisfacción del cliente al obtener la habitación reservada con las características y período que solicitó (con el consiguiente efecto de fidelización en dicho cliente), la reducción en el grado de rotación/insatisfacción del personal del hotel al no tener que enfrentarse con frecuencia a situaciones comprometidas y de stress como las que se derivan de la sobrecontratación, etcétera. Asimismo, la gestión adecuada de reservas que permita evitar el *overbooking* supone reducir una serie de costes directos, como pueden ser los costes del alojamiento alternativo y de traslado de los clientes al mismo, coste de las llamadas que se ofrecen al cliente para que pueda avisar a familiares o amigos del cambio de alojamiento, coste de la preparación de cartas de disculpas, coste de las compensaciones para ganarse la disculpa del cliente, etcétera.

No obstante, el coste real del *overbooking* se basa también en los gastos indirectos que dicha práctica ocasiona a los hoteles que lo practican, entre los que se incluyen las

pérdidas de confianza del cliente, la pérdida de negocio futuro y la mala imagen transmitida, puesto que el cliente no sólo no vuelve al hotel, donde ha experimentado los efectos de la sobreocupación, sino que además cuenta su experiencia a sus familiares y amigos.

Finalmente, tal como indica Magdalena (2003), la gestión de ingresos puede implicar la aparición de conflictos. Por ejemplo, los beneficios de un programa de fidelización, como puede ser el *upgrade* de categoría de habitación, pueden ir contra las estrategias de gestión de ingresos, que protegen determinado inventario de aquellos clientes de tarifa baja. Esto puede significar que, en períodos de alta ocupación, clientes de tarifas altas pueden verse desplazados por otros que generan menos ingresos a la organización. Y viceversa, la restricción de determinado inventario a clientes de tarifas altas puede ir en contra de las condiciones pactadas en los programas de fidelización encaminados a establecer relaciones duraderas y personalizadas con los mismos.

De forma esquemática, las conclusiones se muestran en la figura 1.45.

	Práctica <i>Revenue management</i>	Conflictos potenciales con clientes	Estrategias de marketing para reducir su impacto
1	Políticas de precios según naturaleza de producto.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Falta de clara diferenciación entre los productos ofertados.</li> <li>• Valor del producto no percibido por el micro-mercado para el que fue concebido.</li> <li>• Valor del producto no percibido por otros micro-mercados que puedan adquirirlo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Segmentación realista e identificación de los mercados objetivos y potenciales.</li> <li>• Diseño de cada producto según las expectativas del micro-mercado objetivo.</li> <li>• Diferenciación explícita del producto para micro-mercado y sus canales de comercialización.</li> </ul>
2	Políticas de precios por precios de referencia.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sentimiento de «parcialidad».</li> <li>• Percepción de la diferencia como descuentos.</li> <li>• Percepción de riesgo financiero.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Establecer criterios claros para diferentes precios y diseñar «fronteras» reales y/o virtuales para su diferenciación.</li> <li>• Paquetizar con otros servicios.</li> </ul>
3	Políticas de precios por proceso de venta.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reducción en la calidad del servicio.</li> <li>• Inseguridad por el grado de fragmentación de la distribución turística.</li> <li>• Cambio de la naturaleza del servicio.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Determinar y establecer límites óptimos de capacidad (niveles de <i>overbooking</i> y cupos).</li> <li>• Diferenciar los beneficios de servicio.</li> </ul>
4	Control de inventario. Restricciones en capacidad. <i>Overbooking</i> . Restricciones de estancia.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sentimiento de «parcialidad».</li> <li>• Falta de aprecio por el cliente.</li> <li>• Cambio de la naturaleza del servicio.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Políticas de disponibilidad preferente para clientes del programa de fidelización.</li> <li>• Diseño de programas de resolución de incidencias.</li> <li>• Clara comunicación de las condiciones de reserva y cancelación.</li> </ul>

Figura 1.45. Posibles impactos negativos del *revenue management* y su impacto en las estrategias de marketing Magdalena (2003)

La imparcialidad percibida por los clientes depende de la diferenciación del producto adquirido, de su visión del proceso de venta y del precio ofertado, siendo básica la diferenciación del producto adquirido. Ningún cliente se sentirá «traicionado» si entiende y percibe que el producto que ha comprado es distinto al de los otros clientes y que por ese motivo puede tener un precio distinto.

### 1.6.4.3. Sistemas de gestión de clientes

Los sistemas de gestión de clientes (*front-desk* o *property management systems, PMS*) permiten la funcionalidad de la entrada (*check in*), salida (*check out*) y administración de habitaciones.

Las funciones de entrada verifican toda la información necesaria para transferir desde el sistema central de reservas un cliente que llega al hotel a un nuevo status como hospedado o registrado. A partir de este momento, el sistema debe:

- Asignar una habitación automáticamente (que se ajuste a las preferencias del cliente, si éstas figuran en la base de datos). Si no es posible la asignación automática, deberá ser posible visualizar aquellas que se ajusten a las preferencias del cliente.
- El bloqueo automático de habitaciones puede realizarse ya desde el sistema central de reservas para agilizar la entrada, permitiendo la realización anticipada de llaves (si éste es el caso), tarjetas de registro y asignación de habitaciones.
- El sistema debería permitir, a través de la correspondiente conexión, verificar la tarjeta de crédito y obtener la correspondiente aprobación del crédito. En algunos casos esta comprobación no es realizada, limitándose el hotel a imprimir en la hoja de recepción el relieve de la tarjeta de crédito del cliente.
- Definir si existe una serie de cargos fijos que serán imputados diariamente (cama o cuna adicional, parking, etcétera).
- Preparar la correspondiente tarjeta o llave de acceso a la habitación.
- Si el cliente no tiene reserva previa, el sistema deberá permitir verificar la disponibilidad de habitaciones y tarifas.
- Información diversa relativa a los huéspedes, como mensajes previos recibidos, dejar mensajes a clientes, cambios de habitación, etcétera.

Las funciones de facturación y salida deben permitir, a través de las correspondientes interconexiones, anotar a cada cliente los cargos correspondientes a su estancia. En este punto existen varios aspectos que deben considerarse:

- QUÉ transacciones deben ser imputadas. En estancias con parte de servicios incluidos ya en el precio, o tarifas que incluyen ciertos privilegios, no todos los servicios serán facturables.



- CUÁNDO deben ser transferidos. Puede ser diariamente, a la llegada, a la salida o en el mismo momento del consumo. Como posteriormente se analizará, este criterio afecta muy relevantemente al reconocimiento contable de ingresos.
- DÓNDE deben ser imputados. Pueden ser servicios imputables a la agencia de viajes, facturable al cliente pero no al huésped (empresa que paga los gastos de sus empleados desplazados y a quien se le factura directamente por tener crédito), facturable al huésped pero no al cliente (por los gastos personales del empleado, o por la ampliación particular de su estancia).

El *check out* es el momento en el que se cierra la factura del cliente y cambia el status de hospedado a no hospedado, debiéndose realizar tanto para clientes individuales como de grupo. Asimismo el sistema debe permitir diariamente una serie de controles internos destinados a evitar riesgos de facturación y cobro, como chequear si el crédito del cliente sigue siendo suficiente para cubrir los gastos realizados más los previstos futuros de la estancia, y chequear reservas de clientes con vencimiento hoy pero que siguen hospedados, o al menos no consta que se haya efectuado la salida.

Finalmente, los principales objetivos de los sistemas de servicios al cliente (*front desk*) encaminados a funciones de administración de las habitaciones son los siguientes:

- Facilitar una información actualizada del estado de las habitaciones del establecimiento.
- Proveer el status del hotel e información del cliente para crear asignaciones de trabajo de la gobernanta de una manera eficiente.
- Reducir el trabajo administrativo de la gobernanta.
- Disminuir el tiempo de limpieza de las habitaciones y posibilitar el incremento de los ingresos debido al menor tiempo de falta de disponibilidad de las habitaciones.

De esta forma, cada habitación debería estar incluida en una de las siguientes categorías, a partir de cuya información la gobernanta planifica sus tareas de revisión y limpieza:

- Status de las habitaciones, que bien puede ser limpia, sucia, inspeccionada, bloqueada, fuera de servicio o reservada.
- Condición de la habitación, que puede ser llegadas esperadas, llegadas reales, ampliaciones de estancia, salidas esperadas, salidas reales y no reservadas.
- Status de ocupación, que será vacante o bien ocupada.

### 1.6.5. Sistemas generales de ventas

La evolución tecnológica de los puntos de venta utilizados en restauración hotelera, así como la orientación de los mismos en cada una de las fases, se recoge en la figura 1.46 (Kasavana, 2003b), donde se observa que actualmente nos encontramos en la sexta generación de sistemas generales de venta. Lejanos quedan aquellos tiempos en los que el objetivo único del sistema era exclusivamente el control de ventas y la reconciliación de la caja.

Período	Generación	Orientación	Tecnología
pre 60's	Primera	<i>Reporting</i> transacciones de efectivo	Manual
1960's	Segunda	Reconciliación del cajero	Mecánica
1970's	Tercera	Control de menús y comidas	Electrónica
1980's	Cuarta	Información agregada de gestión	Automática
1990's	Quinta	Mejora controles operativos	Teleproceso
post 2000	Sexta	<i>Remote off-promises processing</i>	<i>Aplication service provider</i>

Figura 1.46. Evolución tecnológica de los terminales punto de venta  
 Kasavana (2003b)

En relación con las funcionalidades a cubrir, ya en 1985 se apuntaban los aspectos fundamentales que debería aportar un sistema integrado para que cubriese las necesidades de restauración (Patterson y Alvarez, 1985). Los terminales de punto de venta (también denominados POS, *point of sale*), deberían recoger *on line* las transacciones con clientes, obtener la cifra de ventas (a partir del número de unidades vendidas y del número de transacciones realizadas), disponer de la ficha de producto y recoger los datos de actividad del personal, horas trabajadas, categorías y ventas por empleado. Los sistemas de *back office* debían prever las necesidades básicas, resaltando Patterson y Álvarez el apoyo a la gestión de inventarios, emitiendo solicitudes de compra por proveedor, así como información nutricional. En cuanto al soporte a la toma de decisiones, destacaban el análisis de rentabilidad de cada producto y/o menú, el análisis de inventarios y de acciones comerciales, así como los procesos de planificación y control, especialmente de recursos humanos.

Por lo tanto, por sistemas de ventas entendemos todas aquellas realizadas por puntos de venta ajenos al mostrador de recepción de facturación del hotel o de sus servicios periféricos (televisión, bar, teléfono, etcétera). Básicamente, se trata de las categorías de

ventas de restauración, de tiendas y de otros servicios, como parking, sauna, gimnasio, guardería de niños, cajas de seguridad, pistas de tenis, golf, etcétera.

Existen una serie de aspectos funcionales que son comunes a todos ellos, entre los que cabe destacar los siguientes:

- Múltiples formas de cobro, como metálico, tarjeta, moneda interna, bonos (*vouchers*), pago contra puntos de programas de fidelización o cargo en cuenta (bien mediante el uso de la llave de la habitación o con otros métodos, etcétera.).
- Catalogar los descuentos por tipo de producto o tipo de cliente.
- Aplicación de descuentos especiales en franjas horarias de poca afluencia (*happy hour*), concepto aplicable tanto a restauración como a otros servicios.
- Conexión con el sistema de crédito para la autorización de transacciones, existiendo la posibilidad de autorizar en el propio punto de venta ciertas transacciones ante la desconexión ocasional del sistema.
- Conexión con el sistema de gestión de stocks de forma que la venta de un producto produzca automáticamente una consulta al sistema de gestión de stocks, generando, en el caso de alcanzarse el punto de pedido, una solicitud de pedido al proveedor (y/o almacén central en caso de existir diversos almacenes reguladores).
- Conexión con el sistema económico, generando en la venta, automáticamente, la imputación del coste de la misma en base al coste del producto, valorado de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Información sobre ventas por intervalo horario que debería permitir un dimensionamiento (empleados necesarios) y/o ajuste de la oferta (horario de apertura).
- Información de venta media por cliente, por empleado, POS, etcétera.
- Información de diferencias de caja entre las ventas registradas en el punto de venta y el arqueo de caja realizado por el trabajador.

En restauración se dan una serie de aspectos particulares y que responden tanto a la propia naturaleza del negocio como a las diferentes clases de oferta existentes. Dicha oferta puede ser para servicio a mesa (que a su vez puede ser bajo régimen de menú/carta/buffet libre), desayunos, comidas, cenas, autoservicios y, finalmente, bares o puntos de restauración aislados (bar en recepción, gimnasio, piscina, etcétera).

El lugar y tipo de servicio prestado determina unas medidas operativas y de sistemas completamente diferentes. En un autoservicio la venta se realiza de forma instantánea al producirse la entrega del producto, prácticamente de forma simultánea a la facturación.

En cambio, en un servicio de mesa existe un diferimiento de la venta desde el momento de apertura de la mesa (cuando llega el cliente) hasta la facturación, con diferentes subfases:

- Apertura de la mesa.
- Toma del pedido de primeros y segundos platos.
- Orden a cocina, segregando primeros y segundos platos.
- Orden a bar, por las bebidas.
- Toma de pedido de los postres y cafés.
- Orden a cocina.
- Orden a bar.
- Facturación.
- Cobro.

Las funcionalidades adicionales deseables para un sistema de restauración serían el archivo de propinas, en el caso de que la recogida y gestión de las mismas esté centralizada, especificaciones de platos por los comensales, distribución y agrupación de mesas, segregación de ticket y cobros parciales en diferentes medios de cobro, información en tiempo real de mesas disponibles, pendientes de cobrar, etcétera.

#### **1.6.6. Gestión de la relación con el cliente**

Los sistemas de gestión de la relación con el cliente (*Customer Relationship Management*, CRM) tienen como objetivo optimizar la gestión de las relaciones de los hoteles con sus clientes, poniendo a su disposición los soportes técnicos necesarios para mejorar la eficiencia, tanto de las comunicaciones multicanal como de la logística de servicios que presta.

Cobanoglu (2002) define CRM como una estrategia de negocio que trata de maximizar las relaciones con los clientes (internos y externos) a través de un mejor servicio en ventas con un adecuado uso de recursos humanos, procesos y tecnología. Es por ello que la tecnología es sólo una parte de un CRM, una herramienta que ayuda a su implementación.

El CRM es consecuencia de la evolución del concepto de marketing. En una primera fase, la idea era producir, independientemente de que después hiciera falta o no el producto. En una segunda fase, el marketing se reorientó hacia las necesidades y deseos del consumidor, de forma que la segmentación pasó a ser un elemento esencial del

marketing. Los bienes y servicios no podían seguir siendo elaborados sin conocer dichas necesidades y la heterogeneidad de las mismas, de forma que todo ello llevó a una diversificación de la demanda.

Collington (2002), en cambio, afirma que la mayor parte de las cosas que se han dicho acerca de CRM son falsas. Basa su afirmación en que las expectativas de los técnicos y de los gestores estaban basadas en aspectos muy comerciales, cuando el verdadero valor de un CRM es único y claro: «la creación de valor para el accionista». A partir de aquí es cierto que también supone un valor añadido para clientes y empleados, desde el punto de vista que el CRM envuelve/atrapa a las organizaciones, las cuales se percatan de que es mucho más eficiente económicamente retener a un cliente que atraer a uno nuevo.

En el negocio hotelero, y en general en cualquier empresa de servicios, donde no hay un producto tangible que ofrecer, el objetivo es conseguir que los clientes se sientan parte del producto ofrecido y, por lo tanto, se refieran a él, como «mi hotel», «mi restaurante», «mi agencia de viajes», etcétera. Obviamente, parte de dicho éxito se obtendrá en tanto y cuanto el producto esté correctamente servido.

Por lo tanto, considerando que el CRM se refiere a la gestión de servicios que tratan de maximizar el valor del accionista, se puede deducir que no habrá un modelo estándar de implementación de CRM. Cada caso será diferente. Para iniciar dicha parametrización, las empresas, sus gestores, deben responderse cuestiones tales como:

- ¿Quiénes son nuestros clientes actuales?
- ¿Están estos clientes alineados con nuestra estrategia actual?
- ¿Qué servicios deberíamos retener o añadir a dichos clientes para que encajen con nuestra línea estratégica?
- ¿A qué grupo de clientes decimos simplemente «no», pues no encajan con nuestra visión estratégica?

La creación de valor de cualquier organización se define analizando las cinco C de la misma, o sea, cliente, compañía, competidores, colaboradores y contexto. Una vez definidas las C, el paso para pasar de la definición de la creación de valor a la obtención del mismo es a través de las cuatro clásicas P; o sea, producto, promoción, precio y plaza (canales). Aquí aparece de nuevo el apoyo de las nuevas tecnologías como puede ser, en el caso del precio, el *yield management*, y en el caso de los canales, los sistemas integrados de distribución.

Por lo tanto, el éxito de la implementación de un CRM está basado en la definición de los puntos anteriores y en la aplicación del conocimiento derivado de experiencias previas. Por ejemplo, como causas de fracaso en la implementación, cabe mencionar las siguientes:

- Existen diferentes formas de propiedad hotelera, formas que pueden dar lugar a complejidad en la implantación desde la perspectiva que los intereses del operador pueden ser diferentes de los del franquiciado y a su vez de los del propietario.
- Una buena parte de las organizaciones hoteleras son ineficientes desde una perspectiva de recursos tecnológicos, lo cual restringe la implementación de un CRM que supone el tratamiento de enorme información histórica de clientes y, por lo tanto, es un gran consumidor de recursos de hardware.
- Propia estructura organizativa del hotel, donde no esté claramente identificable la responsabilidad de la cuenta de resultados (y sus partes) a una persona/cargo en concreto de la organización.

En cualquier caso, es muy ilustrativo el mapa de valor del CRM que aporta Collington (2002), y que se muestra en la figura 1.47, donde se resume el objetivo final de la utilización del CRM, que no es otro que maximizar el valor del accionista, a través de tres vías tan importantes como al mismo tiempo tan sencillas de enumerar, como son el crecimiento de ingresos, la mejora del margen operativo y una mayor rotación de activos. El CRM pretende crear nuevas fuentes de ingresos y enfocar los recursos disponibles en los productos y clientes que generen un mayor margen.

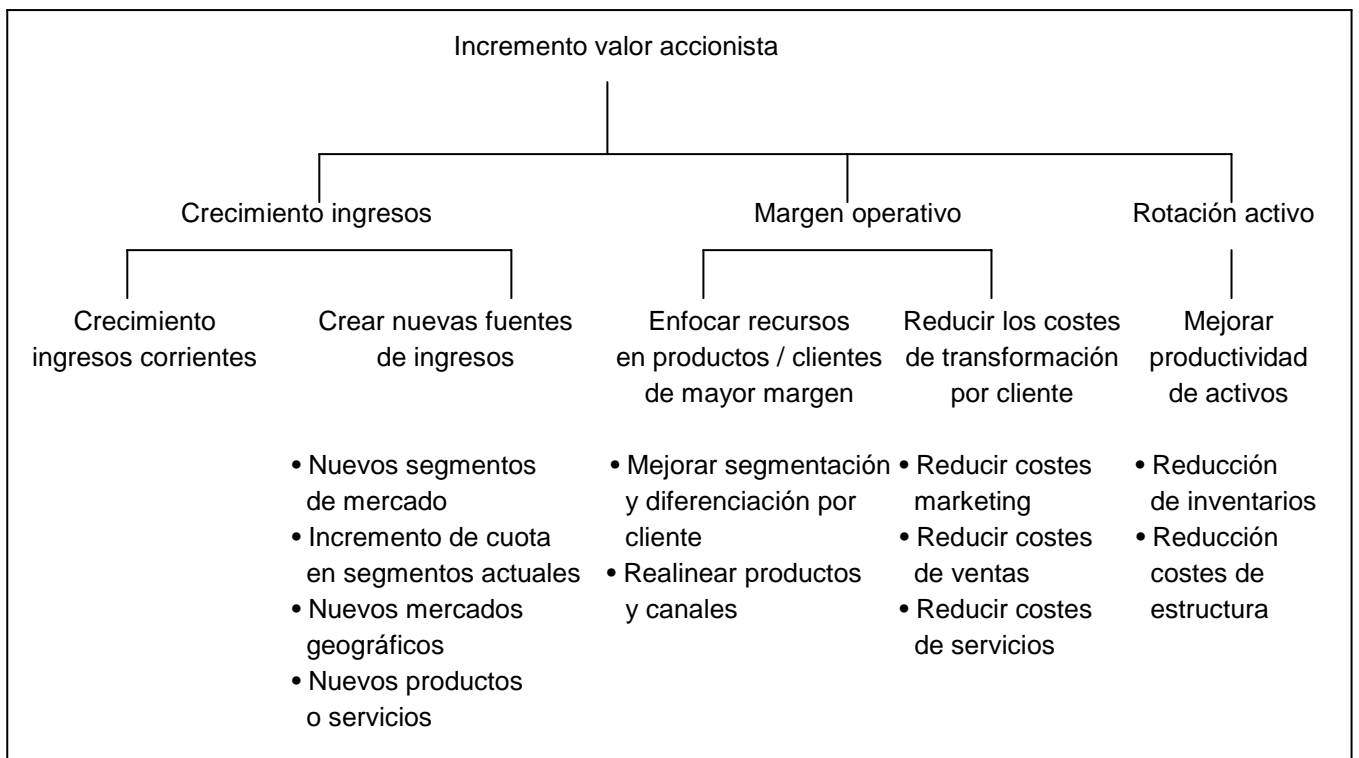


Figura 1.47. Mapa de aportación de valor del CRM Collington (2002)

Históricamente, los agentes de ventas y los empresarios mantenían estrechas relaciones con sus clientes y, sin saberlo, practicaban el actualmente denominado CRM, pues conocían a sus clientes, entendían lo que querían, e intentaban lograr una atención personalizada.

Dicha filosofía entró en crisis, en cuanto a su aplicabilidad, con la llegada del marketing directo, con la globalización, y la decisión de los clientes de cambiar las relaciones personales por la mejor oferta y mejores precios. Por lo tanto, el CRM es una estrategia de futuro que trata de maximizar el valor del ciclo de vida del cliente a través de la satisfacción del mismo mediante una personalización de la relación. En el fondo, el CRM trata de explotar la información que llega a una empresa desde diferentes canales, tal como se muestra en la figura 1.48, y que en ocasiones permanece en la empresa de forma heterogénea y desagregada.

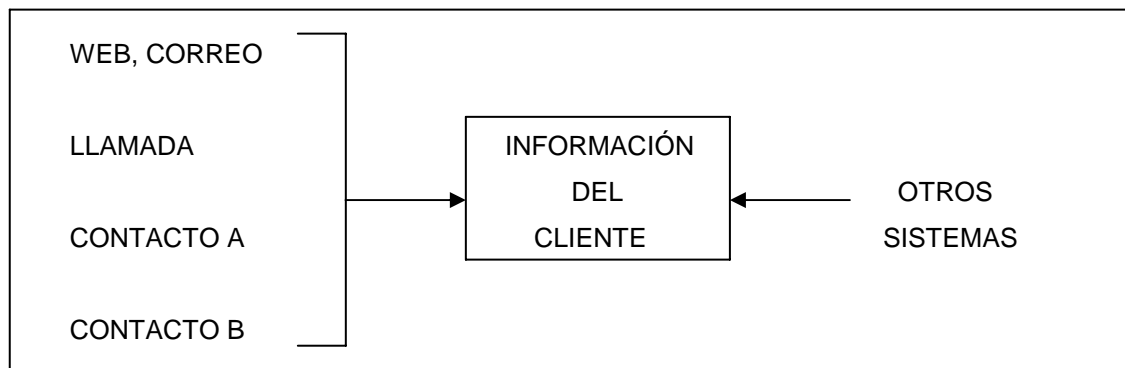


Figura 1.48. Alimentación a los SI de la información de clientes  
Elaboración propia

A partir de la integración de dicha información existen diferentes módulos que ofrecen funcionalidades diversas:

- Ventas:
  - Venta de paquetes, habitaciones y otros eventos.
  - Recopilación selectiva de información sobre disponibilidad del hotel, información de clientes, historial, precios (promociones, precios especiales de clientes, etcétera), incidencias, etcétera.
  - Confirmación de ofertas.
  - Catálogo de productos multimedia.
  - Organización de agendas.
- Centro de llamadas:
  - Soporte a las llamadas entrantes y salientes, a través de telemarketing, televenta y atención al cliente.
  - Integración de múltiples canales, a través de sistemas de reconocimiento de preguntas (sistemas denominados IVR, *intelligence voice recognition*).
  - Asignación de responsables según habilidades y conocimientos.
  - Gestión de incidencias y resolución de problemas, tanto en reservas como en el área de internet.
  - Encuestas de satisfacción.
  - Campañas de telemarketing.
  - Información actualizada sobre el estado de reservas, disponibilidad y ocupación, campañas comerciales, etcétera.
  - Ventas y reservas.
  - Cuestionarios estándar de respuesta a preguntas más frecuentes.



- **Marketing:**
  - Ciclo completo de marketing, como el diseño, ejecución y análisis de la campaña, análisis del seguimiento de la misma, análisis de canales, etcétera.
  - Integración de información dispersa.
  - Potenciación de segmentación basada en perfiles.
  - Diseño de campañas personalizadas, a través de internet, de distribuidores y socios, etcétera.
- **e - ventas:**
  - Ventas al cliente final.
  - Catálogo multimedia.
  - Carta de la compra.
  - Personalización por perfiles de cliente.
  - Búsqueda y comparación de productos.
  - Identificación del cliente final.

En cualquier caso, es importante resaltar que la introducción de una herramienta de gestión de las relaciones con clientes (CRM), no es sólo la incorporación de un programa informático, ya que supone la introducción de una nueva filosofía de empresa, de «hacer las cosas» en el día a día y en la definición de la estrategia a futuro.

### **1.6.7. Sistemas periféricos**

Se entiende por sistemas periféricos todos aquellos no imprescindibles para la gestión diaria hotelera pero que, debido al avance de las nuevas tecnologías, han permitido que estos servicios anexos sean interconectados con los sistemas centrales permitiendo una operación integral. Básicamente nos referimos a los sistemas de acceso a habitaciones, televisión interactiva y minibar.

Los nuevos sistemas de acceso a habitaciones permiten una serie de funcionalidades que los acercan más a la tecnología de la información que a otros campos. Cada vez está más extendido el concepto de facilitar al cliente su estancia en el hotel bajo la seguridad de que ello llevará acompañado un mayor nivel de consumos y, por lo tanto, de ingresos en el hotel.

Desde esta perspectiva se extiende la utilización de llaves con banda magnética que permita la utilización de éstas como medio de pago en el hotel, aún más recomendable en el caso de estar ubicado el hotel en un complejo turístico.

Adicionalmente, los sistemas de control de acceso a las habitaciones disponen de una serie de características, entre las que cabe citar las siguientes:

- Emisión de tarjetas de forma muy sencilla, a través de la recogida de datos tales como el número de habitación y la fecha de salida.
- Código personal encriptado, de forma que ningún cliente que haya ocupado la habitación pueda volver a ocuparla.
- Registro de movimientos de entrada en cada cerradura, de forma que se mantenga el histórico de las últimas «n» operaciones de apertura realizadas (gran utilidad en caso de robos).
- Diferentes tipos de tarjetas como las tarjetas de acceso estándar, tarjetas que permiten, en habitaciones compartidas por varios clientes, abrir la cerradura aun estando bloqueada con el cerrojo de seguridad (de utilidad en estancias de padres e hijos en habitaciones independientes), tarjetas de clientes con minusvalía física, que tienen un tiempo superior de desbloqueo de la cerradura en el acceso y, finalmente, tarjetas para las diversas necesidades operativas del hotel (puertas de servicio, acceso común, emergencia, etcétera).
- Desde una perspectiva de medio de pago existen diversas funcionalidades, de forma que la llave facilite crédito total contra una tarjeta de crédito, crédito limitado o no contra tarjeta de crédito (y que puede responder a la propia política comercial del hotel o a la tipología del cliente, por ejemplo, hijos de huéspedes), acceso libre o facturable a instalaciones del complejo, como sauna, gimnasio, piscinas, tenis, etcétera.

Como segundo sistema periférico mencionamos la televisión interactiva, que consiste en la interconexión de los televisores de las habitaciones mediante una red de datos, de tal modo que puedan realizarse operaciones sobre los mismos desde un equipamiento centralizado (Guevara y otros, 2000).

El cliente cuenta con un mando a distancia con el que opera en el televisor para hacer uso de las prestaciones disponibles en el sistema, algunas de las cuales son tanto para el huésped, como para la gestión del hotel:

- Servicios de gestión. El sistema interactivo está conectado con el sistema de forma que se pueden anotar los cargos de las consumiciones en la cuenta del

cliente (si el minibar está interconectado con el sistema de televisión), lo cual reduce las pérdidas. Desde el punto de vista operativo, el sistema permite una notificación instantánea al personal de mantenimiento sobre el estado del televisor y su unidad de mando a distancia, y las encargadas de limpieza pueden introducir las incidencias relativas al mantenimiento técnico de las habitaciones (cada empleado cuenta con su propio código secreto), y el estado de las mismas, proporcionando al personal de recepción la información totalmente actualizada sobre la disponibilidad de las habitaciones.

- Servicios de información. A partir de un directorio se pone a disposición de los clientes información sobre el hotel, facilitando su estancia y estimulando a hacer uso de sus servicios, en definitiva, a generar ingresos. Dichos sistemas sustituyen los impresos hoteleros (como mapas, servicios, horarios, etcétera), aportan páginas de texto informativo (comunicando novedades o promociones), facilitan anuncios y comunicaciones a asistentes a congresos (de forma personificada o en grupo), mensajes en espera que se han enviado a los clientes (evitando problemas de pérdida y de falta de confianza en la entrega de los mismos), etcétera. Asimismo pueden facilitar información a los gestores del hotel a través de la realización de encuestas a los clientes, a través del televisor, que probablemente se traducirá en un mayor número de encuestas cumplimentadas así como en un ahorro operativo, pues dicho sistema facilita la adecuación del cuestionario a cada momento en concreto, sin necesidad de nuevas impresiones.

Finalmente indicar que el televisor de una habitación puede encenderse de forma remota anunciando una posible situación de emergencia, por ejemplo, alarma de incendio. Además, su activación puede ser escalonada en el tiempo para facilitar la evacuación del edificio.

- Servicios para clientes, como mensaje de bienvenida, servicio de mensajes, canal de conferencias (para un grupo definido de habitaciones), servicio de despertador, servicio de habitaciones, posibilidad de ver el extracto de su cuenta, realizar la salida automáticamente desde la habitación (*check out*), etcétera.
- Servicios de entretenimiento, como películas de pago por visión, juegos de ordenador, acceso a internet, etcétera.

Estos terminales estarían integrados en la red informática del hotel, de modo que los accesos a la base de datos de gestión para consultas, cargos en cuenta, etcétera, puedan realizarse de modo interactivo.

Todos estos módulos anteriormente expuestos producen mejoras en la gestión del hotel y en la prestación de los servicios (Guevara y otros, 2000), desde el momento que va a existir una mayor objetividad en la toma de decisiones al disponer de una información más precisa y personalizada. Asimismo se incrementa la calidad en la atención al cliente del hotel al conocer más de cerca la información relativa al establecimiento de manera cómoda para él, así como la posibilidad de acceder directa y fácilmente a su información personal (estados de cuenta y similares), unido a la posibilidad de ofrecerle un trato mucho más personalizado como consecuencia de la información personal almacenada en las bases de datos (gustos, aficiones, planes de marketing directo hacia sus clientes por medio de los cuales puedan hacer llegar felicitaciones, ofertas genéricas, tarifas de precios, paquetes específicos por tipos de cliente, etcétera). Finalmente, cabe indicar que la incorporación de estos nuevos servicios en el hotel genera elementos diferenciadores en relación con otros hoteles, lo que hace más atractiva su oferta global.

Como tercer sistema periférico mencionábamos anteriormente el sistema de minibar, cuyo problema operativo en los hoteles se centra en dos apartados. Por un lado, el control de consumos, dado el alto nivel de fraude existente, lo cual ha llevado en algunos hoteles incluso a facilitar gratuitamente bebidas, normalmente no alcohólicas, sin cargo. Dichos inconvenientes son suplidos parcialmente a través de sistemas periféricos que facilitan la labor al personal de habitaciones, como puede ser la comunicación a facturación y/o reposición de los consumos habidos a través de la línea telefónica o de la televisión interactiva. El segundo problema operativo es la gestión de la reposición, al deberse realizar normalmente por personal distinto al de habitaciones, y en un momento distinto al de la limpieza. Al objeto de solventar dichos problemas, recientemente se han diseñado también sistemas de bares (normalmente denominados *robobar*, término procedente de «robot»), que consiste en un minibar en el que los productos están fijados en dispensadores, produciéndose su facturación automática al retirar los productos. Dicho sistema tiene como ventaja que requiere menores costes de personal, reduce el nivel de fraude al producirse el cargo automático en factura, supone unos menores costes administrativos al no requerirse cumplimentar ningún formulario, permite una mayor flexibilidad en la reposición del minibar, pues éste no está ligado al consumo (por la disposición física de los productos el cliente ve, casi siempre, lleno el minibar), con la

consiguiente disponibilidad de la habitación para el cliente siguiente. Finalmente hay que indicar que también facilita la realización de campañas promocionales, tipo *happy hour*, al poder asignar la tarifa al momento del consumo, y que permite bloquear también el minibar en horas determinadas.

### 1.6.8. Interconexiones entre los diversos sistemas

El éxito del mapa de sistemas de gestión del hotel estará en la interconexión entre los distintos sistemas, de forma que éstos puedan actuar de forma integrada. Por un lado tenemos los sistemas que proveen de soporte al cliente interno, y por otro lado nos encontramos los servicios destinados al cliente externo, tanto de gestión de habitaciones como de precios o de reservas. Sin duda, el éxito global del uso de las TI en el hotel estará basado en una elección correcta de cada sistema de forma individual, pero de la adecuada interconexión entre sistemas, de forma que permita un traspaso automático, fiable y eficiente de la información entre los mismos, dependerá el éxito final. (figura 1.49):

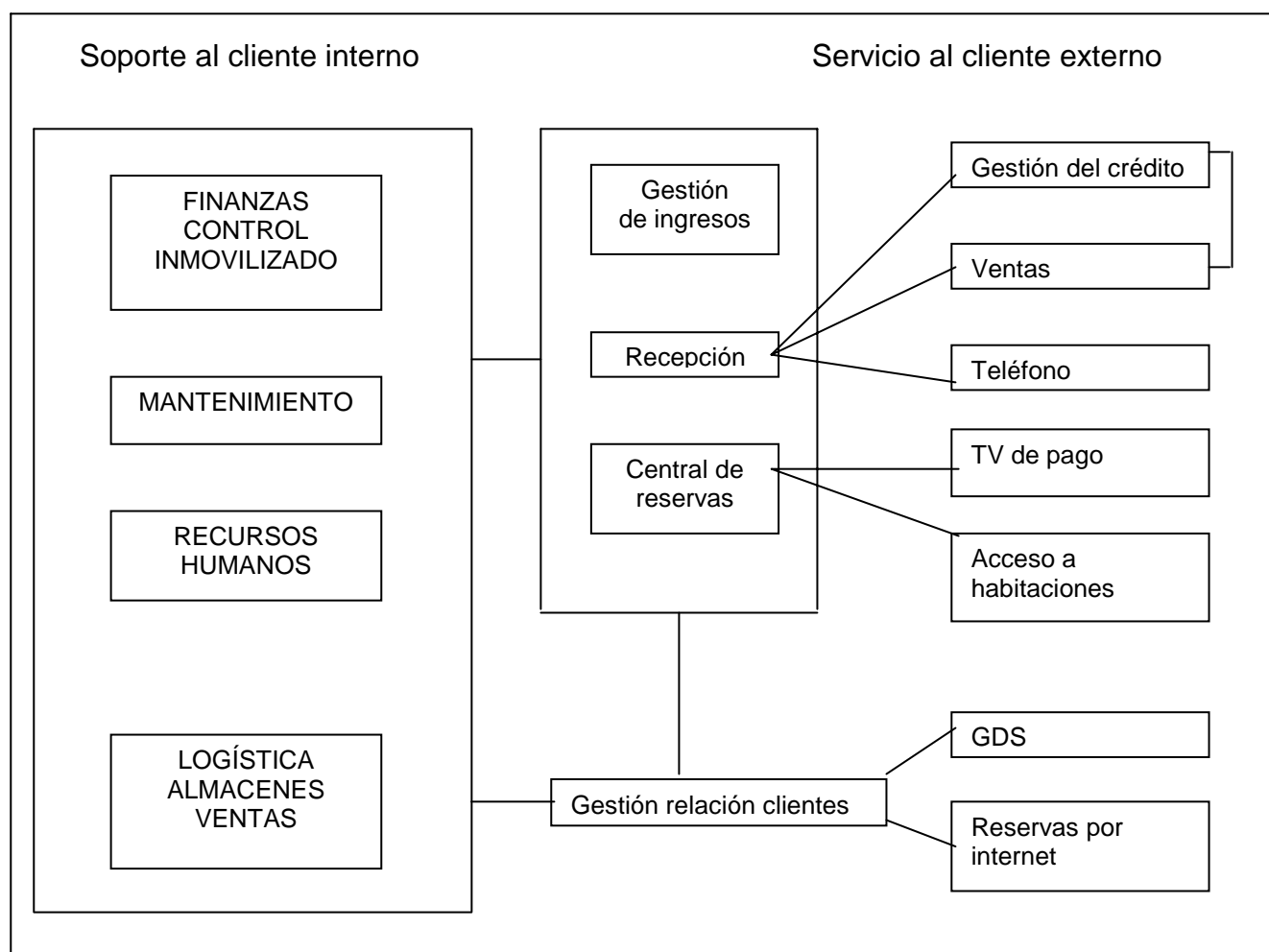


Figura 1.49. Mapa interconexiones de los sistemas de información  
Elaboración propia

## 1.7. Conclusiones del capítulo

A través de este capítulo introductorio se ha pretendido comprobar la importancia que tiene para la economía española el sector turístico, y en concreto el hotelero, el cual supone una considerable aportación al nivel de renta y empleo del país. España representa, en el ámbito mundial, una potencia turística que dispone de un 5 % de la capacidad mundial hotelera y ocupa el segundo lugar mundial en cuanto a número de turistas y gasto de los mismos.

Asimismo hemos descrito el producto hotelero como un producto muy específico, derivado de su consideración de servicio a prestar. Entre sus principales características diferenciales cabe destacar que se trata de un servicio perecedero en el tiempo (la habitación no ocupada hoy es un potencial ingreso ya irrecuperable), con una contribución importante de mano de obra que resalta la importancia de la calidad prestada (y al mismo tiempo la percibida por el cliente), simultaneando al mismo tiempo otros servicios conexos (restauración, lavandería, áreas deportivas, etcétera). Un importante hecho diferencial de cara a la gestión de la empresa hotelera es también la existencia de una elevada rigidez en la estructura de costes y una considerable inversión en capital, hecho este último que constituye una clara barrera de entrada al negocio.

En contraposición, cabe señalar que se trata de un negocio, de un producto con un alto margen de rentabilidad económica. Por ejemplo, en el año 2002, la media en España del resultado operativo bruto representaba más del 33 % sobre ventas, 38 % si nos referimos exclusivamente al segmento de hoteles de ciudad y del 29 % en el segmento de hotel vacacional.

La explotación del hotel presenta diferentes formas de gestión, características todas ellas de este sector. Esto es debido a que existe, potencialmente, una disociación entre el propietario del hotel y el gestor del mismo, pudiendo estructurarse esta disociación a través de un contrato de arrendamiento o bien a través de un contrato de gestión. De esta forma el propietario del inmueble busca una rentabilidad superior a la que obtendría a través de una inversión puramente inmobiliaria, mientras que el gestor hotelero profesional no debe preocuparse por la inversión en capital que supone la inversión en el inmueble. Existen asimismo fórmulas intermedias, en las que sigue coincidiendo la propiedad con la gestión, pero ésta se encuentra combinada con algún tipo de afiliación o franquicia a cadena hotelera, de forma que se obtienen sinergias operativas, comerciales, de marca o combinación de todas ellas. Los motivos de utilización de una modalidad u

otra son diversos. Por un lado el operador hotelero prefiere el contrato de gestión como forma de crecimiento; desde el momento que le requerirá menor inversión financiera. De forma global, podríamos decir que la recomendación del modelo a seguir dependerá del conocimiento/experiencia hotelera y del nivel de asunción de riesgo, pudiendo instrumentarse la gestión a través de contrato de gestión, contrato de arrendamiento, contrato de franquicia, contrato de afiliación, o bien gestionar la operación al mismo tiempo que se es propietario del inmueble.

Entre los factores clave de éxito en la industria hotelera cabe citar el acierto en la ubicación del mismo, el posicionamiento de comercialización y marketing adecuado al tipo de hotel, así como el lograr una clara definición del segmento objetivo. Desde un punto de vista económico, la gestión de ingresos se presume como clave por el hecho de ser un producto perecedero, lo cual obliga a la maximización de los ingresos a una capacidad de oferta fija en el tiempo. Desde un punto de vista de costes, éstos son extremadamente rígidos, lo cual supondrá la necesidad de introducir políticas que, en la medida de lo posible, aumenten su variabilidad considerando, especialmente en los costes laborales, las restricciones contractuales. Por lo tanto, la introducción de tecnologías de la información puede suponer disponer de herramientas importantes para la obtención de información relevante de cara a la gestión que permitan, tanto la maximización de ingresos, como la flexibilización y consecuente reducción de costes.

Es por ello que las tecnologías de la información (TI) se han convertido en un factor clave de éxito de la gestión hotelera desde la perspectiva que permiten, en mayor o menor medida, facilitar, desde la perspectiva del hotel, el proceso de oferta de precio, alojamiento y reserva a través de sistemas de reservas y de gestión de ingresos. De esta forma dichas herramientas de gestión de ingresos han llegado a incrementar los ingresos de los hoteles entre un 2 y un 5 %, aunque otros estudios indican que la demanda hotelera es inelástica al precio, de forma que el incremento de habitaciones vendidas, como consecuencia de reducciones en la tarifa, no compensan la reducción de precio ofrecida, en definitiva, ponen en duda los principios del *revenue management*.

Desde la perspectiva del cliente, los mismos objetivos se consiguen acercando el producto a dicho consumidor a través del uso de internet, de los sistemas globales de distribución, de centrales telefónicas de información y reserva, etcétera. Otro objetivo, también vinculado a los ingresos, es facilitar el éxito de las acciones comerciales al realizarlas de forma más específica, al disponer de información sobre los usos y

preferencias del consumidor, a través de técnicas CRM (*customer relationship management*).

Desde una perspectiva de costes y de gestión operativa, cabe resaltar los sistemas que permiten simplificar los procesos de asignación de habitaciones y de gestión de facturación y cobro (sistemas de *front office* y sistemas generales de ventas), así como los que permiten una mejora de la información corporativa, permitiendo la emisión de informes que incluyan indicadores de gestión que faciliten la toma de decisiones (*enterprise resource planning*, ERP).

Los hoteles y cadenas hoteleras españolas tienen un bajo nivel de introducción de TI; entre los motivos generales que lo explican, podemos destacar la propiedad familiar de las empresas, el bajo nivel de formación, el enfoque a corto plazo de los gerentes, el alto nivel de inversión necesario para la adquisición de los equipos informáticos y la posterior dependencia que tienen los gestores hoteleros de los consultores de TI que han implementado dichos sistemas. En cualquier caso, cabe citar que los hoteles que presentan una importante inversión en TI presentan una economía creciente de costes, economía que se ve reforzada desde el momento que la adición de nuevas tecnologías suele reforzar las prestaciones y la productividad de las tecnologías previamente instaladas. Es por ello que, por un lado, los gestores de los hoteles intentan introducir TI para facilitar las funciones operativas o estratégicas, aunque el desconocimiento profundo de estas herramientas les lleva a seleccionar, instalar y operar sistemas que puedan no responder a sus necesidades. Como consecuencia de ello, los gestores temen ver disminuida su capacidad de gestión y depender excesivamente de los expertos tecnológicos, con lo cual se realimenta el punto anteriormente mencionado.

En cualquier caso, aun siendo fundamental y estratégico el valor que aportan las tecnología de la información, existen otras variables que empíricamente se han demostrado como vitales para la definición estratégica y que, en concreto, son el tamaño del hotel, el tipo de servicio, el tipo de propiedad y/o gestión y la orientación estratégica (defensiva, analista, reactiva o prospectiva).



## 2. Fundamentos doctrinales de la contabilidad de gestión

### 2.1. Introducción

En el capítulo 1 hemos realizado una introducción sobre la importancia del sector hotelero, sus diferentes formas de explotación, sus factores clave de éxito y la importancia creciente en la utilización de tecnologías de la información.

En el presente capítulo pretendemos abordar la evolución del concepto de contabilidad de gestión en el tiempo, así como sus fundamentos doctrinales. En el primer apartado nos centraremos más en la contabilidad de costes, donde nos remontaremos hasta sus orígenes, para posteriormente ir analizando su evolución en la historia a través de la introducción de conceptos como la depreciación y la segregación entre costes directos e indirectos.

En el segundo apartado analizaremos el nacimiento de la contabilidad de gestión y de diversos conceptos vinculados a la misma, como los costes estándar, los métodos de imputación de costes (*full costing* versus *direct costing*) y los presupuestos flexibles. En el mismo apartado comentaremos también la introducción de conceptos relativamente recientes como pueden ser los costes de calidad, los costes medioambientales y los costes basados en las actividades (*activity based cost, ABC*).

En el último apartado describimos la evolución del concepto de control de gestión y la introducción de indicadores no económicos en el cuadro de mando.

Por lo tanto, este capítulo debe permitirnos conocer la evolución histórica del concepto de contabilidad de costes, de la contabilidad de gestión y del control de gestión y la situación actual de dichas disciplinas. Su comprensión nos deberá facilitar, en los capítulos posteriores, una mejor interpretación y utilización de las diversas herramientas disponibles, en este caso aplicadas al sector hotelero.

### 2.2. La contabilidad de costes

La contabilidad de costes surgió simultáneamente a la contabilidad financiera, fruto de las necesidades internas de información de las empresas, las cuales han ido provocando la posterior evolución de dicha disciplina. La contabilidad de costes está relacionada con el desarrollo que ha seguido la propia contabilidad de gestión. Johnson y Kaplan (1988) argumentan que la contabilidad de costes y la de gestión no se pueden entender la una

sin la otra, siendo la contabilidad de costes la parte más desarrollada de la contabilidad de gestión.

### **2.2.1. Orígenes de la contabilidad de costes**

La aparición de la contabilidad de costes se puede remontar a las antiguas civilizaciones del Oriente Medio. En Egipto los sacerdotes y escribanos de los templos ya realizaban anotaciones de cantidades para llegar a saber cuál era el coste de ciertos proyectos (Ulaemminch, 1961). En cambio, Vázquez (1978) sostiene que los inicios de la contabilidad de costes se deben a los fabricantes florentinos de telas de seda y lana del siglo XII, gracias a las agrupaciones en gremios o cofradías que se realizaban en la Italia de la Edad Media. Para entonces ya se controlaban los procesos de fabricación de forma independiente, mediante un sistema de registro y teneduría de libros. Garner (1947) considera que el desarrollo de los comercios inglés, italiano y flamenco que se produjo en el siglo XIV provocó la necesidad de incrementar el control de las transacciones y del coste de producir para así poder disponer de información que permitiera establecer precios de una forma más correcta.

Con la aparición de la competencia entre los distintos fabricantes, la contabilidad de costes sufrió un gran impulso, al objeto de conocer de manera más precisa y minuciosa tanto el coste del producto que se fabrica como registrar el proceso que permitiera poder rendir cuentas a sus superiores.

Se pueden establecer dos períodos bien diferenciados en la historia de la contabilidad de costes, tal y como apuntan diversos estudios (Gutiérrez, 1991). El primero de estos períodos comprendería desde principios del siglo XIV hasta finales del siglo XIX, mientras que el segundo período iría desde el siglo XIX hasta nuestros días, siendo el punto de inflexión la Revolución Industrial. En el primer período citado, antes de la Revolución Industrial, el proceso productivo tenía unas características distintas a las actuales. La persona que realizaba la función de empresario no efectuaba por sí misma la actividad productiva, sino que adquiría la materia prima y encargaba su elaboración a pequeños talleres. Estos talleres realizaban el trabajo a cambio de un precio establecido, y posteriormente era el empresario quien vendía en el mercado los productos manufacturados.

Por lo tanto, la contabilidad financiera era más que suficiente, pues la información que proporcionaba permitía gestionar la empresa de forma eficiente, ya que únicamente era

necesario el control y registro de las actividades externas y los costes internos eran mínimos. No obstante, existen algunos ejemplos de esta época de empresas/empresarios que intentaban conocer y calcular los costes de fabricación, tal y como cita Gutiérrez (1991). Entre ellos destaca, entre otros, la familia florentina de los Médici, que ya utilizaba, a mediados del siglo XV, un conjunto de libros completo donde registraban todo el proceso de compra y transformación de la lana hasta la venta de las prendas. Otros ejemplos son Platin, editor italiano del siglo XVI, que pretendía conocer los costes que acumulaba cada libro por las órdenes de trabajo, así como la familia Fugger, que utilizaba libros contables para anotar los costes de mano de obra, transportes y otros gastos de sus explotaciones mineras de cobre y plata.

En cualquier caso, durante este período la evolución de la contabilidad de costes fue muy limitada, y no fue hasta la segunda mitad del siglo XVIII cuando aparecieron algunos libros de contabilidad en Inglaterra. El anteriormente citado estudio de Gutiérrez referencia diversos autores que realizaron su aportación en aquella época, como Wardhaugh Thompson, que, en 1777, realizó la primera descripción de los costes por proceso en Inglaterra, Dadson, con su trabajo denominado «el contador y el método contable», que trata el costeo por lotes de productos en fábricas de calzado, o Hamilton (*Introduction to Merchandise*), que pone de manifiesto el problema de tratar de coordinar las cuentas financieras y los informes de manufacturación.

### **2.2.2. Impulso de la contabilidad de costes**

El impulso definitivo a la introducción de la contabilidad de costes vino como consecuencia de la necesidad de dar respuesta a los efectos provocados por la Revolución Industrial en el mundo de la empresa a comienzos del siglo XIX. Este hecho coincide con el inicio del segundo período anteriormente mencionado y citado por Gutiérrez (1991). Hasta entonces, los únicos instrumentos de que disponían los responsables de una empresa para ayudarse en su gestión eran el balance y la cuenta de resultados. Tal y como hemos comentado antes, hasta aquel momento el tejido empresarial se basaba en artesanías domésticas, en las que la simplicidad del proceso productivo no necesitaba un nivel de información mayor que el de la contabilidad financiera.

Por lo tanto, la Revolución Industrial, con el cambio significativo que sufrió el proceso productivo, provocó que la contabilidad de costes se viera claramente impulsada.

Rosanas y Ballarin (1994) argumentan que los primeros cálculos de costes fueron realizados por los hijos de Watt (quién, en 1764, inventó la máquina de vapor), y por Boulton, que posteriormente los perfeccionó. Gracias a la máquina de vapor, y a la mecanización que supuso, las empresas comenzaron a invertir en sus propios talleres y a contratar mano de obra.

De este modo se pasa de una industria en la que no existía un centro de trabajo, pues estaba organizada en pequeños talleres artesanales o realizando el trabajo en los propios domicilios, a una nueva forma de industria concentrada, con dedicación exclusiva de los trabajadores, lo cual supone una mayor seguridad de la mano de obra y se prescinde de las múltiples transacciones que se producían con los talleres artesanales suministradores de producto.

Estos cambios en el sistema productivo suponen fuertes inversiones en capital con el consiguiente riesgo para el empresario. Con el anterior sistema, el riesgo era obviamente menor, pero también lo era el margen de beneficios. Estos cambios obligan a jerarquizar y a realizar una fuerte división y especialización del trabajo. Este nuevo panorama industrial tendrá grandes consecuencias en el desarrollo de la contabilidad interna o de costes, ya que no resultaba tan fácil como cuando la empresa no realizaba actividad productiva y se basaba en comprar a talleres a unos precios conocidos.

Esta nueva situación originó cambios importantes en la realidad empresarial a lo largo de todo el siglo XIX y principios del siglo XX, cambios que cronológicamente fueron (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993):

- Creación de empresas que realizan sus actividades en áreas geográficas muy amplias, como consecuencia del progreso de las comunicaciones, tanto del ferrocarril como del telégrafo, lo cual provocó nuevas expectativas que favorecieron la expansión de la actividad productiva.
- Implantación en las empresas de la «administración científica de la producción», que se puso en marcha como consecuencia de la aportación realizada por los ingenieros. Se pretendía aplicar una serie de técnicas y procedimientos que permitieran analizar los sistemas productivos con la finalidad de mejorar la eficiencia y la rentabilidad.
- Tendencia a la diversificación de las actividades de la empresa, ya que la misma no se dedica a la fabricación de un sólo producto, sino que fabrica diversos productos con características también muy distintas. Es por esta razón que en las

empresas aparecen distintos sistemas de gestión y de organización que permitan hacer frente a esta nueva situación.

Hasta esta época los directivos nunca habían tenido la necesidad de controlar los costes con el objetivo de fijar un mejor precio en el mercado. Antes de la Revolución Industrial el reducido tamaño de las empresas y la simplicidad del proceso productivo permitía que un pequeño grupo de socios controlase directamente las operaciones. Como ya se ha comentado antes, únicamente debían preocuparse de la compra de la materia prima, suministrarla a los pequeños talleres, recomprarla a un precio estipulado tras su manipulación y, posteriormente, colocarla en el mercado. Debido a los cambios tecnológicos, al aumento de la complejidad de las operaciones y a la aplicación de los principios de división del trabajo, las empresas se ven obligadas tanto a mejorar los métodos de contabilidad interna para conocer y poder reducir costes, como a estudiar su organización interna para supervisar de forma correcta los procesos productivos.

### **2.2.3. Reconocimiento del concepto de depreciación**

Fruto de las modificaciones sufridas por la industria en este período, los empresarios ven aumentadas sus necesidades de información. La expansión y el crecimiento, derivados de la Revolución Industrial, dificultan la gestión de los empresarios. Los mismos cambios del proceso productivo, cada vez más intensivo en maquinaria, provocaron que los conceptos de capital y renta tomaran una gran importancia.

Comienza a ser necesario calcular el valor real de los activos fijos de que disponía la empresa, así como distinguir entre gastos de capital y gastos de renta. Es entonces cuando aparece conceptualmente el reconocimiento de la depreciación (Gutiérrez, 1991). English pone de manifiesto, en 1861, que la depreciación se trata de una deducción anual del coste para reconocer el deterioro o desgaste y que, en edificios y maquinaria, podía ser de entre un 5 y un 10 % del coste original.

Por primera vez el coste del producto incorpora la parte proporcional del desgaste sufrido por las máquinas involucradas en el proceso productivo y no tan sólo la materia prima y la mano de obra. Fue a finales del siglo XIX cuando algunas contabilidades recogían el concepto de la depreciación de los activos fijos, no sólo como una cuestión de pérdida de valor de dichos activos, sino como una parte del coste de transformar un producto.

#### **2.2.4. Identificación de los costes indirectos e imputación de los mismos al producto**

El tamaño de las empresas continúa aumentando, a la vez que los procesos productivos crecen en complejidad, la administración se ve desbordada y se endurece la competencia como consecuencia de que la oferta supera a la demanda. Para poder dar salida a los productos debe ajustarse el precio al máximo, por lo que la preocupación por el cálculo de los costes va en aumento. En aquellos momentos, y sobre la base de la información disponible, una estimación del 20 % del coste real es una buena estimación y refleja un gran crédito para el ingeniero y sus colaboradores, tal y como pone de manifiesto un artículo aparecido en *The Engineer* en septiembre de 1869.

De esta forma se va acentuando la necesidad de información relacionada con la acumulación de costes para permitir a la dirección de las empresas poder tomar decisiones y gestionar correctamente. Es necesario mantener un registro sistemático de los costes que permita realizar un profundo análisis y seguimiento de los mismos. En cualquier caso, la evolución de las necesidades y de los métodos contables no se hizo a la par, pues se seguía llevando una contabilidad que no registraba las diferentes partes del proceso de transformación, no distinguía entre costes industriales y costes de administración y tampoco dejaba clara la diferencia entre gasto y pérdida (Gibson, 1987). No obstante, empiezan a detectarse los primeros esfuerzos para dar respuesta a las inquietudes de los empresarios para mejorar la información disponible. En esta línea se crea en algunas compañías un departamento independiente de costes con la finalidad de obtener información más clara del proceso productivo. Sin embargo, surge un problema adicional al no coincidir los resultados obtenidos en dichos departamentos (registro de costes básicamente) con los que ofrece la contabilidad financiera.

Dicha situación era consecuencia de que el grado de fiabilidad de la información era muy reducido, tal como veíamos en el mencionado artículo de *The Engineer*, donde ya se citaba que una aproximación de un 20 % podía darse por buena. Estas estimaciones con un margen de error tan amplio, que en nuestros tiempos actuales se consideraría una pésima aproximación, se debían a que los métodos de control utilizados eran muy rudimentarios y, en muchos casos, recaían sobre el capataz, quien era el máximo responsable de la producción. Otro problema planteado era la asignación de los costes indirectos al producto, puesto que no se tenían claros los criterios a aplicar, ni qué costes debían incluirse como tales.

Pese a que la necesidad de obtener una mejor información de los procesos productivos era de las empresas y de sus gestores, se puede afirmar que la profesión de la contabilidad de costes se desarrolló gracias a la atención que le prestaron los primeros ingenieros industriales (Garner, 1947). Fueron estos, conjuntamente con los contables, quienes realizaron diversas investigaciones para dar soluciones a los problemas que se planteaban.

Una posible solución la planteó Metcalpe (1885), quien aconsejaba distribuir los bienes entre las diversas secciones a medida que avanzaba el proceso productivo, analizar el tiempo que cada obrero dedicaba para imputarlo a cada orden, introducir los conceptos de coste variable y fijo y finalmente ajustar los costes con los datos de la contabilidad. Aun cuando los costes directos tenían un peso importante dentro de los costes totales del proceso productivo, Metcalpe cita cuatro métodos distintos para asignar los gastos generales: un cargo arbitrario, un porcentaje de costes brutos, un porcentaje de costes de trabajo y un cargo que variase en función del tiempo empleado en la producción.

Dos años mas tarde, Garcke y Fells (1887) argumentan que los costes se deben llevar por partida doble e integrarlos en la contabilidad financiera, ya que de este modo se facilita el control de la mano de obra y de la materia prima. En su obra se describe cómo pasar dichos gastos de unas cuentas de balance a costes del proceso productivo o del producto, al mismo tiempo que introducen la distinción entre costes de producción y gastos administrativos y analizan las diferencias entre costes variables y fijos.

Norton (1889) defiende la utilización de una nueva cuenta de explotación, denominada *manufacturing*, a través de la cual pretendía registrar todo el proceso productivo. Norton pretendía utilizar dicha cuenta para cada uno de los departamentos de la fábrica de forma independiente, de tal manera que a través de las mismas se podía saber si las distintas fases o departamentos del proceso habían sido llevados satisfactoriamente y comprobar qué departamentos tenían pérdidas. Sugería que al empresario lo que le interesaba saber era si sus precios eran correctos, si resultaba económica la producción o qué departamento necesitaba ser revisado por no estar rindiendo adecuadamente. Fue a partir de la obra de Norton que se impuso el uso del método del tratamiento de los costes a través de los departamentos como entidades diferentes de costes, básicamente para la producción, ya que el autor consideraba que otros gastos como los de almacén, oficinas y gastos financieros se debían deducir directamente del beneficio neto.

Mann (1891) aporta nuevas ideas al perseguir dos objetivos simultáneos en el tratamiento de los costes. Por un lado, permitir examinar y explicar los resultados pasados, y por otro

servir de guía para el futuro. Este segundo objetivo destaca por novedoso, al plantear que un registro de costes pueda servir como instrumento para planificar y controlar las actividades empresariales. El autor también se planteó el tema de los costes indirectos, proponiendo dividirlos en costes de compra, costes de venta y costes de producción, indicando además que no era apropiado utilizar los materiales o la mano de obra como base de reparto de estos costes indirectos o generales, proponiendo el tiempo empleado como unidad más adecuada y, en concreto, la hora-máquina.

Otra de las aportaciones de Mann (1891) fue poner de manifiesto una problemática que ha llegado hasta nuestros días, y es el hecho de la falta de interés que pueden llegar a suscitar los informes de costes si están elaborados con una mala e inadecuada presentación de la información. Manifiesta que el empresario no tan sólo quiere saber si ha obtenido un beneficio o una pérdida, sino que desea conocer el por qué, dónde y cuándo lo ha obtenido para poder actuar en consecuencia. En el artículo justifica también la necesidad de determinar los costes de los productos a medida que se van completando en el proceso productivo, sin tener que esperar al final del año, o período, para conocer el coste total.

Slater (1896) pretendió solucionar el problema del reparto de los gastos generales mediante la creación de una nueva cuenta, a la que denominó incertidumbre. Slater propuso que las cuentas que tuvieran elementos de gastos generales se incluyesen en la cuenta de pérdidas y ganancias como si fuesen gastos ordinarios. Los productos acabados y los trabajos en curso deberían ser cargados con la parte proporcional de los costes generales que les correspondiese, y se abonarían en dicha cuenta de incertidumbre para, en el siguiente período, realizar un cargo en la mencionada cuenta y un abono en pérdidas y ganancias. De esta manera se conseguiría llevar los gastos generales como un todo, evitando el problema de tener que tratarlos a través de las cuentas de inventarios. Slater también propuso la utilización, ocasional o alternativamente, de tasas estimadas para proceder a la imputación directa de los gastos generales a los trabajos en curso.

Notable fue la influencia de Hamilton (1901), inglés aunque desarrolló la mayor parte de su obra en América. Experto en organización, basó sus estudios más en la organización racional de las operaciones industriales que en la propia contabilidad de costes. Defendió una división de los costes indirectos entre los cargos de taller y los cargos generales de fábrica. Fue el primero en introducir la idea de los centros de producción, identificándolos con cada unidad, máquina o mesa de trabajo, capaz de añadir valor al producto en



elaboración. Hamilton perseguía mejorar la asignación de los costes indirectos y puso en evidencia la poca utilización de dicha información para la toma de decisiones por parte de la dirección. Al igual que Mann, propone como base de reparto de los costes indirectos la hora-máquina, ya que este medidor tiene la particularidad de detectar las diferencias de coste de los trabajos realizados con diferentes equipos. También intentó identificar y esclarecer la problemática de la capacidad ociosa de los centros de producción. Ante la problemática de no poder asignar la misma cantidad de costes cuando una máquina había estado totalmente utilizada que cuando no lo había estado, realizó una serie de propuestas que fueron muy criticadas en la época, aunque paralelamente abrió el camino hacia posteriores investigaciones sobre el tratamiento en la asignación de costes indirectos.

### **2.3. La contabilidad de gestión**

El término contabilidad de gestión comienza a utilizarse en la década de los ochenta en nuestro país para denominar los nuevos campos de acción que surgen dentro de la disciplina de la contabilidad de costes, y que, dado su alcance y relevancia, parece convenir su inclusión en la disciplina contable con una nueva terminología, ya que su nacimiento provoca una reestructuración de los objetivos y metodología de la misma.

Tal como define AECA (1990), la contabilidad de gestión es una rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales. Por lo tanto, el objetivo de la contabilidad de gestión es dar respuesta a las múltiples necesidades planteadas en las organizaciones, con el fin de optimizar la eficiencia en costes y poder ser así más competitivas.

La información que se espera obtener de la contabilidad de gestión ha de permitir adoptar decisiones de forma racional, de manera que el riesgo derivado de la decisión sea el menor posible. Esta información obtenida pretende servir de orientación o base de referencia para todo tipo de decisiones internas de la empresa. Según Lebas (1993), la contabilidad de gestión huye de todo tipo de sometimiento a cualquier reglamentación, ya que se inserta más cerca del futuro ambiguo e impreciso, que del pasado archivable. Por su lado, la contabilidad de costes es una rama de la contabilidad que suministra la información analítica relativa a los costes de los productos y servicios ofertados por la

empresa, asumiendo en cada situación el nivel de desagregación que se considere oportuno, a efectos de determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos, con el fin de poder transmitir esta información a los administradores o gerentes y proceder a la confección de los estados contables (AECA, 1994a).

Por lo tanto, la contabilidad de gestión es uno de los instrumentos básicos para el proceso de toma de decisiones en organizaciones empresariales y para el control que las mismas requieren (Sáez y otros, 1993), habiendo experimentado en los últimos tiempos una evolución espectacular. Los procesos de transformación de las organizaciones, la interrelación con el entorno, tanto económico como social, el nuevo contexto competitivo y la incorporación de nuevas tecnologías han influido considerablemente en dicha evolución (Fernández, 1994). La contabilidad de gestión ha llegado a superar la visión tradicional e insuficiente de la contabilidad de costes o contabilidad interna.

### **2.3.1. Orígenes de la contabilidad de gestión**

Una de las primeras técnicas utilizadas por la contabilidad de gestión son los presupuestos. Su uso se remonta al año 1825, y queda recogido por la obra que por aquel entonces publica Cazaux (1824) sobre contabilidad agrícola. En ella se manifiesta que las necesidades para el año venidero se pueden determinar sobre la base de los éxitos y fracasos del pasado. El anteriormente citado artículo de Mann (1891) ya recalca la importancia de hacer una estimación de costes e ir comparándola con la realidad para poder así hacer correcciones.

Cabe destacar la aportación realizada por Hess (1903) en la técnica presupuestaria, a pesar de que el uso de dicha técnica no se generalizó hasta pasados unos cuantos años. Hess anticipó el problema que surgía al utilizar los presupuestos como punto de referencia en aquellas ocasiones en las que la producción prevista en dichos presupuestos difería de la producción real, lo cual en terminología actual sería la idea básica del presupuesto flexible.

La consolidación de las técnicas aportadas por la contabilidad de costes se dio en las primeras décadas del siglo XX, paralelamente al desarrollo de los sistemas de gestión. Es en este momento cuando toma importancia el hecho de que la información ha de servir para la gestión, y la contabilidad interna no sólo ha de confeccionar informes de acumulación de costes. Según apunta Kaplan (1984), los avances que se produjeron hasta 1925 permiten afirmar que en aquel momento ya se habían desarrollado casi todas

las prácticas contables de gestión que actualmente se conocen.

### **2.3.2. Costes estándar y presupuesto flexible**

A finales del primer cuarto de siglo se da la circunstancia de que grandes empresas norteamericanas del sector industrial ya habían implementado diferentes procedimientos contables de gestión. Como ejemplo de las mismas podemos citar la contabilidad de los distintos elementos de coste, en concreto materias primas, mano de obra y gastos generales de fabricación; o bien los presupuestos de caja y de inversión, e incluso los presupuestos flexibles (Sáez y otros, 1993). Era evidente la necesidad de controlar la eficacia de los departamentos que soportaban y generaban costes, así como de establecer los precios de costes reales.

Whitmore (1906) escribió una serie de artículos de gran trascendencia en cuanto al incipiente, en aquel momento, concepto del coste estándar. Argumentaba en los mismos que el tiempo desocupado se debía considerar como una pérdida y no como un coste de producción. Dos años más tarde desarrolló de forma muy precisa el uso de los costes estándar en una fábrica de calzado, indicando lo peligroso que sería suponer la existencia de un estándar de trabajo de perfección absoluta, así como aplicar en un trabajo complejo los estándares que son correctos para un trabajo simple o viceversa (Whitmore, 1908).

Por otra parte, la influencia de los ingenieros en los estudios y análisis de los distintos procesos productivos de la empresa supuso la incorporación en la contabilidad de costes de conceptos tales como la estandarización de tiempos y de la producción, lo cual deriva en la necesidad de controlar los costes de las funciones y no de los productos. De esta forma se inicia la utilización del precio estándar para los materiales y se introducen nuevos conceptos como los análisis de variación por volumen y por precio.

El ingeniero norteamericano Emerson (1908) publicó una serie de artículos de gran influencia en el desarrollo de la contabilidad de costes y, en concreto, del concepto de coste estándar. En ellos se hace una valoración y comparación entre dos métodos existentes para establecer costes. El más antiguo consistía en realizar el cálculo una vez el trabajo había finalizado, mientras que el segundo método consistía en establecer el coste antes de iniciar el trabajo. Emerson defendió la utilización de este segundo método, cálculo de costes a priori, y aportaba conclusiones sobre los problemas a los que se enfrentaban las empresas que utilizaban el primer método. En los artículos publicados

demonstró que los sistemas antiguos aportaban información anacrónica y que se mezclaban los costes logísticos con las pérdidas evitables que no tenían nada que ver con el producto final.

Finalmente, cabe mencionar que no fue hasta 1911 cuando Harrison (1918) diseñó el primer sistema de costes estándar completo, aportando adicionalmente fórmulas para el análisis de las variaciones de costes.

### **2.3.3. Método de costes totales o *full costing***

A principios del siglo veinte (1915) se crea en Estados Unidos la *National Association of Cost Accountants*, asociación que permitió que la contabilidad de costes se afianzase y consiguiese un desarrollo importante. Gracias a las publicaciones periódicas emitidas por la Asociación se hizo llegar a todo el mundo los avances que se estaban produciendo en la contabilidad de costes. Hoy en día dicha institución sigue funcionando bajo el nombre de *National Association of Accountants* (NAA).

En 1929, y como consecuencia de la Gran Depresión, se reafirma la contabilidad financiera y se enfatiza en la verificación de los estados financieros realizada por los auditores, lo cual significa un paso importante para la supervisión de la información contable preparada para terceros.

Después de la Gran Depresión la mayoría de las empresas sólo contemplaban en sus costes la materia prima y la mano de obra, y debían esperar al final del período para conocer el coste total de la producción. Para llegar al coste final, este método separa los costes directos de los indirectos. Los primeros, al estar vinculados al producto, se asignan al mismo en función de su utilización. En cambio, para los segundos se propone la utilización de algún mecanismo contable de reparto centrado en las secciones. La idea básica de este método se centra en que el cálculo del coste final integre todos los costes, tanto directos como indirectos. Por este motivo, dicho método es conocido como el método del coste completo o coste de absorción o *full costing*. Sin embargo, a mediados de la década de los treinta, se empieza a cuestionar el uso de este método para el cálculo del coste del producto. Se pone en evidencia el hecho de que incluir en el coste unitario de producto una cantidad determinada de cargas comunes, según estimaciones más o menos arbitrarias, comporta grandes distorsiones en el coste final obtenido.

#### **2.3.4. Método de costes variables o *direct costing***

En 1934 Harris implanta en la fábrica Dewey & Almy Chemical Co. un nuevo método de cálculo de costes denominado método de coste directo o coste variable o *direct costing* (Harris, 1936). La novedad de este método era la clasificación de los costes por naturaleza en costes fijos y costes variables, de forma que en el cálculo del coste final del producto únicamente intervenían los costes variables, mientras que los costes fijos se llevaban globalmente al resultado del período.

Es a partir de la Segunda Guerra Mundial cuando se generaliza el uso del *direct costing*. En 1953, la *National Association of Cost Accounts* publica un modelo para la aplicación de los *fixed direct costing* a las distintas categorías de productos, aportando un nuevo diseño de la cuenta de resultados y focalizando el cálculo de los costes para que éste oriente adecuadamente en la política de ventas. La aplicación de este método de costes no es exclusiva de la industria norteamericana y hay otros países, como Alemania y Bélgica, que también implantan el *direct costing*. En Francia también se estudió la utilización de dicho método, al mismo tiempo que se promulga el Plan General de Contabilidad (1957), plan que promueve la total separación entre contabilidad interna y externa.

#### **2.3.5. Nuevos modelos presupuestarios**

La década de los sesenta se caracterizó por una coyuntura económica óptima. Fruto de tal situación se produjo un consumo masivo de ciertos productos que hasta entonces habían estado fuera del alcance de gran parte de los consumidores. Gracias al impulso de la producción se vivió una auténtica revolución cultural de gran trascendencia para la contabilidad de gestión. Con el espectacular avance de los medios de comunicación, y para aprovechar las economías de escala, las empresas se integraban tanto vertical como horizontalmente, dando lugar a grandes grupos de empresas multinacionales. Debido al aumento de volumen y a la mayor complejidad, las empresas se vieron obligadas a disponer de mecanismos de gestión suficientemente perfeccionados como para hacer frente a una toma de decisiones cada vez más difícil.

Se generan multitud de modelos y técnicas que pretendían proporcionar distintos tipos de información para poder tomar diferentes decisiones. Un artículo publicado en 1961 por la NAA demuestra la importancia de basar el punto de partida de los presupuestos

dividiendo la empresa en departamentos llamados centros de gastos. Según dicho artículo, cada centro de gastos es responsable de sus costes y de sus ingresos. De este modo se pueden determinar con claridad los beneficios o pérdidas de cada centro y de la organización en general. Gracias a este método los responsables de los centros asumen un papel primordial en el control y administración de los presupuestos. El responsable se ve alentado a mejorar mediante su gestión los resultados, ya que puede ver reflejado el efecto de su trabajo y de sus decisiones.

Otras de las nuevas técnicas presupuestarias desarrolladas son el presupuesto base cero, el presupuesto de capital y el presupuesto por programas. El presupuesto base cero requiere que cada directivo justifique todas las disposiciones de fondos que realice, argumentando la necesidad de los gastos propuestos. Para su implantación es necesario que la empresa evalúe todas sus actividades de forma que sea capaz de ordenarlas según su importancia y detectar aquellas que no añaden valor a la empresa (Pyhrr, 1986). Dicha técnica presupuestaria requiere que la empresa comience a preparar sus presupuestos desde cero (como su nombre indica), en contraposición a la presupuestación incremental que establece como punto de partida un determinado nivel de gastos.

La aplicación de dicha técnica presupuestaria no es exclusiva de la industria, pues en 1971 Jimmy Carter, entonces Gobernador del Estado de Georgia, contrató al propio Pyhrr para implantar el presupuesto base cero en dicho estado. El principal problema del presupuesto en base cero era que la cantidad de trabajo burocrático requerido por esta técnica requería una cantidad de tiempo muy superior al disponible para el proceso de preparación del mismo.

### **2.3.6. Costes y control de calidad**

La calidad se define como la conformidad de un producto o servicio con las especificaciones previamente establecidas. El control de calidad pretende garantizar que tal producto o servicio ha sido fabricado de acuerdo con la forma como fue concebido.

La primera obra que trata de dar respuesta a las inquietudes existentes en empresas, profesionales y estudiosos del control de calidad, es la publicada por Juran (1951), quien dedica un capítulo de su obra a resaltar la importancia de medir y controlar los costes de calidad.

En 1961 se crea en Estados Unidos el comité de costes de calidad, dentro de la *American Society for Quality Control (ASQC)*, de modo que el tratamiento de los costes de calidad deja de ser un tema en manos de unos pocos especialistas. Dicho comité publicó, en 1967, su primer documento, de gran trascendencia por la labor divulgadora y formativa sobre los aspectos relacionados con la gestión de los costes de calidad, documento al que siguieron una serie de estudios doctrinales. Pese a estos intentos de identificación y control, no es hasta 1983 cuando Roth y Morse intentan abordar el problema de los costes de calidad desde el ámbito de la contabilidad (Roth y Morse, 1983).

Romano (1987) plantea la planificación y el control de los costes de calidad como uno de los objetivos de las organizaciones. Según Ripoll (1994), los nuevos sistemas de contabilidad de gestión deben tener en cuenta, además de aquellos aspectos tradicionales que ya se vienen recogiendo, algunos indicadores no financieros, tales como defectos de calidad que llevan a desechar productos o a reelaborarlos, flexibilidad, oportunidades del mercado, absentismo o tiempo de parada de máquinas.

En los años setenta la calidad y la flexibilidad pasan a tener un papel importante en las empresas. La actividad industrial evoluciona y se pasa de la producción en masa de un número limitado de productos, a una fabricación barata de pequeñas cantidades de diversos productos. El primero en iniciarse en estos cambios es el sector del automóvil, trasladándose dicha evolución rápidamente al resto de sectores de transformación. Se trabaja con la intención de mejorar la organización de la producción y aumentar la productividad sin incrementar el tiempo de trabajo de los operarios. Con tal de aumentar la productividad, se eliminan inversiones en existencias, piezas defectuosas, reparaciones, tiempos de mantenimiento, tiempos ociosos de las máquinas, etcétera. Para poder lograr estos objetivos es necesaria una implicación de los trabajadores para favorecer la mejora continua de los procesos, las técnicas de reducción de despilfarros y, por tanto, de los costes, para disponer de un control de calidad total en la empresa. La empresa centra su gestión en alcanzar niveles de excelencia en todas las dimensiones de sus productos y servicios que sean importantes para sus clientes. Se focaliza en la gestión de la calidad total o *total quality management (TQM)*, siendo la calidad el valor generado por la organización y entregado a los clientes de manera precisa, oportuna, consistente y económica.

Se considera el concepto calidad referente a un producto como la capacidad de éste de satisfacer las expectativas del consumidor, iniciándose el proceso en el propio diseño del producto, hasta el servicio posventa. Según González-Úbeda y Navarro (1994), la gestión

de la calidad se basa en el apoyo de la alta dirección a la calidad, la participación absoluta del cliente, la información y control de la misma, el diseño y mejora sistemática del producto y/o servicio, la gestión y mejora continua de los procesos, la gestión de la fuerza de trabajo, la integración de los proveedores y la recompensa/motivación para la calidad. Para poder llevar a la práctica los objetivos anteriormente citados son necesarias una serie de herramientas de gestión que permitan establecer prioridades de uso, asignación de recursos, investigación de necesidades, *feed-back* a clientes, etcétera.

La aplicación de técnicas como el *benchmarking* o el *kanban*<sup>1</sup> podría ser necesaria. La primera permitirá realizar un proceso continuo de medida de productos o servicios mediante la comparación con los competidores directos o con las empresas líderes en el sector, mientras que con la segunda se podrá mejorar la gestión de la producción mediante la planificación y organización de los procesos para evitar incrementos de stocks no necesarios. También puede ser útil el sistema de inventario *just in time* (JIT), que ayuda a asegurar que se fabriquen productos de calidad a tiempo y con un coste reducido, eliminando despilfarros, básicamente concentrados en los stocks intermedios y en los tiempos del proceso productivo (Rocafort y Martín, 1994).

En este período aparecen denominaciones vinculadas al control de calidad como costes de calidad y costes de no calidad. Este tema de debate fue abordado en la *National Conference for Quality Control*, celebrada en 1982. En ella se argumentó que la denominación costes de calidad era incorrecta y no debería usarse, ya que se afirmaba que la calidad es rentable, no costosa y, por consiguiente, la aparición de estos costes es debida, precisamente, a la ausencia de calidad, es decir, a la no calidad. En contraposición, la *American Society for Quality Control* considera correcta la denominación de costes de calidad, ya que con los mismos se quiere identificar la diferencia entre el coste real o previsto de un producto y el que tendría de no existir la posibilidad de cometer fallos o errores en su fabricación.

La calidad total requiere la búsqueda y mejora continua de tres parámetros, como son la satisfacción total del cliente, la motivación total de los empleados y todo ello a un coste mínimo de los productos o servicios que ofrece la empresa. Por tanto, el coste es una de las perspectivas básicas de la calidad total (Amat, 1992).

Los costes totales de calidad son aquellos formados por la suma de los costes de calidad y los costes de no calidad. Los costes de obtención de la calidad, también denominados

---

<sup>1</sup> En japonés, literalmente, etiqueta de instrucción.



costes de conformidad, pueden definirse como aquellos costes que se originan a consecuencia de las actividades de prevención y de evaluación que la organización debe acometer en un plan de calidad (AECA, 1995). Los costes de no calidad vienen delimitados por el hecho de no alcanzar el nivel de calidad deseado. Estos costes, también llamados costes de no conformidad o mala calidad, pueden dividirse en costes de fallos internos y costes de fallos externos. Los primeros son los que se detectan antes de la entrega del producto o servicio del cliente. En cambio, los segundos corresponden a los que se ponen de manifiesto una vez el cliente ha recibido el producto.

En definitiva, el análisis y seguimiento de los costes totales de calidad permite aplicar todos los esfuerzos más en aras a la consecución de la mejora continuada que a la propia reducción de costes. Cuando se presenta un fallo, éste se debe corregir, pero lo importante es analizar las causas que lo provocaron y garantizar que el fallo no vuelva a repetirse. Para ello será necesario que exista un sistema de medida que identifique claramente los elementos que provocaron los fallos y se puedan aplicar las acciones correctoras y tender a una situación de cero defectos.

### **2.3.7. Costes medioambientales**

Una vez alcanzado un cierto nivel de desarrollo, los consumidores desean productos que, además de tener calidad y buen precio, no provoquen una disminución de su bienestar mediante incrementos desmesurados de contaminación, desertización, ruidos, basuras, etcétera. La sociedad empieza a preocuparse por las cuestiones relacionadas con el entorno natural y por ese motivo a las empresas se les plantea la necesidad de gestionar la repercusión medioambiental de sus actividades. Los diferentes países y empresas productoras se ven presionados por el entorno, y ven cada vez más necesario limitar su actuación con el fin de preservar un entorno natural adecuado para la vida, actual y futura, de los seres humanos. La concienciación de las empresas respecto a la gestión medioambiental adquiere gran importancia a raíz de las reuniones de expertos como la celebrada en Estocolmo en 1972, donde tuvo lugar la primera conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano, o el informe al Club de Roma publicado ese mismo año. Posteriormente, en 1980, se publicó el Informe Global 2000, en 1987 el Informe Brundtland, y en 1992 se celebró la conferencia de Río de Janeiro. Los avances más importantes en esta materia aparecieron como reacción a una potencial catástrofe ecológica de dimensiones no predecibles.

Por su parte, la Unión Europea estimula a las empresas para que establezcan sistemas de gestión medioambiental que permitan prevenir, reducir y, en la medida de lo posible, eliminar la contaminación, especialmente en su origen, teniendo en cuenta, entre otros instrumentos, el principio fundamental de «quien contamina paga», con el fin de garantizar una gestión adecuada de los recursos y lograr la utilización de las tecnologías limpias (AECA, 1996).

El respeto al medio ambiente incide de forma importante en el ámbito económico, social, jurídico y cultural, hecho que debe ser recogido por la contabilidad de gestión. En este sentido, la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión de AECA manifiesta que «no existe una contabilidad de gestión medioambiental como tal disciplina independiente de la contabilidad de gestión, sino que de lo que se trata es de registrar, valorar, racionalizar y, en la medida de lo posible, controlar, a través de la contabilidad de gestión, la proyección medioambiental de la empresa».

### **2.3.8. Costes basados en las actividades (ABC)**

La información de costes desarrollada hasta ese momento no era suficiente para capacitar a las empresas en la búsqueda de la rentabilidad. Johnson defiende que las empresas deben saber si sus decisiones aportarán al cliente un valor que sea superior al coste de obtener dicho valor y, por lo tanto, la contabilidad de gestión debe buscar más allá de la información de costes basada en transacciones, para saber si las decisiones generarán beneficios. Debe, por lo tanto, desarrollarse un nuevo sistema de información (Johnson, 1988). El mismo autor introduce y desarrolla una serie de ideas encaminadas a defender que la nueva contabilidad de gestión se debe formular sobre la información basada en la actividad.

En las últimas décadas se ha producido una importante evolución y transformación de los procesos productivos. El progreso tecnológico, la alta mecanización y los cambios en las relaciones laborales plantean la posible obsolescencia de los sistemas de costes llamados convencionales. Los sistemas tradicionales antes citados no tienen en cuenta el impacto de la automatización de los procesos productivos y el cambio sufrido en el peso específico de los diferentes componentes del coste del producto.

Los sistemas de costes tradicionales realizaban el reparto de los costes indirectos sobre la base de un medidor de actividad, unidad de obra, que servía para poner de manifiesto la relación que existía entre recursos utilizados y producto, dentro del ámbito de una

sección o un centro de coste. Mediante la unidad de obra se pretendía añadir, de la forma más objetiva posible, los costes que el producto había recogido por el hecho de haber pasado por una sección. La unidad de obra facilita el reparto de los costes indirectos al producto, al estar éstos recogidos en diferentes centros de costes. El problema radica en escoger la unidad de obra adecuada que garantice un reparto equitativo y objetivo a los productos, en función del esfuerzo realizado en cada centro y con relación a cada producto. Históricamente el medidor más utilizado por las empresas, por su claridad y facilidad de cálculo, era la mano de obra directa (MOD). La utilización de la MOD como unidad de obra será razonable si es el factor dominante del proceso de producción. El problema surge cuando hoy en día el peso específico de la MOD se ha reducido considerablemente. Un estudio realizado por Hendricks (1988) sobre 85 empresas de siete sectores de la economía norteamericana, pone de manifiesto que la mano de obra directa representa, de media, únicamente el 12,9 % del coste total de producción, los costes indirectos de fabricación representan un 32,6 % y los materiales el 54,4 % restante. Sobre la base de estos cálculos se pone en evidencia que la mano de obra va perdiendo importancia como componente del coste del producto, siendo mucho más evidente esta circunstancia en sectores donde predomina la automatización.

A la reducción de importancia de los costes de MOD debe sumarse la mayor presencia de otros costes del producto relacionados con actividades de apoyo, normalmente considerados indirectos del producto, como, por ejemplo, los costes relacionados con la preparación de máquinas o la gestión de existencias y pedidos, o la simple supervisión de distintas actividades. Estos costes pertenecerán a alguna sección principal o auxiliar y serán asignados al producto mediante una unidad de obra, normalmente la MOD. Puede ocurrir que, como consecuencia del volumen de fabricación, la asignación de estos costes diluidos en el conjunto de los costes de una sección, recaiga sobre unos productos que, a pesar del volumen, no sean tan responsables como lo puedan ser otros. De este modo existe una relación directa entre unidades producidas y costes que van a parar a estos productos, y normalmente, el volumen no es el responsable de la cantidad de costes soportados. Estos problemas remarcan la necesidad de plantear un cambio en la elaboración, seguimiento y control de los costes en las empresas. Los costes de los productos calculados con sistemas tradicionales se alejan cada vez más de los costes realmente soportados por el producto.

La gestión basada en las actividades, *activity based management* (ABM) y, en concreto, el *activity based costing* (ABC), se presentan como posibles soluciones a los problemas

planteados. Los costes basados en las actividades han revolucionado las técnicas de costes tradicionales y han puesto de manifiesto ineficiencias e imprecisiones en los cálculos que sirven para controlar y tomar decisiones en la empresa. Estos sistemas proporcionan a los directivos una imagen mucho más clara de los costes de sus operaciones. Esta imagen más clara, procedente del ABC, condujo a la gestión basada en las actividades (Kaplan y Cooper, 1999). La filosofía del ABC permite hacer un replanteamiento de todos los mecanismos de la contabilidad analítica, basándose en el principio de que la actividad es la causa que determina la existencia de costes, y no los productos o servicios, de tal forma que la gestión de los costes puede ser acometida de forma más correcta a través de la gestión de las actividades.

Sáez y otros (1993) manifiestan que el modelo tradicional de costes completos puede presentarse bajo dos planteamientos, el europeo continental y el anglosajón. Estos dos planteamientos, pese a tener varios puntos en común, tienen puntos de discrepancia. Por un lado, el distinto nivel de agregación exigido, en centros de actividad en el modelo continental y en departamentos en el modelo anglosajón. Otra diferencia es que mientras en el modelo anglosajón se utilizaba la MOD como criterio de asignación, en el modelo europeo continental ya se estaba empleando la unidad de obra de los centros de actividad como referencia para realizar muchos procesos de asignación. Por otra parte, el modelo europeo continental ya había avanzado hacia muchas de las ideas del modelo ABC, como puede ser la no asignación de los costes de acuerdo con las horas de mano de obra directa aplicada o de acuerdo con la materia prima consumida, empleando en su lugar para realizar al reparto, los generadores de costes. Por lo tanto, según la argumentación realizada por los autores, el modelo europeo ya se había anticipado al modelo ABC desde hace tiempo.

Gracias al ABC y al análisis de las diferentes actividades que realiza, es posible poder eliminar aquellas actividades no necesarias, actividades que no añaden valor siguiendo el esquema de la cadena de valor. El ABC intenta detectar aquellas actividades superfluas que consumen costes pero no aportan valor a la empresa. El ABC, a diferencia de los sistemas tradicionales, se centra en el rastreo de los costes que generan las actividades utilizando medidores. Dichos medidores diferirán en muchas ocasiones de los utilizados habitualmente por la contabilidad de costes.

Los inductores de costes, causantes de los mismos o de sus factores de variabilidad, sirven para realizar mediciones de la actividad. La relación, por tanto, entre coste de actividades y número de inductores permite a los directivos manejar los costes indirectos,

controlando los inductores de actividad y las actividades que provocan los costes. De este modo los responsables pueden juzgar de forma más efectiva el impacto de sus decisiones sobre los costes indirectos. Por otra parte, los inductores de coste ofrecen la opción novedosa de que el medidor no tiene porqué estar en función del volumen, como, por ejemplo, el número de unidades o el número de horas de mano de obra.

El método ABC permite a las empresas realizar un cálculo más preciso de los costes a través del mejor conocimiento de los costes de las actividades. Gracias a su utilización se reducen los costes indirectos mediante la anulación de actividades no necesarias. Asimismo se logra identificar, de forma más clara, productos, zonas o centros no rentables. De igual manera permite relacionar los costes con sus actividades, lo que permite, conjuntamente con lo anterior, que todas estas ventajas del ABC conduzcan a facilitar la toma de decisiones estratégicas.

Pese a las ventajas comentadas en el párrafo anterior, el ABC también tiene ciertas limitaciones. Si se seleccionan demasiadas actividades se puede encarecer el cálculo de costes. Otro inconveniente es que tiende a descartar los puntos positivos del sistema contable convencional vigente si se consideran incompatibles con el sistema ABC. Con el sistema ABC existen costes que son difíciles de imputar a los productos vía actividades (marketing, dirección). Se ha detectado una tendencia en el ABC a eliminar productos o actividades que pueden interesar a pesar de no ser rentables a corto plazo.

Algunos autores consideran que el ABC no es más que un *full costing* con un tratamiento más detallado de la información, pero no tiene por qué entenderse de forma absoluta como un sistema que sustituye a otro sistema. La empresa debe analizar el tipo de información que requiere en cada caso y actuar en consecuencia. Los usuarios de la información de costes pueden tener necesidades distintas y, por tanto, la empresa podrá disponer de diferentes sistemas, todos ellos compatibles ya que persiguen objetivos distintos.

Johnson (1998) argumenta que la información contable no es capaz de guiar a las empresas a través de la competitividad y al logro de un rendimiento y una rentabilidad a largo plazo en el nuevo entorno competitivo y en una economía global. Hoy en día las empresas deben disponer de información sobre tecnología, analizar las oportunidades económicas, dar respuesta rápida a los cambios en función de los deseos de los clientes y focalizarse en la satisfacción del cliente. Sin embargo, el ABC no proporciona un mapa de procesos, no se focaliza en los clientes y no se centra de forma continuada en la mejora del proceso, según Johnson. El ABC se centra en los posibles cambios a realizar

en las actividades para mejorar el rendimiento, pero no en cómo realizar de forma más adecuada el trabajo ligado a la satisfacción del cliente.

Si la estrategia de la empresa es recortar costes e incrementar márgenes, entonces sí parece correcto el uso del ABC. En caso contrario, según Johnson, puede llevar al desastre a la empresa si el comportamiento de los clientes es contrario a la política de reducción de costes, solicitando, por ejemplo, lotes pequeños, entregas no habituales o intervalos infrecuentes. Las empresas, en lugar de analizar actividades, deberían buscar constantemente la competitividad centrándose en la mejora de los procesos.

En contraposición y réplica a los argumentos que Johnson aporta, Kaplan (1992) comenta que no existe unanimidad en torno a las bondades o limitaciones de la gestión de costes basada en actividades. Según dicho autor, los modelos de determinación del coste basados en la actividad pueden desempeñar muchos y variados papeles en los programas de satisfacción al cliente y apoyo de las mejoras operativas. La determinación del coste basado en la actividad, según apunta Kaplan, es un modelo económico de organización que integra datos de muchos sistemas de información, financieros y operativos. En sus inicios, el ABC perseguía obtener unos costes de producto más exactos, pero en cambio hoy ofrece un mapa económico detallado de la organización. Finalmente, Kaplan defiende que el ABC, gracias al modelo económico de la organización que proporciona, permite a los directivos establecer prioridades, hacer ajustes, determinar exactamente la inversión que desean realizar para poner en práctica las mejoras y, periódicamente, averiguar si han aumentado los beneficios. Según Kaplan, el ABC es simplemente uno de los muchos sistemas de información que ayudan a los directivos a tomar de forma más adecuada sus decisiones.

### **2.3.9. Evolución reciente del concepto de contabilidad de gestión**

De acuerdo a la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 1990), existen diferencias significativas entre los distintos tipos de contabilidad:

- La contabilidad de costes ha de suministrar información a efectos de determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos.
- La contabilidad de gestión ha de captar, medir y valorar la circulación interna, así como su racionalización y control, con vistas a proporcionar información relevante para la adopción de decisiones en un horizonte temporal a corto plazo.

- La contabilidad directiva (o contabilidad de dirección estratégica) está ligada con objetivos estratégicos de la empresa de los que se desprenden decisiones operativas o de gestión, interviniendo en los procesos de diagnóstico, planificación estratégica y táctica y en el ámbito de control en general.

Por su parte, Álvarez (1986) indica que las principales diferencias entre la contabilidad financiera y de gestión son las siguientes:

- La contabilidad financiera ofrece la síntesis de la actividad de la empresa (balance y cuenta de resultados), mientras que la contabilidad de gestión penetra en el análisis de la explotación determinando resultados por departamentos.
- La contabilidad financiera es obligatoria y la contabilidad de gestión es optativa.
- La contabilidad financiera tiene periodicidad anual y sus valoraciones deben ajustarse a los preceptos legales. La de gestión tiene, por lo general, periodicidad mensual y no está sujeta a preceptos legales.

Bromwich (Harris, 1995) definió la contabilidad estratégica como el análisis de la información financiera derivada de los propios productos fabricados por la empresa, así como su comparativa con los costes y estructura de costes propia y de los competidores, el seguimiento de las estrategias empresariales propias y de los competidores en los mercados de referencia, todo ello en un determinado período de tiempo.

También se puede considerar contabilidad estratégica aquella que sirve de base para la toma de decisiones al facilitar información sobre el impacto financiero de diversos planteamientos estratégicos (Collier y Gregory, 1995). Tal como se desprende de dicha definición, ésta considera exclusivamente datos financieros y omite el uso de datos no financieros, como el coeficiente de ocupación, el cual parece del todo relevante en el sector hotelero. Bromwich y Bhimani (Harris, 1995) argumentaban a favor de dicha importancia el hecho de que ya en 1996 el mercado estadounidense gastaba más de mil millones de USD en consultores de contabilidad estratégica.

En la figura 2.1. se presentan los resultados de la revisión efectuada por Escobar y Lobo (2002) sobre las diversas teorías y su evolución, en contabilidad de gestión. La tabla se presenta en orden cronológico para conseguir una mayor claridad expositiva aunque, como manifiestan los autores, esta secuencia no puede considerarse de forma estricta, pues existen solapamientos en el tiempo entre las mismas.

En la referida tabla se desglosan los diversos enfoques que han enmarcado la investigación en contabilidad de gestión, el período en el que se desarrollaron, las teorías más representativas y sus hipótesis básicas, los métodos de investigación empleados, las

cuestiones en las que se han centrado, la evolución del concepto de sistema de información contable (SIC) y, finalmente, Escobar y Lobo señalan las revistas principales donde pueden encontrarse los trabajos más representativos de cada uno de los períodos y corrientes analizados en dicha figura.

Las revistas de referencia bibliográfica, mencionadas en la figura 2.1, son las siguientes:

- TAR: *The Accounting Review*
- AOS: *Accounting Organizations and Society*
- MAR: *Management Accounting Research*
- JMAR: *Journal of Management Accounting Research*
- CPA: *Critical Perspectives on Accounting*
- AAAJ: *Accounting Auditing and Accountability Journal*



Cronología	Origen	Teoría	Asunciones	Metodología	Cuestiones	Concepto SIC	Revistas
Desde los inicios de la contabilidad de gestión (C.G.) como parte de nuestra disciplina	EEUU	Firma: 1. Tª Agencia 2. Tª Costes transacción Se persigue maximizar el beneficio (búsqueda del equilibrio económico).	Racionalidad del individuo, coste de información nulo, ausencia de incertidumbre. C.G. como medio de control técnico de «diseñabilidad organizativas».	«Cuantitativismo comportamental inicial y formalizado» Modelizaciones analíticas de los procesos de decisión. Empiezo de la teoría. Estadística de la decisión.	Primeros sistemas de asignación de costes. Gestión de inventarios. Análisis de las desviaciones. Análisis coste-volumen-beneficio; todo ello centrado en el área operativa.	Técnico. Funcionalista. Reduccionista. Apolítico. Pasivas pasivas. No considera la historia. Diseñabilidad en vez de conflictos.	TAR
Desde mediados de los sesenta	EEUU y RU	Contingencia: Se consideran variables organizativas y del entorno externo.	Racionalidad, determinismo, funcionalismo y simplicidad. Se considera el coste de la información y la incertidumbre. C.G. como medio de control técnico acorde con objetivos y contingencias.	«Cuantitativismo contingente» Estudios transversales (cross-sectional), grandes encuestas. Análisis estadísticos para identificar las contingencias y sus efectos sobre los SIC.	Identificación de «contingencias» para el diseño de los SIC a nivel operativo y táctico. Estudios de la consistencia entre variables contingentes y SIC. Aproximación no universal y holística.	Técnico. Funcionalista. Reduccionista. Apolítico. Pasivas pasivas. No considera la historia. Diseñabilidad en vez de conflictos.	ADS TAR
Desde principios de los ochenta	RU, EEUU y resto del mundo	Institucional: Interés en explicar el cambio más que el equilibrio económico.	Lo importante es el fin, no el medio. Los sistemas de Información contables (SIC) no son neutros, influyen en la construcción de la realidad. C.G. como medio socio-técnico de control acorde con los fines organizativos.	«Cualitativismo interpretativo» Estudios etnográficos, observación participante, para interpretar las dinámicas de cambio y los procesos sociopolíticos que son el motor de las mismas.	Diseño de los SIC. Estudio de técnicas para la gestión. Especial atención al impacto de la innovación en los SIC. SIC en organizaciones públicas, no lucrativas y en servicios.	Se consideran las pasivas explícitamente para el estudio de los SIC. Es un paso clave dentro del desarrollo y evolución del conocimiento en C.G.	ADS MAR JMAR
Desde mediados de los ochenta	RU, EEUU y resto del mundo	Sociología interpretativa: SICs en dinámicas internas. Aspectos sociopolíticos y conductuales.	Lo importante es el medio. Los SIC no son neutros, influyen en la construcción de la realidad mediante la alienación.	«Cualitativismo alternativo/crítico» Empiezo los mismos métodos para el estudio de los SIC. Preocupado por captar aspectos más intangibles como la	Diseño de los SIC. Estudio de técnicas de gestión. Especial atención al impacto de la innovación tecnológica en SIC.	Como característica identificativa: la consideración del factor humano a nivel macro.	CPA AAAJ ADS

Figura 2.1. Enfoques de investigación en contabilidad de gestión Escobar y Lobo (2002)

Entre las diversas teorías aportadas y mencionadas en dicha figura, la teoría de la contingencia acepta que no existe un sistema único de contabilidad de gestión aplicable a cualquier organización. Las características del sistema de contabilidad de gestión dependerán de las características específicas de la organización a la que pertenece y del entorno en el que ésta desarrolle su actividad (Somohano y Martínez, 2003), entorno que puede caracterizarse por tres dimensiones<sup>2</sup> :

- **Dinamismo:** Establecen la hipótesis de que, según aumenta el dinamismo del entorno, un sistema de información contable eficaz empieza a incorporar más información no financiera, aumenta la frecuencia en los informes, utiliza mucha más información sobre estimaciones y previsiones y es más conservadora en la imputación de los gastos generales.
- **Heterogeneidad:** El entorno de una organización puede ser homogéneo, si lo son los elementos que lo componen, o heterogéneo cuando los factores que integran el entorno son muy diferentes entre sí (productos diferentes que requieren tecnologías productivas diversas y que se dirigen a distintos tipos de consumidores). Desde esta perspectiva, a medida que aumenta la heterogeneidad, un sistema de información contable eficaz se someterá a un proceso de descentralización y estancará la información de manera que sólo desde la dirección general se puedan conocer los rendimientos de cada división.
- **Hostilidad:** Esta dimensión está estrechamente relacionada con el dinamismo del entorno. Tiene su origen en las amenazas a las que se enfrenta una organización (acciones agresivas por parte de los competidores, recursos escasos, regulaciones gubernamentales, etcétera). Según aumenta la hostilidad, se establece la hipótesis de que un sistema de información contable provee informes más frecuentemente sobre los riesgos inminentes, provee información no financiera de las variables más importantes y utiliza sistemas de control y modelos de contabilidad de costes más sofisticados.

De tal manera, dos empresas en las que esté implantada la misma práctica contable, e incluso teniendo estas empresas unas características y unos niveles de desarrollo perfectamente comparables, pueden utilizar dicha práctica de forma sumamente diferente. Por ejemplo, los datos suministrados por el sistema de costes pueden ser comunicados mensualmente al director general y éste, tras una sucinta revisión, archivar

---

<sup>2</sup> Gordon, L.A. y Miller, D. (1992): «A contingency framework for the design of accounting information systems». Emmanuel, C., Otley, D. y Merchant, K. (1992): *Readings in Accounting for Management Control*, Chapman & Hall, Londres.

el informe. En el otro extremo puede ocurrir que los mismos datos sean distribuidos a todos los directivos de línea sirviendo de base para reuniones multidisciplinares, en las cuales se analiza, desde el punto de vista de cada función, qué motivos justifican la evolución de cada una de las magnitudes que aparecen en el informe y qué se puede hacer para mejorarlas (Alcarria y Martínez, 2003).

Por lo tanto, la teoría de la contingencia fue desarrollada como un medio para explicar las diferencias observadas en la estructura de la organización, dado que no hay una única forma de estructurar una organización bajo todas las circunstancias. De modo que una variedad de contingencias constituirá las condiciones apropiadas para un tipo particular de estructura organizacional.

En términos generales, la aproximación contingente se basa en el argumento de que un sistema de control tiene que ajustarse a las circunstancias en las que va a operar, es decir, la situación influye en cuál es el modo de control más apropiado. Por otra parte, el logro de un ajuste apropiado entre el sistema de control y las variables contingentes contextuales daría lugar a mayores niveles de rendimiento organizacional. Por tanto, la principal premisa de este enfoque teórico es la inexistencia de un sistema contable que sea apropiado y que pueda aplicarse de igual modo a todas las organizaciones en cualquier circunstancia, sino que éste dependerá del entorno en que se desenvuelva la empresa. Esto implica que el diseño y uso de los sistemas de control es contingente con el contexto organizacional en el que estos controles operan.

Hay múltiples aspectos que pueden afectar al diseño y uso de los sistemas contables, pero los más estudiados han sido los siguientes:

- El tamaño: Un mayor tamaño y el efecto del crecimiento supondrán unos sistemas de contabilidad de gestión con más componentes y con mayor desarrollo de éstos.
- Los procedimientos de producción: El tamaño de los lotes, la variedad de las tareas a desempeñar, o la automatización de los procesos (mecánica o manual) afectarán a las necesidades informativas y con ello al diseño y uso de la contabilidad de gestión.
- Estilo de gestión: Una empresa puede ser gestionada de un modo autoritario y centralizado, o puede tener una gestión participativa, con reuniones regulares de equipos interfuncionales, o contar con una estructura burocratizada dependiente de directivos alejados geográficamente. El que una organización se sitúe en uno de estos puntos, o en cualquiera intermedio, determinará su diseño, pero sobre todo un uso diferente de los instrumentos de contabilidad de gestión.

- La estrategia: Siguiendo la tipología de Miles y Snow<sup>3</sup> una organización puede caracterizarse por seguir una estrategia defensiva, proactiva o reactiva, y esta circunstancia condicionará el tipo de control, como podemos apreciar en la figura 2.2.

Tipo de estrategia	Características	Sistema de contabilidad de gestión
Defensiva	Mantiene agresivamente una posición prominente en un mercado estrecho elegido cuidadosamente.	Centralizado. Con herramientas contables que permiten un control estricto, formal y detallado. Estrecho seguimiento de las desviaciones. Sistemas verticales con énfasis en la eficiencia, y en comparaciones con años anteriores. Los informes y las explicaciones de las desviaciones fluyen hacia arriba.
Proactiva	Crear turbulencias aportando continuamente nuevos productos al mercado.	Los sistemas contables son menos rígidos para permitir enfatizar la innovación, el esfuerzo emprendedor y la autoevaluación en los niveles más bajos. Los grupos de trabajo tienen acceso a la información financiera para poder responder a las señales del mercado. Por otra parte, mientras las medidas de eficiencia como las relacionadas con los costes están disponibles en la alta dirección, el control primario se localiza en el grupo de trabajo.
Reactiva	Estrategia bien definida, pero obsoleta o estrategia corriendo a ciegas.	El sistema de contabilidad de gestión es tratado meramente como un sistema de contaduría de libros. Los sistemas de contabilidad y control de gestión tienden a ser ignorados.

Figura 2.2. Interacción entre la estrategia empresarial y el sistema de contabilidad de gestión  
 Alcarria y Martínez (2003)

Cada una de estas dimensiones afectará en mayor o menor grado a los mecanismos de control utilizados (no necesariamente contables) y al modo como dicho control es ejercido en la empresa.

Estas mismas dimensiones pueden ser utilizadas para explicar el contenido de los sistemas de contabilidad de gestión, de acuerdo a la figura 2.3:

<sup>3</sup> Miles, R. E. y Snow, C. C. (1978): *Organizational strategy, structure and process*, New York. McGraw Hill

		DISEÑO	
		- SOFISTICADO	+ SOFISTICADO
USO	- Interactivo	Pocas herramientas Tradicionalas La alta dirección realiza un seguimiento pero no se discuten los datos	Más herramientas Más desarrolladas Tradicionalas más modernas Hay suministro de información a varios niveles pero no se discute
	+ Interactivo	Alguna de las herramientas existentes es utilizada para fomentar el diálogo entre funciones y a diferentes niveles	Ídem que (+) interactivo (-) sofisticado pero además con datos más precisos y con información más completa acerca de las actividades de la empresa

Figura 2.3. Configuración de las herramientas de contabilidad de gestión  
 Alcarria y Martínez (2003)

Así la sofisticación del sistema dependerá de la cantidad de herramientas disponibles, pero también de la incorporación de prácticas modernas y del grado de implicación en la gestión de las diferentes secciones. Por su parte, el uso más interactivo se dará cuando los datos de alguna de las herramientas contables sean utilizados para generar diálogo entre los directivos y entre éstos y otros niveles organizativos.

Por lo tanto, en cualquier caso, las nuevas filosofías de la gestión y de la producción de la empresa precisan, para su puesta en práctica, de una contabilidad de gestión que sea capaz de informar, adaptarse y adecuarse a las características que expone Montesinos (AECA, 1994):

- Utilización de métodos flexibles en el diseño de productos y procesos.
- Utilización óptima de los sistemas de información.
- Asimilación del cambio constante en los procesos productivos y comerciales.
- Reducción del ciclo de vida del producto.
- Mejora de la productividad.
- Eliminación de despilfarros.
- Puesta en práctica de los principios de simplificación, automatización e integración.

La necesidad de ampliar el marco de la contabilidad de gestión para que se encuentre en condiciones de suministrar a la dirección información verdaderamente útil requiere que los sistemas de información contable cumplan una serie de características que los hagan más adecuados para servir de soporte al proceso de gestión estratégica (Escobar, 1999).

Entre estas características se encuentran las siguientes:

- Proporcionar información interna y externa, resaltando la importancia del entorno competitivo de la empresa con el objeto de mejorar su posición en el mercado. Además de disponer de información acerca de la situación interna y del entorno empresarial, el sistema de información contable debe ofrecer al directivo el resultado obtenido por la empresa medido en términos de variación en la situación competitiva respecto a sus principales competidores.
- Servir de apoyo a los procesos de planificación y control estratégico, para lo que se requiere su orientación a largo plazo. El horizonte de planificación y control considerado en cada uno de los niveles jerárquicos aumenta a medida que ascendemos en la pirámide decisional, encontrándonos desde planificaciones en las que se contempla exclusivamente el futuro inmediato hasta aquellas en las que el horizonte puede ser tan amplio como convenga.
- Aunque la dirección sea la principal responsable del ámbito estratégico, la información generada puede ir dirigida, en principio, a cualquier nivel jerárquico de la organización con el propósito de que los encargados tanto de la toma de decisiones tácticas como de las operativas se sientan estimulados a seguir las pautas marcadas por los directivos a través de las decisiones estratégicas.
- Proporcionar información financiera y no financiera, tanto cuantitativa como cualitativa, desde una perspectiva histórico-previsional. Mientras que en las decisiones encuadradas en niveles inferiores de la pirámide decisional se emplea generalmente información cuantitativa y perfectamente determinada sobre aspectos concretos de las actividades que se desarrollan en la empresa, la naturaleza particular de las decisiones estratégicas requiere generalmente el uso de información variada obtenida a través de muy diversas fuentes.
- Estar alerta frente a los continuos cambios del entorno, e incluso anticiparse a ellos, con el objeto de permitir una rápida adaptación por parte de la empresa a la nueva situación. Para que los encargados de tomar decisiones estratégicas puedan desarrollar su labor con algunas garantías, además de información que les transmita la situación en la que se encuentra actualmente la empresa, necesitarán otro tipo de información orientada hacia el futuro que les anticipe, en la medida de lo posible, las situaciones a las que la empresa va a tener que hacer frente con el propósito de anticiparse a los cambios del entorno y obtener así ventajas competitivas.

- Reducir al mínimo su burocracia con el propósito de adecuar lo máximo posible la información a las necesidades concretas del decisor. En este sentido, el progreso tecnológico está permitiendo el desarrollo de herramientas que tengan en cuenta las necesidades particulares de sus usuarios concretos, siendo el cuadro de mando uno de sus principales exponentes.

## 2.4. El control de gestión

Hablamos de control de gestión cuando nos referimos al realizado por los directivos de una empresa. Podemos afirmar que existe un proceso de control cuando se cumplen las siguientes condiciones (Somohano y Martínez, 2003):

- La existencia de un objetivo que se desea alcanzar.
- Una forma de medir la producción obtenida en el proceso relacionado a este objetivo.
- La capacidad de predecir el efecto de acciones potenciales de control.
- La capacidad de llevar a cabo acciones que reduzcan las desviaciones del objetivo.

Hasta hace poco no se consideraba necesario tener en consideración las variables del entorno, por lo que las estrategias se definían teniendo en cuenta tan sólo los competidores y la eficiencia interna. Así los sistemas estaban orientados a gestionar problemas y no a las causas de los mismos. La estructuración en áreas funcionales, con departamentos estancos, era una consecuencia y, por supuesto, la información contable tan sólo pretendía recoger la información de aquellos centros.

Tal y como se ha apuntado en párrafos anteriores, se han producido una serie de cambios en estas últimas décadas que han comportado importantes modificaciones, en concreto en materia de organización y sistemas de control.

Ante el analizado escaso desarrollo de la contabilidad de gestión y las limitaciones de ella derivadas, desde principios de los ochenta Kaplan puso de manifiesto, en sus numerosas publicaciones, la necesaria transformación que debía llevar a cabo la contabilidad de gestión. Dos artículos de gran trascendencia escritos por él mismo (Kaplan, 1983 y 1994) pusieron en entredicho esta disciplina. En los mismos destaca la necesidad de incorporar una perspectiva menos contable y más estratégica, además de prestar más atención a las prácticas de las empresas más innovadoras y a la importancia de realizar investigación empírica. Asimismo Cooper, en colaboración con Kaplan, ratifica la necesidad de cambiar los sistemas de costes y evolucionar hacia los costes por

actividades, tema ya tratado en párrafos anteriores (Cooper y Kaplan, 1991).

Posteriormente, Kaplan interviene en un proyecto de investigación en cooperación con el *Nolan Norton Institute* sobre «la medición de los resultados en la empresa del futuro» que da lugar a uno de los instrumentos de control de gestión que ha suscitado un mayor interés y debate en los últimos tiempos, como es el *balanced scorecard* o cuadro de mando integral (Kaplan y Norton, 1992, 1993, 1996 y 1997). Con algunas similitudes se debe mencionar que en Francia las empresas han desarrollado y utilizado durante más de dos décadas el *Tableau de bord*. Se trata de un cuadro de mando de indicadores clave de éxito diseñado para ayudar a las empresas a gestionar la organización, gracias a la identificación de factores clave de éxito (Lebas, 1994).

Un cuadro de mando integral es un documento que, de forma sintética, resume la información relevante para un directivo dentro de su ámbito de responsabilidad, informándole de los resultados de su gestión y ayudándole en la toma de decisiones en la medida que existan desviaciones respecto a los objetivos que se había previsto alcanzar (Pérez-Carballo, 1990). Se trata de una herramienta de gran utilidad para controlar la gestión de las empresas y de los diferentes departamentos, divisiones o centros de responsabilidad que las forman. De este modo puede hacer referencia tanto a la empresa en su conjunto como a una unidad de nivel inferior, un departamento de fabricación, una unidad de negocio, una línea de producto o una división geográfica.

El cuadro de mando ha de contener aquella información que facilite que los directivos, en los diferentes niveles jerárquicos, puedan supervisar que todas las áreas adopten una orientación común en la consecución no sólo de los objetivos departamentales sino también de los objetivos globales, tanto a corto como a largo plazo. Asimismo debe ofrecer a cada área de la empresa la información necesaria para la gestión, motivar y aportar *feedback* a los responsables de la gestión y, finalmente, evaluar la eficacia, eficiencia y calidad de la gestión realizada por un determinado responsable (González-Úbeda y Sagüés, 1992).

Se pueden identificar tres áreas que constituyen los pilares sobre los que se ha de cimentar el diseño de un cuadro de mando de gestión (Escobar, 2002):

- Visión general del interior de la empresa con el objeto de detectar sus puntos fuertes y débiles, poniendo especial atención en aquellos factores que sean considerados como críticos por los propios usuarios.
- Continua monitorización del entorno en busca de las oportunidades y amenazas que surjan.



- Análisis comparativo de la empresa respecto al resto de las fuerzas competitivas, orientado tanto a enmarcar las políticas competitivas como a determinar el beneficio obtenido por la empresa a través de las variaciones en la posición relativa de cada unidad de negocio en relación con sus competidores.

Aunque la mayor dificultad estriba, sin lugar a dudas, en identificar y concretar qué aspectos deben ser objeto de interés, así como los indicadores a emplear para su seguimiento, el desarrollo experimentado en los últimos años por las tecnologías de la información permite mejorar significativamente los sistemas de control de gestión. Este proceso de mejora se puede apreciar en un doble sentido:

- La expansión de las redes de información internas (intranet) y externas (internet) facilita la posibilidad de acceder rápidamente a los datos internos y externos, mejorando sensiblemente la calidad de la información al disponer de mayor información y más oportuna.
- El desarrollo de técnicas conocidas como técnicas de minería de datos (*data mining*), permiten un mejor aprovechamiento de los datos almacenados ya que facilitan la extracción de conocimiento (información) mediante la detección de relaciones, proporcionando al decisor información relevante.

Las posibilidades que existen en la actualidad para diseñar mecanismos que faciliten la canalización de información hacia el decisor quedan perfectamente plasmadas en el cuadro de mando. El cuadro de mando permite integrar información sobre aquellos aspectos que requieren especial atención, facilitando en todo momento el acceso tanto a un mayor nivel de detalle como a la solicitud de informes adicionales. Este tipo de herramientas permiten que el decisor maneje tanta información como desee, respetando siempre el grado de estructuración y flexibilidad necesario para canalizar de forma ordenada y sistemática toda la información que se requiera a lo largo de las distintas fases del proceso decisional, siempre en función de su responsabilidad dentro de la organización.

Según Kaplan, la información contenida en el cuadro de mando deberá hacer referencia tanto a aspectos externos, derivados del análisis del entorno en que se mueve la empresa, como a aspectos internos, procedentes del sistema de información contable, así como de datos no contables (Kaplan, 1993). De este modo, el cuadro de mando podrá resumir en un único informe de gestión variables y actividades aparentemente dispares, pero que, sin embargo, son fundamentales para el éxito y la competitividad de la empresa. Variables como la satisfacción de los clientes, la calidad y la agilidad en la

respuesta a los cambios del entorno, deben ser tenidas en cuenta en el cuadro de mando.

El proceso a seguir para diseñar un cuadro de mando es el siguiente (Amat, 1992):

- Análisis de la estrategia y de los objetivos a largo plazo de la organización que permita identificar las variables o factores clave de éxito.
- Estudio de la estructura organizativa y del organigrama, identificando los principales centros de decisión y de responsabilidad a los que ha de servir el cuadro de mando.
- Selección de indicadores de gestión asociados a los factores clave de éxito.

Un indicador, según indica Lorino (1993), es una magnitud asociada a una actividad o a un proceso que permite hacer comparaciones periódicas facilitando información sobre una situación determinada y aportando una valoración sobre una acción concreta. Estos indicadores deben disponer de una serie de características, según apuntan López y Gadea, (1992):

- El indicador debe ser adecuado para representar la actividad o proceso que se quiere medir.
- Debe proporcionar objetividad y no permitir interpretaciones equívocas.
- Debe ser lo suficientemente sensible para identificar variaciones pequeñas.
- Debe existir una cierta precisión.
- El margen de error ha de ser suficientemente aceptable.
- Las cualidades del indicador deben mantenerse estables a lo largo del tiempo.
- Su obtención debe suponer un coste razonable.

El cuadro de mando integral diseñado por Kaplan y Norton pretende proporcionar a los ejecutivos un amplio marco que traduzca la visión y la estrategia de una empresa, con un conjunto coherente de indicadores de actuación, y debe ser utilizado como un sistema de comunicación, información y formación, y no como un sistema de control. El enfoque que dichos autores pretenden dar a esta herramienta de gestión indica la clara tendencia que están tomando últimamente los sistemas de información vinculados a la gestión, y en concreto a la contabilidad de gestión. Así los autores identifican cuatro perspectivas del cuadro de mando integral que permiten un equilibrio entre los objetivos a corto y largo plazo, con una clara unidad de propósito como es la consecución de una estrategia integrada. (Kaplan y Norton, 1993):

- Perspectiva del cliente: ¿cómo nos ven los clientes?
- Perspectiva interna: ¿en qué debemos sobresalir?

- Perspectiva de innovación y aprendizaje: ¿podemos seguir mejorando y creando valor?
- Perspectiva financiera: ¿cómo nos ven los accionistas?

No querríamos acabar este apartado dedicado al control de gestión sin reproducir el decálogo de un sistema de control de gestión propuesto por Blanco (1986):

- Claridad y simplicidad: Para que el control sea efectivo ha de ser comprendido por aquellos a quienes se aplica.
- Adaptabilidad: El control debe ser suficientemente flexible para ajustarse a nuevas circunstancias del entorno en el que se realizan las actividades empresariales.
- Eficacia y eficiencia: El control es eficaz cuando provoca señales correctivas del sistema empresa en los momentos oportunos. El control es eficiente cuando justifica lo que cuesta.
- Continuidad: El control requiere ser ejercido de forma asidua y progresiva.
- Objetividad: Debe diseñarse de forma imparcial, buscando lo medible y huyendo de lo subjetivo, puesto que sus cifras y resultados afectan a personas por razón de sus actividades.
- Adecuación: El control ha de ser acorde con la función controlada buscando las técnicas y criterios más idóneos para la misma.
- Equilibrio: Cada aspecto debe tener su peso justo, sin dejar que la formación técnica, comercial o contable del directivo deforme la realidad dando más importancia al factor que él conoce mejor.
- Oportunidad: Las desviaciones deben ser conocidas en el momento preciso según el nivel de mando, y las acciones correctivas deben realizarse en tiempo eficaz.
- Creatividad: Continua búsqueda de ratios significativos y estándares para conocer mejor la realidad de la empresa y encaminarla más certeramente hacia sus objetivos.
- Impulso a la acción: Debe alertar al directivo forzándole a una toma de decisiones sobre los aspectos negativos de las realizaciones e impulsar las acciones correctivas adecuadas.

## 2.5. Conclusiones del capítulo

A lo largo de este capítulo hemos pretendido describir la evolución del concepto de contabilidad de gestión a través de la diferente literatura publicada y poder confirmar la importancia creciente que la misma ha tenido para la definición de los sistemas de información, su posterior articulación en el cuadro de mando integral y, en definitiva, pasar a considerarse un instrumento básico en el proceso de toma de decisiones en la empresa.

No es posible determinar el momento exacto de aparición de la contabilidad de costes, pues su uso y evolución ha estado asociado a las necesidades de la empresa y a las necesidades de los artesanos, fabricantes, etcétera (concepto que actualmente equivaldría al de empresa). La necesidad de información ha sido el motor que ha ido generando su necesidad de evolución. Inicialmente, y dado que los procesos y transacciones eran simples y sencillos, supuso que la contabilidad de gestión evolucionara lentamente. A partir de la Revolución Industrial se producen cambios importantes en los procesos productivos que generan cambios en las organizaciones, en parte derivados por la influencia y las aportaciones que los ingenieros industriales realizaron desde el punto de vista técnico. Es en este período cuando se incorpora la técnica de descripción de tareas, la imputación de costes a las mismas, la introducción del concepto de amortización, la incorporación de los costes estándar y los presupuestos. Por lo tanto, podemos comprobar que el desarrollo de la contabilidad de gestión se ha producido al mismo ritmo que evolucionaba la gestión de las organizaciones. En cualquier caso, no se puede entender la evolución de la contabilidad de costes al margen de la contabilidad financiera.

En los años setenta se comienzan a usar cuadros resumen sobre la marcha y evolución del negocio, cuadros que evolucionan en los años noventa hacia el concepto de cuadro de mando integral, con la idea de incorporar no sólo variables económicas, sino también variables cualitativas, no monetarias. Esta herramienta, por lo tanto, se convierte en una herramienta básica de control y apoyo a la toma de decisiones, cuya implementación se ve facilitada por la incorporación de nuevas tecnologías de la información, tanto desde un punto de vista económico (de una forma más asequible, más barata) como de oportunidad (más accesible, más rápida).

En cualquier caso hay otros factores que han realzado la utilización de dichos instrumentos de control. Los cambios en los modelos organizativos habidos en la década

de los ochenta, combinado con una tendencia a la menor disponibilidad de recursos humanos en las organizaciones, genera un incremento en la delegación de responsabilidades. Esta nueva situación, combinada con otros aspectos ahora valorados en mayor medida por la sociedad (como el respeto al medio ambiente y al entorno, y en épocas más próximas, el concepto de sostenibilidad y responsabilidad social corporativa), pone de manifiesto la necesidad de incorporar otros conceptos/costes antes no desarrollados. Aspectos como el nivel de satisfacción del cliente, nivel de satisfacción del empleado, calidad o medio ambiente pasan a ser incorporados al seguimiento y control de la gestión de las empresas, a través del mencionado cuadro de mando integral. En definitiva, la contabilidad de gestión ha tenido, en los últimos tiempos, una evolución espectacular, adaptándose a la evolución de la empresa y a los procesos de transformación habidos en las organizaciones y en el entorno económico y social.



### **3. La Estructura de la información de gestión y su impacto en la toma de decisiones en el negocio hotelero**

#### **3.1. Introducción**

En los capítulos anteriores hemos visto, por un lado, la importancia del sector hotelero, sus factores clave de éxito, la aportación de las tecnologías de la información a la gestión de las empresas del sector y, por otro lado, la evolución del concepto de contabilidad de gestión y las aproximaciones más recientes en cuanto al enfoque del control de gestión, con la tendencia hacia la introducción de indicadores no financieros.

En este capítulo se pretende profundizar en la mejor forma de estructurar la información económico-financiera de cara al análisis de gestión y facilitar la toma de decisiones en las empresas del sector.

Al objeto de cumplir dicho objetivo, en el primer apartado realizaremos una introducción al *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)*, normas profesionales de información de gestión hotelera emitida en 1926 en Estados Unidos y que se han convertido en una referencia profesional en el sector.

Como se ha venido indicando a lo largo del trabajo, y especialmente en el capítulo 1, la empresa hotelera presenta una estructura de costes rígida, con una especial preponderancia de los costes laborales. Por dicho motivo incluimos un apartado donde se enumeran los diferentes tipos de costes existentes, comprobando la existencia de diversos sistemas de segregación/clasificación entre fijos y variables, y sus implicaciones en cálculos que pueden afectar a la toma de decisiones, como es el caso de la determinación del punto de equilibrio.

A continuación nos ha parecido adecuado, dadas las nuevas tendencias en contabilidad de gestión y la introducción de criterios de gestión vinculados a la responsabilidad social corporativa, introducir un apartado específico dedicado a los costes medioambientales.

Una vez analizada la parte de costes, el siguiente apartado está centrado en las diversas metodologías de fijación de precios de venta en las empresas hoteleras, así como los condicionantes de cada uno de dichos sistemas.

Toda la información de costes e ingresos al final se conjuga en una cuenta de resultados, información económica que sumamos siguiendo el anteriormente mencionado sistema USALI, apartado donde, adicionalmente al análisis de la cuenta de resultados, analizamos los diferentes criterios de imputación de ingresos y gastos, los principales principios en

que se basa (*direct costing*, correlación entre imputación de costes y responsable gestor del mismo, etcétera) y posibles puntos de USALI a mejorar en próximas ediciones del mismo.

Finalmente se dedican unos subapartados a temas específicos de gestión y toma de decisiones hoteleras, como pueden ser la decisión sobre la subcontratación, el cierre de un segmento de actividad del hotel y el análisis de inversiones con la problemática, en este último caso, de la diferente aproximación posible, bien sea desde la posición de gestor o desde la posición de propietario (en caso de no coincidir en una única persona/entidad ambos papeles).

Por lo tanto, este capítulo nos ha de permitir conocer la utilización de USALI, las ventajas e inconvenientes que de su uso se derivan, y ver las principales técnicas de estructuración de la información de gestión para facilitar la adecuada toma de decisiones. «Una de las quejas más común que oímos en esta era de la información es que tenemos muchos datos, pero no herramientas para analizarlos» (Enz, 2001).

### **3.2. Introducción al *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)***

En los países anglosajones han sido, normalmente, los organismos profesionales los encargados de emitir principios contables de general aceptación. Por ejemplo, en Estados Unidos, la mayor parte de los sectores económicos disponen de planes de cuentas sectoriales, los denominados *Uniform Systems*, emitidos por asociaciones de empresas del sector, con el asesoramiento de expertos contables, los cuales se someten periódicamente a revisión por los mismos profesionales del sector. Dichos manuales suelen ser breves en materia de contabilidad externa y mucho más detallados en todo lo relativo a cálculos de resultados internos, clasificación e imputación de costes, criterios de reparto de los costes indirectos, imputación de los mismos a productos y/o servicios, así como recomendaciones sobre la información de gestión a facilitar a la dirección (Vacas, 2000).

Hoy en día coexisten varios *Uniform Systems*, vinculados a industrias próximas a la hotelera, como pueden ser los restaurantes o los clubes. Tal como indican McCool y Regev (1996), en dicho año se publicó la séptima edición del *Uniform System of Accounts for Restaurants*, preparado para la *National Restaurant Association* por Deloitte&Touche, de cara a crear un lenguaje común en el sector. La sexta versión había sido preparada



por Laventhol Krekstein Horwarth&Horwarth, bajo los auspicios de la *National Restaurant Association* (Keiser y Kallio, 1974).

Esta nueva séptima edición está enfocada a empresas pequeñas, pero cadenas y grandes restaurantes pueden utilizarla también sin ningún problema. La edición está estructurada en los siguientes apartados:

- Capítulo 1: Estados financieros, incluye comentarios acerca de las fuentes a utilizar para la confección del balance de situación, cuenta de resultados, estado de tesorería y análisis de ratios. También incluye un análisis sobre la determinación del punto de equilibrio o *break even* (a veces también mencionado como análisis CVP o análisis coste-volumen-beneficio).
- Capítulo 2: Incluye ejemplos de estados financieros basados en este *Uniform System* para diferentes tipos de restaurantes.
- Capítulo 3: Ejemplos de políticas a seguir para la simplificación en la obtención de información; incluye una sección dedicada a explicar las ventajas que hoy en día aportan las Tecnologías de la información, especialmente los POS o terminales punto de venta.
- Capítulo 4: Proceso de confección del presupuesto y control presupuestario, donde se expone el uso del presupuesto como elemento de control y quién debe preparar y revisar el mismo.
- Capítulo 5: Aspectos fiscales y tributarios de la gestión de restaurantes y bares. Tanto el capítulo 4 como el 5 son nuevos respecto a la edición anterior, de 1974.
- Capítulo 6: Sugerencias de medidas de control interno a implementar para controlar los costes de restauración, en especial los salariales, reforzando la necesidad de tener una buena descripción de puestos de trabajo, manuales y procedimientos de contratación, formación, planificación de recursos humanos y control de asistencia.
- Apéndice A: Propuesta de numeración de cuentas contables.
- Apéndice B: Diccionario de cuentas de gastos.

Asimismo esta versión lista una serie de recomendaciones contables a seguir con relación a los gastos de restaurantes, algunos de los cuales, como posteriormente veremos, son comunes con la hostelería:

- La compra inicial de gastos de porcelana, cristalería, cubertería, mantelería y uniformes (*china, glasware, silver, linen y uniforms*, CGSLU) debe ser considerada

como inversión en inmovilizado y las posteriores adiciones por reposición, rotura o consumo deben considerarse directamente como costes operativos.

- Café, té y zumos de fruta deben considerarse dentro del capítulo de comida y no de bebida.
- Bebidas gaseosas (sodas) deben considerarse bebidas si son vendidas en bar. Si son parte de la comida, deben considerarse comida.
- Si un restaurante tiene su propia panadería o tiene un catering externo, los ingresos y costes vinculados deben segregarse.
- Cuando hay ventas promocionales gratuitas debe registrarse la venta por el precio que corresponda al producto y después reconocer el coste de ventas del mismo (el 100 % en este caso).

A principios de 2003 se publicó la sexta edición del *Uniform System of Financial Reporting for Clubs* (Schmidgall, 2003), edición que incluye indicaciones para los principales estados financieros, formatos de presentación para los distintos departamentos, siete apéndices, estados comparativos de operaciones, ratios estadísticos y de análisis, proyecciones y presupuestos, una propuesta de numeración contable, principales aspectos fiscales y un diccionario de gastos.

Esta nueva edición supuso un importante avance sobre la anterior al incorporar nuevas propuestas de tablas de resultados o *schedules*, explicación detallada de todos los conceptos incluidos en los *schedules*, incorporación de un diccionario, ejemplos de *schedules* y, finalmente, una propuesta de numeración de cuentas contables.

En el caso concreto del sector hotelero, por iniciativa de la Asociación Hotelera de Nueva York (*Hotel Association of New York City*), se publicó en 1926 la primera edición del *Uniform System of Accounts for Hotels* (USAH), primer plan de cuentas del sector. Dicha edición trataba de unificar y normalizar diferentes aspectos del sector que no estaban recogidos por los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos (GAAP). El sistema estaba estructurado considerando principios de asignación entre resultados y gestores, de forma que se permitiera, tanto a la alta dirección como a los propietarios/accionistas, evaluar la gestión de los distintos gestores/supervisores/mandos intermedios según los ingresos y costes que había generado/incurred. USAH fue publicado para el uso de los hoteleros estadounidenses, pero progresivamente todos los grupos hoteleros fueron considerándolo y, por lo tanto, adoptando sus clasificaciones estándar, su lenguaje, los ratios contables y los indicadores de gestión. (Popwich y otros, 1997).

En 1961 se publicó, siendo también vigente el USAH, el plan para pequeños hoteles y moteles (*Uniform System of Accounts and Expenses Dictionary for Small Hotels, Motels and Motor Hotels*), como una publicación de la *American Hotel & Motel Association*, con el apoyo de la *National Association of Accountants*.

Ambas publicaciones se mantuvieron en paralelo hasta su unificación, en 1996, de la cual surgió la novena edición revisada del Sistema Uniforme para el Sector Hotelero (*Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, USALI*), que reemplazaba tanto la octava edición revisada del *Uniform System of Accounts for Hotels* como la cuarta edición del *Uniform System of Accounts and Expenses Dictionary for Small Hotels, Motels and Motor Hotels*.

La novena edición ha sido publicada por el *Educational Institute of the AH&MA* y registrada por la *Hotel Association of New York Inc (American Hotel & Motel Association, 1996)*.

Estos esfuerzos de normalización se vieron compensados inmediatamente por el reconocimiento de su utilización por parte de la Asociación Hotelera de Estados Unidos y de Canadá, y ya desde el inicio, el USAH (ahora USALI) recoge los diversos pronunciamientos, tanto del *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* como del *Financial Accounting Standard Board (FASB)* y está recomendado por la *Hospitality Financial and Technology Professionals (HFTP)*.

De esta forma las normas conocidas como el plan contable norteamericano para hoteles, en la práctica se han llegado a considerar el sistema internacional de contabilidad hotelera, especialmente en los aspectos vinculados a la determinación del resultado.

La aportación más relevante del USALI es el proceso interno de determinación de los resultados, formalizado en una cuenta de resultados y una serie de documentos analíticos complementarios que permiten calcular resultados de cada uno de los departamentos donde se desarrollan las actividades operativas, o sea, generadoras de ingresos.

Tal como indica Ben Yelles (1975), el USALI no es un plan contable. Va más allá del plan contable, proponiendo una presentación de productos y de imputaciones, en unas condiciones tales que los resultados de explotación por área de actividad son obtenidos al nivel de costes directos, dejando aparte, de forma conjunta, los costes comunes y aproximándose al método de *direct costing*.

El funcionamiento del modelo está basado en la premisa de que la actividad hotelera se caracteriza por la prestación conjunta de una serie de servicios claramente diferenciados, que contribuyen individualmente a la rentabilidad del hotel. Adicionalmente la estructura

organizativa del hotel se identifica con cada uno de estos servicios prestados por el mismo.

Tal como sumarizan Serra y Flayih (1994), el USALI sigue la estructura norteamericana de cuenta de resultados, frente al modelo británico y al modelo convencional, tal como muestra la figura 3.1. La diferencia fundamental frente al modelo convencional viene dada por la anteriormente mencionada imputación por departamentos.

Modelo convencional	Modelo norteamericano	Modelo británico
Ingresos - Costes de ventas	Ingresos departamentales - Costes operativos directos	Ingresos directos - Coste de ventas
Margen bruto - Costes indirectos	Margen operativo - Costes indirectos	Margen bruto - Mano obra directa
Beneficio neto	Beneficio neto	Margen neto - Gastos localizados
		Benef. operativo departamental + Otros ingresos
		Beneficio operativo hotel - Costes indirectos
		Beneficio neto

Figura 3.1. Modelo norteamericano, británico y convencional de presentación de cuenta de resultados Serra y Flayih (1994)

### 3.3. Tipos de costes en las empresas hoteleras

El diseño y establecimiento eficaz de un sistema de contabilidad de costes para la gestión se debe iniciar estableciendo qué queremos controlar, para qué queremos controlarlo, con qué variables actuamos y, finalmente, qué beneficio y coste representan las diferentes acciones y controles que se establecen (Marín y Rojas, 2003).

Todo ello nos llevará a buscar la forma óptima y eficiente de imputación, asignación, clasificación y distribución de costes, haciendo que el sistema final global propuesto sea ágil y flexible, permita tomar las decisiones con rapidez, suministre la información necesaria y lo más sencilla posible en su manejo y que la información sea relevante, comprensible y fiable.

Por tanto, el objetivo del establecimiento de un sistema de contabilidad de costes para la gestión según las necesidades de información de cada empresa y las posibilidades que ofrezcan sus medios es, en la medida de lo posible, proporcionar información necesaria

para la planificación y el control de la actividad de la empresa, proporcionar información complementaria para la elaboración de la contabilidad financiera y, finalmente, proporcionar información necesaria para orientar el proceso de toma de decisiones en la empresa. En definitiva, elaborar información útil para la gestión.

### **3.3.1. Introducción**

Los hoteles tienen unas características propias con relación a los costes, como indican Musa y Sanchis (1993). Por un lado disponen de una estructura de costes fijos muy altos (salarios, marketing, amortizaciones, etcétera) con relación a los costes variables, y por otro lado, la imposibilidad de almacenar el producto, de forma que obliga a vender toda la producción diariamente, pues habitación no vendida genera una pérdida o al menos un coste de oportunidad.

En este punto es importante resaltar que la contabilidad de costes históricos (generalmente aceptada) tiene limitaciones de cara al análisis de ratios (Westwick, 1994), como puede ser que el activo está valorado a costes históricos, con lo cual se tiende a infravalorar la empresa. Aunque Westick no lo menciona, el activo podría estar valorado a coste de mercado, si éste fuese menor al histórico, aunque difícilmente esta circunstancia se produce en activos inmobiliarios. Al contrario, como bien afirma el referido autor, las revalorizaciones de los activos constituyen plusvalías ocultas no reflejadas en los estados financieros. Por lo tanto, según Westick, la amortización es insuficiente para dotar de los recursos necesarios para la reinversión del bien. Idéntica situación sucede con las existencias y con la imputación de las mismas a coste de ventas. Finalmente, otro aspecto es que no se declara la pérdida de valor derivada del mantenimiento de efectivo y de las cuentas a cobrar. En cualquier caso, Westick no menciona que posiblemente el negocio hotelero (dependiendo del peso de tour operación versus cobro al contado) puede tener circulante negativo, con lo que dicho efecto podría jugar en sentido contrario. Por todo ello propone ajustar dichos efectos de cara a la contabilidad de coste, aunque reconoce que las limitaciones serían que los criterios de ajuste son subjetivos y de costosa preparación, no son válidos a efecto fiscales, no se emplean por analistas financieros, básicamente por la subjetividad que conllevan y, finalmente, como consecuencia de los motivos anteriores, son de difícil aplicación en muchos sectores.

La clasificación de costes ofrece múltiples opciones, desde por naturaleza a directos versus indirectos, pasando por fijos versus variables (Amat y Soldevila, 2000; Coltman,

1998). En los siguientes apartados se ofrecen diversas opciones de clasificación de costes, profundizando en el trabajo exclusivamente en algunos de ellos, aquellos más aplicables en el sector hotelero.

- Coste directo: Responsabilidad directa de un departamento, que generalmente varía en función de la evolución de las ventas. Es por ello que se entiende que son controlables por el departamento al que son imputados. Ejemplos serían los costes de bebida, comida, personal, lavandería, otros servicios, materiales operativos, etcétera.
- Coste indirecto: Aquellos que no pueden ser identificados objetivamente a un área y, por lo tanto, no son imputados. Si finalmente pueden ser imputados, normalmente es difícil asignar dicho coste con la responsabilidad del gestor del departamento, como puede ser al caso del mantenimiento. En general son costes de estructura.
- Coste marginal: Aquel que puede afectar en la toma de una decisión. El cambio de un terminal de punto de venta afectará a los costes del nuevo equipo, de mantenimiento, de formación, pero el coste de personal será independiente de la decisión.
- Coste de oportunidad: El coste de no hacer algo. Como cuando una empresa tiene que renunciar a determinados ingresos para poder atender un pedido especial, como puede ser el de cerrar el servicio de restaurante para poder atender la celebración de una boda. En este caso, al calcular el coste del banquete de la boda habría que añadir, como costes, los ingresos de restaurante a los que se ha tenido que renunciar. Los costes de oportunidad suelen valorarse de acuerdo con su precio de mercado, aunque no supone registro contable. Otra aproximación es aquella que indica que estos costes se refieren a consumos reales, pero que no son objeto de facturación ni de pago, y que tampoco no son tenidos en cuenta por la contabilidad financiera. Los más habituales son los correspondientes al trabajo gratuito efectuado por familiares del propietario de los accionistas, o los costes financieros de fondos prestados por los accionistas y por los que no se paga interés alguno.
- Coste fijo: Aquel que en un plazo determinado, normalmente inferior al año, no varía con el volumen de actividad. Ejemplos típicos de costes fijos son una buena parte de los costes de personal, marketing, seguros, gastos financieros (excepto por la parte de financiación del circulante), amortización del inmovilizado,

alquileres, etcétera. En el caso de los empleados fijos discontinuos, se pueden considerar costes variables hasta el momento que se produce el llamamiento de los mismos. Cuando este llamamiento se produce, dichos costes pasan a ser fijos, al no existir posibilidad de gestionarlos ni de reducirlos.

- Coste variable: Aquel que tiene una relación directa con el volumen de actividad, como, por ejemplo, alimentos, bebidas, comisiones de las agencias de viajes, etcétera. Chin y otros (1995) mencionan como costes directos variables de una estancia en el departamento de habitaciones los costes de lavandería, los costes de *amenities* (folletos publicitarios y té/café, puesto que estos autores están pensando en un servicio bastante extendido en los hoteles anglosajones, que consiste en facilitar de forma gratuita una pequeña máquina de café y sus utensilios en cada habitación) y el coste laboral de limpieza de la habitación, en la medida que se pueda variabilizar este coste.

Cabe citar que la publicidad puede variar de un ejercicio a otro, pero no por ello varía con el nivel de actividad que es el que fija el coste como variable o no. Que «varíe» el importe gastado en publicidad responde a una decisión del gestor.

Los costes variables pueden variar de forma directamente proporcional con la actividad, o bien variar de forma progresiva (si crecen más, proporcionalmente, que la actividad) o bien de forma regresiva (si crecen menos, proporcionalmente, que la actividad).

El coste variable por unidad es constante, aunque aumente la actividad (en el supuesto de que no se produzcan variaciones en el rango analizado).

- Coste semivariable es aquel que está formado por dos componentes, fijo y variable, dentro de un rango relevante de la actividad, aun cuando ésta pueda experimentar variaciones. Ahora bien, cuando la actividad sobrepasa el nivel comprendido en el rango relevante, tales costes suelen experimentar variaciones significativas. En la práctica es difícil determinar y separar los dos componentes. Este es el caso de suministros, tales como electricidad, agua, gas o teléfono.
- Coste semifijo es el que, aun teniendo el carácter de fijo, crece a saltos a medida que se van alcanzando determinados niveles de actividad.
- Coste estándar: Aquel que se asigna a un determinado volumen de ventas, y que sirve de indicación/referencia para la planificación, confección de presupuestos, fijación de precios, control interno (análisis de desviaciones), etcétera.

### 3.3.2. Costes por naturaleza

Si se clasifican los costes hoteleros según su naturaleza, éstos se pueden agrupar en partidas como las siguientes:

- Alimentos, bebidas y otros aprovisionamientos: Son materias primas y otros aprovisionamientos que se incorporan al proceso de fabricación, incluyéndose en la cantidad consumida las mermas, desperdicios, diferencias de inventario y, en su caso, la provisión por depreciación de existencias. En cuanto al precio, éste incluye el facturado por el proveedor, más los costes adicionales que se producen hasta que los bienes se hallen en el almacén, tales como transportes, embalajes, etcétera.
- Otros costes de ventas: Correspondientes a las telecomunicaciones, artículos de tiendas y otros artículos de los restantes departamentos operativos directos, incluyendo conceptualmente los mismos conceptos que los arriba referidos.
- Servicios profesionales: Se trata de asesoramientos profesionales diversos, como abogados, consultores, auditorías externas, etcétera.
- Marketing: En este apartado se pueden encontrar conceptos tales como investigación de mercados, producción y medios (televisión, radio, vallas publicitarias, medios impresos, etcétera), asistencia a ferias especializadas, honorarios de profesionales, agencias de publicidad y relaciones públicas, etcétera.
- Entretenimiento/espectáculos: En aquellos hoteles (especialmente vacacionales o de tipo *resort*), donde se programan actividades de ocio para los clientes en las instalaciones. Pueden ser costes de diseño y producción de espectáculos, compañías de espectáculos, cuotas por derechos de propiedad intelectual, vestuario, maquillaje, etcétera.
- Relaciones públicas: Gastos equivalentes a los gastos de representación y que corresponderían tanto a los incurridos por el departamento comercial como por cualquier otro departamento de la empresa. Otros costes generales: Recoge esta partida conceptos como material de oficina, teléfono, correos, gastos de viaje, etcétera.
- Reparaciones y conservación: Corresponde a los diversos costes de mantenimiento de hoteles; y en este apartado es de especial importancia la consideración de verdaderos costes de mantenimiento, imputables a resultados y, por lo tanto, no capitalizables dentro del inmovilizado material.



- **Nómina y otros beneficios sociales:** Incluye salarios, seguridad social, gratificaciones y remuneraciones en especie, indemnizaciones, costes satisfechos a empresas de trabajo temporal (ETT's), vestuario, manutención y beneficios sociales tales como seguros de vida y accidente, asistencia sanitaria, planes de pensiones, etcétera.
- **Otros costes de personal:** Donde se incluyen los costes de formación (interna y externa); los gastos de selección (compañías de selección, campañas de reclutamiento y otros costes asociados); así como otras atenciones sociales como lotes de Navidad, becas, etcétera).
- **Energía:** Se recogen en este apartado conceptos tales como energía eléctrica, gas, gasóleo, y cualquier otro medio energético empleado por la sociedad.
- **Alquileres:** En este apartado se pretende recoger todos aquellos importes satisfechos como consecuencia del pago de cuotas de arrendamiento, leasing, renting, o cualquier instrumento de financiación cuya depreciación del activo no se produzca a través de la amortización del inmovilizado material o inmaterial. La adquisición de un activo financiado a través de deuda bancaria no penalizará nunca el resultado de explotación de la compañía desde el momento que tanto la amortización como el gasto financiero asociado se imputará por debajo del mismo (no afecta al resultado de explotación del ejercicio o EBITDA, resultado antes de amortizaciones, resultados financieros y extraordinarios). El mismo activo financiado a través de los instrumentos antes mencionados tampoco debería afectar, por lo que las cuotas satisfechas (que incorporan la amortización y la financiación), deben segregarse del resultado operativo, como posteriormente se analizará.
- **Cánones por gestión del hotel:** Aquellos satisfechos por los propietarios del hotel a los gestores del mismo como retribución por su gestión. Suele consistir en una parte fija más un porcentaje de las ventas y/o del resultado de explotación, aunque se pueden producir múltiples variantes en función del acuerdo entre las partes, tal como se ha analizado en el capítulo 1.
- **Seguros y otros costes vinculados a la sociedad propietaria del inmueble:** Al igual que en el caso anterior, cuando se produce una segregación entre el gestor del negocio y el propietario del inmueble, los seguros y otros costes vinculados a la propiedad del mismo deben diferenciarse adecuadamente, pues su gestión es independiente de la pura gestión del negocio hotelero. En este caso se

encontrarían los seguros correspondientes a daños materiales, pérdida de beneficios, responsabilidad civil, responsabilidad de directivos, los impuestos correspondientes al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), obras menores, los honorarios de profesionales correspondientes a la auditoría de los estados financieros de la sociedad, los asesores legales vinculados a la sociedad propietaria y los asesores fiscales en tanto y cuanto se refiera al tratamiento del Impuesto sobre Sociedades.

- Resultados financieros: Intereses y comisiones que son consecuencia de los préstamos u otros instrumentos de financiación (operaciones de cobertura) concedidos por las entidades de crédito, así como otros servicios prestados por las mismas; también las diferencias de cambio producidas por actualización del endeudamiento en moneda extranjera o bien por diferencia entre el tipo de cambio del momento de contabilización de la factura y del tipo de cambio real en el momento del pago.
- Amortizaciones y provisiones: Incluyen el desgaste del inmovilizado (amortización) y de las pérdidas de valor que se han producido en los activos (provisiones).

### 3.3.3. Costes variables y costes fijos

De cara a la toma de decisiones de gestión, como pueden ser la determinación del punto de equilibrio, eliminación de un segmento de actividad, o la fijación del período de apertura del hotel, es de gran importancia la clasificación de costes entre fijos y variables.

En este punto, creemos conveniente incluir un resumen de la definición de dichos costes según el «Glosario de Contabilidad de Gestión» de la Asociación Española de Administración y Dirección de Empresas (AECA, 1994b).

- Costes fijos: Aquellos que no guardan, por lo general, una relación directa con el volumen de actividad y no varían, por tanto, ante cambios en los niveles de actividad que se puedan originar dentro de un rango relevante. Los costes fijos varían más, en la mayoría de los casos, en función del tiempo que en función de la actividad.
- Costes variables: Aquellos cuyo importe depende del nivel de actividad. Existe, por lo tanto, una correlación directa entre su importe y el volumen, y varían de manera directa con el volumen de actividad al que van referidos. Entre sus características se puede citar que son costes controlables a corto plazo por la dirección, que

guardan una proporcionalidad respecto a la actividad, que deben relacionarse con alguna medida de la producción, dentro de un rango normal o pertinente de actuación, y, finalmente, que pueden verse influenciados por cambios en el sistema productivo.

- Costes semifijos: Costes que permanecen constantes dentro de un rango relevante de la actividad, aun cuando ésta pueda experimentar variaciones. Ahora bien, cuando la actividad sobrepasa un nivel de actividad comprendido en el rango relevante, tales costes suelen experimentar variaciones significativas.
- Costes semivARIABLES: Aquellos conceptos de coste que no pueden clasificarse de manera concluyente como fijos o variables. Son costes que varían con el volumen, pero no en proporción directa al cambio de volumen de la actividad, pues se trata de costes con un coeficiente de correlación positivo relativo a la unidad de producción, pero menor a la unidad.

También podemos hablar de costes semivARIABLES o semifijos, como aquellos en los que existe un componente fijo (vinculado a la propia apertura del hotel), combinado con una parte variable en función de una mayor o menor ocupación, como podría ser, por ejemplo, el coste de energía, limpieza, seguridad, etcétera.

En este apartado, el concepto más significativo a analizar son los gastos de personal, por el peso que suponen dentro de la estructura de resultados del negocio hotelero y, por otro lado, por los mecanismos de flexibilización en la planificación de los recursos humanos que se utilicen en cada empresa. Generalizando, y especialmente para hoteles estacionales, podríamos decir que los costes de personal son variables desde la perspectiva que a principios de cada temporada existe una cierta flexibilidad para la contratación de nuevo personal y/o el llamamiento a plantilla de trabajadores fijos-discontinuos, por lo que podrían considerarse costes variables en este momento. Desde el momento que se ha efectuado la contratación o llamamiento de dichos empleados, en su gran parte dichos costes pasan a ser fijos, con muy estrecho margen para su variabilidad (horas extraordinarias, pactos individuales, por ejemplo), tal como ya antes habíamos explicado.

Para la toma de decisiones es fundamental segregar los costes fijos de los variables, pues el análisis de punto de equilibrio, análisis de decisión sobre cierre o mantenimiento de negocios o segmentos de los mismos están basados en este esquema de separación de costes. Para segregar los costes entre fijos y variables hay varios métodos, entre los cuales Coltman (1978) menciona tres criterios para segregarlos.

Para realizar una comparación adecuada entre los tres criterios, realiza una simulación para los costes de personal, considerando en todos los casos los datos mostrados en la figura 3.2, donde se observa la evolución mensual de costes de personal y de habitaciones ocupadas de un hotel.

Mes	Habitaciones ocupadas	Costes personal
Enero	500	7.200
Febrero	1.000	7.900
Marzo	1.300	9.900
Abril	1.200	10.800
Mayo	1.400	12.200
Junio	1.500	12.100
Julio	2.100	13.100
Agosto	2.100	13.200
Septiembre	1.500	11.800
Octubre	1.000	7.600
Noviembre	1.000	7.400
Diciembre	700	7.600
Total	15.300	120.800

Figura 3.2. Datos numéricos utilizados para cálculo costes fijos y variables  
Coltman (1978)

Coltman menciona que, en vez de realizarse este estudio con habitaciones ocupadas, también podría realizarse con la variable ingresos por habitaciones, en la medida que el ADR (ingreso de habitaciones por habitación ocupada) fuese constante. En este sentido diferimos, puesto que entendemos que es mejor vincularlo a la actividad y a las habitaciones ocupadas, información que está siempre disponible en un hotel de una manera más sencilla, y sin considerar hipótesis de imputación de ingresos, como es el caso de los paquetes turísticos o comisiones, que podrían afectar al ADR y, por lo tanto, a las conclusiones de este análisis.

Una precaución previa antes de aplicar cualquier modelo, es asegurarse de que los gastos de personal estén correctamente periodificados y ninguno de los meses esté alterado por retribuciones variables (los denominados *bonus*), pagas extraordinarias, primas de finalización de temporada/contrato, indemnizaciones, finiquitos, etcétera.

- Método máximo / mínimo: Los pasos a seguir serían los siguientes:
  - Deducir del máximo el mínimo importe, tal como se muestra en la figura 3.3.

Mes	Habitaciones ocupadas	Costes personal
Agosto (MAX)	2.100	13.200
Enero (MIN)	500	7.200
Diferencia	1.600	6.000

Figura 3.3. Máximo y mínimo del ejemplo de Coltman (1978)  
Elaboración propia

- Dividir la diferencia de costes de personal por la diferencia de habitaciones.  
En este caso:  $6.000/1.600$ : 3,75 euros, que corresponderá al coste variable por unidad vendida.
- En base al paso anterior, determinar los costes fijos:  
Total salarios agosto: 13.200 euros.  
Coste variable: 2.100 habitaciones x 3,75 euros: 7.875 euros.  
Coste fijo:  $13.200 - 7.875$ : 5.325 euros al mes, que por 12 meses determina un coste fijo anual de 63.900 euros.

Por lo tanto, si el coste total era de 120.800 euros, tenemos 63.900 euros de coste fijo y 56.900 euros de coste variable. Este método es sencillo y rápido, y estas son sus principales ventajas. En cualquier caso, sería necesario confirmar, para la validez de las conclusiones, que los dos meses seleccionados (enero y agosto en este caso) sean representativos de un mes de enero y de agosto habituales de este hotel.

- Gráfico multipunto: Consiste en fijar la variable dependiente (en este caso los costes de personal) en el eje de las «y» y la variable dependiente (habitaciones ocupadas) en el eje de las «x». A partir de ahí, hay que situar los puntos de los doce meses y trazar la recta que mejor alinee los puntos, dejando aproximadamente la mitad de cada uno de ellos por encima y por debajo de la recta trazada. El punto de dicha recta donde se produce la intersección con el eje de la «y» determina el importe mensual de coste fijo. En el ejemplo de Coltman ofrecía 4.500 euros que por 12 meses ofrece unos costes fijos totales de 54.000 euros. La gran limitación es la subjetividad en la determinación de la recta de forma prácticamente visual.
- Regresión múltiple. En el fondo, este método es el mismo que el anterior, pero determinando la recta de forma empírica. Dados los objetivos de este trabajo, no expondremos la justificación teórica de la regresión matemática. Tan sólo

indicaremos que para este ejemplo su solución sería la mostrada a partir de la figura 3.4.

Mes	Habitaciones ocupadas	Costes personal	XY	X <sup>2</sup>
	(x)	(y)	(x) * (y)	(x) * (x)
Enero	500	7.200	3.600.000	250.000
Febrero	1.000	7.900	7.900.000	1.000.000
Marzo	1.300	9.900	12.870.000	1.690.000
Abril	1.200	10.800	12.960.000	1.440.000
Mayo	1.400	12.200	17.080.000	1.960.000
Junio	1.500	12.100	18.150.000	2.250.000
Julio	2.100	13.100	27.510.000	4.410.000
Agosto	2.100	13.200	27.720.000	4.410.000
Septiembre	1.500	11.800	17.700.000	2.250.000
Octubre	1.000	7.600	7.600.000	1.000.000
Noviembre	1.000	7.400	7.400.000	1.000.000
Diciembre	700	7.600	5.320.000	490.000
Total	15.300	120.800	165.810.000	22.150.000

Figura 3.4. Base de cálculo método de regresión múltiple  
 Coltman (1978)

Costes fijos:  $((\Sigma Y * \Sigma X^2) - (\Sigma X * \Sigma XY)) / n(\Sigma X^2) - (\Sigma X)^2$ : 4.378 euros al mes;  
 redondeado 4.400 x 12 meses: 52.800 euros al año.

La figura 3.5 ofrece una comparación de resultados para los tres métodos:

	Fijo	Variable
Máximo / mínimo	63.900	56.900
Gráfico multipunto	54.000	66.800
Regresión	52.800	68.000

Figura 3.5. Comparación de metodologías para el cálculo de costes fijos y variables  
 Elaboración propia a partir del ejemplo de Coltman (1978)

El más preciso es, sin duda, la regresión múltiple, pero el de máximo/mínimo es recomendable por su sencillez. En cualquier caso las diferencias entre ambos son significativas.

### 3.3.4. Reparto de costes

Para el reparto de coste existen dos aproximaciones, extensamente conocidas, como son el *direct costing* y el *full costing* (Oller, 1994):

- Reparto de los costes asignables o *direct costing*: Usualmente el *direct costing* sólo tiene en cuenta los costes asignables que, además, sean variables (circunstancia que suele coincidir con este tipo de costes) si bien el desarrollo de este sistema ha ido asimilando la inclusión de cualquier coste asignable sea fijo o variable. Una vez restados de los ingresos todos los costes asignables, obtendremos el margen neto de cada uno de los departamentos anteriormente descritos. Después, dividiendo el margen neto de cada departamento por su volumen de ingresos generados, obtendremos una medida de la rentabilidad de cada departamento. En el sistema del *direct costing*, todos los costes que no sean directamente asignables son restados del margen neto de la empresa, que se compone del sumatorio de los márgenes netos de cada departamento.
- Reparto de los costes no asignables o *full costing*: Este reparto puede efectuarse en base a dos procedimientos:
  - En función de criterios subjetivos: Consiste en repartir los costes no asignables en función de criterios subjetivos, y los más usuales son el volumen de ingresos de cada centro, los metros cuadrados que ocupa cada centro, un porcentaje de gastos asignables, una parte igual a cada centro, una mezcla de todos ellos en función de los gastos a imputar, etcétera. Este último criterio es el más recomendado, porque si bien conlleva la mayor carga de subjetividad, también recoge, en principio, toda la experiencia del gestor de la empresa.
  - El método de las secciones homogéneas: Es un procedimiento contable que nos permite imputar los costes no asignables, racionalizando los criterios subjetivos. El método consiste en:
    - Dividir los diferentes departamentos de la empresa en secciones homogéneas, entendiendo como tales un departamento dentro de la empresa que produce un producto/servicio. Según el producto/servicio sea consumido por nuestros clientes, o por otro departamento dentro de la misma empresa, las secciones serán principales (cuando el producto/servicio elaborado es consumido directamente por el cliente, como los departamentos de habitaciones, restaurante, bar, teléfono, etcétera) o secundarias (si el producto/servicio es consumido por uno de los departamentos

principales, como el departamento de reparación y mantenimiento, el departamento de administración, etcétera).

- Una vez dividida la empresa en secciones homogéneas, se procederá a distribuir a cada una de ellas los costes indirectos de la empresa, también con criterios subjetivos. Este sistema canaliza la subjetividad del *full costing*, pero no puede eliminarla. Luego se sumarán el total de esos costes indirectos y sabremos el coste total de cada sección.
- La siguiente fase será distribuir los costes de las secciones secundarias a las principales. Para ello deberemos sumar todos los costes asignados y dividirlos por una unidad de obra, apareciendo de nuevo la subjetividad (siempre asociada al *full costing*) de determinar la unidad de obra (unidad de medida con la que vamos a medir lo que se produce en una sección). Una vez determinada la unidad de obra deberemos proceder a dividir el sumatorio de costes de cada sección por su unidad de obra obteniendo así el coste unitario de cada unidad de obra.
- El siguiente proceso será determinar cuántas unidades de obra utiliza cada departamento principal y calcularemos el coste que procederá a cada sección principal mediante la siguiente operación:

$$\frac{\text{Suma costes de la sección homogénea}}{\text{Unidad de obra}} \times \text{Unidades de obra utilizadas}$$

- Este método necesita, para su aplicación, de la existencia de unos departamentos principales que produzcan productos/servicios directamente a nuestros clientes y otros departamentos secundarios que ayuden a los principales. Esto implica una organización que es usual encontrar en los hoteles. Los métodos seguidos por el *full costing* son de gran utilidad para el cálculo de precios de un producto/servicio y para el cálculo del umbral de rentabilidad de un departamento. Sin embargo, no es un método recomendable para decidir sobre la rentabilidad de un departamento por la gran carga de subjetividad que conlleva.



Corroto y otros (1996) plantean un modelo de contabilidad de costes para empresas hoteleras, donde, no mencionando USALI, optan por un modelo de coste directo, sobre el cual realizan ciertas adaptaciones. Inicialmente comentan que habían pensado llevar los costes variables a cada uno de los servicios y los costes fijos no distribuirlos, lo cual entiendo que es confundir coste directo con coste variable. Un coste puede ser directo y variable o directo y fijo. El hecho de su variabilidad no supone la consideración de imputable directamente o no, tal como hemos visto anteriormente. Una vez dicho esto, los mismos autores abogan por imputar de forma directa aquellos costes fijos identificables y dejar como no distribuidos los de administración, comerciales y otros gastos, lo cual, sin mencionarlo directamente, se aproxima en sumo grado, como posteriormente veremos, a USALI.

### **3.4. Información de costes medioambientales**

#### **3.4.1. Introducción**

Tras la Cumbre de la Tierra celebrada en 1992 en Río de Janeiro (Brasil), tres organizaciones internacionales, *World Travel & Tourism Council*, la Organización Mundial del Turismo (OMT) y el Consejo de la Tierra, unieron sus esfuerzos para producir un documento denominado «Agenda 21 para la industria del turismo: hacia un desarrollo sostenible», que establece, entre otros, los siguientes principios:

- Los viajes y el turismo deberían ayudar a conseguir una vida sana productiva en armonía con la naturaleza.
- Los viajes y el turismo deberían contribuir a la conservación, protección y restauración de los ecosistemas de la Tierra.
- Los viajes y el turismo deberían basarse en modelos de producción y consumo sostenibles.
- Las naciones deberían cooperar en promocionar un sistema económico abierto, en el cual el comercio internacional de servicios turísticos y viajes tenga lugar sobre una base sostenible.
- Los viajes y el turismo, la paz, el desarrollo y la protección medioambiental son interdependientes.
- La protección medioambiental debería constituir una parte integral del proceso de desarrollo turístico.

- Las cuestiones relacionadas con el desarrollo turístico deberían ser tratadas con la participación de los ciudadanos involucrados y las decisiones de planificación tomadas en el ámbito local.
- Las naciones deberían advertirse mutuamente en caso de catástrofe natural susceptible de afectar a turistas o regiones turísticas.
- Los viajes y el turismo deberían utilizar su capacidad al máximo para crear empleo para las mujeres y los pobladores locales.
- El desarrollo turístico debería reconocer y apoyar la identidad, la cultura y los intereses de las poblaciones locales.
- El sector de los viajes y el turismo debería respetar la legislación internacional relativa a la protección del medio ambiente.

En este contexto resulta necesario adecuar el desarrollo del turismo de forma que los impactos que éste tiene, tanto en el medio ambiente social como en el medio ambiente físico-natural, se realicen de forma homogénea, pudiéndose destacar entre los factores más relevantes los siguientes (Casanueva y otros, 2000): dentro de los impactos sobre el medio ambiente social se pueden citar como aspectos positivos el desarrollo económico de zonas deprimidas (pero con recursos naturales y humanos muy atractivos), la educación y concienciación ecológica de turistas que tienen la oportunidad de disfrutar de entornos naturales y el enriquecimiento cultural de turistas y nativos con el conocimiento de otras costumbres y estilos de vida, promoviendo la aceptación de la diversidad y el acercamiento entre los pueblos. Entre los aspectos negativos cabe citar la posible pérdida de las identidades locales a causa de un turismo masificado e incontrolado, la degradación de la dignidad de los habitantes de los destinos turísticos en países en vías de desarrollo (promoviendo la aparición de enfoques turísticos no deseados, como puede ser el turismo sexual), y el abandono de las actividades económicas tradicionales a favor de las actividades turísticas, con el empobrecimiento de la diversidad de los entornos.

Entre los impactos físico/naturales podemos mencionar como positivos la protección y recuperación de los espacios de interés turístico por parte de los empresarios y administraciones para facilitar su explotación y garantizar su permanencia en el tiempo (gestión medioambiental, control del número de visitantes, mantenimiento y vigilancia de los recursos, rehabilitación de monumentos, etcétera). Los aspectos negativos están ligados principalmente al turismo de masas, pero también las actividades turísticas minoritarias pueden provocar impactos de mayor gravedad al tener lugar en ecosistemas más frágiles. Entre los ejemplos más significativos encontraríamos:

- Deterioro del paisaje por la construcción incontrolada de establecimientos turísticos (urbanizaciones costeras, chiringuitos de playa, hoteles en el centro histórico de las ciudades, campos de golf, etcétera).
- La creación de infraestructura de transporte dañina para el medio ambiente, como carreteras que dividen ecosistemas, vías de tren, construcción de puertos y aeropuertos, etcétera.
- Impactos auditivos negativos, como las zonas de bares de copas con música y la presencia de vehículos a altas horas de la madrugada. También podemos considerar como tales el ruido de vehículos o turistas en espacios naturales protegidos o el que sufren las zonas residenciales próximas a los aeropuertos.
- Incremento desproporcionado de residuos en la época de temporada alta, lo que supone acumulación de basuras, malos olores y mayor contaminación de ríos y mares.
- Erosión de parajes naturales de singular belleza por la circulación intensa en vehículos todo terreno, motos, bicicletas de montaña o incluso a pie.
- Aumento de la contaminación atmosférica y de los ríos y mares.
- Despilfarro de agua y energía de muchos equipamientos turísticos (piscinas de hoteles, jardines, campos de golf, etcétera).
- Utilización de combustible por el transporte turístico.
- Destrucción de ecosistemas frágiles en aquellas actividades que tienen lugar en parques naturales, costas o zonas de alta diversidad ecológica, que puede llevar incluso a la desaparición de especies, sobre todo en los destinos más exóticos, en los que ni siquiera se conoce el número de especies de animales y vegetales que existen y mucho menos los efectos que puede tener la presencia humana.

Esto ha conllevado la necesidad de implantar programas de calidad en los hoteles, de cara a aminorar los efectos negativos del turismo. Cuando la dirección de un hotel se plantea la decisión de instaurar un sistema de calidad, muchas veces se duda entre la implantación de lo que es un sistema de calidad propiamente dicho, es decir, lo que representan distintivos como la Q o la ISO 9000, o, por el contrario, decantarse por sistemas de gestión medioambiental (ISO 14001 y el certificado EMAS), o bien integrar ambos.

El primer grupo se fundamenta en desarrollar un concepto de calidad global en el hotel y en aproximar las características de éste a las necesidades de los clientes para así ofrecerles una mayor satisfacción. Por el contrario, los sistemas medioambientales no

están tan dirigidos a ofrecer un producto y un servicio óptimos al cliente, sino a asegurar una parte muy concreta del concepto calidad, como es el respecto y el cuidado de las normas medioambientales, intentando ir más allá de la propia observancia de la ley. El hecho de que la normativa medioambiental europea sea cada vez más estricta y a su vez la población se vaya concienciando de la importancia de estos aspectos, hace que muchos hoteles hayan adoptado, en los últimos años, sistemas de este tipo. Además, un hecho que no se debe pasar por alto es que estos sistemas, aunque sus criterios de certificación sean puramente medioambientales, implican con su implantación toda una serie de cambios organizacionales que contribuyen a mejorar aspectos de la calidad que van más allá del ámbito medioambiental. Así, por ejemplo, el uso eficiente de los residuos contribuye a un decremento de costes, aunque no debemos limitarnos a hacer esta lectura, sino que quizá lo más importante es el cambio cultural y el enfoque de mejora que los nuevos procedimientos provocan en los empleados.

Los sistemas medioambientales, además, contribuyen al desarrollo turístico sostenible. Según la Unión Mundial para la Naturaleza (OMT, 1993), «el desarrollo sostenible es un proceso que permite que se produzca el desarrollo sin deteriorar ni agotar los recursos que lo hacen posible. Este objetivo se logra, generalmente, gestionando los recursos de forma que se puedan ir renovando al mismo ritmo que van siendo empleados, o pasando de un recurso que se regenera lentamente a otro que tenga un ritmo más rápido de regeneración. De esta forma, los recursos podrán seguir manteniendo a las generaciones presentes y futuras».

Aparte de las razones éticas y morales que apelan a la conciencia de los empresarios turísticos para contribuir al desarrollo sostenible, que deben ser las predominantes, existen argumentos de rentabilidad económica que pueden convencer para llevar a una empresa turística a implantar un sistema de gestión medioambiental. Entre estos aspectos Casanueva y otros (2000) mencionan:

- El aumento de la conciencia ecológica de los turistas hace que éstos prefieran organizaciones que demuestren un comportamiento medioambiental respetuoso. Si una empresa certifica este comportamiento mediante la implantación de un sistema de gestión medioambiental, podrá diferenciarse de sus competidores con todas las ventajas que esta estrategia conlleva al satisfacer mejor las expectativas de los clientes (fidelización, precios más elevados, protección ante una guerra de precios, etcétera).

- El ecologismo brinda la oportunidad de crear una imagen comercial positiva: «lo verde vende».
- El fomento de actividades sostenibles por parte de las instituciones públicas puede suponer una fuente de ingresos en forma de ayudas y subvenciones.
- En este mismo sentido, las instituciones públicas tenderán a contratar a aquellas empresas que tengan un comportamiento respetuoso con el entorno.
- El ser incluidos por algunos tour operadores comprometidos con el medio ambiente en sus circuitos. Por ejemplo, *Touristik Union International* (TUI), el mayor tour operador de Alemania, ha eliminado algunos destinos de su programa porque en ellos el desarrollo turístico se había convertido en una amenaza demasiado seria para el medio ambiente.
- Las presiones de otros agentes del entorno, como asociaciones de ecologistas, agrupaciones de vecinos, etcétera.
- Conseguir unas mejores relaciones con el entorno inmediato, con la población y las autoridades, labrando una buena imagen y un espíritu de colaboración.
- La posibilidad de diversificar la oferta turística por el incremento de la demanda de nuevas formas de turismo alternativo como el ecoturismo, el turismo rural, de aventuras, etcétera.
- Incrementa la motivación en los empleados conscientes de la importancia de una actitud ecológica positiva. *Canadian Pacific Hotels of Resorts*, importante cadena hotelera norteamericana, llevó a cabo una encuesta entre su personal y los resultados mostraron que nueve de cada diez empleados encontraban su trabajo más gratificante si se ponía en práctica la protección medioambiental.
- Una gestión ambiental adecuada permite reducir el consumo de energía y agua y, por consiguiente, los costes de la empresa.

Adicionalmente a estos aspectos, Bosch (2002) añade otros argumentos como la reducción y recogida selectiva de residuos, la reducción y control de consumo energético, la reducción de la carga contaminante de las aguas residuales y control de su vertido, la reducción y control de ruido interior, la mejora de la comunicación medioambiental externa, la priorización del consumo de productos ecológicos o con bajo impacto medioambiental y, finalmente, la mejora de la comunicación medioambiental interna.

Los hoteles que protejan el medio ambiente pueden ser claves en el futuro desde diferentes puntos de vista (Enz y Siguaw, 1999), puesto que algunos operadores creen que la gestión a través de la protección del medio ambiente no es una elección, sino la

forma correcta de hacer las cosas. Otros creen que hay que anticiparse a las regulaciones legales y gubernamentales que se producirán próximamente y, finalmente, otros operadores creen que hay una gran proporción de clientes, que se ve incrementada rápidamente, que reclaman hoteles con este compromiso.

Los mismos autores comentan el estudio realizado en el Hotel Hyatt Regency de Chicago, sobre el análisis coste beneficio de la puesta en marcha de programas de reciclaje, cuyo resultado se muestra en la figura 3.6.

Ahorros	(USD)	
	1997	1998
Ahorros en costes de transporte <sup>1</sup>	200.787	176.770
Productos y equipos recuperados	28.459	33.578
Ingresos	8.842	6.000
Total de ahorros	238.088	216.220
<b>Costes</b>		
Costes de personal	73.508	74.000
Costes de supervisores	65.000	55.400
Proveedores	8.250	9.740
Total de costes	146.758	139.140
Ahorros netos	91.330	77.080

Figura 3.6. Coste de reciclaje y ahorros para Hyatt Regency Chicago  
Enz y Siguaw (1999)

Como hemos indicado previamente, existen tres normas medioambientales de referencia, la ISO 14001, el reglamento EMAS y la *Green Globe*. Las principales características de cada una de ellas son las siguientes:

- ISO 14001. Se trata del referente internacional en el campo de normativas sobre la gestión medioambiental y consiste en una serie de estándares internacionales que especifican los requerimientos para preparar y valorar un sistema de gestión que asegure que una empresa mantiene la protección ambiental y la prevención de la contaminación en equilibrio con las necesidades sociales y económicas (Bosch, 2002).

La ISO 14001, aplicable a todo tipo y tamaño de organizaciones, define lo que es un sistema de manejo ambiental. Según ella, este sistema se centra en el método de producción y no en los productos o servicios obtenidos. Esta metodología establece un régimen de mejora continua del sistema administrativo, bajo el

<sup>1</sup> La reducción de los ahorros en los costes de transporte es el resultado de la reducción de precio de mercado de productos reciclados.

supuesto de que un buen sistema de manejo ambiental trae productos o servicios ambientalmente sanos.

Según la norma ISO 14001, un sistema de manejo ambiental se compone de cinco etapas distintas:

- La organización define la política ambiental en la cual se enmarcan sus objetivos ambientales.
- La organización establece un plan que le permita cumplir con su propia política ambiental.
- La organización determina las medidas y los mecanismos de apoyo necesarios para realizar su política ambiental, incluyendo sus objetivos.
- La organización identifica, mide, controla y evalúa sus impactos ambientales.
- La organización revisa y mejora continuamente su sistema.

El conjunto de estándares de la ISO 14001 se divide en dos categorías: estándares de la organización y estándares del proceso y del producto. Los estándares de la organización son especificaciones del sistema de gestión ambiental, guías del sistema, auditoría ambiental y evaluación del desempeño ambiental. Por su parte, los estándares del producto incluyen la «etiqueta» ambiental del producto, el aseguramiento del ciclo de vida, los aspectos ambientales de los estándares del producto y, finalmente, conceptos y definiciones.

- *Eco-Management and Audit Scheme* (EMAS) es un sistema comunitario de ecogestión y ecoauditoría gestionado por los estados miembros de la Unión Europea. Consiste en mejorar, sobre una base voluntaria, los requisitos mínimos previstos en la legislación ambiental, y es completamente compatible con la norma internacional de gestión medioambiental (ISO 14001). Los objetivos principales de EMAS son la mejora de la actuación medioambiental, la demostración del cumplimiento con la legislación medioambiental y la comunicación de logros medioambientales de las empresas al público. Los principales beneficios que cabe esperar con la implantación de un sistema EMAS son los siguientes:
  - Reducción de costes mediante una optimización en el consumo de energía y recursos.
  - Posible ahorro en costes financieros al existir la posibilidad de solicitar créditos bancarios en buenas condiciones, o intentar negociar con las

compañías aseguradoras para obtener ventajas en la contratación de las primas.

- En el caso de Cataluña, cabe decir, además, que el *Departament de Medi Ambient* de la Generalitat ha suscrito convenios con varias entidades bancarias para ofrecer créditos ventajosos a las empresas que se acojan a este tipo de sistema.
- Una mejor imagen ante diferentes actores: clientes, autoridades, personal, bancos y compañías aseguradoras.
- A finales de 1997 se realizó una encuesta en Cataluña que reflejó que el 55 % de los encuestados estaba dispuesto a pagar más si el establecimiento donde se alojaba durante las vacaciones cumplía requisitos medioambientales (Bosch, 2002).
- Cumplimiento de la legislación medioambiental y la prevención de posibles accidentes.

La figura 3.7. muestra un ejemplo de programa de mejora medioambiental fundamentado en EMAS:

Objetivos	Metas	Acciones medioambientales y medios
Reducción de consumo de energía	Reducción del x % de consumo eléctrico para el año z	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Sistema de control de consumo individual de electricidad en todas las habitaciones y en todas las instalaciones del hotel</li> <li>2. Reemplazo de viejas bombillas por nuevas de bajo consumo</li> <li>3. Desconexión automática del aire acondicionado con ventanas abiertas</li> </ol>
Reducción de generación de residuos	Reducción del x % de generación de residuos para el año z	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Eliminación de pequeños paquetes</li> <li>2. Promoción del uso de envases de cristal, de metal, retornables y reciclables</li> <li>3. Uso de papel libre de cloro</li> </ol>
Reducción del consumo de agua	Reducción del x % del consumo de agua para el mes z	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Provisión de interruptores <i>on-off</i> en las duchas eléctricas</li> <li>2. Distintos medidores de agua para el bar, las habitaciones y la cocina</li> <li>3. Incorporación de atomizadores de bajo consumo en grifos de cisternas de doble pulsador en inodoros</li> </ol>

Figura 3.7. Programa de mejora medioambiental  
 Elaboración propia

Las fases más usuales en el procedimiento de implantación del EMAS son la evaluación medioambiental inicial y la definición a grandes rasgos de las



actuaciones pertinentes, la elaboración del manual de gestión general, un manual de procedimientos y la implantación misma del sistema. También se elabora un plan de emergencia para contemplar situaciones sobrevenidas excepcionalmente, y se realiza un simulacro de emergencia. Una vez llegado a este punto se realiza la auditoria previa anterior a la verificación por parte de un ente acreditado que permite, finalmente, obtener el certificado y declaración medioambiental, haciendo públicos los datos y las actuaciones que se han llevado en aquel centro.

El principal aspecto negativo que suele comportar el EMAS es el coste de la implantación, aunque es un certificado fuertemente subvencionado y, en algunos casos, se puede llegar al 75 % de subvención del coste total.

Otro aspecto que a veces puede parecer desfavorable es el hecho de que se exige dejar evidencia escrita de la mayor parte de procedimientos, resultados obtenidos, procedimientos medioambientales, etcétera.

Finalmente, un dato interesante es que, según el *Departament de Medi Ambient* de la Generalitat, en una encuesta realizada en agosto de 2000 (Bosch, 2002), el 75 % de las empresas certificadas con el EMAS valoraron de manera positiva la implantación.

- A nivel internacional cabe mencionar el certificado internacional *Green Globe*, creado por el World Travel and Tourism Council (WTTC), y que cuenta con el soporte de veinte asociaciones industriales internacionales (la mayoría del sector turismo) y del programa medioambiental de las Naciones Unidas. *Green Globe* es un programa de gestión ambiental para compañías de viajes y turismo en aproximadamente unos cien países y se halla apoyado formalmente por 27 organizaciones gubernamentales e industriales, incluidas la Asociación Internacional de Hoteles y Restaurantes, la Asociación de Viajes del Asia Pacífico, la Organización Mundial del Turismo y el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente.

Los tres pasos necesarios para la obtención de este certificado son los siguientes. En primer lugar, entrar en contacto con *Green Globe*, y este organismo proporcionará la información y los documentos necesarios. Al cabo de seis meses, las empresas deben decidir si desean seguir el proceso formal de certificación basado en la Agenda 21 para Viajes y Turismo. Posteriormente, hay que obtener la certificación medioambiental basada en un estándar ISO, incorporando los principios de la Agenda 21. Las empresas reciben asistencia en sistemas de

gestión del desarrollo medioambiental, así como el establecimiento de metas de consultoras calificadas de *Green Globe* 21. Finalmente se procede a una verificación independiente. La *Société General de Surveillance* (SGS) u otras organizaciones habilitadas por *Green Globe*, trabajan con éste para definir los procedimientos de implementación, haciéndose cargo del alcance de las metas finales. Se encargan así de realizar auditorias regulares para certificar la presencia de los estándares necesarios. Una vez la verificación se ha realizado, la empresa adquiere el derecho de utilizar el logotipo de certificación de *Green Globe*. La certificación de este estándar requiere la demostración año a año del mejoramiento medioambiental a través de programas de acción y con el asesoramiento de auditores especializados.

### 3.4.2. Gestión medioambiental

Como hemos venido indicando, uno de los principales aspectos de los costes medioambientales, y vinculado a la calidad, es la correcta gestión medioambiental, que podemos analizar a través de dos grandes grupos: la gestión de residuos y desperdicios por un lado, y la gestión energética por otro.

- Gestión de residuos y desperdicios. Un primer elemento de la gestión medioambiental en las empresas hoteleras está constituido por el reciclaje del papel, vidrio, cartuchos de impresoras y aceites.
  - Reciclaje de papel. Con el reciclaje del papel se pretende proteger el medio ambiente. A modo de ejemplo, se puede indicar que una tonelada métrica de papel reciclado ahorra 17 árboles, 20.000 litros de agua y el equivalente a 1.000 litros de gasolina (Bosch, 2002). Para ello conviene reducir el volumen de desperdicios a procesar, a lo cual también colabora la recuperación del papel usado y del cartón. Reciclar ayuda también a limitar la creciente demanda de papel, que muchos países europeos en parte tienen que importar.
  - Utilización del papel reciclado. Con la utilización del papel reciclado se pretende proteger el medio ambiente, ya que utilizar papel reciclado ayuda a reducir el consumo de recursos forestales, pues su producción requiere menos madera, agua y energía.

- Reciclaje del vidrio. El reciclaje de vidrio ahorra energía ya que reciclar vidrio requiere una temperatura más baja de fundición que otras materias primas (1000° C en vez de 1500° C).
- Cartuchos de impresoras. El cianuro de los cartuchos contamina el agua y mancha si está vertido fuera del vertedero. Para neutralizar la toxicidad, el polvo de la tinta contiene una base de cianuro en los pigmentos químicos. Este desecho tóxico es un producto tecnológico que puede ser recuperado.
- Aceites de cocina. Los aceites contaminan los ríos y el agua subterránea formando una capa en la superficie, lo que impide la oxigenación. Si los aceites son depositados a través del desagüe, fregadero o con desechos comunes, son susceptibles de filtrarse en el medio ambiente. Los aceites usados deben ser recolectados en contenedores de mediano volumen, de donde serán recogidos por las plantas especializadas en su tratamiento posterior, que los devolverá al ciclo productivo, ya sea en forma de aceite de segunda calidad, en procesos de saponificación, como aditivos a otros productos, etcétera.
- Controles de utilización de energía y agua:
  - Energía eléctrica: El control del uso de la energía eléctrica protege el medio ambiente dado que el consumo de energía supone la utilización de recursos naturales limitados y no renovables (carbón, aceites, gas, etcétera), genera gran cantidad de desechos, aumenta la polución del aire y contribuye al calentamiento global del planeta. El control del uso de energía ayuda a optimizar el gasto de energía: para el mismo servicio suministrado, la optimización lleva a una disminución de la proporción de coste de energía sobre el conjunto de gastos del hotel.
  - Agua: El control de consumo de agua también es un elemento clave para la protección del medio ambiente y para optimizar el gasto, ya que los precios del agua están creciendo de manera rápida y significativa.

Stipanuk (2002) expone también medidas para el ahorro de energía y de agua tomadas por hoteles relevantes alrededor del mundo, como pueden ser las siguientes:

- Medidas para el control de energía:
  - Recuperación de calefacción y de agua del equipo de refrigeración, y calderas de conversión en combustión de micro-procesador controlado (Hotel Continental, Londres).

- Recuperación del vapor (Inter-Continental, Nairobi).
- Recuperación de calefacción de la torre de refrigeración del circuito de condensación (Inter-Continental, Leipzig).
- Gestión de energía de la cocina (May Fair Inter-Continental, Londres).
- Gestión de la energía de la lavandería y del agua (Inter-Continental, Hamburgo).
- Construcción de un sistema de automatización (Inter-Continental, Río de Janeiro).
- Medidas para el control del agua:
  - Reciclar el agua gris de las instalaciones (Inter-Continental, Tokio Bay).
  - Reciclar aguas residuales (Al Bustan Palace Inter-Continental Muscat, Omán).
  - Reciclar y recuperar el agua (Inter-Continental, Muscat).
  - Substitución de friega platos de la cocina (Inter-Continental, Hamburgo).
  - Sistema de reutilización del agua de las máquinas de lavar de la lavandería (Inter-Continental, Berlín).
  - Recuperación del agua del centro de salud y recolección del agua de lluvia (Inter-Continental, Leipzig).
  - Construir su propio pozo (Inter-Continental, Sao Paulo).

Burger (2003) expone también las diez medidas más utilizadas por *Green Suite International* para reducir los costes operativos al mismo tiempo que incrementar su eficiencia, rentabilidad e imagen, para más de 43 millones de viajeros año.

- Sistema de Inyección de ozono en la lavandería.
- Dispensador regulable de agua en el inodoro.
- Atomizadores de grifos y cabezas de ducha de bajo consumo de agua.
- Avisos de ahorro de agua.
- Termostato digital programable para aire acondicionado.
- Bombillas de bajo consumo en lámparas de mesa.
- Bombillas de bajo consumo en lámparas de techo.
- Señal de salida de emergencia de diodos.
- Luces de noche electroluminescentes.
- Sistema de control de olor con neblinas naturales.

### 3.4.3. Costes medioambientales

Podemos hacer una primera distinción de los costes medioambientales en función del ámbito de repercusión de los mismos, lo que nos permite hablar de costes internos y costes externos, siguiendo la clasificación que propone Casanueva y otros (2000).

- Costes internos: Son aquellos que tienen un impacto directo en los resultados de la empresa turística y, por tanto, se plasman en su cuenta de pérdidas y ganancias.

Podemos, a su vez, distinguir entre los siguientes apartados:

- Costes de prevención, en los que incurre la empresa para evitar un mal comportamiento medioambiental, como pueden ser los costes de evaluación (aquellos incurridos para controlar su actuación medioambiental, como estudio de proveedores, evaluación de riesgos ecológicos, auditorías y certificaciones medioambientales, etcétera), costes de formación medioambiental y, finalmente, los costes de implantación resultantes de la puesta en funcionamiento de cualquier proceso o sistema con implicaciones medioambientales. Dentro de estos últimos, habría que distinguir entre inversión propiamente dicha (equipos, maquinaria, etcétera), gastos aparejados para el desarrollo del sistema (calibración, análisis, etcétera) y gastos de funcionamiento (no capitalizables).
  - Costes de despilfarro, ocasionados por un mal aprovechamiento y excesivo consumo de recursos: combustible, electricidad, agua, etcétera.
  - Costes legales que, a su vez, pueden ser costes de cumplimiento provocados por las exigencias administrativas: licencias, tasas, seguros, impuestos, etcétera, o bien costes de responsabilidad, asociados al resarcimiento de los daños que hayan podido realizar al entorno o a terceros (multas, indemnizaciones e incluso, en algunas ocasiones, puede llegarse a sufrir responsabilidad penal por delito ecológico).
  - Costes de imagen, provenientes de una mala gestión medioambiental incluso en caso de haberse dado hace bastante tiempo. Se traduce en aversión a la empresa y a sus productos y servicios por parte del mercado con el consiguiente impacto negativo en los resultados.
- Costes externos: Serían los más difíciles de gestionar, ya que la empresa no los contabiliza directamente por tener un tratamiento similar al que anteriormente hemos definido para los costes de oportunidad.

- Costes sociales, que afectan al conjunto de la sociedad, como degradación del entorno, ya sea visual, acústica u olfativa, consecuencia del aumento del nivel del mar por el efecto invernadero, aumento del agujero en la capa de ozono, y que, por lo tanto, son difícilmente cuantificables.
- Costes del cliente resultantes de una deficiente calidad medioambiental de los productos o materiales suministrados. Son cuantificables y traducibles a unidades monetarias.

Finalmente, y para finalizar este subapartado, hemos de mencionar el tratamiento en España a los costes medioambientales y, en concreto, a su tratamiento en las cuentas anuales. La resolución 6389 de 25 de marzo de 2002 (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2002) aprobó las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales, aplicables a todo tipo de entidades, incluso a las entidades sin ánimo de lucro. Estas normas deben aplicarse para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales y perseguir que las cuentas ofrezcan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados. Inicialmente, dicho Decreto ofrece una serie de definiciones, donde las más importantes son las siguientes:

- Actividad medioambiental es cualquier operación cuyo fin sea prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente.
- Medio ambiente es el entorno físico natural (aire, tierra, flora, fauna, recursos no renovables, etcétera).
- Gastos de naturaleza medioambiental son todos los importes devengados de las actividades medioambientales a realizar o realizadas para la gestión de los efectos medioambientales y para cumplir los compromisos medioambientales. Son considerados como «gastos de explotación» del ejercicio en el que se devenguen y se incorporan a la cuenta de pérdidas y ganancias (incluye la posibilidad de crear una partida específica de «gastos medioambientales»). Si representan una parte significativa de alguna operación, deben reconocerse separadamente. Los «gastos extraordinarios» deben calificarse como tales (multas, sanciones, compensaciones a terceros, etcétera).
- Activos de naturaleza medioambiental son elementos incorporados al patrimonio cuyo fin es minimizar el impacto ambiental y proteger y mejorar el medio ambiente, incluida la reducción o eliminación de la contaminación futura.

- Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental son gastos de naturaleza medioambiental, originados en el ejercicio actual o anteriores, que al cierre del ejercicio son indeterminados en cuanto a su importe y a la fecha en la que se producirán. Se incluyen en el pasivo del balance dentro de «provisiones para riesgos y gastos: otras provisiones», pudiéndose crear una partida específica de «provisión para actuaciones medioambientales».
- Obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente: hay que realizar provisiones hasta el momento en el que la entidad tenga que atender las obligaciones de pago por descontaminación, restauración, eliminación de residuos, eliminación de activos, etcétera. Si al final de la vida útil de un activo, éste produce daños en el medio ambiente que hay que reparar, hay que hacer una dotación en cada uno de los años de utilización por la parte proporcional estimada para reparar el daño.

Por su parte deberá incluirse la información significativa con relación a los elementos descritos en los apartados anteriores, de acuerdo a la siguiente estructura:

- «Apartado 4. Normas de valoración»: Criterios de valoración e imputación, método de estimación, etcétera.
- «Apartado 15. Situación fiscal»: Deducciones por inversiones en actividades medioambientales.
- «Apartado 22. Información sobre medio ambiente»: Descripción de sistemas y equipos, gastos ordinarios y extraordinarios para protección y mejora del medio ambiente, riesgos y gastos por las provisiones (litigios, indemnizaciones, etcétera), contingencias, responsabilidades, subvenciones, etcétera. Finalmente, las cuentas

a emplear para el registro de los efectos medioambientales serán las siguientes:

- En el subgrupo 62:
  - 622: Reparaciones y conservación (6220 general y 6223 de medio ambiente).
  - 623: Servicios de profesionales independientes (6230 general y 6233 de medio ambiente).
- En el subgrupo 14:
  - 145: Provisión para actuaciones medioambientales.

### 3.5. Fijación de precios de venta

Tal como se ha expuesto en el capítulo 1, la tipología del producto hotelero hace necesario disponer de unas adecuadas técnicas de fijación de precios, técnicas que se abordan en este subapartado.

Las características propias del servicio hotelero hacen que sean diferentes las políticas de fijación de precios. En primer lugar, la imposibilidad de almacenar el servicio, las ventas no realizadas son irrecuperables, están perdidas definitivamente. En segundo lugar, los oferentes turísticos operan con limitaciones de capacidad, sometidos a las fluctuaciones de la demanda. Relacionado con la capacidad, los costes fijos son muy elevados con relación a los variables, por lo que los costes variables bajos suponen una presión para aumentar a corto plazo las ventas. Todo ello conduce a una conclusión: siempre interesa, al menos en el corto plazo, hacer una venta a cualquier precio, más que no hacerla, por los dos motivos expuestos: una venta no hecha hoy es irrecuperable y segundo, porque los costes variables asociados a dicha venta son muy pequeños. Otra conclusión vinculada con lo anterior es la discriminación de precios entre temporadas. Con una demanda que fluctúa cíclicamente y un producto no almacenable, esta práctica es más que razonable, tanto económica como socialmente. Los precios elevados en temporada alta recogen los costes de inversión en capacidad y restringen (de alguna manera) la demanda, mientras que los menores precios en temporada baja incentivan la demanda en ese momento.

Musa y Sanchis (1993) indican también que, para la fijación de los precios de venta, existen una serie de aspectos previos a considerar, y que básicamente, son los precios y calidad de los otros servicios ofrecidos por el hotel, la situación geográfica del mismo, el momento de la temporada (o de la semana, en definitiva, la oferta), el tipo de clientes y su nivel de renta y, finalmente, el nivel de oferta y demanda en la zona.

Adams (Harris, 1995) indica que de cara a considerar los precios de un hotel y sus posibilidades de incrementarlos, éstas estarán en función de los siguientes factores a considerar:

- Antigüedad y estado del edificio y del resto de instalaciones.
- Visibilidad y accesibilidad del hotel.
- Localización próxima a los generadores de demanda.
- Instalaciones adicionales del hotel.
- Calidad de servicio.



- Segmentos de mercado a los que se dirige.
- Acciones de marketing realizadas y nivel de presencia en los sistemas de reservas.

Por su parte, Chin y otros (1995) indican los siguientes aspectos como influyentes en la fijación de precios de habitaciones:

- Datos históricos, como la tendencia que ha tenido el mix de ventas hasta la actualidad, los eventos locales que pueden afectar a la ocupación (y su posible recurrencia) y la estacionalidad que se derive de dichos datos históricos.
- Las iniciativas de precios, para comprobar hasta qué punto nuestro hotel es diferente al de los competidores, verificar si el precio es más o menos importante para nuestros clientes que el propio servicio, para lo cual deberá conocerse quiénes son nuestros clientes habituales.
- Costes, desde el momento que será necesario conocer cuáles son los costes marginales de vender una habitación, cuáles son los costes operativos totales del departamento de habitaciones y cuál es el nivel de beneficio deseado para el hotel.
- Conocimiento de la competencia, en la vertiente de qué precios aplican nuestros competidores, cómo diferencian sus hoteles nuestros competidores y conocer, en caso de que exista, cuáles son las estrategias del líder del mercado local.

En cuanto a métodos de fijación de precios, los más importantes, cuyas principales características vamos a proceder a enumerar, son los siguientes:

- Método de Horwarth y Toth: Fue el más utilizado por los hoteleros norteamericanos en la década de los treinta y por su simplicidad, representa aún una tradición entre los mismos. Se supone que el precio de una habitación deber ser el 0,1 % del coste de la inversión de dicha habitación. Es sencillo, pero presenta notables desventajas, como el no tener en cuenta los costes operativos, las condiciones de financiación y otros factores tan importantes como la oferta o la demanda.

Dicho método es enunciado por Coltman (1978) como el criterio 1 USD por 1.000 USD, y lo basa en que debe haber una correlación entre la inversión en el edificio (normalmente entre el 60 y el 70 % del total de la inversión) y el precio cargado a la estancia. De ahí surgió la regla de que por cada 1.000 USD de inversión debía cobrarse un 1 USD por habitación/noche. Este ratio fue estimado en una situación con poca competencia y supone un 70 % de ocupación durante la vida del hotel, de forma que el hotel obtenga unos beneficios del 6 % anuales sobre la inversión total (Espinet, 1999). A pesar de la sencillez de este modelo, que es una ventaja, las críticas que se le pueden hacer son múltiples y evidentes, entre las cuales destaca

la de no tener en cuenta el análisis de la demanda y la competencia. Por otra parte, no incorpora el componente de revalorización de la inversión, ni los efectos de la inflación a lo largo del tiempo. Tampoco recoge la posibilidad de establecer diferentes precios en función de las segmentaciones realizadas, las condiciones de financiación, el precio de las demás actividades del establecimiento y su influencia sobre el precio de la habitación, así como la habitual separación entre propietario del inmueble y gestor del negocio hotelero.

- **Fórmula de Hubbart:** Desarrollada por la Asociación Americana de Hoteles a finales de la década de los cuarenta, ante las críticas al modelo de Horwarth y Toth y su consideración de método no científico. Su premisa es considerar el rendimiento deseado sobre la inversión como factor principal del precio. Básicamente consiste en considerar un presupuesto de actividades y añadir a los gastos operativos previstos para dicho nivel de actividad un rendimiento previsto sobre el nivel de inversión. La suma de los gastos operativos previstos y el nivel de beneficio previsto nos determina el nivel de ventas necesario que, aplicado sobre el nivel de actividad, nos ofrece el precio medio de la habitación. Aquí la limitación viene dada por la dificultad de cuantificar las actividades previstas, tanto desde el punto de vista meramente operativo (coeficiente de ocupación) como económico (costes operativos). El gran inconveniente de este modelo es el carácter subjetivo que se da a los beneficios de los departamentos, a la tasa de ocupación y al rendimiento de la inversión. Además, tampoco incorpora un análisis de la demanda, de la competencia, ni la posibilidad de discriminar los precios. En un ejemplo de comparación entre este método y el anterior (método de Horwarth y Toth), se concluye que en la fórmula Hubbart el precio es considerablemente superior (Espineta, 1999).

Fluvià (2000) explica que la fijación de precios basada en los métodos de Horwarth-Toth y Hubbert (estimar costes, un coeficiente de ocupación y sobre ellos aplicar un margen) tiene varias limitaciones. Por un lado, considerando la limitación de capacidad y los elevados costes fijos, el volumen de ventas y la ocupación afectan de forma sustancial a la evolución de los costes medios. Por lo tanto, una caída de ventas no permite absorber costes fijos y, en consecuencia, genera pérdida de beneficios, al tener un punto de equilibrio alto. Una segunda limitación es que la fijación de precios únicos es incompatible con la existencia de diferentes segmentos de demanda, con diferente sensibilidad al precio y con diferentes poderes adquisitivos.

- Método de Paul Simon: Se emplea para determinar el precio de alojamiento adecuado para alcanzar el punto de equilibrio de ventas, se considera en el modelo un 60 % de ocupación, y no es válido para ocupaciones inferiores. Su formulación es a través de la siguiente fórmula:

$$CON = P * THV$$

$$P = CON / THV = CF - AL + CI + CD - ROD / TH * 365 * ta$$

donde

- CON son los costes operativos netos.
- P es el precio en el punto de equilibrio.
- THV es el total estimado de habitaciones vendidas.
- CF son los costes fijos totales.
- AL son los beneficios de los negocios arrendados.
- CI son los costes indirectos totales.
- CD son los costes directos totales.
- ROD son los rendimientos de otros departamentos.
- TH es el número total de habitaciones.
- Ta es la tasa de ocupación estimada.

Las críticas hacia este modelo van dirigidas a considerar todos los costes como fijos, tanto los directos como los indirectos, cuando es bien sabido que los costes, especialmente de los departamentos operativos, tienen una cierta tendencia a la variabilidad.

- Programación de Roth: Desarrollada por la *Management Association Elmer Roth*, la cual supuso una primera experiencia de gestión de ingresos (*revenue management*), para lo cual se fijaban segmentos virtuales de habitaciones y permitía la gestión de las mismas en función de los niveles de demanda prevista.

Para aplicar este sistema hace falta seguir los siguientes pasos:

- Análisis de la demanda de las habitaciones para determinar la tasa de clientes que desean alojarse en función del precio.
- Comparación de la oferta y de la demanda de las habitaciones en función de las tasas obtenidas anteriormente.
- Estudiar las características de cada habitación del hotel con el fin de clasificarlas cualitativamente.
- Establecer reglas o normas para fijar los precios que capaciten a los responsables para estar en condiciones de responder a la demanda de las

habitaciones según cada precio y por el conocimiento del número de las habitaciones disponibles a cada precio.

Musa y Sanchís (1993) exponen como limitaciones al modelo su dificultad de aplicación en hoteles de reciente creación donde no hay información histórica, la necesidad de ajustar correctamente la temporalidad y el hecho de obviar el factor coste en el momento de fijar el precio.

- Método de fijación de puntos de servicios, que consiste en fijar una puntuación o valoración para cada uno de los servicios prestados por el hotel en función de las características y de la calidad de cada servicio. Una vez fijados, se determinan los precios sobre la base de dicha ponderación y ajustándolos por la categoría del hotel, de las zonas y de algunas habitaciones en particular. Este método tampoco tiene en cuenta los factores de costes, se basa en valoraciones extremadamente subjetivas, no contempla ningún tipo de relación entre la oferta y la demanda y, finalmente, da extremado valor a aspectos materiales del mismo (Musa y Sanchís, 1993). La aplicación de este modelo supone la posibilidad de diferenciar el producto y que el cliente perciba estas características diferenciales de forma que esté dispuesto a pagar un precio superior. Con otras palabras, considera que cada establecimiento dispone de algún poder monopolístico. Por todo ello, y en vista de sus limitaciones, puede considerarse un no-método.
- Modelo de Aguiló, Martorell y Aleñar (1995): De acuerdo con estos autores, este modelo tiene el objetivo de «establecer una metodología para la determinación de una política de precios válida para el sector hotelero vacacional, que sea susceptible de acomodarse a las variaciones que inciden en este sector a lo largo del tiempo». El modelo supone que el precio va fijado por la intersección de las curvas de oferta y demanda, siendo la curva de oferta totalmente inelástica dadas las características del producto hotel, por lo cual cualquier variación de la demanda afectará al precio. En este sentido consideran conveniente determinar el precio mínimo al que se puede vender la estancia (en muchos de los casos, el precio mínimo de negociación con los operadores turísticos) que les permiten cubrir costes y proporcionar una margen que se corresponde con el que se aplica habitualmente al sector. Parte de una serie de hipótesis que hacen referencia a la valoración y rotación de activos, amortización, ingresos de explotación, estructura de costes, determinación del beneficio de explotación y que se resumen en la expresión siguiente:

$$Im + Cr * Activo Real = PMP * \text{días estancia}$$

donde

- Im es la proporción de ingresos por alojamiento y media pensión sobre ingresos totales.
- Cr es el coeficiente de rotación de activos (ventas / activo real neto).
- PMP: precio medio ponderado.

Con la restricción de que el 65 % del beneficio neto de explotación (efecto impuesto de sociedades) iguale, como mínimo, la sumatoria de cargas financieras y devolución del endeudamiento, lo cual garantizaría al menos la renovación del hotel con beneficio cero.

También calcula el PMP mínimo, que cubre los costes variables y fijos, a partir de la fórmula siguiente:

$$PMP = \text{MARGEN DE CONTRIBUCIÓN (MC)} + \text{COSTE VARIABLE UNITARIO (CVU)}$$

donde

- MC = (amortización + costes financieros + devolución de préstamo - beneficios por extras) / estancias
- CVU = (personal + suministros + consumos) / estancias

Es un modelo puramente contable, que permite conocer el precio mínimo a vender para cubrir costes, pero que se olvida de los factores que condicionan la política de fijación de precios, como puede ser, por ejemplo, el nivel de competencia existente en el mercado. Tampoco tiene en cuenta la demanda, a pesar de que implícitamente se podría encontrar dentro de los datos, ni recoge la posibilidad de aplicar políticas de discriminación de precios. Este modelo se podría asimilar a la práctica de fijar precio con un margen sobre los costes. Sin embargo, no señala de qué depende este margen ni hace explícita su fundamentación. La última fórmula permite intuir que los establecimientos amortizados y que no realizan inversiones para reformarlos podrán fijar un precio menor, mientras que los hoteles nuevos, o los que realizan reformas importantes, tendrán de aplicar un precio mayor. Sin embargo, el modelo no explica el incremento de precio que el cliente estaría dispuesto a pagar por un establecimiento con unas instalaciones renovadas, con más servicios o de mejor calidad y que se podría ir deduciendo a partir de la demanda de los diferentes períodos.

Witt y Mountinho (1994) presentan otros métodos de fijación de precios, con sus ventajas y limitaciones; métodos que se exponen a continuación:

- *Cost-plus*: Consiste en aplicar un margen respecto al coste variable, de forma que cubra los costes fijos y aporte un margen satisfactorio a la empresa. Es lo que normalmente se conoce como *mark-up* o margen del precio sobre el coste marginal. La ventaja es que es fácil de utilizar y aplicar, aunque el cálculo de la elasticidad del precio de la demanda se convierte en una tarea difícil.
- *Backward pricing*: Se parte del precio (el del competidor o el que se cree que está dispuesto a pagar el consumidor) y a partir de ahí se tratan de aplicar los costes, considerando el margen de beneficio deseado. Tiene el riesgo de que una caída de precios implique una caída de calidad del producto.
- *Marginal pricing*: Entre diferentes alternativas, cada una con su combinación de ingresos y costes, se estima la curva de demanda para un producto en particular, de forma que se analiza qué pasaría si los precios aumentaran o disminuyeran.
- *Flexible pricing*: A partir de un análisis de la demanda se establecen diferentes precios, de forma que se discrimina/segmenta en función del tiempo, ubicación de la habitación, tipo de habitación, servicio, días de estancia, etcétera. El principal problema es la información sobre el comportamiento del consumidor.
- *Trial and error pricing*: Ir adaptando los precios en función de las reacciones de los clientes y de los precios de la competencia. Presenta la dificultad de identificar las reacciones de actitud/volumen que corresponde exclusivamente a precios, y por otro lado, este sistema trata de maximizar el resultado a corto plazo.
- *Market penetration*: Se establecen precios extraordinariamente bajos de cara a permitir la entrada en un mercado determinado, de forma que cuando se ha conseguido la fidelización del cliente se recuperan los precios.
- *Skimming*: Establecer un precio elevado para comunicar que se trata de un producto con unas características de terminadas, diferenciadas. Política aplicable cuando el mercado es inelástico y los competidores son escasos o débiles.

Por lo tanto, queda claro que aun habiendo diversos métodos cuantitativos de fijación de precios, existen variables no cuantitativas que deben abordarse en el momento de fijar los precios. Por ello, Musa y Sanchís (1993) recomiendan el siguiente esquema de análisis:

- Definición de objetivos: En condiciones normales, el objetivo del hotel debería ser la obtención del beneficio máximo posible y el rendimiento de la inversión. De ahí debería surgir la importancia de maximizar el precio de venta y la ocupación. En

cualquier caso, y en este punto, es de destacar que los hoteles tienen dos características adicionales a gestionar. Éstas son el gran nivel de costes fijos derivado de su fuerte inversión en activos, que conlleva una estructura rígida de costes fijos con unos costes variables relativamente pequeños; y por otro lado, una considerable estacionalidad, que supone que en temporada baja el hotel esté dispuesto a vender sus habitaciones a un precio bajo, precio que siempre le ha de permitir cubrir sus costes variables y a partir de ahí, en mayor o menor margen, cubrir una pequeña parte de sus costes fijos o suponer directamente beneficio si estos costes fijos han sido ya cubiertos.

- Análisis del entorno y de la situación del hotel: En este sentido, viendo la importancia del precio, es de suma importancia la predicción futura de ventas, ocupación, de cara a reducir el grado de incertidumbre. También es importante conocer cuál es la tipología de clientes que van a pernoctar para adecuar los servicios y conocer cuál va a ser la rentabilidad obtenida por servicios complementarios. Evidentemente, todo esto necesita como complemento el conocimiento del sector, de las estrategias de la competencia, de los precios y de los servicios ofertados por nuestros competidores.
- Selección de estrategia de precio: Una vez con estos factores, cada hotel tiene la opción de fijar sus precios, de ser referencia del mercado, o bien de seguirlo y depender de la evolución de precios que fije el mercado y/o sus competidores. Para la toma de un camino o de otro influirán muchos aspectos, pero desde un punto de vista puramente económico, el límite mínimo de precio sería la cobertura de costes variables y el tope máximo del precio depende de la disponibilidad del potencial cliente para pagar un servicio a este precio. En cualquier caso, exponen que a largo plazo los precios deberían cubrir también los costes fijos. Por otro lado, aunque no lo mencionen estos autores, entiendo que, en circunstancias difíciles de mercado, el precio podría estar por debajo de los costes variables si existe la «certeza» de que vía servicios complementarios se va a obtener una rentabilidad adicional, que junto con el precio de venta de la habitación, permite cubrir los costes variables. Entiendo que este punto es de vital importancia, pues en un sector tradicionalmente de márgenes unitarios bajos, especialmente en temporada baja, un hotel podría fijar un precio de media pensión, incluso ligeramente por debajo de los costes variables, si su experiencia histórica (o su intuición, si carece de experiencia), le dice que vía margen de extras de restauración, por ejemplo,

puede cubrir sobradamente la parte de coste variable de habitación que no cubre con el precio de la media pensión.

- Aplicación de la decisión: Especialmente en cadenas hoteleras grandes, con estructuras complejas de canales de distribución, la puesta en práctica de las políticas de precio no es instantánea, por lo que deberá tenerse especial cuidado. En este mismo aspecto entiendo, en sentido contrario, que hoteles con gran peso de tour operadores se encuentran con que el momento de toma de decisiones de precio es prácticamente con más de un año de anticipación, con lo que se ven obligados, a mediados del año  $t$  (sin conocer los resultados de la temporada  $t$ ), a fijar los precios para la temporada  $t + 1$ .
- Evaluación de resultados: La única forma es la comparación con los datos previstos o presupuestados, de forma que se ayude a los responsables de las tomas de decisiones a descubrir errores que no se repitan en el futuro y a conocer éxitos que se fomenten también a futuro. En este punto entiendo de capital importancia que, especialmente en materias de promociones de precio, una de las principales dificultades se centra en conocer la merma de ingresos proveniente de canibalización, como consecuencia de clientes que se han acogido a una oferta de precios cuando estaban dispuestos a satisfacer inicialmente un precio mayor.

Pigou (1920), por su parte, estableció tres técnicas de discriminación de precios:

- Discriminación de primer grado, que se puede considerar la discriminación perfecta desde el momento que el productor cobra al cliente el precio máximo que está dispuesto a pagar. Por lo tanto, cobra el precio de la reserva y captura la totalidad del excedente del consumidor. El problema es que es difícil de aplicar desde el momento que no se tiene toda la información completa y fiable sobre el consumidor.
- Discriminación de segundo grado: La empresa no conoce todas las características y elasticidad del consumidor, por lo que debe ofrecer un menú de opciones, tanto en calidad como en cantidad. En general se traduce en descuentos en compras.

Ejemplos de aplicación en el sector hotelero:

- Entre operadores turísticos suelen aplicarse precios diferentes en función de la facturación, de forma que el operador que venda más habitaciones obtendrá mejor precio.
- En función de que se trate de un operador turístico, un grupo o un particular, el precio de la habitación será diferente.



- Según el tipo de régimen alimentario contratado, puesto que el coste marginal de un servicio alimentario adicional es muy reducido.
- Discriminación de tercer grado: Se cobra diferente en función de los diferentes segmentos de demanda, segmentos que se detectan por variables de comportamiento observadas o por condiciones creadas por la propia empresa. Se trata, en definitiva, de establecer precios diferentes en función de la elasticidad de la demanda de los diferentes grupos de consumidores. Ejemplos de aplicación en el sector hotelero:
  - Según la nacionalidad del turista.
  - Precio diferente para adulto o niño.
  - Precio aplicable a tercera o cuarta persona en la habitación, a través de la inclusión de camas supletorias.
  - Precio por habitación doble o individual, o el caso de habitación doble con uso individual.
  - Según la localización de la habitación, con vistas específicas.
  - Según el tipo concreto de habitación, suite, etcétera.

Finalmente, Ruiz (1996) indica las características de la actividad turística en el momento de establecer la estrategia de precios:

- Alta elasticidad en el precio en el segmento de viajes vacacionales.
- Significativa diferencia temporal entre el momento de fijación de precio y el momento de la venta al cliente final, especialmente en el turismo español.
- Uso regular de promociones, a causa del carácter no almacenable del servicio y diferente riesgo asumido por el mayorista de viajes y la agencia de viajes.
- Alta dependencia de factores imprescindibles del entorno, como puede ser el tipo de cambio o la inestabilidad política.
- Certeza casi absoluta de que los competidores usan las rebajas de precios como arma competitiva si la oferta supera la demanda.
- Altas probabilidades de que haya guerra de precios en algunos sectores de la actividad turística, los cuales dan lugar a una rentabilidad negativa, al menos a corto plazo.
- Necesidad de fijar precios estacionales para asegurar un volumen mínimo de actividad / ocupación.
- Alta implicación psicológica del cliente, que puede suponer un mayor precio asociado a una mayor calidad.

### 3.6. La información económico financiera según USALI

#### 3.6.1. Principios básicos: Ventajas e inconvenientes

Básicamente, el sistema uniforme de cuentas para la industria del alojamiento (*Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, USALI) pretende establecer un proceso interno de determinación de resultados formalizado en una cuenta general de resultados y en una serie de documentos analíticos complementarios que permiten calcular resultados de cada uno de los centros donde se desarrollan las actividades operacionales, es decir, generadoras de ingresos.

El USALI persigue, según su propia declaración (American Hotel & Motel Association, 1996), dos objetivos:

- Ofrecer un modelo contable que pueda ser adaptado con facilidad por cualquier hotel con independencia de su tamaño o categoría, y que al mismo tiempo sea útil para todo tipo de usuarios, tanto internos como externos.
- Al ser un modelo uniforme y estandarizado, posibilitar la comparación entre distintos hoteles y cadenas hoteleras, aun cuando estén operando con distinto régimen de explotación o estén localizados en diferentes países.

Otros objetivos de USALI son los siguientes (American Hotel & Motel Association, 1996 y Garvey, 2003):

- Facilitar a los usuarios internos y externos de los estados financieros de las instalaciones hoteleras, la comparación de la posición financiera y ejecución operativa de una instalación, en particular con tipos similares en la industria del alojamiento, mediante la sugerencia o recomendación de formatos y clasificadores de cuentas estándar que guíen a las entidades hoteleras en la preparación y presentación de los referidos estados.
- Servir a las nuevas instalaciones en proceso de apertura como sistema de contabilidad que puede adaptarse rápidamente a las necesidades y requerimientos de la entidad.
- Ayudar a que el sistema de contabilidad utilizado en las entidades hoteleras sea consistente con los principios de contabilidad generalmente aceptados, mediante recomendaciones basadas en los criterios de especialistas de la actividad.

Los aspectos conceptuales básicos que se desprenden del sistema son los siguientes:

- Todos los métodos y procedimientos recomendados están en concordancia con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- El sistema está orientado hacia el control y medición de la eficiencia, mediante un adecuado sistema de registro y control presupuestario y un esquema racional de análisis financiero u operacional, recomendando al efecto los índices e indicadores básicos de medición de la eficiencia.
- Se consideran todas las tendencias actuales a nivel mundial en cuanto a la explotación hotelera y a la presentación de sus resultados.
- Se ofrece un plan de cuentas contables para uso de toda la actividad hotelera, incluyendo los hoteles con todo tipo de servicio.
- Se recomiendan procedimientos contables para aspectos específicos de la actividad hotelera.
- Se aplica el concepto de la determinación y análisis del resultado de todos los departamentos, tanto los de carácter operacional como los de carácter funcional.
- Se basa en el método del coste directo (*direct costing*), o sea, que no se distribuyen los gastos indirectos. No obstante, en el análisis de los resultados departamentales, pueden omitirse costes indirectos significativos, por lo que puede resultar necesario distribuir o asignar algunos de los gastos operacionales no distribuidos para obtener una valoración departamental más completa.
- El sistema propone bases adecuadas para la distribución de los gastos indirectos, pero se aclara que esto es un proceso adicional, después de que se emitan los estados financieros con el formato establecido.

En el momento de enumerar sus principales ventajas e inconvenientes, numerosos autores se han pronunciado al respecto, entre los que cabe citar a Schmidgall (1998), Vacas (1999b), Turkel (1999) y Moreno y Martín (2002).

- Ventajas:
  - Permite consolidar de modo uniforme los informes de los hoteles individuales a los de la matriz.
  - Minimiza el efecto de las diferentes normas contables y tipos de informes procedentes de diferentes países, en aquellos casos de hoteles (o cadenas de hoteles) con gran dispersión geográfica.
  - Es independiente de las normas fiscales locales o domésticas en los grupos o cadenas con fuerte dispersión geográfica.

- Proporciona una evaluación precisa de la contribución individual de los departamentos a la rentabilidad global del hotel.
- Es independiente respecto del régimen de explotación ya sea éste en propiedad, con contrato en régimen de franquicia o de arrendamiento o de gestión.
- Fija nítidamente la responsabilidad del director del hotel respecto de la que corresponde al consejo de administración, socios o propietarios.
- Facilita un sistema cerrado para las personas que se introducen en el sector ofreciendo información detallada acerca de cuentas, clasificaciones y formatos, así como los diferentes tipos, conceptos y usos de los estados financieros e informes que se derivan.
- El USALI no sólo contiene los estados financieros básicos, sino que facilita también los estados correspondientes a 25 potenciales departamentos en los que se subdivide un hotel.
- Facilita una comparación de los resultados operativos de diferentes hoteles, pues usando USALI se garantiza que las diferencias de criterios contables entre distintos departamentos se vean reducidas al máximo.
- Es un sistema testado en el tiempo. Fue realizado en 1926 y ha venido siendo revisado continuamente, primero por los propios contables la asociación profesional que lo realizó y posteriormente por expertos contables de todo Estados Unidos.
- El USALI puede ser utilizado tanto por grandes como por pequeños hoteles, pues el nivel de detalle es muy elevado, permitiendo a hoteles pequeños ignorar múltiple información detallada, sólo utilizada por los hoteles grandes.
- Puede ser utilizado tanto a nivel de un hotel individual como a nivel corporativo de un hotel, aunque es de mejor aplicación a nivel de un hotel individual.
- La estructura de resultados de cada departamento está estructurada bajo el principio de permitir la asignación de resultados a un gestor del departamento en cuestión. A nivel corporativo no permite la agregación de resultados a nivel de hoteles, sino a nivel de cada uno de los departamentos que tienen todos los hoteles. Es decir, total restauración o habitaciones de la cadena, pero no total hotel A o hotel B.

- La detallada información por centros permite una gestión por responsabilidades, puesto que cada centro se identifica con un área de responsabilidad en la que se acumulan los ingresos y los costes controlables por el responsable de dicho centro. El responsable de cada centro informará a la dirección del hotel sobre los indicadores de gestión de su departamento. A cada *manager* se le va a juzgar por los ingresos y costes que están bajo su control.
- La estructura organizativa descrita permite una competencia entre los distintos departamentos del hotel, o entre idénticos departamentos de otros hoteles de la cadena, que puede contribuir a mejorar la rentabilidad conjunta del hotel.
- Puede ser aplicado a cualquier hotel, con la salvedad de que se hagan las adaptaciones necesarias para que coincida con la normativa contable vigente en cada país. Su implantación supone un coste mínimo cuando se tiene implementado un buen soporte informático de contabilidad financiera, ya que sólo requiere adaptarse a la codificación empleada en la misma.
- Proporciona uniformidad en la división de los departamentos y en la clasificación de las cuentas de balance y de resultados.
- Permite establecer comparaciones entre diferentes hoteles, sean gestionados de forma independiente o a través de cadenas hoteleras, aun cuando éstos se encuentren en zonas geográficas diferentes. La comparación entre diferentes hoteles puede ser útil tanto para un análisis financiero, como para un análisis de la gestión y de los resultados, facilitando que los organismos y las empresas que se dedican a elaborar anualmente estudios de las operaciones del sector hotelero generen información con un tratamiento más homogéneo y al mismo tiempo esta información tenga mayor utilidad en la comparación entre los hoteles.
- Es una herramienta útil para ejercer el control presupuestario dentro del hotel, ya que al desglosar la información por departamentos se pueden controlar mejor los resultados. Los ratios y estadísticas que suministra permiten la elaboración de cuadros de mando, con la consiguiente utilidad para el equipo directivo en sus tareas de gestión y control. Igualmente, favorece la negociación para formular los objetivos presupuestarios al suministrar información objetiva y escasamente arbitraria.

- Acelera la obtención de información que se utiliza para la toma de decisiones al presentar información de los resultados en tiempo real.
  - Facilita la capacitación del personal y reduce el tiempo requerido para que los empleados nuevos se adapten al uso del sistema. Más aún, cuando éstos provienen de otras empresas que lo aplican, permite que el personal disponga de una guía permanente de los objetivos y de la medida en que los mismos se están alcanzando, por lo que facilita el autocontrol y la retroalimentación en la empresa.
  - Cuando se implanta junto con un sistema de retribución variable se convierte en un mecanismo objetivo y fácil que agiliza la comunicación y el entendimiento, evitando las posibles fuentes de conflicto entre el personal de la empresa.
- Inconvenientes del USALI:
    - El sistema de costes propuesto se sitúa en una posición intermedia entre un sistema de costes completos y un sistema de costes directos, ya que segrega el resultado de explotación entre margen operativo bruto y resultado de explotación, separando los costes imputables al operador de los no imputables al mismo. Asimismo, en la definición de costes directos e indirectos, se argumenta la asignación de costes a cada departamento (operativo y no operativo) bajo la premisa de encontrar siempre la correlación entre el responsable/gestor de dicho departamento y la cuenta de resultados del mismo. Esta asignación, teóricamente intachable, es de difícil aplicación en la práctica en numerosas ocasiones.
    - Existe dificultad para la segregación de ingresos entre paquetes comercializados, imputando la parte que corresponde a habitaciones y la restante a alimentos y bebidas por el desayuno, media pensión o pensión completa. El problema se acentúa en complejos turísticos donde funciona la fórmula «todo incluido».
    - No existe una aportación clara, a nivel analítico, de los conceptos de ingresos de habitaciones, definiendo previamente modelos de hotel (ciudad, vacacional, etcétera), y los diferentes canales de venta en que se segregan las ventas a nivel de información de gestión (directa, tour operador, agencia de viajes, etcétera).

- También hay problemas para la segregación de ingresos y gastos relativos a congresos de empresa, entre habitaciones, alquiler de salones, *coffee break*, alquiler de material audiovisual, etcétera.
- En los resultados de algunos departamentos no se incluyen costes claramente asignables a los mismos, como por ejemplo el mantenimiento o los costes de energía. Más dudoso, pero también aplicable, los de marketing, al generar ingresos de habitaciones, por ejemplo.
- No se contempla en el modelo la tendencia creciente a la externalización de servicios, con la consiguiente transformación de costes fijos en variables y el impacto en la toma de decisiones (cambio del punto de equilibrio del hotel, por ejemplo).
- Tampoco se tiene en cuenta la tendencia de las cadenas hoteleras a centralizar todas las actividades posibles, limitando la toma de decisiones de los gestores in situ del hotel.
- Muchas de las asignaciones que se realizan podrían ser discutibles desde una perspectiva de gastos por naturaleza (las empresas de trabajo temporal, ETT's, como gastos de personal y no como servicio externo, por ejemplo).
- No proporciona indicaciones aproximadas sobre los criterios a seguir para considerar independiente o no un departamento operativo.
- A pesar de que se propone una serie de ratios, no se llega a definir un cuadro de mando integral de gestión de un hotel.
- La estandarización del sistema a todos los hoteles en el caso de una cadena perjudica y penaliza los hoteles singulares o de identidad propia.
- La concentración de determinadas actividades y decisiones fuera del hotel limitan la capacidad del hotel individual y de su equipo directivo.
- No tiene en cuenta la estructura de financiación del hotel.
- El tratamiento contable de determinadas operaciones y transacciones es diferente al aplicado por la contabilidad general en cuanto a su valoración (amortización de los gastos de establecimiento, el pequeño inmovilizado, etcétera) o, en mayor medida, no considera ajustes contables generalmente aceptados en España, como la actualización de balances, por ejemplo.
- No puede aplicarse el sistema a los pequeños establecimientos que no presentan una estructura departamental suficientemente diferenciada.

- Se realiza un análisis demasiado pormenorizado de los departamentos, olvidándonos, en cierta medida, del hotel como un todo.
- El modelo puede propiciar que los responsables de los departamentos actúen en beneficio propio (mejorar los resultados de «su» departamento) sin preocuparse por los resultados del hotel. Por ejemplo ¿aceptaría el responsable del departamento «alimentos» una acción de marketing consistente en realizar ofertas especiales en el restaurante a los clientes que contrataran varias noches de alojamiento? De aceptarlo, podría suceder que mejoraran los resultados del departamento «habitaciones» (y del hotel en su conjunto) empeorando los de «su» departamento. En resumen, la estructura departamental descrita no fomenta la sinergia entre los departamentos para optimizar el beneficio de toda la entidad.
- En el cálculo de los resultados por departamentos no se incluyen costes claramente relacionados con las actividades desarrolladas en los mismos, y que deberían estar bajo el control de su responsable, como por ejemplo los de mantenimiento, o los de marketing, cuya influencia en la obtención de los ingresos del departamento es muy clara.
- La tendencia, cada vez más generalizada de los hoteles, a externalizar actividades complementarias (lavandería, gimnasio, etcétera) o no tan complementarias (restaurante) con la consiguiente transformación de costes fijos en variables, no está contemplada en el modelo.
- Tampoco se contempla la tendencia de las cadenas hoteleras a centralizar todas las actividades posibles, limitando la capacidad para tomar decisiones por la dirección del hotel.

Finalmente, cabe indicar, con carácter general, las limitaciones que enumera Turkel (1999) para la aplicación del USALI, especialmente las referidas a la dificultad en la toma de decisiones derivada de la aplicación del sistema de *direct costing* en que se basa USALI. Dicha distorsión proviene de la no consideración en la rentabilidad de cualquier línea de negocio o de un departamento operativo de dos puntos fundamentales como son, por un lado, la no inclusión de gastos no distribuidos tales como administrativos, generales, comerciales, mantenimiento, energía, etcétera, y por otra parte, los gastos no incluidos en el GOP (como posteriormente se analizará), como seguros, tributos, amortizaciones, etcétera. Turkel considera que la inclusión de dichos gastos en el análisis de cada segmento de negocio del hotel (cada departamento) podría llevar a tomar



decisiones diferentes, que incluso podrían conformar el cierre de alguna parte de negocio, incluida el área de restauración, tradicionalmente considerada muy rentable por los profesionales hoteleros. Turkel propone que mientras no se emita una nueva versión de USALI, que corrija esta deficiencia, los responsables de contabilidad de gestión de las compañías deberían repartir los costes de los departamentos no operativos a cada uno de los departamentos operativos, siguiendo algún criterio razonable que evite la limitación aquí expresada. En este mismo debate se manifiestan Moreno y Martín (2002), que señalan que el sistema no puede satisfacer todas las necesidades operativas y que no es posible hablar con exactitud de la rentabilidad de los departamentos, ya que no les imputa más que gastos e ingresos supuestamente directos.

La novena edición, publicada en 1996, presenta una serie de cambios importantes frente a versiones anteriores. Frente a la versión anterior, los principales cambios son (Popwich y otros, 1997):

- Las cinco primeras secciones se incorporan en su totalidad a principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos (US GAAP).
- Eliminación de los gastos de preapertura como concepto de activo amortizable.
- Segregación de CGSLU (ya definido anteriormente como porcelana, cristalería, cubertería, mantelería y uniformes; en inglés *china, glasware, silver, linen y uniforms*). Se debe considerar inmovilizado la primera compra y, o bien existencias o bien consumos, las siguientes.
- Se segregan los ingresos y costes de banquetes.
- Los seguros generales (sección 6) trasladados de gastos generales a gastos de seguros, no incluyéndose dentro del GOP (*schedule 24*).
- Gastos de reservas cambiados de gastos de marketing a otros gastos del departamento de habitaciones.
- Se incorpora el área de juegos como nuevo departamento, cuando sea una actividad principal del hotel.
- Sección 10: Nueva sección comentando ratios de la industria hotelera.
- Sección 11: Nueva sección incorporando criterio cálculo del punto de equilibrio.
- Sección 12: Nueva sección hablando de la confección del presupuesto y del control presupuestario.
- Estado de tesorería: La versión anterior indicaba el estado de cambios en la posición financiera (*Statement of Changes in Financial Position, SCFP*) y el estado de tesorería (*Statement of Cash Flow, SCF*) de forma experimental siguiendo el

método directo. Desde el momento que el estado de tesorería se ha hecho obligatorio siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos (US GAAP), se determina obligatorio el estado de tesorería siguiendo tanto el método directo como el indirecto.

- En relación a los departamentos:
  - Imputación de ingresos de paquetes. Se mejora la definición, indicándose como criterio básico la distribución en base al valor de mercado de los diferentes servicios. Se reafirma la importancia de que el criterio escogido sea mantenido en el tiempo y sólo modificado en caso de cambio significativo.
  - Intercambio de servicios (*barter transactions*), usual en los sectores turísticos, donde se intercambian, por ejemplo, habitaciones/acomodación por publicidad/promociones. Dado que este tipo de prácticas están ganando importancia en el mercado, indica que debería recogerse una cuenta a cobrar y una cuenta a pagar en el momento que el acuerdo esté firmado, eliminándose dicha partida de circulante en el momento que los servicios sean recibidos y prestados. De esta forma se recoge la posibilidad de que la transacción contractual suceda en dos períodos económicos diferentes. A efectos de valoración debería ser a precios de mercado. Nendick y Evans (1998) indican que este tipo de transacciones no se recogen usualmente nunca en balance.
  - Costes vinculados a las reservas en el departamento de habitaciones y no en el de comercial.
  - Propinas de banquetes incluidas dentro de otros ingresos.
  - Los contratos de servicios serán ahora cargados al departamento donde se realizan los mismos y no a mantenimiento. Es uno de los principales cambios de esta edición.
  - Cambio del nombre del departamento de teléfono, que pasa a denominarse de telecomunicaciones.
- Balance: Adicionalmente a los cambios respecto al tratamiento del CGSLU (antes mencionado), cabe mencionar que en versiones anteriores se podían capitalizar los gastos de preapertura, pero ahora, dada la subjetividad en fijar los años a amortizar, se deben contabilizar directamente a resultados sin activarse dichos

costes. Lo que no se menciona es el criterio a seguir sobre los importes en balance, en el momento de publicación de esta edición.

En la novena edición de USALI (1996) no existe ninguna referencia a los gastos de establecimiento. Su único comentario se refiere a que aquellas empresas que tengan en sus registros «otros activos», los sigan amortizando hasta su amortización total, siguiendo el criterio de amortización que históricamente vinieran utilizando; consideración que entra en contradicción, en Estados Unidos, con el *Statement of Position* (SOP) número 85, emitido en abril de 1998, donde se indica que todos aquellos gastos de apertura capitalizados en el activo del balance deberán ser llevados a gastos en el mismo ejercicio 1998. En este sentido, Damitio y Schmidgall (2000) indican que, por un lado, dicho SOP 85 no debería tener un gran efecto en las empresas hoteleras, desde el momento que, si las empresas comenzaron a aplicar la novena edición de USALI en 1996, en 1998 deberían estar amortizados totalmente los gastos capitalizados en 1993 (suponiendo que se amortizan en cinco años, el período máximo de la franja recomendada, de tres a cinco años), y sólo restarían dos quintas partes de los capitalizados en 1995. De acuerdo a USALI, gastos de primer establecimiento son aquellos importes incurridos tales como formación del personal, salarios, publicidad y gastos promocionales, que son incurridos antes de la apertura del hotel. También indica otros ejemplos como gastos de viaje para la obtención de clientes y/o proveedores, así como gastos de consultoría u otros servicios profesionales (Damitio y Schmidgall, 2000).

En relación al balance de situación, Schmidgall (1998) expone los siguientes puntos más significativos:

- La clasificación del activo circulante es, en orden de liquidez, efectivo, inversiones de tesorería a corto plazo, cuentas a cobrar, existencia y gastos anticipados.
- La provisión por dudoso cobro debe netearse directamente del importe de cuentas a cobrar. La provisión tiene que basarse en experiencia histórica, valoración específica u otros métodos aceptados.
- Aunque la cifra de inventarios es normalmente inmaterial en este negocio, en caso de que la diferencia entre valor de coste y de mercado sea significativa debe ajustarse el valor de las existencias. El criterio de valoración de inventarios debe desglosarse en notas.

- Menciona como potenciales gastos anticipados los seguros, alquileres, impuestos sobre inmuebles, intereses, mantenimiento y otros contratos de servicios. En el caso de que existan algunos de estos contratos con período superior al año (tasa de seguros de tres años pagada por anticipado, por ejemplo), la parte inferior a un año debe figurar en gastos anticipados y el resto en «otros activos».
  - Impuestos anticipados e impuestos diferidos idéntico funcionamiento que en España.
  - Definición de activo/pasivo no circulante: Partidas que no van a transformarse en líquido en un período inferior a un año.
  - Inmovilizado material: Incluye terreno, edificios, mobiliario y equipo, inmovilizado en curso, mejoras y CGSLU (compra inicial, como anteriormente se ha mencionado). Con excepción de terrenos, todas las partidas se amortizan. Mediante la amortización se trata de imputar el coste del activo a través de su estimada vida útil, sugiriéndose el método lineal de amortización, siguiendo principios de contabilidad generalmente aceptados. Se presenta el coste por un lado, y la amortización acumulada, a nivel global del inmovilizado, por otro.
  - Fondo de comercio: Representa el exceso de valor de compra respecto al valor en libros del activo neto adquirido. Debe amortizarse durante el período en que se espera que los activos adquiridos generen ingresos. Debe desglosarse dicho criterio en notas. En este sentido hay que resaltar lo poco conservador de este criterio al permitirse una vida útil superior a cinco años, y permitir fijar la vida útil de una forma que acepte una cierta subjetividad.
  - Compromisos y contingencias: Apartado para llamar la atención al posible lector de los estados financieros sobre algún hecho relevante, aun cuando éste puede no estar cuantificado. Ejemplos podrían ser contratos a largo plazo, contratos de leasing, contratos de gestión o cualquier otra materia sujeta a arbitraje o litigio.
- Análisis financiero:
    - Nueva sección titulada análisis de ratios y estadísticas: RevPar (ingresos totales por habitación disponible, *revenue per available room*) es el ratio más nuevo incluido en esta edición, tratando de reflejar cómo se está gestionando el hotel en relación a su máximo potencial de ingresos.

Anteriormente se mencionaba el coeficiente de ocupación, ADR (ingreso diario de habitaciones por habitación ocupada, *average daily rate*).

- Punto de equilibrio (*break-even*): Se ha añadido un breve capítulo, refiriéndose también a la técnica de CVP (análisis coste-volumen-beneficio). En cualquier caso, el análisis es excesivamente simplista desde el momento que considera todos los costes de departamento operativos como variables y los de los departamentos no operativos como fijos. La realidad es que ambos tipos de departamentos incluyen costes fijos, variables, semifijos y semivARIABLES.
- Presupuesto y control presupuestario. Detalla los pasos a seguir en la preparación del presupuesto. En cualquier caso, de la octava edición han sido eliminadas las ventajas del presupuesto.
- Indica que en ocasiones es interesante conocer cuál es el resultado final de un departamento, incluyendo también los costes de los departamentos no operativos. Por lo tanto, acepta su imputación a los departamentos operativos, pero no indica ningún criterio claro de imputación, mientras que la octava edición sí los incluía.
  - Una de las grandes ventajas de esta edición es la inclusión de un diccionario de gastos, diccionario que antes estaba incluido en *Uniform System of Accounts and Expense Dictionary for Small Hotels, Motels and Motor Hotels*.
  - Incorporación de nuevos y numerosos ejemplos.

Por lo tanto, como conclusiones de esta novena y última edición publicada, es que es un paso más para asegurar el tratamiento y uso de la información financiera en hoteles. Con las recomendaciones incluidas, las diferencias e inconsistencias en *reporting* se verán reducidas. En cualquier caso, los estados financieros, a efectos comparativos (*benchmarking*), deben ser analizados con cuidado, porque los números, pese a todo, pueden ser no directamente comparables. Finalmente, cabe indicar que el apartado de punto de equilibrio y de presupuesto, más que intentar recomendar criterios uniformes, parece un puro libro de texto.

Manzano y Porras (2002), consideran que USALI, dentro de la jerarquía normativa de Estados Unidos, se calificaría como de nivel D, siendo dichos niveles jerárquicos los siguientes:

- **Nivel A:** *FASB (Financial Accounting Standards Board). Statements.*  
*FASB. Interpretations.*  
*Accounting Principles Board. Opinions.*  
*CAP (Canadian Accounting Perspectives). Accounting research bulletins.*
- **Nivel B:** *AICPA (American Institute of Certified Public Accountants).*  
*Statements of position.*  
*AICPA. Industry audit and accounting guides.*  
*FASB. Technical bulletins.*
- **Nivel C:** *AICPA. Practice Bulletins.*  
*ETIF (Emerging Issues Task Force). Positions of consensus.*
- **Nivel D:** *FASB. Question and answer guides.*  
*AICPA. Accounting interpretations.*  
Otras prácticas sugeridas por instituciones de reconocido prestigio.

### 3.6.2. Estructura de USALI

La novena edición de USALI está estructurada en cinco partes:

#### PARTE 1: Estados financieros

1. Balance de situación
2. Cuenta de resultados
3. Composición de los fondos propios
4. Estado de tesorería
5. Notas a los estados financieros
6. Información analítica sobre cada departamento
7. Información analítica sobre el departamento de juegos de azar
8. Información financiera para hoteles explotados en régimen de gestión

#### PARTE 2: Análisis financiero

9. Formato de los estados financieros
10. Forma de cálculo de los ratios del sector
11. Análisis del punto de equilibrio
12. Normas para la elaboración del presupuesto y control del presupuesto
13. Guía para la imputación del resultado de departamentos operativos indirectos a departamentos operativos directos

### PARTE 3: Información financiera

14. Cuadro de cuentas
15. Modelo de diario auxiliar para operaciones más usuales

### PARTE 4: Diccionario de gastos

### PARTE 5: Ejemplos de aplicación

En este subapartado se van a analizar en algún detalle los apartados:

1. Balance de situación
2. Cuenta de resultados
4. Estado de tesorería
6. Información analítica sobre cada departamento
10. Forma de cálculo de los ratios del sector
12. Normas para la elaboración del presupuesto y control del presupuesto
14. Cuadro de cuentas

#### 3.6.2.1. Balance de situación

El balance de situación que propone USALI se muestra en el anexo 3.11.1. Los estados financieros, mostrados en dicho anexo, deberán ir acompañados de notas aclaratorias a los mismos. Las notas son ilimitadas, aunque el USALI enumera las imprescindibles. Vacas (1999a) realiza una aproximación de debate sobre ciertos criterios de valoración, donde haremos especial hincapié en sus propuestas relativas a cuenta de resultados y balance.

- La lencería, vajilla, cubertería, cristalería, uniformes del personal y otros elementos auxiliares similares, propios de la hostelería, deberán cargarse como gasto del ejercicio si se estima que su período de utilización será inferior a un año. Si el período de utilización fuese superior a un año, formarán parte del inmovilizado material, pero al tener unas características especiales, como son su constante renovación y su valor global escasamente significativos para la empresa, podría utilizarse uno de los dos procedimientos siguientes:
  - Registrar en el inmovilizado tanto la inversión inicial como las renovaciones periódicas, procediendo a su amortización sistemática en función de la vida útil.

- Permanecer en el activo por un valor fijo, ya que su composición no varía sensiblemente, y las renovaciones periódicas considerarlas como gasto del ejercicio, siendo este último un procedimiento utilizado habitualmente por los hoteles por razones de operatividad.

Como se puede observar, los criterios comentados por Vacas son los anteriormente mencionados como aportación de la novena edición de USALI.

- Para la contabilización de los ingresos procedentes de la prestación de servicios hoteleros se podrán utilizar los siguientes criterios:
  - Reconocerlos gradualmente a medida que se van prestando, con independencia de si han sido o no facturados.
  - Reconocerlos cuando se ha concluido el servicio en su totalidad y el cliente abandona el hotel, es decir, cuando los servicios se han facturado.
- Se recogerán separadamente los ingresos correspondientes a cada una de las actividades realizadas por la empresa, teniéndose en cuenta las siguientes reglas para su contabilización:
  - Los ingresos por prestación de servicios y los ingresos por ventas de productos elaborados y de mercaderías se contabilizarán sin incluir los impuestos que gravan dichas operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la empresa, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6.
  - Los descuentos y similares que sean concedidos por la empresa por pronto pago, estén o no incluidos en factura, se considerarán gastos financieros.
  - Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán como ingreso.
  - Los descuentos y similares posteriores a la emisión de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán también como ingreso.
- En la contabilización de los beneficios por enajenación del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales, se incluirán como menor beneficio los gastos inherentes a la operación.
- En cada ejercicio se estimará el importe de las indemnizaciones a clientes que pudieran derivarse por responsabilidad civil de la actividad hotelera (por la parte no asegurada y/o la franquicia), reclamaciones por sobrecontratación (*overbooking*) y



otras posibles reclamaciones de clientes, con el fin de crear un fondo con el que cubrir los citados riesgos.

- Algunos grupos hoteleros son concesionarios de puertos deportivos y muchos restaurantes son explotados en régimen de concesión en aeropuertos, estaciones de ferrocarril, zonas portuarias, áreas de servicios de autopistas, universidad, hospitales y otros organismos públicos, y en algunos casos sus activos deben revertir el estado u organismo público concesionario. La norma relativa al fondo de reversión que ha de cubrir el valor neto contable de los activos revertibles en el momento de la reversión, más el importe de los gastos que se estima se van a realizar al final del período de concesión para entregar los activos en las condiciones de uso establecidas en el contrato de concesión, quedaría redactada de la misma forma que en las normas de valoración ya aprobadas.

Manzano y Porras (2002) comentan que el tratamiento contable de las cuentas de clientes en los hoteles difiere en algunos aspectos del de otras empresas. Por un lado, porque tienen distintas clases de clientes y, por otro lado, por la particularidad del negocio hotelero, con prestaciones de servicios en distintos departamentos, que deben facturarse juntos y casi al instante de producirse. Entre los distintos clientes que puede tener un hotel, se distinguen los clientes individuales, las agencias de viajes, los tour operadores y las empresas.

Un tema con notable literatura respecto a su tratamiento contable es el del tratamiento de los gastos de porcelana, cristalería, cubertería, mantelería y uniformes (*china, glasware, silver, linen y uniforms*, CGLSU). Damitio y Schmidgall (1998) realizaron un estudio antes de la publicación de la novena edición de USALI (Hotel&Motel Association, 1996), para conocer el tratamiento contable de este concepto de costes y encontraron las siguientes conclusiones:

- El promedio de gasto de CGLSU ascendía anualmente a 93.000 USD, que representaba un 0,48 % de los ingresos promedio totales.
- En general, aproximadamente el 60 %, tenía incluido el valor de CGLSU en balance (17 % en inmovilizado y 83 % en circulante), mientras el 40 % lo tenía dado como resultado (no lo inventariaba contablemente) aunque lo estuviese aún utilizando.
- Para calcular su imputación a resultados el 52 % lo hacían a coste, el 33 % a coste de reposición y el 10 % a promedio ponderado.

Damitio y Schmidgall (2000) concluyeron que este concepto tiene una cierta relevancia en los costes y que, por lo tanto, de cara a comparación homogénea, debe seguirse un criterio único, como el sugerido en la novena edición de USALI, que básicamente indica que los costes iniciales de CGLSU deben considerarse inmovilizado y ser amortizados en un período no superior a tres años. Dicha sugerencia es muy importante, y afecta a la comparabilidad de la información, desde el momento que siguiendo dicha recomendación la imputación de la primera compra no afectaría a GOP (al ser reconocido el coste vía amortización y, por tanto, por debajo de GOP). Según Damitio y Schmidgall, las adiciones/compras posteriores deben considerarse inventarios (circulante) e ir reconociéndose como gasto a medida que vayan reemplazando las mermas de los componentes iniciales. En cualquier caso, si dichas compras posteriores no son significativas, pueden darse como gasto directamente en el momento de la compra y no inventariarse.

Arthur Andersen, antes del mencionado cambio de USALI de 1996, hizo una recapitulación sobre el tratamiento de este tema en sus clientes y vieron los siguientes criterios de contabilización para CGLSU (Nendick y Evans, 1998):

- Amortización de la compra inicial (50-75 %) en un número de años determinados después del inicio de operaciones 57 %
- Llevado a resultados antes del inicio de operaciones 21 %
- Llevado a resultados en función de variación de existencias, valoradas a precio de reposición 11 %
- Mantener el inventario inicial en balance y reconocer en resultados las variaciones de existencias 7 %

En 1999 el *Accounting Standard Board* emitió el *FRS15 Accounting for Tangible Fixed Asset* (norma contable para el inmovilizado material). Hasta ese momento, en relación al inmovilizado, las empresas británicas estaban tomando ventaja de la ambigüedad del *Companies Act 1985*, bajo el cual se permitía que los inmueble hoteleros, aunque clasificados dentro del inmovilizado material, podían no ser amortizados de acuerdo a los métodos convencionales, de amortización directa o dotación de amortización acumulada (Adams, 2001).

El argumento en el que se basaba este discutible criterio contable era que, en la medida que el activo se estaba manteniendo/conservando correctamente, el valor de dicho inmovilizado no se reducía sino que incluso se podía ver aumentado. En cualquier caso, otros activos como mobiliario, maquinaria y equipo sí estaban sujetos al proceso de

amortización. El FRS clarificó este extremo e indicó la necesidad de amortizar el bien, aun reconociendo que bajo algunas circunstancias el valor residual del bien podría ser alto y la amortización, por tanto, no tener justificación económica. En cualquier caso, entiendo que, desde un punto de vista meramente económico, no amortizando el bien se penaliza a la sociedad al no beneficiarse fiscalmente de dicho gasto deducible. Ante la complejidad de la situación y el impacto que ello podía suponer, la *British Association of Hospitality Accountants* (BAHA) emitió en 1988 unas *guidance notes* (pautas de actuación) que, sin ser de uso obligatorio, indicaban su opinión profesional. Nótese que estas pautas han sido las únicas emitidas por esta asociación, lo cual da idea de la controversia e impacto del tema. Las conclusiones de dicha nota y del FRS15, prácticamente coincidentes, es que se definen los criterios para considerar costes capitalizables los costes financieros, se define el momento hasta el cual se pueden capitalizar gastos («la capitalización debe cesar cuando de forma relevante todas las actividades necesarias para tener disponibles los activos hayan finalizado»), la amortización debe seguir un criterio único y homogéneo durante la vida del bien (aunque el valor del bien se incremente), todos los activos están sujetos a dicho tratamiento (excepto los terrenos) y se aceptan las reevaluaciones de activo siempre que estén basadas en valoraciones externas y recurrentes (de tres a cinco años).

Finalmente, las referidas pautas facilitan una estructura de clasificación del activo, así como los años previstos de amortización:

- Terreno
  - Propio no se amortiza
  - Alquiler se amortiza en el plazo del contrato
- Edificio central
  - Propio de acuerdo a estudio técnico
  - Alquiler menor período entre el estudio técnico y el plazo del contrato
- Otras partes del edificio (pavimentos...) 20 a 30 años
- Maquinaria y equipo 15 a 20 años
- Mobiliario 5 a 10 años
- Equipos informáticos
  - PMS/HW/SW 3 a 5 años
  - Otras instalaciones menos de 10 años
- Vehículos menos de 5 años

### 3.6.2.2. Cuentas de resultados

El proceso general de cálculo se va realizando de forma escalonada, calculando resultados intermedios en el siguiente orden: primero se calculan los resultados obtenidos en cada una de las actividades operacionales; en segundo lugar se calcula el resultado total antes de gastos fijos y canon por dirección; posteriormente se calcula el resultado antes de intereses, amortizaciones e impuestos; a continuación se restan los gastos financieros, calculándose el resultado antes de amortizaciones e impuestos; después de restar las dotaciones a las amortizaciones y provisiones, se calcula el resultado antes de impuestos; y restando estos últimos se obtiene el resultado neto del ejercicio.

El funcionamiento del modelo está basado en la premisa de que la actividad hotelera se caracteriza por la prestación conjunta de una serie de servicios claramente diferenciados, que participan individualmente en la rentabilidad del hotel. En la estructura organizativa del hotel, cada uno de estos servicios se identifica con un área de responsabilidad.

Cada una de estas áreas constituye un centro de beneficios que goza de una gran independencia en cuanto a control y toma de decisiones, y constituye la base del modelo.

El sistema clasifica los costes en directos e indirectos en relación con cada uno de los centros de responsabilidad en los que divide su actividad, existiendo dos tipos de centros, o departamentos en su propia terminología. El USALI evita, con carácter general, la distribución de estos costes indirectos de explotación, alegando que en la generalidad de los casos su distribución sería arbitraria y convencional y, por tanto, escasamente relevante a efectos de análisis y control de gestión.

Al analizar el apartado correspondiente a información analítica sobre cada departamento se añade un formato de cuenta de resultados por departamentos. Allí se puede observar que en la cuenta general de resultados se realiza una doble clasificación de los costes: por departamentos y por naturaleza, lo que hace posible un doble análisis: funcional y por naturaleza.

### 3.6.2.3. Estado de tesorería

Tal como indicábamos anteriormente, USALI indica dos métodos para el cálculo de la tesorería, el método directo y el método indirecto. Básicamente, la diferencia es que en el método indirecto se parte de la cuenta de resultados, del resultado final, y a partir de ahí se van adicionando/restando efectos considerados en cuenta de resultados que han

tenido un efecto diferente en la tesorería de la compañía, como puede ser el obvio caso de las amortizaciones y provisiones (sin efecto en tesorería), las variaciones en circulante, los movimientos de inversiones y los movimientos de financiación. En cambio, en el método directo, se parte directamente de la tesorería generada sin conciliar con el resultado del ejercicio.

#### **3.6.2.4. Información analítica de cada departamento**

USALI divide los departamentos en dos clases:

- *Operated Departments* (departamentos operativos): Serían aquellos que prestan servicios relacionados con la actividad hotelera y cuyos servicios son facturados a los clientes. En este trabajo los denominaremos departamentos operativos directos.
- *Undistributed Operating Expenses* (gastos operativos no redistribuidos): Corresponden a aquellos departamentos que no generan ingresos, o al menos su actividad principal no es ésta. Prestan servicios relacionados con la actividad pero que no son facturados a los clientes (comercial, administración, seguridad, etcétera). En este trabajo los denominaremos departamentos operativos indirectos.

El primer nivel de determinación y análisis de resultados consiste en determinar el margen obtenido en cada una de las actividades que se desarrollan en los departamentos operativos directos, enfrentando para ello los ingresos netos de la actividad con los costes específicos de la misma, distinguiendo el coste de ventas, los gastos de personal y los restantes gastos directamente relacionados con la actividad.

La estructura básica de los estados analíticos que el USALI establece para cada una de estas actividades operacionales, es la siguiente (figura 3.8).

Ingresos netos del departamento
- Coste de ventas
_____
<b>MARGEN BRUTO DEL DEPARTAMENTO</b>
- Gastos de personal
- Otros gastos directos
_____
<b>MARGEN NETO DEL DEPARTAMENTO</b>

Figura 3.8. Estructura básica de estado analítico según USALI  
Elaboración propia

Cada una de estas actividades se comporta como centro de beneficio donde se acumulan los ingresos de la actividad y los costes directos de la misma. Por lo tanto, el análisis de explotación de cada centro se realiza solamente en términos de margen sobre costes directos. Posteriormente se consideran los departamentos no operativos que generan ingresos y costes no relacionados con la actividad hotelera y finalmente los gastos no asignables a ningún departamento, que se imputan globalmente a la cuenta de resultados.

Así, el resultado final se obtendrá de la siguiente forma:

Resultado departamentos operativos directos
- Resultado departamentos operativos indirectos
_____
Beneficio operativo bruto (GOP)
- Resultados no asignables
_____
Resultado neto

En las figuras siguientes, 3.9 y 3.10 (basadas en Vacas, 1999), se esquematiza el funcionamiento del sistema, presentando el proceso de cálculo de los márgenes sobre costes directos de los departamentos operativos directos, el proceso de acumulación de costes en los departamentos operativos indirectos y la cuenta general de resultados. Asimismo, en el anexo 3.11.2, se incluye la estructura de cuenta de resultados propuesta por USALI.

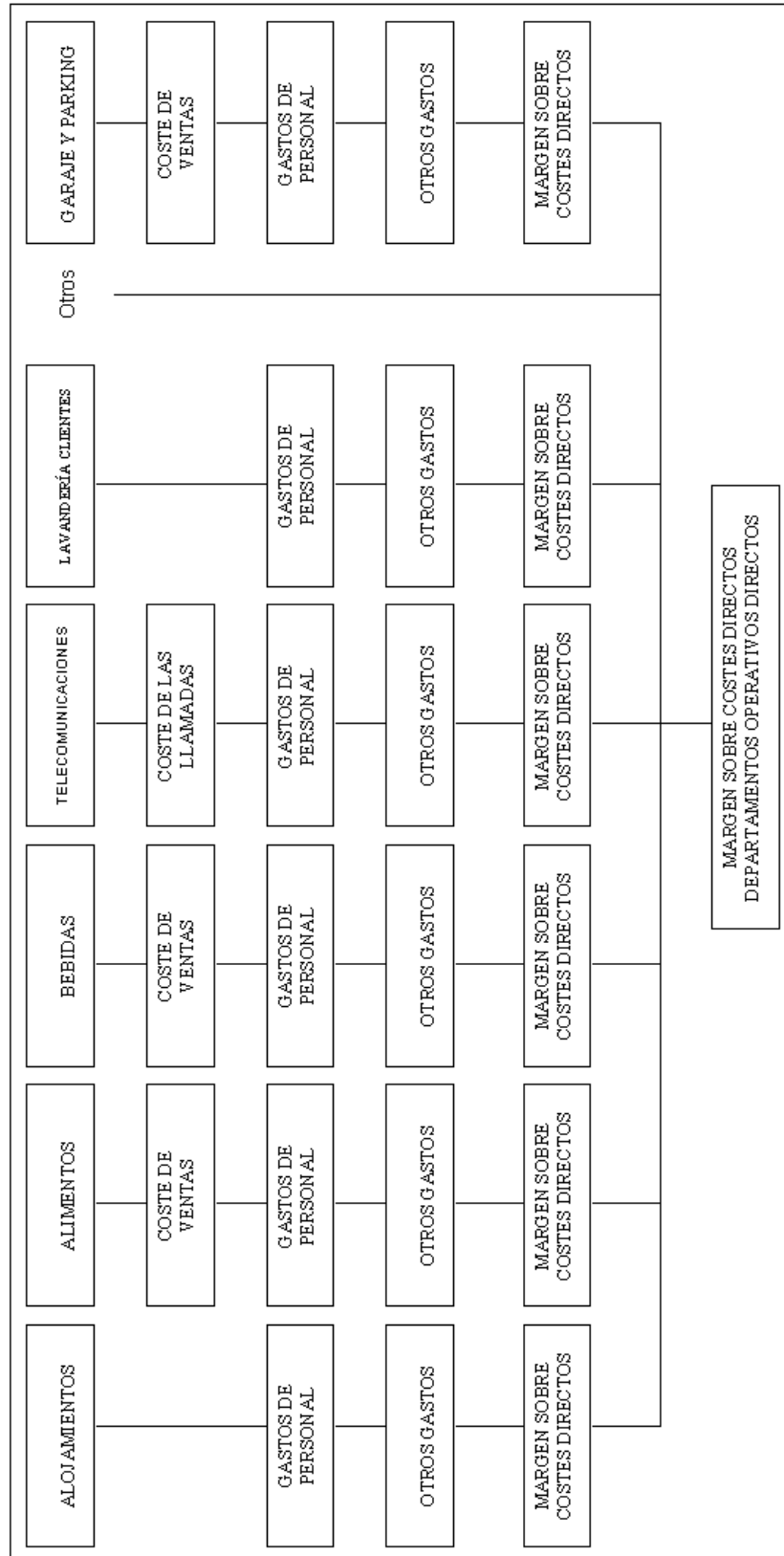


Figura 3.9. Resultados de los departamentos operativos directos Vacas (1999)

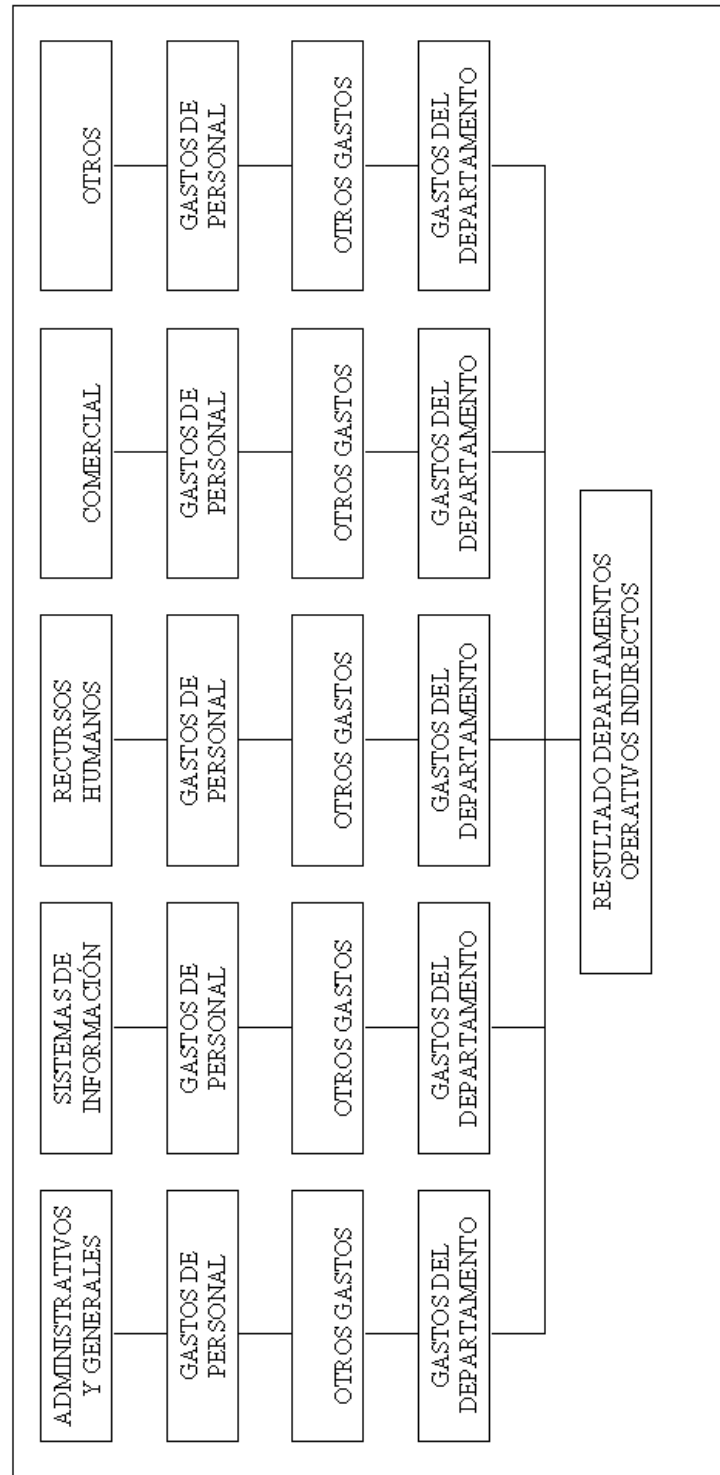


Figura 3.10. Resultados de los departamentos operativos indirectos Vacas (1999)



### 3.6.2.5. Forma de cálculo de los ratios del sector

En el modelo propuesto por el USALI, los estados contables externos e internos van acompañados de una serie de ratios y estadísticas que posibilitan el análisis económico y financiero, entre ellos se encuentran los clásicos ratios de liquidez, endeudamiento, rotaciones y los de rentabilidad, y en la última edición se dan instrucciones para el cálculo del umbral de rentabilidad. Además de los ratios generales, se incluyen ratios propios de la actividad desarrollada en los principales centros operacionales. Define como ratios operativos tan sólo cuatro ratios:

$$\text{Precio medio habitación: } \frac{\text{Ingresos de habitaciones}}{\text{Habitaciones de pago ocupadas}}$$

$$\text{Ticket medio restauración: } \frac{\text{Ingresos de restauración}}{\text{Número de cubiertos}}$$

$$\text{Coste medio de restauración: } \frac{\text{Coste de ventas restauración}}{\text{Ingresos de restauración}}$$

$$\text{Porcentaje costes laborales: } \frac{\text{Personal y gastos relacionados}}{\text{Total ingresos}}$$

Para estos cuatro ratios entiendo que debe hacerse un presupuesto y que cuando se produzcan diferencias significativas debe realizarse un análisis adecuado de desviaciones. En cualquier caso, se enumeran también una serie de ratios estadísticos y de ocupación que se listan en el anexo 3.11.3, con sus correspondientes definiciones y fórmulas.

### 3.6.2.6. Normas para la elaboración y control del presupuesto

Se dan una serie de recomendaciones sobre la realización y el seguimiento del presupuesto de un hotel, describiendo las etapas de que consta su preparación. En primer lugar establece un calendario de confección del presupuesto donde se establece en qué momento, quién y que tarea debe realizarse para poder disponer del presupuesto en fecha, procesos estos expuestos en la figura 3.11.

QUIÉN	QUÉ	CUÁNDO
Director general	Reuniones preparatorias del presupuesto	1 a 31 de octubre
<i>Controller</i> de los departamentos	Preparación de los presupuestos departamentales	1 a 9 de noviembre
Contabilidad	Consolidación de los presupuestos departamentales	10 a 19 de noviembre
<i>Controller</i> general	Preparación del informe presupuestario para dirección general	Diciembre
Propietarios	Reunión y aprobación del informe presupuestario presentado por dirección general	Diciembre

Figura 3.11 Calendario de confección del presupuesto  
*American Hotel & Motel Association (1996)*

Durante el proceso de las reuniones presupuestarias, USALI indica que deberá prestarse atención especial a cinco aspectos. Estos aspectos son la revisión de las operaciones del año en curso, el análisis de las condiciones generales de negocio, el análisis de la posición competitiva, el análisis de precios y, finalmente, la proyección a nivel global de los niveles previstos de ocupación y ventas.

En la confección de los presupuestos por los diferentes departamentos operativos, se deberá contar ya con información de detalle sobre los planes previstos tanto a nivel de ingresos como de gastos, debiendo permitir una posterior revisión y consolidación. Para el informe presupuestario de dirección general, USALI enumera una serie de aspectos que considera recomendable incluir, como situación de la competencia, entorno económico y político, cambios propuestos en las operaciones, aspectos extraordinarios, política de personal y recursos humanos, estado de las instalaciones, precios unitarios, inversiones y estado de tesorería.

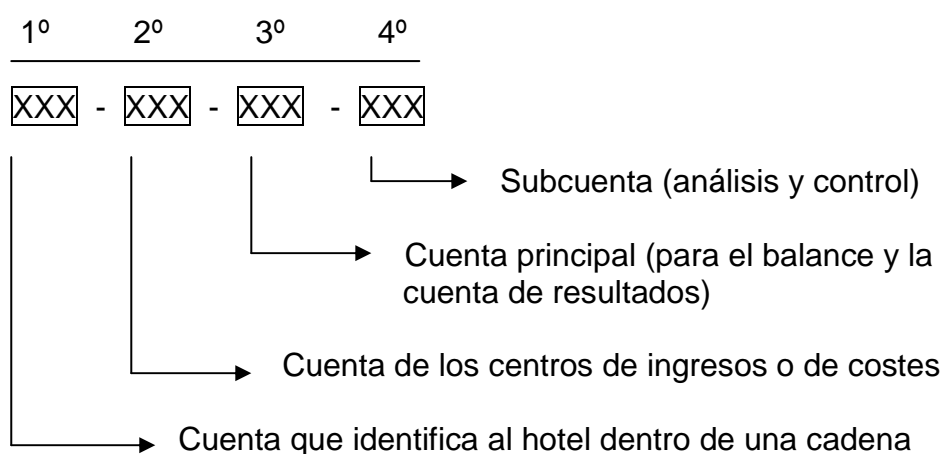
Una vez aprobado el presupuesto, USALI anticipa la posibilidad de realizar nuevas reestimaciones presupuestarias cuando existan causas de entidad que lo justifiquen.

### 3.6.2.7. Cuadro de cuentas

El USALI ofrece una lista de cuentas debidamente codificada. El tratamiento informático de la información contable facilitará el establecimiento de un detallado sistema de cuentas y subcuentas con una doble codificación: financiera y analítica.

El sistema deberá adaptarse tanto a las cadenas hoteleras que tengan que presentar estados financieros consolidados, como a pequeños hoteles independientes, por lo que su codificación será lo suficientemente flexible como para adaptarse a cualquier circunstancia.

El siguiente ejemplo muestra un sistema de codificación con doce dígitos, que puede ser simplificado para pequeños hoteles:



En el anexo 3.11.4 se muestran las cuentas principales de activo, pasivo, recursos propios, ingresos y coste de ventas, gastos de personal y otros gastos.

### 3.6.3. La cuenta de resultados

En el apartado anterior se ha analizado la estructura de la cuenta de resultados, la filosofía de *direct costing* en la que se ampara, y los distintos estadios que conforman la cuenta de resultados global. En este apartado se analizará en mayor detalle, prestando atención a los principales departamentos en los que se frecuentemente se divide en un hotel, así como algunas características de gestión de costes e ingresos vinculados a cada uno de ellos.

Tal como anticipábamos en el apartado anterior, se entiende por departamento aquella área de negocio del hotel con unas características de gestión independiente de las

restantes áreas y que permite la asignación a cada uno de ellos de ingresos y costes (tanto operativos como no operativos), bajo la premisa de encontrar siempre la correlación entre el responsable/gestor de dicho departamento y la cuenta de resultados del mismo.

A efectos del cálculo y control de costes, los departamentos de un hotel se dividen entre departamentos operativos directos, departamentos operativos indirectos y gastos no operativos. Los primeros son los que generan ingresos facturables a los clientes por actividades de tipo hotelero; en líneas generales, los segundos corresponden a departamentos de apoyo a los departamentos operativos, mientras que los gastos no operativos no están directamente relacionados con la actividad hotelera.

Los departamentos operativos directos son los siguientes:

- Habitaciones.
- Alimentación o comidas.
- Bebidas.

En ocasiones estos dos últimos conforman un único departamento, denominado restauración.

- Telecomunicaciones.
- Garaje y parking.
- Campo de golf.
- Tienda de golf.
- Lavandería de clientes.
- Centro de salud (gimnasio y sauna).
- Piscina.
- Pistas de tenis.
- Tienda de tenis.
- Otros departamentos operativos

El departamento operativo más importante es el de habitaciones que, tal como veíamos a partir del estudio de Mazars en el capítulo 1, representa aproximadamente el 63 % de las ventas totales y alrededor del 43 % del total resultado operativo bruto generado por los departamentos operativos, dado su alto margen sobre ventas (70 %). El departamento de habitaciones, en función del tamaño del hotel, puede tener varios subdepartamentos:

- Habitaciones (director de habitaciones, director de guardia o *duty manager*).
- Recepción (jefe de recepción, recepcionistas, etcétera).
- Conserjería (conserjes, botones, mozos de equipajes, porteros, chóferes, etcétera).

- Pisos (gobernanta, encargada de lavandería, limpiadoras, etcétera).
- Facturación (jefe de facturación, administrativos del área, auditor de noche o *night auditor*, etcétera).
- Caja (jefe de caja, cajeros, etcétera).
- Reservas (jefe de reservas, asistentes, etcétera).
- Lo mismo ocurre con el departamento de restauración, que suele subdividirse en varios subdepartamentos:
  - Dirección (director de restauración, por ejemplo).
  - Cocina (jefe de cocina, pastelero, encargado de cuarto frío, almaceneros, cocinero, pinches, friega platos, etcétera).
  - Restaurantes (*maître*, camareros, etcétera).
  - Servicio de habitaciones (responsable de servicio de habitaciones, camareros de pisos, etcétera).
  - Banquetes (responsable de banquetes, coordinador de eventos, etcétera).
  - Minibares y máquinas de venta automática o de *vending* (responsables, reponedores, etcétera).
  - Bares (jefe de bares, *barman*, camareros, etcétera).
  - Discoteca (jefe de discoteca, camareros, relaciones públicas, *discjockey*, porteros, vigilantes, etcétera).
- Departamentos operativos indirectos. Los departamentos operativos indirectos son los que prestan servicios relacionados con la actividad hotelera, pero se trata de servicios no facturables a los clientes. Como ejemplos, pueden citarse los siguientes:
  - Administración y gastos generales, que suele incluir subdepartamentos tales como dirección, compras, contabilidad y finanzas.
  - Recursos humanos.
  - Sistemas de información.
  - Seguridad.
  - Marketing, que puede dividirse en ventas, marketing, publicidad-promoción y relaciones públicas.
  - Transporte.
  - Mantenimiento y reparaciones.
  - Coste de energía y otros suministros.

En los hoteles se considera que los costes directos son aquellos cuya responsabilidad recae en un departamento o en el responsable del departamento, mientras que los costes indirectos son aquellos costes que no pueden ser asignados de forma objetiva y con facilidad a los departamentos. Por este motivo, estos costes no suelen ser responsabilidad de los responsables de departamentos operativos.

Al utilizar el sistema de costes directos o *direct costing* para el cálculo del coste de un producto o servicio, se tienen en cuenta sólo aquellos costes que son directamente asignables (con criterios objetivos) al producto o servicio correspondiente. Con este sistema se puede obtener la cuenta de resultados por cada una de las líneas de generación de ingresos del hotel, lo cual es muy útil para analizar el margen de contribución (ventas menos costes directos) que genera cada línea de actividad.

En líneas generales, cada departamento tendrá las siguientes grandes categorías de imputación de ingresos y costes, que determinarán un resultado para el mismo:

- Departamentos operativos directos:
  - Ingresos
  - Coste de ventas
  - Personal
  - Otros costes
- Departamentos operativos indirectos:
  - Personal
  - Otros costes
- Otros costes no operativos:
  - Ingresos y gastos por alquileres
  - Tributos
  - Gastos financieros
  - Amortizaciones
  - Otros gastos societarios

Para las actividades que prestan un servicio «puro», como es el caso de habitaciones, se suprime el cálculo de margen bruto, calculando directamente el resultado de la actividad.

A continuación incluimos alguno de estos estados analíticos, concretamente los de los departamentos de habitaciones, alimentos y bebidas, por considerar que son las actividades básicas para cualquier hotel; las restantes actividades son actividades menos generalizadas en la hotelería y, por otro lado, sus estados analíticos no son muy distintos a los analizados.

- Cálculo del resultado del departamento «habitaciones».

En este centro se incluyen todos los ingresos y los gastos provenientes de las habitaciones y salones para convenciones y conferencias (excluyendo banquetes). Al ser una actividad puramente de servicios, el esquema del cálculo del margen neto se simplifica al eliminar el concepto «coste de ventas» y, consecuentemente, el «margen bruto».

El estado analítico propuesto por el USALI se muestra en la figura 3.12.

HABITACIONES	Ejercicio N
INGRESOS	
DESCUENTOS	
INGRESOS NETOS	
GASTOS	
Sueldos y salarios	
Complementos salariales	
Total gastos de personal	
Otros gastos:	
Televisión por cable/satélite/vídeo	
Comisiones a terceros	
Amenities a clientes	
Contrata de limpieza	
Transporte de clientes	
Lavandería y limpieza en seco	
Lencería	
Otros gastos operativos	
Reservas	
Telecomunicaciones	
Formación	
Uniformes	
Otros	
Total otros gastos	
TOTAL GASTOS	
RESULTADO DEL DEPARTAMENTO	

Figura 3.12. Estructura de cuentas de resultados de habitaciones  
 American Hotel & Motel Association (1996)

Como podemos observar, los ingresos de las habitaciones están agrupados en el *schedule* propuesto por USALI. Sin embargo, en el detalle del *schedule* menciona una posible segregación de los ingresos por canales. En concreto:

- Individuales:
  - Negocios
  - Turismo
  - Preferentes

- Paquetes de viaje
- Paquetes hoteleros
- Descuentos
- Grupos:
  - Empresas
  - Asociaciones/convenciones
  - Gubernamentales
  - Grupos de tour operadores:
    - Nacionales
    - Extranjeros
  - Compañías aéreas
  - SMERF (militares, educadores, religiosos, etcétera)

Entre los gastos de personal imputables a esta actividad se incluye dirección del departamento, personal de recepción y conserjería (incluyendo reservas, portería y botones), personal de pisos (gubernanta, camareras, lenceras y encargadas de pisos). También se incluye la comida y bebida consumida por el personal del departamento, valorada al coste. Los gastos de lavandería y limpieza en seco incluyen los gastos de este servicio, cuando estén externalizados, en la parte que corresponda a este departamento (limpieza de la ropa utilizada en habitaciones, incluidas cortinas, alfombras, tapicerías, etcétera). En «otros servicios» se incluyen, entre otros, el consumo de material de limpieza y los productos de acogida colocados en las habitaciones para ser consumidos por los clientes.

- Cálculo del resultado de los departamentos «alimentos» y «bebidas».

El análisis de estas actividades se realiza sobre la base de la naturaleza de los artículos vendidos (alimentos y bebidas), y no por los lugares de venta (restaurante, cafetería, bar, servicio de habitaciones y banquetes), aunque, según indica USALI, es aconsejable realizar un doble análisis: por la naturaleza de los artículos y por puntos de ventas.

Esta posibilidad mejora el modelo, ya que para los hoteles es realmente importante analizar la rentabilidad de cada uno de esos puntos de venta, pues la relación ingresos/consumo de alimentos y bebidas no es la misma en el restaurante, en la cafetería o en la celebración de banquetes.

La mejora de productividad de un restaurante puede lograrse a través de las siguientes acciones (Muller, 1999):



- Reducir la hora punta, acción posiblemente fácil de decir, pero más difícil de puesta en práctica. Para ello, el gestor puede ofrecer algún tipo de oferta/atractivo para llenar la oferta de mesas fuera de la hora punta, por ejemplo, a través de la oferta de menús diferentes o subvencionar bebidas o cafés. En determinadas áreas vacacionales, el alisamiento de la demanda viene derivado del propio mix de clientes, al coincidir turistas extranjeros y nacionales con hábitos de horas de almuerzo y cena tan diferentes que solucionan este problema.
- Mejorar la capacidad de producción, de forma que el tiempo de servicio se reduzca y permita una mayor rotación de servicios a ofrecer.
- Reducir el carácter aleatorio de la demanda a través de la puesta en práctica de políticas de reserva previa de mesa. Esta política, dependiendo del tipo de servicio, puede tener una mala acogida inicial por el cliente, aunque finalmente redundará en una mayor satisfacción del mismo en la medida que su puesta en práctica se traslade en un servicio más rápido y sin esperas.

Harris (2001) expone (figura 3.13) una metodología de análisis de los costes de restauración para un período determinado:

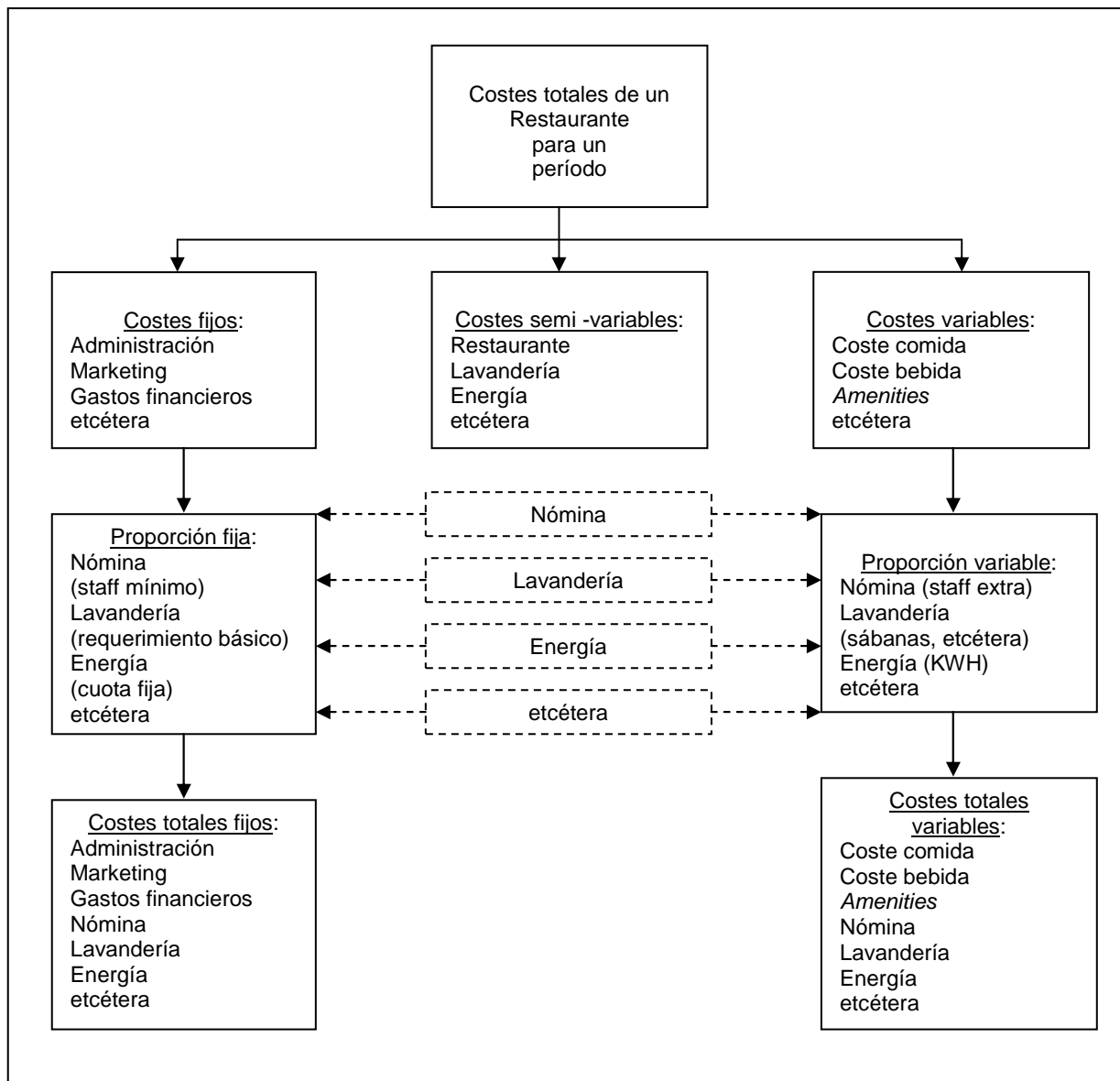


Figura 3.13 Análisis de los costes de restauración Harris (2001)

El análisis de coste de restauración tiene unas ciertas particularidades. El coste bajo es deseable, pero no siempre es indicación de buenas noticias, en el mismo sentido que un coste alto no es deseable pero no siempre quiere decir que existan problemas (Mohamed, 2001).

El mismo autor indica que, para analizar el coste de bebidas (aquí se entienden como tales las categorías de alcohólicas, licor-vino-cerveza, y otros, incluyendo también una cuarta categoría *minerals*), deben seguirse los siguientes pasos:

- Calcular el teórico promedio de coste de cada bebida.
- Calcular cuál debería ser el coste promedio considerando el mix de ventas y el hecho de que cada producto tiene un margen de beneficio diferente.

- Calcular e investigar las diferencias entre el coste esperado y el real, que pueden deberse a diferentes categorías de problemas como la gestión ineficiente del proceso de compra, recepción, almacenamiento y entrega, o bien fraude, ya sea por desaparición física o por ventas nunca registradas en el terminal punto de venta.
- Tomar las correspondientes acciones correctivas.

El mismo autor Mohamed (1997) indica que si se compara porcentaje de coste de ventas con el año anterior puede no ser correcto, pues se puede haber cambiado la operativa; si se compara con competidores, ellos pueden operar de forma diferente; si se compara con presupuesto, éste podría ser erróneo, en definitiva, hay muchos factores que juegan. Entre estos factores, Mohamed no menciona el cambio en el mix de producto que se puede producir de un ejercicio/período a otro, o bien el diferente peso de distintos puntos de restauración sobre el total ventas de restauración. Medir la eficiencia en porcentaje es un error muchas veces. *You do not take a percentage to the bank, you can't pay bills by percentage*, se menciona como ejemplo claro de dicho potencial error (no se puede cobrar del banco un porcentaje, pues no se pagan las facturas por porcentaje).

La eficiencia en restauración es la combinación de cuatro elementos: precio, coste de materiales vendidos, coste de mano de obra y otros gastos directos.

Cada mes debería prepararse una reconciliación entre el porcentaje de coste obtenido y el presupuestado, segregando entre:

- Factores incontrolables como el impacto del mix de ventas. En cualquier caso entiendo que el mix de ventas puede ser gestionable, en el sentido que podemos actuar en la oferta de restauración, la ubicación de los puntos de venta, la gestión de precios, etcétera, de forma que debería permitir actuar sobre posibles cambios en el mismo. Otros factores pueden ser el clima, cambios impositivos, problemas de suministros de algún proveedor principal, etcétera.
- Factores controlables, como descuentos de precio debidos a la introducción de menús, cambio, sobre el estándar, de las porciones servidas, bien por cantidad, bien por calidad; cambio operativo, comprar semielaborados versus cocinar en las propias instalaciones o viceversa; mermas, pérdidas, daños en la mercancía comprada; cambio en volúmenes de pedidos a proveedores de cara a obtener reducciones de precio (ojo con el coste

financiero circulante y el deterioro de productos, especialmente los frescos); problemas técnicos de maquinaria y equipo y, finalmente, robos y/o sabotajes.

- Aspectos contables, como cierre de operaciones entre meses a nivel de facturación, control correcto de recepción y verificación de facturas de proveedores, realización de inventarios físicos a final de cada período al objeto de cerciorarse de que la imputación en base a estándar es correcta. Dicho punto es especialmente importante en los servicios de restauración de buffet, donde el consumo teórico puede verse afectado de manera muy importante por oscilaciones en el comportamiento del consumidor.

Otro índice de productividad para restauración lo propone Reynolds (1998), midiendo la productividad a través del ratio siguiente:  $rev / (fc + lc + doe + mf + ali)$ ; siendo:

- Rev: Total de ventas del punto de venta de restauración, neto de impuestos.
- Fc: Coste de los bienes vendidos.
- Lc: Coste de personal directo, incluyendo en el coste unitario todos los conceptos de coste como formación, atenciones sociales, etcétera. No se incluyen los costes de personal de estructura por la subjetividad que presenta siempre su reparto e imputación por los diferentes puntos de venta.
- Doe: Otros costes directos, tales como papel, material de limpieza, otros materiales, impresión de menús, mantenimientos, arrendamientos, amortización de maquinaria, instalaciones, etcétera.
- Mf: Honorarios de gestión (o *fees*), en caso de que sea aplicable.
- Ali: Amortización de mejoras, en caso de arrendamiento.

Se considera que un resultado razonable para este ratio, obviamente dependiendo de cada negocio en concreto, se situaría en torno al 1,08.

Quain y otros (1999) ofrecen diez ideas/estrategias para maximizar los ingresos de restauración:

- Control de la oferta de asientos, flexibilizando el número de asientos por mesas y las combinaciones de éstas.
- Incrementar la capacidad, reduciendo salas de espera y salida e incorporando lugares que permitan consumos previos y post comida / cena.
- Identificar aquellos productos más probables de vender por segmentos de clientes, combinándolo con incentivos a nuestro personal.

- Búsqueda de intereses especiales para determinados colectivos, empresas, jóvenes, tercera edad, etcétera.
- Desarrollo de alianzas, con hoteles, clubes, organizaciones, etcétera.
- Uso de frases por parte de nuestros empleados que sugieran espontaneidad, creatividad, algo diferente («tengo algo especial para usted», por ejemplo).
- Que la comunicación de nuestro personal «obligue» al cliente a decir «no, gracias», como muestra de oferta de nuestros productos, sin necesidad de llegar a ser inquisidores.
- Recompensar a nuestros empleados por sobreventas.
- Incrementar las posibilidades de mejorar / enriquecer el producto a través de alternativas opcionales.

Turkel (1999) indica que al analizar restauración, y como consecuencia de la imputación de *direct costing*, podría llegarse a la conclusión de que es un departamento rentable, cuando quizá, si se le imputaran los costes indirectos (o parte de ellos), podría pasar a mostrar una contribución negativa. En este sentido propone una serie de cuestiones para reafirmar la posición adoptada.

- ¿Es el servicio de restauración un servicio complementario *amenity*?
- ¿Deberían estudiarse otras vías no tradicionales de prestar el servicio de restauración? ¿Subcontratado?
- ¿Deberían concentrarse los hoteleros en ofertar camas y olvidarse de los servicios de restauración?
- ¿Se adecuan los servicios de restauración prestados a los que realmente pide el cliente?

Las figuras 3.14 y 3.15 muestran la cuenta de resultados de alimentos y bebidas, respectivamente, propuesta por USALI:

ALIMENTOS	Ejercicio N
INGRESOS TOTALES (a+b)	
INGRESOS (a)	
- DESCUENTOS	
INGRESOS NETOS	
- COSTE DE VENTAS	
Coste de los alimentos consumidos	
Menos: Coste de la comida del personal	
Menos: Alimentos transferidos a «bebidas»	
Más: Bebidas transferidas a «alimentos»	
Coste neto de ventas alimentos	
Otros costes de ventas	
Total coste neto de ventas	
MARGEN BRUTO EN VENTA DE ALIMENTOS	
OTROS INGRESOS (b)	
Habitaciones alquiladas para reuniones	
Ingresos varios de banquetes	
Cargos varios a clientes	
Total otros ingresos	
MARGEN BRUTO EN OTROS INGRESOS	
- GASTOS	
Sueldos y salarios	
Complementos salariales	
Total gastos de personal	
Otros gastos:	
Vajilla, cristalería, cubertería, lencería	
Servicios contratados	
Lavandería y limpieza en seco	
Permisos y licencias	
Gastos varios de banquetes	
Música y animación	
Otros servicios	
Telecomunicaciones	
Formación	
Uniformes	
Otros	
Total otros gastos	
TOTAL GASTOS	
RESULTADO DEL DEPARTAMENTO	

Figura 3.14. Estructura de cuenta de resultados de alimentos  
*American Hotel & Motel Association (1996)*

En el apartado «otros ingresos» se incluyen ingresos no relacionados directamente con la venta de alimentos, como son alquileres de salones del hotel, cargos a los clientes por música, flores y decoración especial para banquetes y celebraciones, así como la venta de entradas a espectáculos y otros eventos organizados por el hotel.

BEBIDAS	Ejercicio N
INGRESOS TOTALES (a+b)	
INGRESOS (a)	
- DESCUENTOS	
INGRESOS NETOS	
- COSTE DE VENTAS	
Coste de la bebida consumida	
Menos: Bebidas transferidas a «alimentos»	
Más: Alimentos transferidos a «bebidas»	
Coste neto de ventas de bebidas	
Otros costes de ventas	
Total coste neto de ventas	
MARGEN BRUTO EN VENTA DE BEBIDAS	
OTROS INGRESOS (b)	
Cubiertos	
Cargos varios a clientes	
Total otros ingresos	
MARGEN BRUTO EN OTROS INGRESOS	
- GASTOS	
Sueldos y salarios	
Complementos salariales	
Total gastos de personal	
Otros gastos:	
Vajilla, cristalería, cubertería, lencería	
Servidos contratados	
Aperitivos gratis	
Lavandería y limpieza en seco	
Permisos y licencias	
Gastos varios de banquetes	
Música y animación	
Otros servicios	
Telecomunicaciones	
Formación	
Uniformes	
Otros	
Total otros gastos	
TOTAL GASTOS	
RESULTADO DEL DEPARTAMENTO	

Figura 3.15. Estructura de cuenta de resultados de bebidas  
*American Hotel & Motel Association (1996)*

En cuanto a los gastos de personal imputables a esta actividad, se incluyen la dirección del departamento, el personal del restaurante (cajeros incluidos), de la cocina, *office*, servicio de habitaciones, economato, etcétera, y la parte correspondiente al personal dedicado a la limpieza y conservación de la lencería, imputado también, en parte, a la actividad de alojamiento.

En el apartado «otros gastos» vemos que está incluido el coste de la vajilla, cubertería, cristalería, etcétera, elementos que por tener una vida útil superior a un año (2-3 años) es más corriente verlos como inmovilizado y, por tanto, amortizable. La causa de no tratar estos elementos como inmovilizado amortizable puede estar en el hecho de que todas las amortizaciones son consideradas como costes operacionales no distribuibles e imputados a la cuenta general de resultados, en tanto que, de esta forma, es un coste directo del departamento donde se utiliza.

Para el cálculo del coste de ventas de los alimentos, se deduce del coste de los alimentos consumidos el coste de la comida del personal, que será cargado como coste de personal de los departamentos correspondientes y el coste de los alimentos transferidos a «bebidas».

En el desglose de la cuenta de resultados que se analizaba en el apartado 3.6.2. se mostraba una segregación entre el resultado operativo bruto (GOP) y el resultado antes de intereses, amortizaciones e impuestos (EBITDA) de la forma siguiente:

- + Resultado operativo bruto (GOP)
  - Honorarios por gestión
  - Arrendamientos
  - Tributos
  - Seguros
  - Otros costes departamentos no operativos
- = Resultado antes de intereses, amortizaciones e impuestos (EBITDA)

La segregación entre ambas magnitudes obedece a que en el sector hotelero acostumbra a ser usual, tal como se ha descrito en el apartado 1.4, que exista una segregación de funciones entre el operador (que gestiona el negocio hotelero, como experto que se le supone en el mismo) y la propiedad (propietario del activo/inmueble en el que se desarrolla la actividad hotelera). Esta segregación entre ambas magnitudes económicas pretende dejar a nivel de resultado operativo bruto (GOP) la responsabilidad del operador, independientemente de los temas que a continuación se analizan y que responden más a



la estructura de propiedad, o a decisiones tomadas por la misma, y a la utilización de distintos instrumentos de financiación de la sociedad.

De esta forma se consigue una homogeneización en la comparación entre hoteles de los resultados obtenidos en valor absoluto (GOP) o relacionados con alguna otra variable (GOP por habitación disponible, por ejemplo), sin que dicha comparación sectorial se vea afectada por conceptos como los antes mencionados.

Los principales conceptos que recogen la conciliación entre ambas magnitudes son los siguientes:

- Honorarios por gestión: Son los honorarios (*fees*) que el operador percibe por la explotación del negocio hotelero. Suelen consistir en la combinación de un porcentaje sobre ventas y un porcentaje del GOP obtenido. A través de la combinación de ambas variables, la propiedad se asegura la voluntad del operador de maximizar la cifra de negocio al mismo tiempo que mantiene un interés real en gestionar la estructura de costes.
- Arrendamientos: En esta partida se recogen básicamente las cuotas satisfechas como consecuencia de operaciones de financiación a través de arrendamiento financiero, renting y/o leasing. Debe tenerse presente que si la adquisición del activo se realizara vía fondos propios, la imputación de su coste se haría vía amortización (sin afectar a EBITDA). Si se hiciera a través de financiación bancaria, la imputación de su coste sería también vía amortización y los intereses bancarios vinculados reflejados a través de resultados financieros, sin afectar en ambos casos a EBITDA. Si se realiza a través de renting/leasing, las cuotas correspondientes incorporan implícitamente los dos conceptos, la amortización y el coste financiero. A través de la segregación entre EBITDA y GOP se consigue que el GOP no se vea afectado (al no incluir a dicho nivel la imputación de cuotas de renting y leasing), con lo que los gestores hoteleros no se ven beneficiados ni perjudicados por decisiones financieras. A nivel de EBITDA, el resultado sí se ve afectado, pues las cuotas lo minoran, mientras que, como se ha explicado vía compra directa, ni la amortización ni los costes financieros penalizan el EBITDA.
- Tributos: Dentro del apartado de tributos no se incluyen todos los satisfechos por el negocio, sino tan sólo aquellos que están vinculados a la propiedad del inmueble. Así, por ejemplo, el Impuesto de Actividades Económicas (IAE) será un tributo imputable a nivel de GOP, mientras que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) no lo será.

- Seguros: En este apartado el criterio es el mismo que en el caso el tributos. Seguros como el seguro de vida de los empleados, de fidelidad, de morosidad de clientes, de flota, etcétera, serán imputados dentro del GOP, mientras que seguros tales como daños materiales, responsabilidad civil de directivos o responsabilidad civil general, serán partidas de conciliación entre GOP y EBITDA.
- Otros costes no operativos: Dentro de este apartado se incluyen todos aquellos conceptos que estén basados en la estructura societaria. Como ejemplo podríamos citar los siguientes:
  - Auditoría externa de los estados financieros.
  - Asesoría fiscal por el tratamiento del Impuesto sobre Sociedades.
  - Gastos de notarios, procuradores y registradores.
  - Dietas y/o gastos de representación de miembros del consejo de administración.

Finalmente quedan por analizar los gastos financieros. Los intereses se han excluido del resultado bruto de explotación, como es lógico, ya que dependen de la estructura financiera de cada hotel. Por su incorporación a resultados antes que las amortizaciones, deducimos que el USALI da preferencia al concepto de *cash flow* (como recursos generados) sobre el resultado económico.

Elgonemy (2002) expone ventajas e inconvenientes respecto a la posibilidad de endeudarse las empresas hoteleras. Entre las ventajas expone que el uso del apalancamiento en la inversión de inmuebles hoteleros es una manera de maximizar el retorno de la inversión a través de un pago de cuotas relativamente bajo. Cuando los inmuebles se construyen, el apalancamiento ayuda a la empresa a crecer rápidamente sin gran riesgo. El mejor escenario es cuando el valor de la propiedad aumenta más rápidamente que el interés del endeudamiento. Por otra parte, la deuda es un incentivo que obliga a los gestores del hotel a incrementar su eficiencia, desde el momento que el apalancamiento va en contra de los resultados si la gestión se vuelve poco rigurosa e implica que disminuyan los ingresos netos de explotación. Otros motivos, no menos importantes, son que la deuda aumenta los beneficios fiscales, lo cual incrementa el *cash flow* y debería mejorar el valor del inmueble, y, finalmente, que el apalancamiento permite usar el dinero de otras entidades y centrar la gestión sobre el propio negocio. Entre las desventajas, Elgonemy menciona que un nivel alto de deuda supone unos costes elevados potenciales sobre la propiedad por la pérdida de flexibilidad financiera y que, por otra parte, el apalancamiento puede, en algunos casos, «esclavizar» la gestión del hotel.

El mismo Elgonemy expone un ejemplo sobre las ventajas de endeudarse en una inversión, ejemplo que se muestra en la figura 3.16. En dicho ejemplo se observa cómo con un apalancamiento del 70 %, a un tipo del 7,5 % de interés, la rentabilidad sobre los fondos propios es superior en el caso de apalancamiento (15,8 %) que en el caso sin apalancamiento (10 %), todo el proyecto financiado a través de fondos propios.

	Sin apalancamiento	Con 70 % apalancamiento
Aportación de capital	30.000.000	9.000.000
Total ingresos	10.000.000	10.000.000
Total gastos operativos y gastos fijos	7.000.000	7.000.000
Gastos financieros	-	1.575.000
Resultado neto para propietario	3.000.000	1.425.000
Rentabilidad de fondos propios	10 %	15,8 %

Figura 3.16. Ejemplo de rentabilidad de la inversión para un inversor con y sin apalancamiento Elgonemy (2002)

	Estructura tradicional	Estructura <i>mezzanine</i>
<b>Financiación</b>		
Deuda <i>senior</i>	12.000.000	12.000.000
Deuda <i>mezzanine</i>	0	4.000.000
Capital	8.000.000	4.000.000
Total	20.000.000	20.000.000
<b>Precio</b>		
Tipo base	4,5 %	4,5 %
Margen deuda <i>senior</i>	3,5 %	3,5 %
Margen deuda <i>mezzanine</i>	0 %	17 %
<b>Ratio apalancamiento</b>		
Deuda <i>senior</i> / total fondos	60 %	60 %
Total deuda / total fondos	-	80 %
<b>Valor venta (después 6 años a 12,5 % valor terminal)</b>		
Valor venta	21.800.000	21.800.000
Deuda pendiente	10.800.000	14.800.000
Valor neto	11.000.000	7.000.000
<b>Rentabilidad</b>		
Tasa interna de rentabilidad (antes impuestos)	21,5 %	25,2 %

Figura 3.17. Comparación financiación tradicional y *mezzanine* Elgonemy (2000)

Asimismo establece las ventajas de endeudarse, digamos de forma tradicional, o a través de una estructura de *mezzanine finance* (parte de financiación subordinada), en cuyo caso la deuda subordinada aún se satisface a un interés mayor, aunque estando el repago de dicha deuda subordinada al repago de las restantes obligaciones del proyecto. (figura 3.17). En este caso se ha supuesto que el tipo de interés de la deuda principal es del 8 % (4,5 más un diferencial del 3,5 %), mientras que en la parte subordinada, o *mezzanine*, el margen aplicable es del 17 %.

En este caso, al ser el rendimiento de los activos superior al coste de la deuda, incluida la *mezzanine*, la rentabilidad del proyecto es todavía superior por el efecto apalancamiento. De esta forma, en la figura 3.18, Elgonemy resume las principales ventajas e inconvenientes de la financiación *mezzanine*.

Ventajas	Inconvenientes
Más barato que capital	Mayores diferenciales y comisiones
Más eficiencia	Control de la gestión
Flexibilidad de pago	Documentación
Gestión del pasivo	Potencial efecto negativo del apalancamiento
Incremento apalancamiento	Negociaciones con titulares deuda <i>senior</i>
Mejoras para el propietario	Conflicto entre prestatarios y prestamistas
Ahorros de costes	Financiación a corto plazo
Diversificación de fondos	

Figura 3.18. Ventajas e inconvenientes financiación *mezzanine*  
 Elgonemy (2000)

La documentación principal necesaria para un *mezzanine finance project* sería (Jones Lang Lasalle, 1999) un informe de valoración del inmueble, un informe de valoración del operador, un modelo financiero con proyecciones mensuales y análisis de sensibilidad, el análisis de riesgo crediticio y finalmente una investigación de mercado reciente.

En cualquier caso, en el momento de decidir la estructura financiera, la relación entre las partes (operador y propietario) acostumbra a ser opuesta. El operador quiere un gran grado de libertad y autonomía en su gestión, al mismo tiempo que quiere una gran inyección y disponibilidad de capital que le permita gestionar el hotel con los estándares de calidad que considera convenientes. Por otra parte, el propietario no gestor, piensa casi diametralmente lo contrario.

Las amortizaciones son el último gasto deducible antes del impuesto sobre beneficios, incluyendo las amortizaciones del inmovilizado material e inmaterial, pero no la de los gastos de establecimiento, que son considerados gasto del ejercicio, ni tampoco la

amortización del pequeño inmovilizado (vajilla, loza, cubertería, lencería, etcétera), cuyo coste es imputado a los departamentos operacionales «alimentos» y «bebidas» según ya vimos.

Por último, al resultado antes de impuestos se le resta el impuesto sobre el beneficio, y se obtiene el resultado final del período.

<b>Departamentos operativos directos</b>	<b>Ingresos</b>	<b>Coste Ventas</b>	<b>Personal</b>	<b>Otros Costes</b>	<b>Resultado</b>
Habitaciones	X	X	X	X	X
Alimentación	X	X	X	X	X
Bebidas	X	X	X	X	X
Telecomunicaciones	X	X	X	X	X
Tiendas	X	X	X	X	X
Parking	X	X	X	X	X
Lavandería de clientes	X	X	X	X	X
Centro de salud (gimnasio, sauna,...)	X	X	X	X	X
Piscina	X	X	X	X	X
Deportes (pistas de tenis, campo de golf,...)	X	X	X	X	X
Otros ingresos (alquileres, comisiones, ...)	X	X	X	X	X
<b>Total departamentos operativos directos</b>	<b>a</b>	<b>- b</b>	<b>- c</b>	<b>- d</b>	<b>= e</b>
<b>Departamentos operativos indirectos</b>					
Administración			X	X	X
Recursos humanos			X	X	X
Sistemas de información			X	X	X
Seguridad			X	X	X
Marketing			X	X	X
Mantenimiento			X	X	X
Electricidad, gas, agua, y otras energías			X	X	X
<b>Resultado Operativo Bruto (GOP)</b>	<b>a</b>	<b>- b</b>	<b>- f</b>	<b>- g</b>	<b>= h</b>
Honorarios por gestión				X	X
Arrendamientos				X	X
Tributos				X	X
Seguros				X	X
Otros costes Departamentos no operativos				X	X
<b>Resultado antes de intereses, amortizaciones e impuestos (EBITDA)</b>					<b>i</b>
Gastos financieros				X	X
Amortizaciones				X	X
Otros resultados extraordinarios				X	X
<b>Resultado antes de impuestos</b>					<b>j</b>
Impuesto sobre beneficios				X	X
<b>Resultado neto</b>					<b>k</b>

Figura 3.19. Estructura de cuenta de resultados por departamentos  
 Elaboración propia

En la figura 3.19 vemos, de forma esquemática y resumida, dicha estructura de cuenta de resultados por departamentos.

Las figuras siguientes (3.20 a 3.26) muestran la cuenta de resultados para dichos departamentos, pero con mayor nivel de desglose para cada uno de los conceptos de ingresos y coste:

#### A) Departamentos operativos directos

	HABITACIONES	RESTAURACIÓN	TELECOMUNIC.	TIENDAS	PARKING	LAVANDERÍA	CENTRO SALUD	OTROS INGR.
<b>INGRESOS</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Ventas</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Habitaciones	X							
Televisión interactiva	X							
Alquiler cajas fuertes	X							
Comida		X						
Bebida		X						
Telecomunicaciones			X					
Tiendas				X				
Garaje y parking					X			
Lavandería						X		
Tenis, piscina, <i>fitness</i> , etc							X	
Alquiler de salas	X							
Otros ingresos operativos	X							X
<b>Otros ingresos</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Concesiones				X				
Comisiones cambio divisas	X							
Patrocinios	X	X		X	X		X	X
Otros ingresos	X	X	X	X	X	X	X	X
<b>COSTE DE VENTAS</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>				
<b>Coste producto</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>				
Coste teórico		X	X	X				
Mermas		X		X				
Diferencias de inventario		X		X				
Rappels		X		X				
Prov. depreciación existencias				X				
<b>Coste materiales accesorios</b>	<b>X</b>	<b>X</b>		<b>X</b>				
Coste teórico	X	X		X				
Mermas	X	X		X				
Diferencias de inventario	X	X		X				
Rappels	X	X		X				
<b>PERSONAL</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
<b>Sueldos y salarios</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
<b>Seg. social a cargo empresa</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
<b>Remuneraciones en especie</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
<b>Indemnizaciones</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
<b>ETT's</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
<b>Beneficios sociales</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
Seguros vida y accidente	X	X	X	X	X	X	X	
Asistencia sanitaria	X	X	X	X	X	X	X	
Otros beneficios sociales	X	X	X	X	X	X	X	
<b>Selección</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
<b>Formación</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
Cursos formación	X	X	X	X	X	X	X	
Materiales formación	X	X	X	X	X	X	X	
<b>Uniformes</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
<b>Otras atenciones al personal</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	

Figura 3.20. Estructura de cuenta de resultados por departamentos  
 Elaboración propia

## A) Departamentos operativos directos (cont.)

	HABITACIONES	RESTAURACIÓN	TELECOMUNIC.	TIENDAS	PARKING	LAVANDERÍA	CENTRO SALUD	OTROS INGR.
<b>OTROS COSTES</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
<b>Comunicaciones</b>			<b>X</b>					
Mantenimiento centralitas			X					
Consultoría comunicaciones			X					
Material auxiliar comunicaciones			X					
<b>Limpieza recogida basuras</b>	<b>X</b>	<b>X</b>		<b>X</b>	<b>X</b>		<b>X</b>	
Contrato de limpieza	X	X		X	X		X	
Limpiezas extraordinarias	X	X		X	X		X	
Recogida de basuras	X	X		X	X		X	
Recogida y tratamiento de residuos	X	X		X	X		X	
Materiales de limpieza	X	X		X	X		X	
<b>Entretención</b>	<b>X</b>							
Diseño y producción espectáculos	X							
Compañías de espectáculos	X							
Derechos de propiedad intelectual	X							
Vestuario de espectáculos	X							
Varios (maquillaje)	X							
<b>Comunicaciones</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Teléfono	X	X	X	X	X	X	X	X
Correo	X	X		X				X
Mensajería	X	X		X				X
<b>Servicios de profesionales</b>	<b>X</b>	<b>X</b>		<b>X</b>	<b>X</b>		<b>X</b>	
Consultoría alimentaria		X						
Interiorismo				X				
Diseño merchandising				X				
Lavandería	X	X		X	X		X	
<b>Viajes y otras RRPP</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
<b>Material de oficina</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
<b>Materiales auxiliares</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
Llaves habitaciones	X							
Linen	X	X						
Silver		X						
China		X						
Glassware	X	X						
Material un solo uso cocina		X						
Menús		X						
Otro material auxiliar	X	X	X	X	X	X	X	X
Decoración, flores y plantas hotel	X	X						
<b>Materiales para clientes</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Amenities	X							
TV interactiva	X							
Suscripciones para clientes	X							
Información clientes	X							
Atenciones a clientes	X							
Recolocación clientes	X							
Gastos varios	X	X	X	X	X	X	X	X
<b>RESULTADO (GOP)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Figura 3.21. Estructura de cuenta de resultados por departamentos  
 Elaboración propia

## B) Departamentos operativos indirectos

	SISTEMAS INF.	ADMINISTRACIÓN	RRHH	SEGURIDAD	MARKETING	MANTENIMIENTO	ENERGÍA
<b>INGRESOS</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Otros ingresos</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Patrocinios					X		
Colaboraciones publicitarias					X		
Trabajos realizados inmovilizado		X				X	
Subvenciones formación			X				
Otras subvenciones	X	X	X	X	X	X	X
Ingresos recuperación siniestros		X					
Ingresos por servicios bancarios		X					
Otros ingresos	o	X	X	X	X	X	
<b>PERSONAL</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Sueldos y salarios</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Seg. social a cargo empresa</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Remuneraciones en especie</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Indemnizaciones</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ETT's</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Beneficios sociales</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Seguros vida y accidente	X	X	X	X	X	X	X
Asistencia sanitaria	X	X	X	X	X	X	X
Otros beneficios sociales	X	X	X	X	X	X	X
<b>Selección</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Formación</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Cursos formación	X	X	X	X	X	X	X
Materiales formación	X	X	X	X	X	X	X
<b>Uniformes</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Otras atenciones al personal</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Figura 3.22. Estructura de cuenta de resultados por departamentos  
 Elaboración propia



### C) Departamentos operativos indirectos (cont.)

	SISTEMAS INF.	ADMINISTRACIÓN	RRHH	SEGURIDAD	MARKETING	MANTENIMIENTO	ENERGÍA
<b>OTROS COSTES</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>MARKETING</b>					<b>X</b>		
<b>Investigación de mercados</b>					<b>X</b>		
<b>Relaciones públicas</b>					<b>X</b>		
Eventos PR					X		
Viajes periodistas / TTOO					X		
Material de apoyo					X		
<b>Promociones</b>					<b>X</b>		
Medios					X		
Producción					X		
Viajes y alojamiento					X		
Varios					X		
<b>Medios</b>					<b>X</b>		
TV					X		
Radio					X		
Medios impresos					X		
Cine					X		
Exterior					X		
Folletos					X		
Marketing directo/distribución					X		
Transportes					X		
Internet					X		
PLV					X		
Otros					X		
<b>Producción</b>					<b>X</b>		
TV					X		
Radio					X		
Medios impresos					X		
Cine					X		
Exterior					X		
Folletos					X		
PLV					X		
Derechos de imagen					X		
Fotos / vídeo					X		
Transportes					X		
Internet					X		
Material impreso					X		
Otros					X		
<b>Ferías</b>					<b>X</b>		
Producción					X		
Alquiler de espacio					X		
<b>Honorarios</b>					<b>X</b>		
Agencias					X		
Patronatos					X		
VIPs					X		
Varios					X		

Figura 3.23. Estructura de cuenta de resultados por departamentos  
 Elaboración propia

## B) Departamentos operativos indirectos (cont.)

	SISTEMAS INF.	ADMINISTRACIÓN	RRHH	SEGURIDAD	MARKETING	MANTENIMIENTO	ENERGÍA
<b>SISTEMAS DE INFORMACIÓN</b>	x						
<b>Comunicaciones</b>	x						
Mantenimiento red	x						
Consultoría comunicaciones	x						
Material auxiliar comunicaciones	x						
<b>Corporativo</b>	x						
Mantenimiento control presencia	x						
Consultoría corporativa	x						
<b>Reprografía</b>	x						
Mantenimiento fotocopiadoras	x						
Mantenimiento faxes	x						
<b>Sistema de ventas</b>	x						
Mantenimiento cajas registradoras	x						
Mantenimiento hardware SGV	x						
Mantenimiento software SGV	x						
Mantenimiento lista negra	x						
Mantenimiento UPS	x						
Consultoría ventas	x						
<b>Intranet y ofimática</b>	x						
Mantenimiento aplicaciones	x						
Mantenimiento impresoras	x						
Consultoría	x						
Hosting web	x						
Software y licencias	x						
<b>ERP</b>	x						
Mantenimiento sistema	x						
Mantenimiento software	x						
Consultoría ERP	x						
Software y licencias	x						
<b>Otros sistemas hoteleros</b>	x						
Mantenimiento SW atenc. cliente	x						
Mantenimiento SW habitaciones	x						
Mantenimiento SW CRS	x						
Mantenimiento SW gest. ingresos	x						
Mantenimiento otro software	x						
Consultoría otros sistemas	x						
<b>MANTENIMIENTO</b>						x	
<b>Personal subcontratado</b>						x	
Electricistas						x	
Instrumentistas						x	
Imagen y sonido						x	
Mecánica general						x	
Instalaciones						x	
Jardinería y control plagas						x	
Paletas						x	
Carpinteros y pintores						x	
Cerrajeros y fontaneros						x	
Otro personal subcontratado						x	
<b>Otros servicios mantenimiento</b>						x	
Grúas						x	
Bobinados						x	
Ascensores						x	
Calderas						x	
Chapa vehículos						x	
Extintores						x	
Tratamiento y analítica agua						x	
Inspecciones mantenimiento						x	
Equipo vídeo, sonido, iluminación						x	
Otros servicios de mantenimiento						x	
<b>Limpieza recogida basuras</b>						x	
Contrato de limpieza						x	
Limpiezas extraordinarias						x	
Basuras y tratamiento residuos						x	
Materiales de limpieza						x	
<b>Materiales de mantenimiento</b>						x	
Material mantenimiento obra civil						x	
Material mantenimiento eléctrico						x	

Figura 3.24. Estructura de cuenta de resultados por departamentos  
 Elaboración propia

## B) Departamentos operativos indirectos (cont.)

	SISTEMAS INF.	ADMINISTRACIÓN	RRHH	SEGURIDAD	MARKETING	MANTENIMIENTO	ENERGÍA
<b>ENERGÍA</b>							x
Electricidad							x
Gas							x
Otros combustibles							x
Agua							x
Potable							x
No potable							x
<b>GASTOS GENERALES</b>	x	x	x	x	x	x	
<b>Comunicaciones</b>	x	x	x	x	x	x	
Teléfono	x	x	x	x	x	x	
Correo	x	x	x	x	x	x	
Mensajería	x	x	x	x	x	x	
<b>Servicios de profesionales</b>	x	x	x				
Prevención de riesgos laborales			x				
Servicios médicos			x				
Servicios de seguridad				x			
Estudios retribución			x				
Asesoría fiscal		x					
Asesoría laboral			x				
Asesoramiento jurídico		x					
Otros servicios de terceros	x	x	x	x	x	x	
<b>Viajes y otras RRPP</b>	x	x	x	x	x	x	
<b>Material de oficina</b>	x	x	x	x	x	x	
Material de oficina	x	x	x	x	x	x	
Material consumible		x					
<b>Servicios bancarios</b>		x					
Gastos por transferencias		x					
Domiciliación de recibos		x					
Créditos documentarios		x					
Otras comisiones (avales)		x					
Comisiones tarjetas de crédito		x					
<b>Otros gastos</b>	x	x	x	x	x	x	x
Provisión clientes dudosos		x					
Seguros operador		x					
Indemnizaciones a clientes		x					
Gastos varios	x	x	x	x	x	x	x
<b>RESULTADO (GOP)</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>

Figura 3.25. Estructura de cuenta de resultados por departamentos  
 Elaboración propia

D) Otros gastos no distribuibles

<b>RESULTADO OPERATIVO BRUTO (GOP)</b>	<b>X</b>
<b>Honorarios de gestión</b>	<b>X</b>
<b>Arrendamientos</b>	<b>X</b>
Edificios	X
Fotocopiadoras	X
PCs	X
Otros hardware	X
Vehículos	X
Otros	X
<b>Tributos</b>	<b>X</b>
I.B.I.	X
I.A.E.	X
Circulación	X
Obras menores	X
Otros	X
<b>Seguros</b>	<b>X</b>
Daños materiales	X
Pérdida de beneficios	X
Responsabilidad civil	X
Robo y expoliación	X
Transporte de mercancías	X
Obligatorio de Viajeros	X
Responsabilidad civil directivos	X
Reclamaciones	X
Flota	X
<b>Otros costes</b>	<b>X</b>
Auditoría estados financieros	X
Asesoría fiscal	X
Notarios, registradores, gestores	X
<b>EBITDA</b>	<b>X</b>
<b>Resultados financieros</b>	<b>X</b>
Ingresos por intereses	X
Gastos por intereses	X
Diferencias de cambio	X
Otros resultados financieros	X
<b>Dotación amortización</b>	<b>X</b>
<b>RESULTADO ACTIVIDADES ORDINARIAS</b>	<b>X</b>
<b>Resultados extraordinarios</b>	<b>X</b>
<b>RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS</b>	<b>X</b>
<b>Impuesto sobre beneficios</b>	<b>X</b>
<b>RESULTADO NETO</b>	<b>X</b>

Figura 3.26. Estructura de cuenta de resultados por departamentos  
 Elaboración propia

### 3.6.4. Criterios de asignación de ingresos y costes

En el momento de abordar la imputación de los ingresos facturados por los establecimientos hoteleros surgen una serie de aspectos que merecen especial significación:

- Ingresos de habitaciones: Por ingresos de habitaciones se consideran todos aquellos importes devengados por los clientes del hotel como contraprestación al derecho a pernoctar en una habitación. Desde el momento que la estancia y el precio pactado se ciñe a este concepto, la problemática contable se simplifica de forma importante. En cualquier caso, es práctica generalizada considerar como ingresos de habitaciones el importe percibido neto de las comisiones satisfechas al canal por la gestión de la correspondiente reserva, incluyendo, en su caso, los correspondientes descuentos por volumen o *rappels*. Por lo tanto, no se recogería el importe bruto como ingreso y las citadas comisiones como gasto comercial. Esta presentación, obviamente sin impacto final en la cuenta de resultados, sí provoca variación en ratios de gestión posteriormente analizados como, por ejemplo, el RevPar.
- En el caso de que el importe devengado llevase incluidos otros conceptos, como puede ser el desayuno, media pensión o pensión completa, se plantea la problemática de segregar entre el departamento de habitaciones y el departamento de restauración (y dentro de éste, en su caso, entre alimentos y bebidas) el importe correspondiente a cada servicio. Sería la problemática del reparto entre departamentos del denominado paquete turístico. Aquí existen diferentes posibilidades, entre las cuales podríamos citar como más usuales las siguientes:
  - Imputar un porcentaje fijo a habitaciones y otro a restauración sobre el total del paquete facturado.
  - Realizar una imputación en base al precio de mercado de cada uno de los servicios.
  - Imputar un importe fijo a restauración por los servicios ofrecidos, e imputar el importe complementario, hasta el total del importe facturado, al departamento de habitaciones.

La tercera opción parece más acertada y, por lo tanto, recomendada, desde el momento que:

- El servicio de restauración ofrecido es constante en el tiempo (obviamente podríamos hablar de ligeras variaciones estacionales), por lo que parece más lógico establecer un importe fijo a un servicio digamos homogéneo. Adicionalmente, una variación del precio imputado nos desvirtuaría los ratios importantes de gestión vinculados a restauración, como puede ser la venta por empleado y el, aún más importante, coste de ventas sobre ventas, al verse afectado el denominador por la variación del precio del paquete turístico.
- Por otro lado, parece mucho más lógico imputar al departamento de habitaciones las variaciones en el paquete turístico, pues la gestión del precio del mismo está ligada a aspectos de gestión de ingresos (YM) antes mencionados, donde anteriormente resaltábamos la importancia de considerar la noche de habitación como un bien/servicio de oferta limitada, características estas que no corresponden (en sentido amplio) al departamento de restauración.

Chin y otros (1995) comentan el tema de segregación entre habitaciones y restauración. Indican que el criterio debe ser fijado por anticipado, para evitar cambios de criterio en función de los resultados deseados. El criterio más general es imputar a restauración el precio que habitualmente se obtiene en una comida, independientemente del paquete, criterio que se puede seguir también en el caso de existir un departamento de banquetes, en el momento de segregar entre banquetes propiamente dicho, habitaciones y restauración. En resumen, defienden la aplicación del criterio de precio de mercado (con la dificultad y ambigüedad que supone siempre este criterio en la práctica), o bien establecer un porcentaje de margen sobre un coste estándar objetivo del servicio a prestar. Así, por ejemplo, si se quiere ofrecer un desayuno con un coste por huésped de 2 euros, y se considera que un margen bruto razonable en este tipo de servicios es del 70 %, el importe del paquete turístico a imputar a restauración por el desayuno, sería de 2,85 euros (2 dividido por 0,7). En la segregación entre comida y bebida, usualmente, no se plantea esta problemática al no estar incluida la bebida en los servicios de restauración del paquete turístico, siendo ésta opcional para el cliente. En caso de estar incluida, y estar segregados ambos departamentos dentro de restauración, los criterios de reparto podrían ser proporcionales al porcentaje de margen de cada uno de ambos subnegocios.

- Similar problemática se establece en el momento que se produce la oferta de acogida a algún tipo de congreso, seminario o evento, que suponga adicionalmente, a servicios de habitaciones y de restauración, la aportación de salas de convenciones. En este punto es importante resaltar que la visión global del responsable máximo de la instalación hotelera debe evitar que una lucha interna por la «venta» de servicios al área organizadora del evento evite el objetivo último, la maximización de la rentabilidad de los activos hoteleros.

Dicha situación se puede dar porque la venta de habitaciones al precio que «lógicamente» aporta el sistema de gestión de ingresos, no considere el margen adicional que obtiene la empresa por la venta de salas para la realización de un determinado evento. Por lo tanto, parece lógico pensar que aquí la imputación entre habitaciones y alquiler de salas debería realizarse de forma que se minimice en ambas áreas el efecto negativo en cada una de ellas, aunque quizá habitaciones haya visto mermado, con visión individual, su propio resultado.

Planteemos un posible ejemplo. El departamento de habitaciones «puede» vender 30 habitaciones a 150 euros la noche, con lo cual el hotel conseguiría unas ventas totales de 4.500 euros. Sin embargo, la celebración de un congreso podría suponer la venta de 30 habitaciones a un precio menor (125 euros), con lo que las ventas de habitaciones se verían reducidas a 3.750 euros (750 euros inferior al escenario anterior). Sin embargo, el hotel percibe 500 euros por el alquiler de la sala y además ha incluido 30 comidas y 30 servicios de cafetería para el descanso de los congresistas, con una facturación total por estos servicios de restauración de 1.500 euros y un margen positivo de 750 euros (considerando coste de ventas y coste marginal de personal). Por lo tanto, en este escenario, el beneficio final sería 500 euros superior al inicial, de venta exclusiva de pernoctaciones, aunque el departamento de habitaciones se ha visto perjudicado. La compensación, o no, de dicha diferencia al departamento de habitaciones dependerá de la política interna del hotel, y de si el área de banquetes y convenciones está incluida dentro del departamento de habitaciones, con lo cual el problema habría desaparecido en buena medida.

En el apartado 3.6.3 se ha analizado la estructura de los hoteles por departamentos, donde se establecía como premisa básica que el responsable del departamento ha de ser absolutamente responsable de los resultados del mismo y, por lo tanto, capaz de actuar sobre su estructura de costes. Desde esta perspectiva, los costes imputados deben

corresponder con los incurridos por el mismo, de forma que la persona que esté al mando del departamento se considere absolutamente responsable de los mismos. Por lo tanto, el sistema considerado es un sistema de coste directo o *direct costing*. Las principales problemáticas que se presentan son las siguientes:

- Coste de ventas: En el apartado 1.6 se han analizado en detalle los sistemas de información de gestión en la industria hotelera y cómo los mismos podían ser una verdadera herramienta para la gestión de costes. Desde esta perspectiva, los sistemas de ventas que permiten el reconocimiento de la misma (por cada unidad operativa del hotel), con imputación al mismo tiempo del coste estándar de ventas (regularizado posteriormente a través de los correspondientes inventarios físicos) y con información simultánea al sistema de reaprovisionamientos es de gran utilidad. El único caso, un tanto peculiar, sería el de la imputación de costes de los servicios de restauración tipo buffet libre, donde debe efectuarse una imputación estándar pero donde no es imposible el descuento unitario de materiales y la gestión del reaprovisionamiento.
- Costes de personal: La imputación de costes de personal presenta las siguientes peculiaridades:
  - En cuanto al precio unitario de las horas imputadas: Debe incluirse un coste estándar que recoja todos aquellos conceptos salariales devengados, incluyendo seguridad social, pagas extraordinarias, primas final contrato, etcétera, ajustándose posteriormente por el precio real.
  - En cuanto al número de horas trabajadas: Deberán establecerse los correspondientes relojes de control de presencia que permitan el seguimiento y control de las horas realmente trabajadas. Un punto importante es que la complejidad del establecimiento hotelero y/o rotación de empleados entre diferentes puestos de trabajo puede dar una mayor complejidad al proceso. Así, si por ejemplo, un empleado ficha exclusivamente su entrada y su salida del establecimiento, pero realiza diversas tareas (camarero a primera hora de la mañana durante los desayunos, refuerzo en recepción-habitaciones durante las horas siguientes y en la piscina al mediodía), deberán establecerse los sistemas necesarios para que las horas del referido empleado se imputen a cada uno de los distintos departamentos.



- Otros costes: En este punto, como se ha reiterado anteriormente, es básico el concepto de coste directo, identificable, y solamente imputable con la aprobación del responsable del departamento. Coltman (1978) indica algunos criterios para la imputación de gastos de estructura:
  - Generales y administrativos: En base al total de costes (personal y otros gastos) de cada departamento.
  - Publicidad y promoción: En función de las ventas de cada departamento. Si ha habido una campaña específica de un departamento debería cargarse ya directamente al mismo.
  - Energía, IBI y alquileres: En base a metros cuadrados de cada unidad.
  - Mantenimiento y reparaciones: Intentar asignar cada uno de los gastos con la unidad sujeta a la reparación.
  - Seguros: En función del valor asegurado de cada unidad.
  - Amortización e intereses: En base al volumen de inmovilizado de cada unidad. Si no hay inmovilizado no se asignarían costes financieros. En este punto es importante resaltar, aunque Coltman no lo menciona, que podría realizarse alguna imputación de coste de circulante en función del volumen del mismo.

Finalmente, Garbey (2003) resume los principales criterios de reparto aplicables para repartir los costes indirectos, criterios que se muestran en la figura 3.27.

COSTE	CRITERIO
Teléfono	Número de extensiones
Impuesto sobre la nómina y prestaciones a empleados	Plantilla Registro detallado de nóminas Sueldos y salarios
Administración y generales	Gastos devengados Plantilla
Informática	Gastos devengados Plantilla
Marketing	Ratio sobre ventas
Animación y recreación	Ratio sobre ventas
Gastos de energía	Sub-contadores Metros cúbicos de superficie ocupada
Operación y mantenimiento de propiedad	Órdenes de trabajos Plantilla Metros cuadrados
Recursos humanos	Plantilla
Transporte	Plantilla
Alquiler	Porcentaje aplicable a fuentes de ingresos Metros cuadrados de superficie ocupada (alquiler fijo)
Impuestos sobre propiedad inmobiliaria	Metros cuadrados de superficie ocupada
Seguros-edificios y contenido	Metros cuadrados de superficie ocupada Metros cuadrados más inversión en mobiliario e instalaciones
Intereses	Metros cuadrados de superficie ocupada Metros cuadrados más inversión en mobiliario e instalaciones
Amortizaciones-edificios	Metros cuadrados de superficie ocupada
Amortización-mobiliario e instalaciones	Historial del activo del departamento Metros cuadrados de superficie ocupada

Figura 3.27. Criterios de reparto aplicables a los costes indirectos  
 Garbey (2003)

### 3.6.5. Posibles mejoras para próximas ediciones

En enero de 2001, la HFTP *Board of Directors Strategic Planning Meeting* acordó formar un grupo de trabajo que permitiera poner las bases para una nueva edición, la décima, del USALI (Selig y Wolfe, 2003). Dicha iniciativa fue comunicada a la *American Hotel&Lodging Association* (AHLA), quien ha colaborado también en la encuesta realizada, en el año 2002, a todos los miembros de la HFTP. Sobre la misma se obtuvo una respuesta, considerada positiva, del 15,53 %, del que el 85 % correspondía a hoteles y el 15 % a *resorts*.

A continuación se muestran de forma resumida las respuestas más relevantes de dicha encuesta:

- ¿Qué método debería ser utilizado para contabilizar los descuentos concedidos a los TTOO por venta de gran número de habitaciones?

Neteado de ingresos de habitaciones	41 %
Comisiones habitaciones	39 %
Coste de ventas habitaciones	8 %
Otros	12 %

- ¿Cómo debería presentarse el departamento de restauración?

Separando comida de bebida	47 %
De forma combinada	40 %
Otros	13 %

- ¿Cómo deberían reflejarse los gastos de recursos humanos en los estados financieros?

En un departamento global de gastos generales	32 %
Departamento independiente	28 %
Distribuido entre los distintos departamentos	27 %
Otros	13 %

- ¿Cómo deberían reflejarse los gastos de tecnología de la información en los estados financieros?

En un departamento global de gastos generales	51 %
Departamento independiente	25 %
Distribuido entre distintos departamentos	12 %
Otros	12 %

- ¿Cómo deberían reflejarse los gastos de seguridad en los estados financieros?

En un departamento global de gastos generales	74 %
Departamento independiente	16 %
Distribuido entre distintos departamentos	1 %
Otros	9 %

- Para el cálculo del RevPar, los siguientes conceptos deberían ser considerados así:

	<u>Incluido</u>	<u>No incluido</u>	<u>Otros</u>
Habitaciones gratuitas	68	18	14
Habitaciones no disponibles	56	26	18
Habitaciones gratuitas, incluidas en contratos de TTOO	70	15	15
Habitaciones en obras	31	50	19
Habitaciones cerradas por estacionalidad	53	22	25

- Los costes de formación deben ser registrados como:

Departamento de RH	47 %
Otros departamentos operativos	43 %
Otros	10 %

- ¿Cuándo debe utilizarse o vale la pena considerar un nuevo departamento?

Sólo cuando tenga asignable nómina e ingresos significativos	47 %
Sólo cuando tenga ingresos significativos	29 %
Sólo cuando tenga nómina asignable	15 %
Otros	9 %

- Para el cálculo del RevPar, los siguientes ingresos deberían ser considerados así:

	Incluido	No incluido	Otros
Clientes <i>no show</i>	58	28	14
Grupos garantizados	34	50	16
Grupos cancelados	25	60	15
<i>Resort fee</i>	14	58	28
Salida anticipada/diferida	59	10	31
Ingreso diario	75	10	15
Ajustes y provisiones	80	4	16
Descuentos y comisiones	24	71	5

- Para el cálculo del ADR, los siguientes conceptos deberían ser considerados así:

	Incluido	No incluido	Otros
Clientes <i>no show</i>	46	34	20
Grupos garantizados	30	51	19
Grupos cancelados	19	63	18
<i>Resort fee</i>	11	60	29
Salida anticipada/diferida	60	19	21
Ingreso diario	73	9	18
Ajustes y provisiones	75	5	20
Descuentos y comisiones	23	58	19
Otros ingresos del paquete (no habitaciones)	4	78	18

- Los costes de mantenimiento de IT deben ser registrados como:

Departamento de IT	53 %
Mantenimiento	32 %
Otros departamentos operativos	8 %
Otros	7 %

- El alquiler de equipamiento de IT debe ser registrado como:

Departamento de IT	53 %
Alquileres, seguros, tributos	33 %
Otros departamentos	14 %

- Cuando los gastos de reservas sean significativos, ¿cómo deben redistribuirse?

Múltiples departamentos	32 %
Departamento habitaciones	29 %
Departamento marketing	28 %
Otros	11 %

- ¿Cómo deberían registrarse los siguientes conceptos?

	Ingreso y gasto	Neto	Otro
AV	58	25	17
Entretenimiento en habitación	49	32	19
Salones	62	19	19
Máquinas de <i>vending</i>	35	48	17
Internet	50	26	24
Fax en habitación	45	27	28
Cajas de seguridad en habitación	37	30	33
Minibar	65	13	22
Otros	40	21	39

- ¿Las categorías de gastos que incluye USALI facilitan la toma de decisión y la gestión?

Sí	63 %
No	37 %

- ¿Cómo se contabilizan los gastos detectados en un ejercicio que correspondían al ejercicio anterior?

Contra una cuenta de ajuste, debajo GOP	40 %
Contra la cuenta correspondiente	26 %
Fondos propios	18 %
Otros	16 %

Asimismo, las personas que respondieron a la encuesta, añadieron los siguientes puntos, no contemplados en la plantilla de la encuesta, que en su opinión deberían considerarse en la próxima edición:

- Mayor información sobre inversiones. Tratamiento de la amortización acelerada como una vía para la creación de reserva para reinversión. CGSLU debería permitirse amortizar en tres años y no llevarlo a resultados ya en el año de su compra.
- Juntar el departamento de bebida y el de comida, creando un departamento por punto de venta y no por material vendido.
- Cualquier material inventariado (y custodiado), debería estar reflejado como tal en el balance y llevarse a resultados en el momento de su consumo, independientemente del momento de salida del inventario central.
- Clarificar cuándo las comisiones pagadas al canal deben ser tratadas como gastos comerciales y cuándo como netas de ingresos.
- Los activos fuera de balance no deberían penalizar el GOP, pues en caso de estar financiados vía capital/deuda serían tratados como amortización.
- Fijar un tiempo mínimo para considerar una habitación como no disponible para el cálculo de estadísticas.
- Clarificar conceptos de ingresos a incluir en el cálculo del RevPar.
- Posibilidad de crear un concepto de «propietarios» para aquellos conceptos de gasto que no son operativos y que, por lo tanto, no penalicen el GOP.
- Tratamiento de gastos de preapertura como activo.
- Gastos de formación versus gastos de personal.
- Criterios para la imputación del paquete turístico entre los diversos departamentos operativos.
- Vinculación del USALI con los GAAP.

### 3.7. Subcontratación

Cada vez es más frecuente que los hoteles subcontraten determinadas actividades tales como la lavandería, el mantenimiento o incluso algunos servicios de restauración, parcialmente o bien de forma completa a través del establecimiento de una franquicia. Para decidir la opción que sea más ventajosa, deben considerarse los aspectos estratégicos de dicha decisión, así como comparar los costes que desaparecerían en caso de subcontratar, sobre la base del precio ofertado por el subcontratista. Desde el punto de vista de los costes, la aproximación es relativamente sencilla, pues valdrá la pena subcontratar cuando el precio que ofrece el subcontratista sea menor que el coste variable que tiene el hotel para producir el servicio que se está evaluando más la parte correspondiente de los costes fijos que desaparecerían en caso de dejar de producir el servicio en el hotel, tal como se observa en la figura 3.28.

Precio ofrecido por el subcontratista	<	Coste variable para el hotel	+	Costes fijos correspondientes que desaparecerán si se deja de producir el servicio internamente
---------------------------------------	---	------------------------------	---	---

Figura 3.28. Esquema de decisión versus la subcontratación  
Elaboración propia

Desde una perspectiva más global, Chin y otros (1995) aconsejan la subcontratación especialmente en hoteles pequeños, donde no se requiere una persona con plena dedicación a una función o el nivel de especialización de la tarea no justifica la creación de dicha posición. A medida que la empresa crece, existe más tendencia, en cualquier caso, a internalizar el servicio, aunque la ventaja de la especialización, de la puesta al día en la materia que corresponda es más fácil de obtener vía externalización. Los contratos de externalización pueden ser bien en base a un valor unitario por hora de servicio o bien un importe fijo una vez establecido el nivel de servicio entre las partes, también denominado *level service agreement*.

Sánchez y otros (2001b) ofrecen una gran aproximación al concepto de la externalización en la empresa hotelera, indicando por un lado aquellas situaciones en que es recomendable, o no, la externalización, y qué factores influyen en la toma de la decisión. Así, en la figura 3.29 se observa que la decisión sobre externalizar o no estará en función del grado en el que dicha actividad contribuya al negocio principal (y por lo tanto



estratégico) de la empresa y, por otra parte, en función del grado de conocimiento (competencia) en desarrollar la organización dicha actividad.

Un ejemplo, relativamente frecuente en los hoteles, podría ser la lavandería, propia o de clientes. En este caso se puede considerar que no es un factor clave estratégicamente para el hotel y, en líneas generales, el conocimiento de dicho negocio debería estar, por parte del hotelero, por debajo de la media del mercado. Por lo tanto, estará encuadrado en el cuadro inferior izquierdo de la figura 3.29 y, por lo tanto, es susceptible de externalizar.

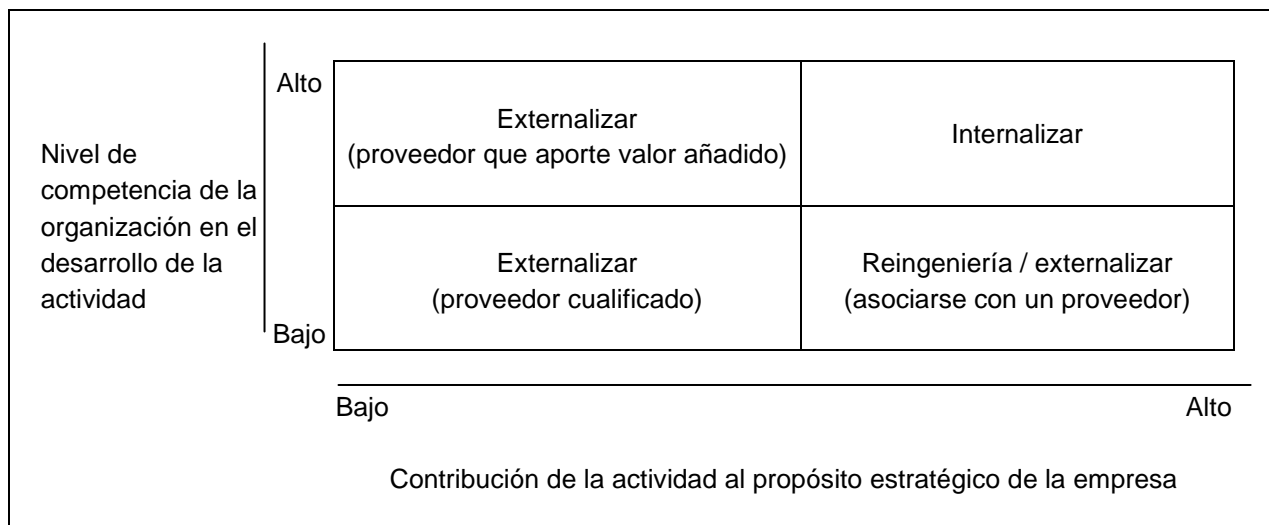


Figura 3.29. Situaciones de la empresa frente a la externalización  
 Sánchez y otros (2001b)

Los mismos autores (Sánchez y otros, 2001b) resumen esquemáticamente los principales factores que influyen en la externalización (figura 3.30) y que básicamente corresponden a factores de coste de las transacciones (posibilidad de obtener un precio más competitivo), de flexibilidad (tanto del propio hotel como de las posibles empresas prestadoras del servicio) o de otros factores no cuantificables directamente como la escasez de habilidades para realizar el servicio, la información necesaria, o la futura capacidad que será necesaria.

Sánchez y otros también realizaron un estudio en el sector hotelero andaluz, donde se observa (figuras 3.31, 3.32 y 3.33) cómo la mayor parte de las actividades relacionadas con las TI son llevadas a cabo por personal interno de la organización, independientemente de la consideración de los criterios de categoría del hotel, tipo de negocio, nivel de integración o nivel de ocupación. Asimismo, entre las variables con mayor poder explicativo en relación al nivel de externalización de las TI, destacan el tipo

de negocio y el nivel de integración como factores con una importante capacidad discriminadora.

Factores de coste:	Factores de eficiencia en costes pueden motivar la externalización
Costes de transacción	de la función de producción de servicios cuando la empresa encuentra menores costes en el mercado que por producción interna. La provisión externa tiene menores costes debido a las economías de escala. También las empresas pueden buscar servicios fuera debido a la percepción de que los proveedores externos son más baratos.
Factores de cuasi-coste o factores de flexibilidad: Reducción del riesgo	Las empresas pueden reducir el riesgo interno asociado a la adaptación al mercado y a la coyuntura, así como eliminar las necesidades de inversiones en conceptos de captación, formación y promoción del personal, reduciendo el riesgo asociado a las inversiones de la empresa.
Baja / infrecuente demanda	Si la demanda de algunos servicios es baja o esporádica, la provisión interna de servicios puede llegar a ser ineficiente y no factible.
Importancia temporal de la demanda	La empresa puede optar por encargar temporalmente a otras empresas la ejecución de determinadas actividades de producción debido a falta de capacidad a corto plazo.
Concentración en las competencias centrales ( <i>core-business</i> )	Las empresas pueden elegir adquirir servicios externamente, concentrándose en las actividades centrales de la empresa.
Factores de no-coste: Escasez de habilidades	Las empresas pueden externalizar para acceder a conocimiento especializado o habilidades que no poseen.
Compradores / proveedores dinámicos	El desarrollo de relaciones en la empresa cliente y en la empresa proveedora de servicios puede originar incrementos en el volumen y la extensión de las actividades externalizadas.
Necesidades de Información	La creciente necesidad de evaluaciones internas en un entorno de crecientes regulaciones.
Crecimiento de la complejidad de la dirección	El incremento de la complejidad del entorno de los negocios acelera el proceso de innovación en productos / procesos y aumenta la necesidad de servicios especializados.
Otros factores	Existen otros factores específicos de la empresa que pueden influir en los niveles de externalización. Por ejemplo, las empresas pequeñas y grandes utilizan de manera menos frecuente la externalización que las empresas medianas, o que las funciones menos externalizadas corresponden a las funciones estratégicas de la empresa.

Figura 3.30. Factores que influyen en la externalización  
 Sánchez y otros (2001b)

GESTIÓN DE LA INFORMACIÓN A CARGO DE PERSONAL	CATEGORÍA DEL HOTEL				
	1 estrella	2 estrellas	3 estrellas	4 estrellas	5 estrellas
Interno del hotel	100 %	85,7 %	71,9 %	65,4 %	100 %
Externo del hotel	0 %	14,3 %	28,1 %	34,6 %	0 %

Figura 3.31. Gestión de la información según la categoría del hotel  
 Sánchez y otros (2001b)

GESTIÓN DE LA INFORMACIÓN A CARGO DE PERSONAL	TIPO DE NEGOCIO			
	Hotel de ciudad	Hotel de playa	Hotel de interior	Hotel de montaña
Interno del hotel	83,3 %	61,3 %	100 %	63,6 %
Externo del hotel	16,7 %	38,7 %	0 %	36,4 %

Figura 3.32. Gestión de la información según el tipo de negocio  
 Sánchez y otros (2001b)

GESTIÓN DE LA INFORMACIÓN A CARGO DE PERSONAL	NIVEL DE INTEGRACIÓN		
	Hotel independiente	Hotel asociado	Hotel perteneciente a una cadena hotelera
Interno del hotel	89,6 %	66,7 %	56,3 %
Externo del hotel	10,4 %	33,3 %	43,7 %

Figura 3.33. Gestión de la información en relación al nivel de integración  
 Sánchez y otros (2001b)

De esta forma las principales ventajas e inconvenientes de la externalización o *outsourcing* de TI se resumirían (figura 3.34) en la reducción y flexibilización de costes, la disposición de tecnología más actual (tanto en medios materiales como humanos) y en liberar tiempo a los directivos hoteleros para concentrarlo en el núcleo de su negocio.

Las principales conclusiones serían por lo tanto las siguientes:

- La seguridad de que la calidad de servicio ofertada por la subcontrata es coincidente con los estándares del hotel, criterio de homogeneidad que podría fallar tanto en exceso como en defecto; por ir en contra del posicionamiento de mercado decidido por el hotel.
- Coste que supondría la cancelación del servicio, si actualmente está internalizado, y de volverlo a ofrecer directamente si la política de subcontratación no ofreciera los resultados apetecidos.
- Valoración estratégica que aporta la a la empresa la variabilidad de los costes desde el momento en que éste servicio se haya externalizado. En cualquier caso este extremo debe analizarse en detalle pues en ocasiones el contrato de subcontratación suele ser a medio plazo, con lo que el objetivo buscado de variabilización de costes no se obtiene.

- Riesgo de negocio en la medida que el servicio externalizado sea parte del negocio principal del hotel, con lo que las posibilidades de gestión se vean medidas en alguna forma.

<b>Ventajas relacionadas con:</b>	
Personal informático	<p>Facilita el acceso a una gestión especializada de las TI.</p> <p>La empresa proveedora está en una posición más ventajosa para seleccionar, formar y dirigir al personal informático.</p> <p>El cliente accede a los conocimientos de especialistas de alto nivel sin que pertenezcan a su plantilla.</p> <p>El personal informático de la empresa cliente puede concentrarse en trabajos más especializados.</p>
Esencia del propio negocio	<p>Libera a los directivos de línea, al no tener que coordinarse con un gran departamento de TI, simplificando la organización.</p> <p>Los informáticos pueden dedicarse a actividades clave de TI.</p>
Costes	<p>Se pueden transformar costes fijos en variables.</p> <p>La empresa cliente y proveedora pueden aprovecharse de las economías de escala y de alcance que obtiene la segunda.</p>
Tecnología	<p>El cliente accede a tecnología punta, sin soportar el riesgo de obsolescencia. La empresa suministradora tampoco tiene un gran riesgo al diversificarlo entre su amplio rango de clientes.</p> <p>Los clientes tienen a su alcance productos y servicios muy específicos.</p>
<b>Inconvenientes relacionados con:</b>	
La dependencia que genera	<p>Dependencia de la empresa cliente respecto de su proveedor, que se ve agravada por la necesaria coordinación entre ambos, para comprender en qué consiste el negocio cuyo sistema se va a externalizar.</p>
Los costes que genera	<p>Supone costes adicionales como costes de renegociación, o costes de dirección de los contratos.</p> <p>Costes ocultos, que surgen al despedir o transferir personal, transferencia de licencia por parte de los vendedores de software, etcétera. Se pueden originar mayores costes a largo plazo, debido a que los equipos e infraestructuras de TI se acaban pagando, pero los servicios hay que retribuirlos periódicamente.</p>
Los problemas de seguridad	<p>Cuando el proveedor atiende a varios competidores directos.</p>

Figura 3.34. Ventajas e inconvenientes de la externalización de las TI  
 Sánchez y otros (2001b)

### 3.8. Eliminación de un segmento o modificación de la actividad de un hotel

Este tipo de decisiones son las que evalúan la conveniencia de eliminar servicios o productos, o dejar de trabajar para un cliente o grupo de clientes, o eliminar una parte del hotel, por ejemplo. En estos casos, se supone que los ingresos del segmento correspondiente desaparecerían, pero de todas maneras hay que estudiar los efectos producidos en otros segmentos del hotel. Para poder tomar esta decisión, además de tener en cuenta las consecuencias estratégicas, hay que calcular la cuenta de resultados para varios años del hotel en el supuesto de que se elimine el segmento a evaluar, y se compara con la cuenta de resultados que habría en el caso de no eliminar el segmento.

En este apartado se van a tratar de analizar las técnicas existentes para facilitar la toma de decisiones al respecto. Previamente, creemos que es interesante la aportación que realizan Baujín y otros (2001) sobre los principales problemas o inconvenientes que presentan los sistemas tradicionales de gestión. Por un lado proporcionan una información errónea sobre los márgenes y rentabilidades de los productos. También distorsionan el coste de los productos individualmente, pues están orientados a establecer valoraciones contables-financieras, bien sean externas (por obligaciones fiscales) o bien internas (para dar satisfacción a requisitos emitidos por un órgano de nivel superior). En determinados casos no permiten hacer comparaciones de forma coherente y homogénea porque se desconoce la composición de los costes que se incorporan a los procesos y, por lo tanto, cualquier decisión basada en la comparación de datos puede dar lugar a una toma de decisión errónea; no proporcionan datos «clave» de carácter no financiero, tales como: niveles de productividad, número de errores, número de facturas procesadas, etcétera. Generalmente asignan los costes proporcionalmente utilizando tasas de reparto basadas en volúmenes (el número de unidades producidas y/o vendidas, horas de mano de obra directa, horas máquina, etcétera) para asignar los costes indirectos, lo cual puede provocar distorsión en el coste de los procesos y por lo tanto, valoraciones erróneas, habida cuenta que no todos los factores involucrados en el proceso dependen del volumen. Y, finalmente, no proporcionan información suficiente a los directivos sobre las causas y el comportamiento de los costes indirectos; por lo tanto, no tienen criterios objetivos para definir las acciones correctas para reducir gastos no necesarios, porque desconocen las causas que los originan.

Por estos motivos, y de cara a analizar decisiones sobre segmentos o modificación temporal de la oferta hotelera, o mejor dicho, permitir tomas de decisiones adecuadas, existen diferentes aproximaciones entre las cuales vamos a desarrollar las siguientes:

- **Análisis coste-volumen-beneficio (*cost-volume-profit*, CVP):** Esta técnica trata de identificar la interrelación entre coste, volumen y beneficio, herramienta que puede ser muy útil tanto desde una perspectiva de planificación de beneficio como de presupuestación. Para llevar a cabo esta técnica, la primera fase consiste en segregar los costes entre aquellos fijos y aquellos que podemos considerar costes variables, para lo cual se pueden utilizar diferentes procedimientos, como se ha visto en la apartado 3.3.3. Este modelo se basa en un modelo de simulaciones constantes, basadas en la pregunta, ¿qué sucede si...? *What if...?* La gran dificultad se centra en establecer la correcta relación entre actividad y costes, precisión que Harris<sup>2</sup> caricaturiza «como una ilusión». La mayor utilidad del CVP se centra en simulaciones sobre distintas alternativas en términos de generación de beneficio para un período de tiempo, para un departamento individual, para una campaña promocional, o toda la empresa en su conjunto. CVP es útil también para el cálculo del punto de equilibrio, punto a partir del cual todos los ingresos se traducen al beneficio, al estar cubiertos los costes fijos. Este análisis, sugiere también Harris (1995), tiene un importante efecto motivador para los gestores, desde el momento que les indica el objetivo «mínimo» que deben cumplir.

Harris y Hazzard (1995) indican que el análisis de coste-beneficio-volumen es una de las herramientas más útiles de ayuda en la toma de decisiones por parte de los gestores, ayudando a la selección entre varias alternativas, como se ve en el ejemplo incluido en la figura 3.35, donde se presenta una cuenta de resultados con tres departamentos:

---

<sup>2</sup> (Harris, P. *Hospitality profit planning in the practical environment*, International Journal of Contemporary Hospitality Management 4, 1992).

	Departamento			TOTAL
	A	B	C	
Ventas	8.000	18.000	10.000	36.000
Restauración	3.000	3.000	2.000	8.000
Personal	2.000	4.000	2.000	8.000
Otros costes variables	1.000	2.000	1.000	4.000
Total costes variables	6.000	9.000	5.000	20.000
Asignación de costes de estructura	3.000	3.000	2.000	8.000
Total costes	9.000	12.000	7.000	28.000
Resultado departamentos operativos	-1.000	6.000	3.000	8.000

Figura 3.35 Ejemplo de aplicación de análisis CVP  
 Harris y Hazzard (1995)

En vista a dicho resumen, una primera aproximación sería cerrar el departamento A, que ofrece un resultado negativo. En caso de hacerse, el nuevo resultado, en situación homogénea, sería el siguiente:

	Resultado con dpto. A	Resultado sin dpto. A	Diferencia
Ventas	36.000	28.000	-8.000
Restauración	8.000	5.000	-3.000
Personal	8.000	6.000	-2.000
Otros costes variables	4.000	3.000	-1.000
Total costes variables	20.000	14.000	-6.000
Asignación de costes de estructura	8.000	8.000	0
Total costes	28.000	22.000	-6.000
Resultado departamentos operativos	8.000	6.000	-2.000

Figura 3.36. Ejemplo de aplicación de análisis CVP (continuación)  
 Harris y Hazzard (1995)

Por lo tanto, se observa que el resultado final es peor que en el caso anterior, 8.000 antes versus 6.000 ahora. Esto es consecuencia de que el margen a coste variable que generaba el departamento A (2.000) cubría parte de la asignación de costes de estructura al mismo (3.000). En la medida en que desaparece dicho margen variable y los costes fijos del hotel no sufren variación, sería más conveniente mantener operativo el departamento A. El único caso en que es evidente el cierre de un departamento es cuando el margen a coste variable es negativo, pues en este caso no se absorbe ninguna unidad de coste fijo. En cualquier caso, aunque Harris y Hazzard no lo mencionan, podría ser puesta en duda dicha afirmación también desde la perspectiva de que un departamento puede tener una

contribución negativa, pero al mismo tiempo, vía calidad del producto, vía sinergia con otros departamentos, puede ser que a nivel global de hotel genere una contribución positiva. Asimismo debería considerarse la posibilidad de reducir los costes de estructura como consecuencia de eliminar el departamento A. Quizá a corto plazo dichos costes no sea posible reducirlos, pero quizá en el medio plazo podrían reducirse, aunque fuera parcialmente, y hacer replantear la decisión. Coltman (1978) expone otro ejemplo (figura 3.37), pero este referido al cierre del hotel durante unos meses del año.

	10 meses	2 meses	Total año
Ventas	125.000	5.000	130.000
Costes variables	25.000	1.000	26.000
Costes fijos	70.000	14.000	84.000
Total costes	95.000	15.000	110.000
Resultado neto	30.000	-10.000	20.000

Figura 3.37. Ejemplo cierre temporal de un hotel  
 Coltman (1978)

De este análisis parecería razonable cerrar el hotel los dos meses. Lo que sucedería es que el resultado final del ejercicio sería 30.000 de los diez primeros meses menos 14.000 de costes fijos de los dos meses, igual a 16.000, inferior a los 20.000 que se están obteniendo con la apertura de todo el año. En cualquier caso, aunque el resultado mostrase una mejora económica, hay otros factores que deben considerarse como costes de cierre y reapertura (costes marginales) y otros aspectos más de negocio que económicos como comunicación a clientes, coste de formación de empleados, etcétera. Otra variable estratégica en esta decisión, no aportada por Coltman, es que el hecho de disponer de empleo estable durante la totalidad del año acostumbra, en zonas vacacionales, a convertirse en una ventaja competitiva notable para la captación de empleo, versus otras empresas que ofrecen jornada exclusivamente durante la temporada de apertura.

Coltman (1978) cita otro ejemplo de cómo cambia el resultado como fruto de cambio en el mix de ventas, a idéntico margen por departamento.



	CASO A				CASO B			
	Ventas	Gastos	Beneficio	Porcentaje	Ventas	Gastos	Beneficio	Porcentaje
		directos	departamento	contribución		directos	departamento	contribución
Habitaciones	1.150.200	367.300	782.900	68,1 %	1.250.200	399.000	851.200	68,1 %
Comida	851.600	698.600	153.000	18,0 %	801.600	657.300	144.300	18,0 %
Bebida	327.400	208.300	119.100	36,4 %	277.400	176.500	100.900	36,4 %
Otros	21.200	19.600	1.600	7,5 %	21.200	19.600	1.600	7,5 %
Total	2.350.400	1.293.800	1.056.600	45,0 %	2.350.400	1.252.400	1.098.000	46,7 %
Depart. indirectos			825.400				825.400	
Resultado neto			231.200				272.600	

Figura 3.38. Ejemplo sensibilidad a cambio en el mix de ventas  
 Coltman (1978)

Con los mismos porcentajes por departamento, con las mismas ventas, el resultado neto aumenta y el porcentaje de contribución global del hotel también aumenta.

- *Yield management*: Desarrollado en el capítulo 1 de este documento, y que pretende servir de herramienta de gestión para conocer la sensibilidad de los ingresos a actuaciones sobre la demanda. Sin ánimo de repetir todo lo indicado anteriormente, Dunn y Brooks (1990) indican que la gestión de ingresos ha sido una exitosa técnica para ajustar a corto plazo los precios hoteleros a las condiciones de mercado. En cualquier caso, a largo plazo, las decisiones de precios deberían considerar otros aspectos empresariales como pueden ser los márgenes generados, y no sólo los precios.
- *Room value engineering*. Kasavana y Smith (1982) demostraron que esta técnica (por ejemplo vender productos individuales en los menús de restaurantes) tenía claras implicaciones positivas en el beneficio.

Desde el momento que los hoteles ofrecen diferentes tipos de habitaciones a diferentes precios (a menudo un prerequisite de las estrategias de segmentación de mercado), parecía que esta técnica podía ser también de aplicación. La clave de esta técnica está en identificar los costes adicionales que se vinculan a cada tipo de habitación, como pueden ser los derivados de ofrecer una botella de cava, una entrada a una atracción, etcétera. En la figura 3.39 se establecen las diferentes estrategias, de forma que los gestores pueden conocer qué tipo de habitaciones ofrecer en cada momento, especialmente en momentos de fuerte demanda, donde interesa vender aquellas con mayor impacto en beneficios.

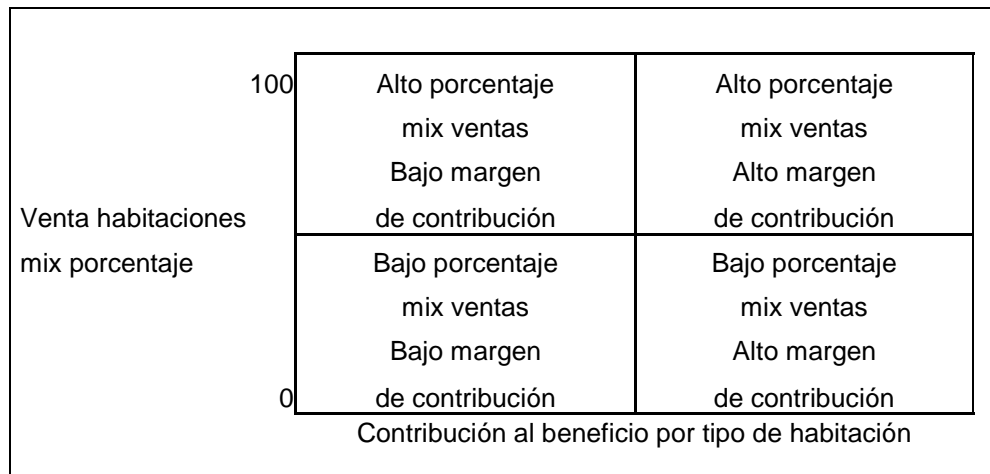


Figura 3.39. Combinación de estrategia de venta entre precio y volumen  
 Kasavana y Smith

- Análisis de resultados por segmentos (*Market segmentation profit analysis, MSPA*), desarrollado por Dunn y Brooks (1990). El marketing hotelero se centra en diferentes segmentos de mercado y de consumidor, como, por ejemplo, negocios, turismo, convenciones, etcétera, estructura que también se utiliza en el momento de realizar el plan de marketing. En cambio, la contabilidad, como fuente de información económica, facilita información por departamentos operativos, pero no por segmentos de clientes. Esto indica que hay una cierta divergencia entre la información de planificación, registro y *reporting* que ofrece la contabilidad y la que necesitan los gestores, especialmente los comerciales. La principal diferencia del MSPA es la de identificar e imputar los costes directos y los costes indirectos (estructura) por segmento de mercado, y no por departamento, siendo necesaria para su implementación los siguientes niveles de análisis. Por un lado, identificar los segmentos de mercado objetivos, a incluir en el *reporting* de gestión, por otro lado informar de todos los ingresos por segmentos y, finalmente, distribuir los costes de estructura por segmentos de mercado. Dunn y Brooks no mencionan la asignación de los costes directos, pero es evidente que estos, aun estando imputados por departamentos (si el establecimiento sigue USALI), no implica que lo esté por segmentos de mercado.

Para la implementación del sistema es necesario cambiar el criterio de imputación de costes, pasando a utilizar un criterio ABC (que posteriormente describiremos). De esta forma, los costes se imputan primero al centro de coste, de éste a los centros de actividad y desde estos a los segmentos de mercado. Por ello, para calcular las imputaciones, los portadores de coste deben ser identificados. Ante la

dificultad que puede suponer este sistema, Downie sugiere la posibilidad de utilizar costes estándar (Harris, 1995). En cualquier caso, antes de comenzar cualquier implantación de este tipo, necesariamente compleja, debe analizarse la disponibilidad de los sistemas de información para abordar un proyecto así y, por lo tanto, de obtener los ingresos por segmentos. El apartado en principio más factible sería el de habitaciones, pues la información estaría disponible a partir del sistema central de reservas y de los sistemas de *front office*. Para los restantes ingresos es previsible una mayor complejidad, aunque su relevancia dependerá del peso que tengan dichos ingresos en el total de ingresos del hotel. Aun considerando la dificultad de su implantación, a largo plazo este sistema debería ser una herramienta para la toma de decisiones y para una gran integración entre la contabilidad y las actividades de marketing, facilitando adicionalmente mejoras potenciales en las siguientes áreas:

- Estrategias de maximización de beneficio y no de ingresos.
- Pautas para la fijación de precios y verificación de políticas de precios.
- Interdependencia con el departamento de ventas.
- Evaluación de las inversiones en capital.
- Proyecciones de rentabilidad.
- Análisis de ingresos y costes por segmentos.
- Punto de equilibrio por segmento.
- Efectividad del coste de gestión.
- Proyecciones financieras basadas en el impacto previsto de los planes financieros y de los planes de marketing.

De esta forma, el MSPA trata, pese a las limitaciones de centrarse más en el margen que en el precio, que era una de las limitaciones que anteriormente enumerábamos para el *yield management*. La siguiente figura, 3.40, muestra una comparación entre ambas metodologías:

	MSPA	REVENUE MANAGEMENT
Objetivo	Maximización beneficio a largo plazo	Maximización de ingresos
Mercados objetivo	Todos	Relacionado con habitaciones
Ingresos	Habitaciones Banquetes Restauración Otros ingresos	Habitaciones Convenciones / banquetes
Gastos	Todos los operativos variables Todos los restantes variables Costes fijos	Ninguno
Aplicaciones	Fijación de precios Rentabilidad por producto Gestión de costes Planificación estratégica	Previsión de ventas de habitaciones e ingresos de convenciones y banquetes

Figura 3.40. Comparación entre MSPA y *revenue management* Fluvía (2000)

El MSPA ayuda a la gestión del hotel como consecuencia de los siguientes factores:

- Mayor interdependencia en la toma de decisiones sobre todos los posibles ingresos generados por un cliente.
- El departamento de habitaciones puede dedicar más esfuerzo en los clientes transeúntes (*walk in*) que en los de grupo desde el momento que aquellos tienen una estancia media más baja.
- Mayor rentabilidad de los esfuerzos de marketing, tanto en recursos humanos como económicos.
- Consideración de los costes fijos en la toma de decisiones, que permite la obtención de rentabilidad en el medio plazo.
- Como consecuencia de dicho análisis, deberían tomarse decisiones que podrían dar lugar a un replanteamiento de determinadas actividades o de los precios ofrecidos a determinados colectivos. Una toma de decisiones correcta, basada en información correcta, provocaría un incremento del GOP a medio plazo.

En la línea de reforzar el MSPA, hay un caso realizado en el Hotel Hilton de Las Vegas (Nordling y Wheeler, 1992), donde se valora un negocio auxiliar, pero tremendamente importante en dicha ciudad, como son los ingresos derivados de

los juegos de azar (casino). En este caso, ya no es la tipología de cliente (grupos, convenciones, *walk in*, etcétera) la que define el resultado por segmento, sino otras características vinculadas al visitante: que tenga una mayor o menor propensión al juego. En este caso, entendemos que debería ser un hecho diferencial de un hotel de Las Vegas frente a otro de otra ciudad, pero podría considerarse una constante en los hoteles de Las Vegas. Como posiblemente lo sea en los hoteles de la zona de Orlando el componente de familias con niños, que seguro ofrecerá un comportamiento y unos negocios auxiliares importantes, diferentes, pero homogéneos entre sí.

En cualquier caso, al igual que Dunn y Brooks, Nordling y Wheeler señalan como mayor dificultad para la puesta en práctica de este modelo las siguientes limitaciones:

- La facilidad de trabajar con números equivocados por la dificultad de asignar no sólo los costes sino también los ingresos (los ingresos de habitaciones son de fácil trazabilidad, pero los restantes son más difíciles). Una forma de solventar esta limitación, correcta por otra parte, planteada por Nordling y Wheeler (1992) es la introducción de medios de pago tecnológico propios por parte del hotel, como puede ser incorporar la posibilidad de pago a través de la llave de la habitación. Con esta facilidad, combinada con algún tipo de descuento o promoción (para favorecer el uso de la herramienta), podría conseguirse la trazabilidad deseada.
- Tener los números correctos, pero no tomar las decisiones correctas, pese al gran esfuerzo realizado en la primera fase. Este riesgo, obviamente siempre posible, se ve acentuado en estos casos al tener que tomar decisiones culturalmente no correctas, no tradicionales.
- Necesidad de realimentar el modelo constantemente, a través del conocimiento de los gestores, datos sobre el sector, investigación de mercados y la información financiera tradicional.
- Información por segmentos: El estudio de la actividad hotelera pone de manifiesto que en su desarrollo concurren una serie de diversidad de procesos particulares heterogéneos que le dotan de una gran complejidad. La presencia de la multiactividad, unida a la diversidad del origen geográfico de los clientes y a la pluralidad de canales que se pueden utilizar para contratar los servicios, aconsejan, para favorecer una adecuada aprehensión de la realidad económica de los

establecimientos hoteleros, elaborar, junto a los datos globales de la entidad, una información contable desagregada en unidades de orden inferior y referida a cada uno de los segmentos representativos, de forma que se convierta no sólo en un instrumento útil de gestión sino que responda a las variadas y crecientes demandas de los distintos agentes económicos externos a los que se comunica dicha información (Aguayo, 1997 y 1999). Para su implementación deben considerarse los siguientes factores:

- La información contable debería facilitarse desagregada por áreas de actividad, mercados geográficos y por tipos de cliente.
- Un segmento de actividad hotelera es una parcela, diferenciable de las operaciones de un hotel, que permite prestar un servicio o suministrar un conjunto de servicios y/o productos relacionados a los clientes del establecimiento.
- Cuatro áreas generadoras de ingresos, que se identifican como segmentos:
  - Alojamiento.
  - Restauración.
  - Servicios generales a los clientes, como lavandería, comunicaciones, cambio de moneda, cajas de seguridad, etcétera.
  - Actividades accesorias a la actividad principal, como garaje (utilizable por clientes o por terceros), tiendas, organización de excursiones, alquiler de salones, etcétera.
- Las áreas geográficas dependerán de cada hotel en concreto.
- La diferenciación por tipos de clientes puede efectuarse sobre la base de los canales que se utilizaron para contratar los servicios.
  - Reserva directa al hotel de clientes particulares individuales.
  - Reserva directa al hotel de clientes particulares en grupos.
  - Reservas de agencias de viaje nacionales.
  - Reservas de tour operadores extranjeros.
  - Reservas de empresas.
  - Otros sistemas de reservas.

En este punto, es de destacar que Aguayo (1997) no considera como canal internet, canal que hoy en día es utilizado por todo tipo de clientes y limitaría, por lo tanto, su utilización como fuente de diferenciación de cliente.

Aguayo (1999) indica como principales ventajas para la información segmentada la utilidad que representa para la toma de decisiones más acertadas por parte de los diversos usuarios y analistas de la información contable, básicamente por el profundo conocimiento pasado y presente que puede transmitir de la realidad económica a la que puede añadirse su capacidad de predicción en relación con las variables consideradas como significativas. Asimismo menciona la facilidad de comparación con otras empresas a través del establecimiento de ratios específicos sobre la información segmentada, pero siempre que estos datos sean consistentes. Mientras no haya una normativa clara al respecto, esta ventaja pierde importancia. Finalmente, aunque no de menor importancia, la información por segmentos ha de permitir una mejor asignación de resultados a cada uno de los gestores, en la medida en que la organización responda a los diferentes segmentos. En cuanto a los inconvenientes, se le puede achacar una cierta subjetividad en la medida en que no estén definidos claramente los criterios para su elaboración, la excesiva información puede dificultar la visión general y posibles perjuicios para la empresa en caso de publicar información que puede ser considerada importante y debilitar su posición competitiva en el mercado.

En cualquier caso, aquí hay una dificultad añadida, no resuelta por USALI, que es la necesidad de definir homogéneamente los segmentos. La heterogeneidad de definición limita la comparabilidad entre hoteles y, en algunos casos, la introducción de tecnologías de la información por la necesidad de incorporar productos estándar no adaptados a la estructura de cada empresa.

- Costes basados en las actividades o *Activity based cost* (ABC). Hay una aportación adicional, matizando que la contabilidad de costes tradicional no es suficiente desde el momento en que clasifica los costes entre directos e indirectos (Noone y Griffin, 1997). Cuando el peso de los costes indirectos y los costes de estructura sean importantes, llegamos a una situación potencialmente errónea de imputación de costes. Tradicionalmente, para el reparto de dichos costes se ha escogido un índice como el número de horas de personal imputadas o algún parámetro de volumen de actividad. Dicha aproximación de asignar los costes indirectos y de estructura en base a dichos criterios proviene de finales del siglo XIX, donde la gestión estaba concentrada en la optimización de la gestión de la mano de obra, al ser entonces esta la variable porcentualmente más importante, dada la carencia de procesos mecanizados; combinado al mismo tiempo con un menor volumen de

costes de estructura y una mayor especialización de productos que facilitaba la asignación de costes a un menor número de productos.

Baujín y otros (2001) definen el ABC como un sistema de gestión integral que permite:

- Conocer el flujo de las actividades realizadas en la organización que están consumiendo los recursos disponibles y, por lo tanto, incorporando o imputando costes a los procesos, donde se puede obtener información de medidas financieras y no financieras que permiten una gestión óptima de la estructura de costes.
- Conocer el flujo de las actividades, de tal manera que se pueda evaluar cada una por separado y valorar la necesidad de su incorporación al proceso, con una visión de conjunto.
- Proporcionar herramientas de valoración objetivas de imputación de coste y valorar los recursos consumidos por cada actividad, discriminando, por lo tanto, en función del tiempo consumido y el coste unitario por recurso consumido.

Hoy en día, con todos estos factores prácticamente actuando en sentido contrario, se ha llegado incluso a errores en la toma de decisiones por errores en la información de costes. Ante dichas limitaciones, Noone y Griffin (1997) proponen el ABC versus la lista convencional de costes.

Exponen el siguiente ejemplo para un departamento de marketing:

- Visión convencional

- Salarios	350.000 USD	
- Gastos de viajes	28.000	
- Materiales	25.000	
- Sistemas	90.000	
- Administración	25.000	Total 518.000

- Visión ABC

- Entrada de pedidos	95.000
- Actualizar lista de precios	34.000
- Llamadas a clientes	150.000
- Respuestas a clientes	75.000
- Proceso pedidos especiales	21.000
- Planificación campañas marketing	30.000



- Desarrollo campañas	67.000	
- Administración	46.000	Total 518.000

En cualquier caso, es de resaltar el comentario de Burgess y Bryant (2001), quienes mencionan que el método ABC es un método ampliamente comentado de una forma teórica pero difícilmente llevado a la práctica.

En contraposición a dicha afirmación, el trabajo desarrollado por Sánchez (2002) sobre la aplicación del método ABC al sector hotelero concluye, entre otros aspectos, que:

- El sistema de costes ABC es también aplicable a las organizaciones del sector servicios, aunque se detectan diferencias entre actividades económicas.
- La actividad de temporada de ciertos establecimientos hoteleros puede influir en la implantación del sistema ABC y en su continuidad.
- Para la implantación de un sistema ABC es crucial disponer de un equipo experto, disponer de la implicación de la dirección en el proyecto, contar con la previsible resistencia al cambio del conjunto de los trabajadores y considerar que la primera implantación debe ser prudente en detalle y en ámbito de aplicación.
- La etapa de identificación y codificación de las actividades es compleja, por lo que la elaboración de un mapa y un diccionario de actividades resulta una herramienta útil para su implantación.
- Pese a que la información que genera el sistema ABC es fácilmente comprensible, a veces resulta difícil distinguir entre el objeto del coste o servicio con la actividad realizada para su prestación. Esto supone que algunos costes deben relacionarse a la vez con actividades y con servicios prestados en el hotel.
- El sistema ABC permite descubrir ineficiencias encubiertas en la organización y ofrece la oportunidad de apostar por nuevas aplicaciones de gestión.

Por lo que respecta a la implantación de un sistema de gestión de costes por actividades, de forma general, se debe aplicar al ABC cuando (Baujín y otros, 2001):

- El porcentaje de costes indirectos sobre el total de costes de la organización tenga un peso significativo, si bien es cierto que no tendría sentido su implantación si ésta fabricase un solo producto para un cliente único.
- En organizaciones que estén sometidas a fuertes presiones de precios en el mercado y deseen conocer exactamente la composición los costes indirectos de fabricación en función de volúmenes de unidades producidas o vendidas y, por lo tanto, algunos de los productos pueden estar subvencionando el coste de otros y, en definitiva, se pueden estar definiendo precios incorrectamente.

- En organizaciones que posean una alta gama de productos con procesos de fabricación diferentes y donde es muy difícil conocer la proporción de gastos indirectos de cada producto.
- En organizaciones con altos niveles de gastos estructurales y sometidas a grandes cambios estratégicos / organizativos.
- Índice de Herfindahl. Parece a priori previsible que una mayor oferta de servicios por parte de un hotel debería permitir una mejora de ingresos en la medida que se pueda trasladar al precio de la habitación la referida mejora, y que se produzca un incremento futuro de ventas como consecuencia de la mayor ocupación derivada de una mayor satisfacción de cliente. En cualquier caso, un estudio realizado por Enz y otros (1999) puso de manifiesto el riesgo de que los objetivos mencionados, aun alcanzados, fueran compensados por un incremento de costes, especialmente de los departamentos no operativos. Dicho en otras palabras, se produce un incremento de estructura mayor que el incremento de ventas, al mismo tiempo que, posiblemente, las nuevas áreas de negocio no son tan eficientes en el corto plazo, por la menor experiencia y, muy probablemente, mayor especialización.

Para ello aportan el índice de Herfindahl (HI), para medir el grado de dispersión, bien de los clientes, bien de los diferentes márgenes, ventas, etcétera.

Por ejemplo, para tipos de clientes (CUSTVAR):

$$HI: \sum_{a=1}^3 Sa^2$$

Sa: La participación de clientes de cada tipo A

A: (CT, LT, OT), siendo, por ejemplo:

CT: Clientes corporativos	20.000
LT: Clientes vacacionales	25.000
OT: Otros clientes	5.000

De esta forma:

$$HI: \left(\frac{20.000}{50.000}\right)^2 + \left(\frac{25.000}{50.000}\right)^2 + \left(\frac{5.000}{50.000}\right)^2 = 0,42$$

$$CUSTVAR = 1 / HI = 2,3809$$

### 3.9. Análisis de inversiones

Cuando hablamos de inversiones, los diferentes tipos de inversión abordable serían por renovación de activos para mejorar ingresos, de renovación para reducir costes, de renovación por mantenimiento, de expansión de concepto/activos ya existentes, por expansión en nuevos conceptos y finalmente por proyectos de seguridad y mejora medioambiental.

En todo caso, un debate previo es la clasificación de los gastos incurridos entre gastos del período y gastos capitalizables, debate importante por los diversos impactos que se derivan desde un punto de vista de imagen fiel de las cuentas anuales, de prudencia valorativa y del posible conflicto de intereses entre propietario y gestor cuando existe esta dualidad. Los propietarios tienen el incentivo de clasificar todos los desembolsos incurridos como gastos del ejercicio, desde el punto de vista que empeorará el resultado neto del ejercicio con el posible impacto de tener que satisfacer menor importe de honorarios de gestión y el beneficio fiscal de tener que satisfacer menos impuestos.

Harris y Hazzard (1995), definen inversiones como todos los gastos incurridos en adquirir activos con el propósito de mejorar los ingresos, o incrementar la capacidad de generarlos, como edificios, equipamiento, mobiliario, etcétera.

Los FASB norteamericanos no ofrecen una definición clara y detallada al respecto, USALI tampoco hace una referencia explícita al tema, mientras que en España dichos criterios están claramente definidos, por ejemplo, en los documentos de principios contables emitidos por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

Existían numerosos estudios acerca del tratamiento y cálculo de rentabilidad de las inversiones, pero no existían apenas estudios sobre el debate previo, «qué es inversión, qué es gasto operativo» del ejercicio.

A colación, Schmidgall, Damitio y Singh (1997) realizaron un estudio que determinó las siguientes conclusiones:

- El 82 % de los consultados tenían dudas de clasificación cada vez que tenían un gasto de mantenimiento a realizar o ya realizado.
- El 73 % creían necesario que deberían elaborarse unas normas indicativas (*guidelines*, pautas) que facilitaran los criterios de clasificación, normas que el 33 % (el más numeroso) creía que las mismas debían ser emitidas por la *International Association of Hospitality Accountants*, seguido del FASB con un 18 %. En

cualquier caso, los autores exponen que debería ser el AHMA, dentro del USALI, el que propusiera dichas normas orientativas.

- Los criterios utilizados para capitalizar la compra de equipo ofrecieron los siguientes resultados (el porcentaje oscila en un rango, dependiendo del tipo de equipo, mobiliario o aire acondicionado, por ejemplo):
  - Cuando la compra es realizada al mismo tiempo que el hotel 34-49 %
  - Cuando la compra es parte de la renovación del hotel 38-66 %
  - Cuando la compra es superior a un importe (media 1.000 USD) 53-73 %
  - Cuando la vida útil es superior a un año 38-52 %
  - Las compras son siempre capitalizadas 14-28 %
  - Las compras no son nunca capitalizadas 0-4 %
  - Otro criterio 3-10 %
- Los criterios utilizados para capitalizar la compra de equipo cuando corresponde a reparación o renovación ofrecieron los siguientes resultados:
  - Siguiendo instrucciones del propietario o jefe jerárquico 22-31 %
  - Cuando la mejora prolonga la vida útil del hotel 42-64 %
  - Cuando la compra es superior a un importe (media 1.000 USD) 36-61 %
  - Cuando la compra mejora la capacidad de generar resultados 9-18 %
  - Otro criterio 12-17 %

De acuerdo a un estudio llevado a cabo por DeFranco y Schmidgall (1999b), entre los años 1983 a 1993 el promedio de inversión en los hoteles considerados bien mantenidos se sitúa en torno al 5,8 % de las ventas, en los hoteles con un buen equipamiento al 6,8 % y en los hoteles con menor oferta de servicios al 3,6 % . La importancia del volumen de la inversión implica que un error en su contabilización no penaliza sólo un ejercicio en cuestión, compromete los años futuros, a través de la amortización futura y de los costes financieros derivados de la financiación de la misma.

Los hoteles no son simples inversiones inmobiliarias, son inmuebles que realizan negocio y que, por lo tanto, la inversión tendrá tanto el riesgo puramente inmobiliario como el riesgo de negocio. De cara a evaluar la rentabilidad de dichas inversiones, las metodologías de análisis son las digamos clásicas, aunque existen, según Parkinson (Harris, 1995), algunos matices a resaltar.

- Período de años de retorno (*pay back*): Para su análisis se requiere una proyección de varios ejercicios del *cash flow* a recibir por el inversor. En el momento que la suma agregada de dichos *cash flow* totalice el importe de la inversión, se puede

decir que la inversión ha sido reembolsada. En la medida que dicho plazo sea bajo, ofrece más tranquilidad al inversor, aunque en este sector es difícil encontrar períodos de recuperación bajos. Este modelo tiene como defecto que no considera el valor remanente del hotel una vez pasado el período de *pay back*, así como el hecho de no introducir ninguna variable de riesgo (de no estar ya incluida en las proyecciones de *cash flow*). Desde esta perspectiva parecería que, dado que un período de repago corto significa un riesgo bajo, un período alto significaría un riesgo elevado. Como conclusión nos parece un sistema extremadamente simplista, pues un retorno en cinco años significa un 20 % de rentabilidad, mientras que en diez años un 10 % de rentabilidad, lo cual genera una duda razonable, pues a mayor plazo supone menor rentabilidad.

- Rendimiento de la inversión, *Return on investment* (ROI): Se calcula a través del cociente entre el promedio de ahorro anual neto y el promedio de inversión. En el caso de que se considere un valor residual, éste se deducirá del valor promedio de la inversión. Este método es mencionado por Coltman (Harris, 1995) quien también considera que el inconveniente de ambos métodos hasta ahora citados es que no consideran el diferente momento en el que se generan los ahorros, inconveniente que se supera con el valor actual neto.
- Valor actual neto: Esta metodología mejora la del *pay back* ya desde el momento que incluye el período durante el cual es realizada la inversión. Asimismo incluye, como último de los flujos de caja a percibir, el valor residual del negocio al final del período de referencia.

En este punto es necesario resaltar algunos aspectos terminológicos:

- *Relevant cash flow*: Debe tenerse presente que hay costes ocultos que no siempre son considerados, como movimientos de circulante derivados de la compra de existencias iniciales, recambios, etcétera, no considerados como inversión.
- *Cash flow* inicial: Es el importe total necesario para poner en marcha el proyecto, incluyendo necesidades de circulante.
- *Cash flows* operativos durante los años de vida útil considerados para la inversión.
- Valor terminal, que debería incluir el valor de venta, y los movimientos de circulante y fiscales asociados a la misma.

Aquí el tema clave es la tasa de descuento a aplicar. Considerando que la tasa mínima a aplicar sería la rentabilidad de una inversión sin riesgo (normalmente inversiones en activos estatales), el punto se centra en añadir a este valor la tasa de riesgo que el inversor considera más la tasa marginal que desea percibir sobre una inversión sin riesgo. Considerando una tasa libre de riesgo del 3,8 % (tasa de interés de las obligaciones del estado a diez años), se podrían añadir otros cuatro o cinco puntos, por ejemplo, para cubrir tanto la tasa de riesgo como el margen adicional deseado. Adicionalmente, otra limitación del modelo es la subjetividad en la fijación del valor residual, valor que a veces supone un 40 % del valor actual neto. En este sentido hay que ser cautos, pues dada la obsolescencia del activo, especialmente los tecnológicos, la evaluación de dicho valor residual es vital según Coltman (Harris, 1995). Ambas subjetividades, la tasa de descuento y el valor terminal, suponen las principales limitaciones del modelo.

- Tasa interna de rentabilidad: Es una pequeña variante de la anterior, desde el momento que persiste la subjetividad de fijación del valor residual y, por otro lado, la comparación de la tasa obtenida con la tasa de rentabilidad deseada por el inversor.

Entonces, considerando las limitaciones de estos modelos, ¿cómo se actúa en la práctica? Si la primera variable de cálculo es la proyección de resultados, los inversores realizan análisis de sensibilidad sobre un escenario base, considerando cómo se verían afectadas las proyecciones en caso de una variación del  $x$  o  $y$  por ciento en algunas de las variables clave, básicamente ocupación y ADR. Si la tasa deseada de retorno, subjetiva, es del 10 %, las proyecciones indican un 12 %, y un análisis de sensibilidad a la baja, en un escenario conservador, ofrece un 11 %, todo parece indicar que la decisión es más simple.

El problema aparece acentuado, en el caso anterior, si un escenario conservador conduce a una rentabilidad esperada del 9 %, por debajo del umbral de rentabilidad deseada. Por lo tanto, en el proceso de decisión de inversión, si la primera variable es la confianza en las proyecciones financieras, la segunda variable es el nivel de asunción de riesgo.

Una variable de reducción de riesgo, desde el punto de vista del inversor, es alargar tanto como sea posible el calendario de repago de deuda que financia el proyecto, de forma que se tenga un margen de actuación en caso de caídas en los *cash flows* recibidos del negocio. Este apartado es tanto más importante cuanto más endeudada está la sociedad hotelera, endeudamiento que acostumbraba a ser del 70 % en deuda y 30 % en fondos

propios (tras los sucesos del 11 de septiembre de 2001 está habiendo una tendencia a proyectos con menor tasa de endeudamiento, al menos en España). En cualquier caso, tal como indica Coltman (Harris, 1995), lo que estos modelos no contemplan son los factores no cuantificables derivados de una inversión, como prestigio, fondo de comercio o *goodwill*, reputación, motivación del personal e implicaciones sociales y medioambientales.

Durante los últimos años se han realizado numerosos estudios para ver las técnicas de evaluación de inversiones en la industria hotelera, que han mostrado durante los últimos veinte años un preponderancia en el uso de técnicas de descuento de flujos de caja (DCF, *discounted cash flow*), bien sea valor actual neto (VAN) o tasa interna de rendimiento (TIR).

Eyster y Geller (1981) encontraron, en su estudio comparativo desarrollado entre 1975 y 1980, un modesto incremento de uso de técnicas de DCF, siendo la técnica más aplicada la del *pay back*. Schmidgall y Damitio (1990), partiendo del estudio anterior de Eyster y Geller, vieron que se había producido un significado avance tanto de las técnicas de VAN como de TIR. En 1997 continuaron con otro estudio los dos mismos autores, que concluyó con la necesidad de emitir unas normas básicas para el análisis de inversiones.

El estudio llevado a cabo más recientemente (Damitio y Schmidgall, 2003) indica que no ha habido cambios sustanciales sobre las técnicas de evaluación de inversiones que utiliza el sector, continuando como más utilizadas la TIR y el VAN, ambas metodologías de DCF, probablemente por que se consideran las más útiles. En cualquier caso, aunque no de manera muy significativa, han perdido peso en su utilización, como se observa en la figura 3.41, donde el VAN ha caído desde un 67 % en 1984 a un 41 % en 1999.

	1980	1984	1990	1999
Tasa interna de rentabilidad	33 %	82 %	74 %	70 %
<i>Pay back</i>	71 %	63 %	66 %	65 %
Valor actual neto	36 %	67 %	55 %	41 %

Figura 3.41. Evolución temporal de las técnicas de análisis de inversiones  
 Elaboración propia a partir de Damitio y Schmidgall (2003)

Por lo tanto, el *pay back* continúa siendo el sistema más popular, especialmente cuando se trata de renovaciones y sustituciones; al mismo tiempo que el tiempo «aceptado» de recuperación aumenta a medida que aumenta la vida útil esperada de la inversión. Por ejemplo, cuando la vida esperada se sitúa en siete años, como media, el tiempo

«permitido» de *pay back* es de tres años y medio, y aumenta a seis años cuando la vida esperada del activo es de quince años. Los dos sistemas de DCF son los más utilizados cuando se trata de inversiones de expansión y adquisición.

Hay otros puntos de interés en este debate cuando el propietario y el operador no son coincidentes (Denton, 1998):

- La contradicción entre operador y propietario se manifiesta frecuentemente en este punto de qué considerar inversión y qué considerar gasto de mantenimiento.
- Aunque el operador esté haciendo correctamente su trabajo, para el propietario es algunas veces frustrante ver que tiene que compensar sus flujos de caja positivos (derivados de la rentabilidad obtenida por el negocio) con unos flujos de caja negativos correspondientes a inversiones, mucha veces no anticipados suficientemente en el tiempo.
- Ante dicha situación, Denton (1998) considera una «rudimentaria» solución la práctica común de establecer una reserva para reposición basada en un porcentaje de los ingresos, porcentaje normalmente fijo, reserva que él denomina «impuesto sobre los ingresos». La crítica es la falta de paralelismo entre los momentos de generación de la reserva y la necesidad de su utilización. Asimismo indica su crítica ante el estándar 4 % utilizado, sin considerar el tipo de hotel.
- Ante dicha situación propone un modelo de planificación de inversiones a largo plazo que considere las necesidades de renovación para cada tipo de activo del hotel, planificación que permita determinar los flujos de inversión a largo plazo, sin necesidad de crear un fondo de reserva porcentual.
- De esta forma, evitando la reserva, que supone un coste de capital para el propietario, se consigue un mejor paralelismo entre ambos. Justifica esas conclusiones en base a un estudio realizado donde se observa que, por ejemplo, en los diez primeros años de la vida de un hotel serían necesarias unas inversiones de 220.000 USD anuales de promedio (con oscilaciones entre cero y 1.114.000 USD), mientras que la reserva a constituir sería constante y por un importe total superior.

Hasta aquí se han analizado los conceptos de inversión referidos a establecimientos hoteleros ya establecidos.

A continuación nos referiremos, muy brevemente, al concepto de inversión en un nuevo hotel, desde la perspectiva del empresario que desee iniciar/ampliar esta actividad.



De forma adicional a los factores clave de éxito ya analizados anteriormente, Jones Lang Lasalle (2003b) indica que los condicionantes que influyen en la dimensión de los establecimientos son la ubicación del hotel en zona turística, grandes ciudades o en el interior; los cauces de comercialización, a través de tour operadores (característico de hoteles vacacionales) o a través de clientes directos (característicos de hoteles de ciudad); los costes inmobiliarios, más elevados en las ciudades que en la costa o en interior; los requisitos urbanísticos, que limitan la construcción de hoteles de grandes dimensiones, y por lo tanto, de mayores economías de escala, y finalmente, la saturación de plazas existente en algunas zonas, especialmente las turísticas.

Por su parte, Aranda (1994) indica que desde el punto de vista meramente técnico puede determinarse la dimensión del hotel en cuanto al número de plazas de la siguiente forma. Si llamamos:

NP = Número de plazas a construir.

CA = Número de clientes previstos al año.

$O_i$  = Tanto por uno de ocupación media prevista en temporada i.

$P_i$  = Tanto por uno de la temporada i con respecto al total del período.

$D_i$  = Número de días de estancia medio por cliente en la temporada i.

T = Número de días del período en el que opera el hotel.

Tendremos:

$$NP = \frac{CA \times (P_1 \cdot D_1 + P_2 \cdot D_2 + \dots + P_n \cdot D_n)}{(O_1 \times P_1 + O_2 \times P_2 + \dots + O_n \times P_n) \times T}$$

Teniendo que cumplirse que:

$$\text{para } \forall O_i \quad 0 \leq O_i \leq 1$$

$$\text{para } \forall P_i \quad 0 \leq P_i \leq 1$$

$$\text{y que} \quad \sum_{i=1}^n P_i = 1$$

Chin y otros (1995) indican un resumen de las catorce sugerencias que BAHA emite para la correcta valoración de hoteles; entre las más importantes citaríamos que la valoración debe hacerse como negocio en funcionamiento, que debe considerarse el fondo de comercio (*goodwill*), tanto operativo como del activo inmovilizado y que la valoración debe realizarse considerando su actual gestión y sus beneficios futuros. Respecto a la metodología de valoración, Chin y otros exponen que existen dos técnicas que tratan de

recoger estos beneficios futuros, por un lado el valor actual neto de los flujos futuros (*discounted cash flow*, DCF) y por otro el método de aplicar un multiplicador a los beneficios considerados estándar de un ejercicio. De las dos técnicas, sugieren como más apropiada la de DCF, desde el momento que requiere una aproximación más técnica y menos intuitiva que la del multiplicador. En relación a la tasa de descuento, ésta ha de considerar adecuadamente el factor de riesgo en relación a la tasa de beneficio esperada.

### 3.10. Conclusiones del capítulo

En este capítulo se ha tratado de describir los diversos sistemas y posibilidades de estructurar la información de gestión en el sector hotelero, comprobando para ello las diversas limitaciones y ventajas que dichos sistemas nos planteaban, siempre bajo el marco de intentar lograr el objetivo último de la información, que no es otro que la adecuada toma de decisiones en la empresa.

Para llegar a cumplir este objetivo hemos seguido diferentes fases. En primer lugar hemos comprobado la gran aportación de los *uniform systems* desarrollados por los países anglosajones, y en concreto en el sector que nos ocupa, el *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI, novena edición, 1996), que se presenta como el marco de referencia clave en cuanto a sistema contable y estructura de la información de gestión.

Dicho sistema está basado en un modelo de asignación de costes similar al *direct costing* (modelo norteamericano de cuenta de resultados), de forma que todos los costes se asignan a los departamentos que los han generado y, además, con una característica importante, bajo el criterio de que todo coste asignado significa una plena identificación de responsabilidad en la gestión de dicho coste en el departamento receptor del mismo. Este aspecto se convierte en fundamental desde el momento que una correcta aplicación del sistema supone una clara identificación entre presupuesto/resultados económicos y gestores responsables. En el sentido contrario, la no aplicación correcta de dicho principio supone una limitación al mismo desde el inicio.

En cualquier caso, existen ventajas importantes en la aplicación del USALI, entre las que podríamos destacar la labor de homogeneización de resultados, que permite la posibilidad de aplicarse tanto en hoteles grandes como pequeños, individuales o cadenas hoteleras, la posibilidad de aplicarlo independiente de la forma de gestión hotelera (propiedad, arrendamiento, franquicia, etcétera), su independencia (relativa) de las legislaciones

locales (y por lo tanto, de ámbito geográfico ilimitado), y consecuentemente, una herramienta básica de *benchmarking* y comparabilidad de resultados entre establecimientos. Pero no todo son ventajas, sino que USALI presenta limitaciones, también importantes, entre las que podemos citar la ya enunciada dificultad en la asignación de costes directos, la no imputación de costes indirectos, la dificultad de reparto entre diversos departamentos de ingresos (reparto del paquete turístico entre habitaciones y restauración, por ejemplo), la falta de definición de un verdadero cuadro de mando hotelero, etcétera. Estas limitaciones, y especialmente las derivadas de la correlación entre imputación de costes y responsable, puede llevar, en el caso extremo, a que el gestor individual tome decisiones departamentales que maximicen el resultado del mismo, pero no el del establecimiento.

Estas limitaciones son parte de las que estudios recientes indican como aspectos a solventar en la futura décima edición de USALI (aún sin fecha conocida de publicación). Además de estos aspectos, fundamentales, existen otros aspectos que se anticipan como necesarios a abordar en dicha revisión, como pueden ser las dudas respecto a los criterios de cálculo del RevPar (tanto desde el punto de vista del numerador, ingresos, como del denominador, definición de habitaciones disponibles), las ventajas e inconvenientes de homogeneizar el concepto del departamento de restauración (manteniendo independiente comida de bebida, o homogeneizándolo en uno solo), el criterio de presentación de los ingresos de terceros (brutos o ya neteados de los gastos/comisiones de tour operadores y/o agencias de viajes), la segregación de departamentos indirectos (recursos humanos, tecnología de la información, etcétera) o su inclusión genérica bajo el concepto de administración. Por lo tanto, son temas relevantes y con consecuencias notable en la información reportada.

Estas dudas de asignación de ingresos y costes nos han planteado el enunciar otros sistemas de presentación de la información económica, como puede ser el *Activity Based Cost* (ABC) o el *Market Segmentation Profit Analysis* (MSPA). De todas formas, si en el caso del USALI apuntamos problemas de la puesta en práctica en algunos aspectos, en líneas generales estos problemas se multiplican en ambas metodologías, lo cual deriva en su menor implantación en la industria hotelera.

Adicionalmente, a estos aspectos principales vinculados a USALI, en el capítulo se han abordado los diferentes y más significativos costes de la industria hotelera, prestando especial importancia al concepto de coste fijo, variable, semifijo y semivariable. Como indicábamos en el capítulo 1, la industria hotelera tiene un alto componente de coste fijo,

lo cual supone que su punto de equilibrio (también analizado en el capítulo) se sitúa en un nivel relativamente alto de ingresos. En cualquier caso, dado que el negocio tiene la característica de tener un margen a coste variable muy importante (el coste variable por unidad vendida es bajo), una vez logrado dicho punto de equilibrio el porcentaje de ventas adicionales que fluye directamente al beneficio es muy alto. De esta forma, el conocer la variabilidad de los costes se convierte en una necesidad fundamental, motivo por el que se han analizado criterios para la determinación de costes fijos y variables, así como para facilitar la toma de decisiones en alternativas de subcontratación y/o cierre temporal del establecimiento o parte del mismo.

Dentro de los costes hemos dedicado también un apartado a los costes medioambientales, dada la mayor importancia que cada día se viene prestando a los mismos, tanto desde una perspectiva de responsabilidad social con el entorno, con el ánimo de colaborar en el desarrollo sostenible, como de los beneficios económicos que se derivan. Hemos comprobado que la aplicación de técnicas medioambientales no siempre supone un desembolso sin contrapartida económica sino que en ocasiones existe una contrapartida vía reducción de costes (por ejemplo energéticos) por incremento de ingresos, para una mejor imagen ante los clientes de los establecimientos con compromiso medioambiental.

También se han analizado las técnicas de análisis de inversiones, de especial importancia por el elevado peso del inmovilizado en este negocio, donde hemos visto por un lado la alta utilización de técnicas de *discounted cash flow* (VAN y/o TIR), la diferente sensibilidad a la necesidad de invertir que tienen el operador y el propietario (cuando ambas figuras no son coincidentes), y un tema más contable (aunque de obvia repercusión económica), la frontera a veces difusa entre el concepto de inversión y el concepto de gasto. Aunque los principios contables son claros al respecto, la puesta en práctica de dichos criterios, combinados con la mencionada confrontación de intereses entre operador y propietario, lleva a la falta de uniformidad en la práctica.

También se han analizado, y en este caso no por la vertiente de los costes, sino por la de los ingresos, las diferentes técnicas de fijación de precios, donde se ha manifestado que, ante la mencionada falta de peso relativo de los costes variables, el componente más importante, desde el punto de vista económico, pasa a ser la necesidad de cubrir los costes fijos. Asimismo, irrumpen dos variables adicionales en el momento de la fijación del precio. Por un lado, y al tratarse de un producto/servicio con una alta importancia de percepción de la calidad percibida por parte del cliente (tanto de la mano de obra como de

las instalaciones), el componente precio se aleja del concepto de coste, de forma que el precio estará en función del importe que el cliente esté dispuesto a pagar por la percepción de valor que dicho servicio le aporte. En este punto surge la segunda variable anunciada. Dado que el hotel tiene una limitación de capacidad (x habitaciones, z noches al año), la adecuación de dicha oferta a la demanda determinará una fluctuación de precio que permita la coincidencia entre la oferta y la demanda.

### 3.11. Anexos del capítulo

#### Anexo 3.11.1.

Estructura del activo y del pasivo según USALI

*American Hotel & Motel Association (1996)*

ACTIVO	Ejercicio N	Ejercicio N-1
<b>ACTIVO CIRCULANTE</b>		
Tesorería		
Bancos c/c		
Depósitos bancarios		
Inversiones temporales de tesorería		
Inversiones financieras temporales		
Realizable		
Clientes		
Efectos a cobrar		
Créditos a largo plazo con vencimiento a corto plazo		
Otros		
Menos: provisión por insolvencias		
Inventarios		
Gastos anticipados		
Impuestos diferidos		
Otros		
Total activo circulante		
Créditos a largo plazo		
Inversiones		
<b>INMOVILIZADO</b>		
Terrenos		
Edificios		
Instalaciones		
Mobiliario y equipos		
Construcciones en curso		
Vajillas, cristalería, cubertería, lencería y uniformes		
Menos: amortización acumulada		
Otros activos		
Fondo de comercio		
Fianzas y depósitos		
Gastos diferidos		
Impuestos diferidos (no corrientes)		
Otros		
<b>TOTAL ACTIVO</b>		

PASIVO	Ejercicio N	Ejercicio N-1
<b>PASIVO CIRCULANTE</b>		
Deuda bancaria		
Efectos a pagar		
Proveedores		
Provisiones de gastos		
Anticipos recibidos		
Impuestos a pagar		
Impuestos diferidos (corrientes)		
Deudas a largo plazo con vencimiento a corto plazo		
Otros		
<b>DEUDAS A LARGO PLAZO</b>		
Hipotecas y otros pasivos similares		
Acreeedores por arrendamientos financieros		
Otras deudas a largo plazo		
Impuestos diferidos (no corrientes)		
Provisiones y contingencias		
<b>FONDOS PROPIOS</b>		
<b>TOTAL PASIVO</b>		

### Anexo 3.11.2.

#### Estructura de cuentas de resultados

*American Hotel & Motel Association (1996)*

	Ingresos netos	Coste de ventas	Gastos de personal	Otros gastos	Resultado
Habitaciones					
Alimentos					
Bebidas					
Telecomunicaciones					
Garaje y aparcamiento					
Campo de golf					
Lavandería de clientes					
Centro de salud					
Piscina					
Tenis					
Alquileres y otros ingresos					
<b>RESULTADO DEPARTAMENTOS OPERATIVOS DIRECTOS</b>					
Administración y general					
Recursos humanos					
Sistema de información					
Seguridad					
Marketing					
Costes de franquicia					
Transporte					
Mantenimiento y reparaciones					
Suministros / energía					
<b>RESULTADO DEPARTAMENTOS OPERATIVOS INDIRECTOS</b>					
<b>RESULTADO ANTES DE GASTOS FIJOS Y CANON POR DIRECCIÓN (GOP)</b>					
Canon por dirección					
Alquileres, seguros y tributos					
<b>RESULTADO ANTES DE INTERESES, AMORTIZACIONES E IMPUESTOS (EBITDA)</b>					
Gastos financieros					
<b>RESULTADO ANTES DE AMORTIZACIONES E IMPUESTOS</b>					
Amortizaciones y provisiones					
<b>RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS</b>					
Impuestos					
<b>RESULTADO NETO DEL EJERCICIO</b>					



### Anexo 3.11.3.

#### Estadísticas y ratios de ocupación

#### *American Hotel & Motel Association (1996)*

(1) Número de habitaciones	
(2) Menos: habitaciones no disponibles	_____
(3) Habitaciones disponibles	=====
Número de habitaciones ocupadas de pago:	
(4) Transeúnte: Individual	
(5) Transeúnte: Grupo	
(6) Permanente	_____
(7) Habitaciones ocupadas de pago	
(8) Habitaciones gratuitas	_____
(9) Habitaciones ocupadas por clientes	
(10) Habitaciones temporalmente no disponibles	_____
(11) Habitaciones utilizadas	
(12) Número de habitaciones disponibles	_____
(13) Habitaciones disponibles para la venta	
(14) Habitaciones fuera de servicio	_____
(15) Habitaciones disponibles	=====
Porcentaje de ocupación:	
(16) Transeúnte: Individual (%)	
(17) Transeúnte: Grupo (%)	
(18) Permanente (%)	
(19) Ocupación de pago (%)	
(20) Ocupación gratuita (%)	
(21) Ocupación de clientes (%)	
(22) Ocupación temporalmente no disponible (%)	
(23) Total ocupación (%)	
Tarifa media diaria:	
(24) Transeúnte: Individual	
(25) Transeúnte: Grupo	
(26) Permanente	
(27) Global	
Número de clientes:	
(28) Transeúnte: Individual	
(29) Transeúnte: Grupo	
(30) Permanente	
(31) Clientes de pago	_____
(32) Clientes gratuitos	_____
(33) Total clientes	=====
(34) Número de clientes por habitación ocupada	
(35) Número de habitaciones con ocupación múltiple	
(36) Porcentaje múltiple ocupación	
(37) Llegadas	
(38) Estancia media	
(39) Ingreso por habitación disponible (RevPar)	
(40) Coste por habitación ocupada	

## Fórmulas:

- Porcentaje de ocupación:

$$(16) \text{ Transeúnte: Individual} = \frac{(4)}{(3)} \times 100$$

$$(17) \text{ Transeúnte: Grupo} = \frac{(5)}{(3)} \times 100$$

$$(18) \text{ Permanente} = \frac{(6)}{(3)} \times 100$$

$$(19) \text{ Ocupación de pago} = \frac{(7)}{(3)} \times 100$$

$$(20) \text{ Ocupación gratuita} = \frac{(8)}{(3)} \times 100$$

$$(21) \text{ Ocupación de clientes} = \frac{(9)}{(3)} \times 100$$

$$(22) \text{ Ocupación temporalmente no disponible} = \frac{(10)}{(3)} \times 100$$

$$(23) \text{ Total ocupación} = \frac{(11)}{(3)} \times 100$$

- Tarifa media diaria:

$$(24) \text{ Transeúnte: Individual} = \frac{\text{Ingresos menos descuentos}}{(4)}$$

$$(25) \text{ Transeúnte: Grupo} = \frac{\text{Ingresos menos descuentos}}{(5)}$$

$$(26) \text{ Permanente} = \frac{\text{Ingresos menos descuentos}}{(6)}$$

$$(27) \text{ Global} = \frac{\text{Ingresos menos descuentos}}{(7)}$$

- Número de clientes: número de clientes registrados en cada categoría de habitaciones ocupadas.

$$(34) \text{ Número de clientes por habitación ocupada} = \frac{(33)}{(9)}$$

(35) Número de habitaciones con ocupación múltiple: número de habitaciones ocupadas por dos o más clientes registrados.

$$(36) \% \text{ múltiple ocupación} = \frac{(35)}{(9)} \times 100$$

(37) Llegadas: número de clientes registrados por el período.

(38) Estancia media: representa la estancia media en número de días por cliente =  $\frac{(33)}{(37)}$

(39) Ingreso por habitación disponible =  $\frac{\text{Ingresos de habitaciones}}{(13)}$

(40) Coste por habitación ocupada =  $\frac{\text{Costes Departamento habitaciones}}{(9)}$

#### **Anexo 3.11.4.**

#### **Cuadro de cuentas de USALI**

*American Hotel & Motel Association (1996)*

---

#### **CUENTAS PRINCIPALES**

---

- 100-199 Activo
- 200-279 Pasivo
- 280-299 Recursos propios
- 300-399 Ingresos
- 400-499 Coste de ventas
- 500-599 Gastos de personal
- 600-699 Otros gastos
- 700-799 Costes fijos

---

#### **CUENTAS DE ACTIVO**

---

- 100 Tesorería
  - 101. Caja
  - 103. Cuenta corriente
  - 105. Cuenta-nómina
  - 107. Cuenta de ahorros
  - 109. Caja chica
- 110 Inversiones a corto plazo
- 120 Realizable
  - 121. Clientes
  - 122. Tarjetas de crédito
  - 123. Facturación directa
  - 124. Efectos a cobrar a corto plazo
  - 125. Anticipo de remuneraciones
  - 126. Anticipo a la propiedad
  - 127. Otras cuentas a cobrar

128. Deudores, empresas del grupo

129. Provisiones para insolvencias

### 130 Inventarios

131. Alimentos

132. Licores

133. Vinos

135. Otros suministros

136. Material de oficina

137. Artículos de limpieza

138. Vajilla, cristalería, cubertería, lencería y uniformes

139. Otros

### 140 Pagos anticipados

141. Pagos anticipados de seguros

142. Pagos anticipados de impuestos

143. Anticipos a empleados

144. Anticipos a proveedores

145. Anticipos de contratos

146. Impuestos diferidos corrientes (activo)

147. Contrato de permuta de activo

149. Otros pagos anticipados

### 150 Créditos a largo plazo

155. Inversiones a largo plazo

### 160 Inmovilizado material

161. Terrenos

162. Edificios

163. Amortización acumulada de edificios

164. Instalaciones

165. Amortización acumulada de instalaciones

166. Mobiliario

167. Amortización acumulada de mobiliario

- 168. Maquinaria y equipos
  - 169. Amortización acumulada de maquinaria y equipos
  - 170. Equipos para proceso información
  - 171. Amortización acumulada de equipos para proceso información
  - 172. Elementos de transporte
  - 173. Amortización acumulada de elementos de transporte
  - 174. Construcciones en curso
  - 175. Vajilla
  - 176. Cristalería
  - 177. Cubertería
  - 178. Lencería
  - 179. Uniformes
  - 180. Amortización acumulada de vajilla, cristalería, cubertería, lencería y uniformes.
- 190 Otros activos
- 191. Fianzas y depósitos
  - 192. Gastos diferidos
  - 193. Impuestos diferidos a largo plazo
  - 196. Fianzas y depósitos constituidos
  - 197. Fondo de comercio
  - 199. Varios

---

## CUENTAS DE PASIVO

---

- 200 Acreedores
- 201. Proveedores
  - 205. Dividendos a pagar
  - 207. Efectos a pagar
  - 209. Acreedores, empresas del grupo
- 210 Retenciones a los trabajadores
- 211. FICA

- 212. Invalidez
- 213. SUTA
- 214. Seguro médico
- 215. Seguro de vida
- 216. Seguro dental
- 217. Sindicatos
- 219. Retenciones varias

## 220 Impuestos retenidos a empleados

- 221. FICA
- 222. FUTA
- 223. SUTA
- 224. Seguro médico
- 225. Seguro de vida
- 226. Seguro dental
- 227. Invalidez
- 228. Compensaciones a trabajadores
- 229. Varios

## 230 Impuestos

- 231. Retenciones impuestos federales
- 232. Retenciones impuestos estatales
- 233. Retenciones impuestos comarcales
- 234. Retenciones impuestos locales
- 236. Impuestos sobre ventas
- 238. Impuestos sobre la propiedad
- 241. Impuestos federales sobre el beneficio
- 242. Impuestos estatales sobre el beneficio
- 244. Impuestos locales sobre el beneficio

## 255 Depósitos recibidos

## 260 Provisiones

- 261. Provisiones de pago

- 262. Provisiones de suministros
- 263. Provisiones para vacaciones
- 264. Provisiones para impuestos
- 267. Contrato de permuta de pasivo
- 269. Provisiones para otros gastos
  
- 270 Parte de la deuda a largo plazo con vencimiento a corto plazo
  - 272. Otros pasivos corrientes
  - 273. Impuestos diferidos corrientes
  - 275. Deudas a largo plazo
  - 276. Arrendamiento financiero
  - 277. Otras deudas a largo plazo
  - 278. Impuestos diferidos a largo plazo

---

## FONDOS PROPIOS

---

- 280-285. Capital social
- 286. Capital desembolsado
- 289. Reservas
- 290. Acciones propias en cartera
- 291. Ganancias (pérdidas) no realizadas en contratos en firme
- 292. Diferencias positivas por ajustes en moneda extranjera
- 299. Resultado del ejercicio

---

## INGRESOS

---

- 300 Ingresos de habitaciones
  - 301. Clientes - individuales
  - 302. Clientes - empresas
  - 303. Clientes - grupos
  - 304. Clientes preferentes
  - 309. Uso de habitación sin pernoctación
  - 311. Grupos - convenciones
  - 312. Grupos - tour operadores



317. Permanentes

318. Alquiler de salas para reuniones

319. Otros ingresos de habitaciones.

320 Ingresos de alimentos

321. Ventas de alimentos

322. Banquetes

326. Cargo por servicio

328. Alquiler de salas para reuniones

329. Otros ingresos de alimentos

330 Ingresos de bebidas

331. Venta de licores

332. Venta de vinos

335. Cargo por cubierto

336. Cargo por servicio

339. Otros ingresos de bebidas

340 Ingresos de teléfono

341. Ingresos por llamadas locales

342. Ingresos por llamadas a larga distancia

342. Cargo por servicio

345. Comisiones

349. Otros ingresos de teléfonos

350 Ingresos de tiendas

360 Ingresos de garaje y parking

361. Ingresos por aparcamiento

362. Ingresos por mercancía

369. Otros ingresos de garaje y parking

370 Espacios alquilados

371. Clubs

372. Oficinas

373. Almacenes

379. Otros ingresos por alquiler

380 Otros ingresos

381. Concesiones

382. Comisiones por lavandería

383. Máquinas de *vending*

384. Alquiler de películas

385. Descuentos por pago al contado

386. Ingresos financieros

387. Diferencias positivas de cambio

388. Indemnizaciones

389. Otros

390 Descuentos

391. Descuentos en habitaciones

392. Descuentos en alimentos

393. Descuentos en bebidas

394. Descuentos en teléfono

395. Descuentos en tiendas

396. Descuentos en garaje y parking

399. Otros descuentos

---

## **COSTE DE VENTAS**

---

420 Coste de ventas de alimentos

421. Compra de alimentos

427. Descuentos comerciales

428. Transporte de compras

429. Otros costes de ventas de alimentos

430 Coste de ventas de bebidas

431. Compra de licores

- 432. Compra de vino
- 433. Compra de cerveza
- 434. Otras compras de bebidas
- 437. Descuentos comerciales
- 438. Transporte de compras
- 439. Otros costes de ventas de bebidas

440 Coste de las llamadas telefónicas

- 441. Llamadas locales
- 442. Llamadas a larga distancia

450 Coste de ventas de tienda

- 451. Compras tiendas
- 457. Descuentos comerciales
- 458. Transporte de compras

460 Coste de ventas de garaje y aparcamiento

- 461. Compras garaje y aparcamiento
- 467. Descuentos comerciales
- 468. Transporte de compras

490 Coste de comida de empleados

492 Envases en depósito

495 Venta de grasa y huesos

496 Venta de botellas y barriles vacíos

---

**GASTOS DE PERSONAL**

---

510 Sueldos y salarios

- 511-519. Directores de departamento y supervisores
- 521-539. Resto de empleados de los departamentos

## 550 Impuestos sobre la nómina

- 551. Impuestos sobre la nómina - FICA
- 552. Impuestos sobre la nómina - FUTA
- 553. Impuestos sobre la nómina - SUTA
- 558. Compensaciones a trabajadores

## 560 Otras retribuciones a empleados

- 561. Vacaciones y bajas por enfermedad
- 564. Seguro médico
- 565. Seguro de vida
- 566. Seguro dental
- 567. Invalidez
- 568. Pensiones y participación en beneficios
- 569. Comida de empleados

## 599 Impuesto sobre la nómina

---

### **OTROS GASTOS**

---

## 600 Aprovisionamientos

- 601. Artículos de limpieza
- 602. Artículos para consumo de clientes (*amenities*)
- 603. Artículos de papelería
- 604. Sellos y telegramas
- 605. Material de oficina
- 606. Carta-menús
- 607. Utensilios

## 610 Lencería, loza, cristalería, etcétera.

- 611. Loza
- 612. Cristalería
- 613. Cubertería
- 614. Lencería

## 618. Uniformes

621 Contrata de limpieza

623 Lavandería y limpieza en seco

624 Productos de lavado

625 Permisos y licencias

627 Suministro de energía de cocinas

628 Música y animación

629 Gastos de reservas

630 Gastos de sistemas de información

631. Mantenimiento de los equipos

632. Mantenimiento de las aplicaciones

635. Cuotas fijas

639. Otros gastos de sistemas de información

640 Gastos de recursos humanos

641. Suscripciones

642. Viviendas empleados

643. Relaciones públicas

644. Gastos médicos

645. Reclutamiento

646. Gastos de traslado

647. Formación

648. Transporte

650 Gastos administrativos y generales

651. Comisiones tarjetas de crédito

- 652. Donaciones
- 653. Seguros generales
- 654. Comisiones por cobro de créditos
- 655. Honorarios profesionales
- 656. Daños y perjuicios
- 657. Dotaciones a las provisiones para insolvencias
- 658. Diferencias en caja
- 659. Viajes

#### 660 Gastos de *marketing*

- 661. Comisiones
- 662. Marketing directo
- 663. Reparto domiciliario de propaganda
- 664. Publicidad exterior
- 665. Materiales de puntos de venta
- 666. Materiales impresos
- 667. Publicidad en radio y televisión
- 668. Apoyo en ventas
- 669. Honorarios de franquicia

#### 670 Mantenimiento y reparaciones

- 671. Materiales de construcción
- 672. Equipo eléctrico y mecánico
- 673. Ascensores
- 674. Ingeniería
- 675. Mobiliario, enseres, equipos y decoración
- 676. Jardinería y urbanización
- 677. Pintura y decoración
- 678. Tratamiento de basuras
- 679. Mantenimiento de piscina

#### 680 Suministros

- 680. Electricidad
- 681. Gas

- 682. Calefacción
- 683. Agua
- 684. Otros suministros

- 690 Transporte de clientes
  - 691. Gasolina y gasoil
  - 693. Seguros
  - 695. Reparaciones y mantenimiento
  - 699. Otros gastos

---

## OTROS COSTES

---

- 700 Honorarios por dirección
  
- 710 Arrendamientos
  - 711. Terrenos
  - 712. Construcciones
  - 713. Equipos
  - 714. Equipos de telecomunicación
  - 715. Equipos informáticos
  - 716. Aplicaciones informáticas
  - 717. Elementos de transporte
  
- 720 Impuestos y tasas
  - 721. Impuestos estatales
  - 722. Impuestos sobre la propiedad
  - 723. Impuestos sobre los suministros
  - 724. Licencias por actividades económicas
  
- 730 Seguros sobre bienes inmuebles y su contenido
  
- 740 Gastos financieros
  - 741. Intereses de hipotecas
  - 742. Intereses de préstamos

743. Intereses de arrendamiento financiero

744. Amortización de gastos financieros diferidos

750 Dotaciones a las amortizaciones

751. Construcciones y equipamientos

753. Mobiliario y enseres

754. Maquinaria y equipos

755. Equipos informáticos

756. Elementos de transporte

757. Bienes en arrendamiento financiero

758. Gastos de establecimiento

770 Beneficio o pérdida por venta de inmovilizado

790 Impuesto sobre el beneficio

791. Impuestos federales sobre beneficios

792. Impuestos federales diferidos sobre beneficios

795. Impuestos estatales sobre beneficios

796. Impuestos estatales diferidos sobre beneficios



## 4. El Proceso de presupuestación y control de gestión en la industria hotelera

### 4.1. Introducción

En los capítulos anteriores hemos analizado el producto y sector hotelero, los hechos diferenciales frente a otros productos/servicios y sectores, así como su importancia. Adicionalmente hemos analizado la importancia de las tecnologías de la información para facilitar la estructuración de la información de gestión, información que, en el sector, se articula, especialmente en los países anglosajones, a través de publicaciones profesionales sectoriales, en este caso el *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* o USALI.

En este capítulo analizaremos el proceso presupuestario que suelen seguir las empresas hoteleras, revisando las principales técnicas que utilizan y los modelos de desviaciones empleados para confrontar la información presupuestaria y la información real, tanto para información financiera como para información no financiera.

De acuerdo con el *Chartered Institute of Management Accountants*, el proceso de control presupuestario implica «el seguimiento de presupuestos fijados por los ejecutivos de acuerdo con las políticas fijadas por la sociedad, y su continua comparación con los resultados obtenidos, de forma que cada acción individual contribuya a la consecución de los objetivos o suponga una base para su revisión futura» (Brander y Atkinson, 2001).

Para permitir dicho seguimiento de gestión, adicionalmente a las variaciones de magnitudes económicas, financieras o patrimoniales, en el cuarto apartado de este capítulo describiremos los principales indicadores de seguimiento de la gestión: monetarios, no monetarios, financieros, no financieros, de mercado, etcétera. Entre los principales indicadores no financieros destacan los indicadores de calidad, dada la importancia que dicho factor tiene en cualquier producto y/o servicio, pero en mayor medida en este sector. Al tratarse de un servicio diferencial básicamente por el servicio aportado por los empleados de la compañía hotelera, el conocer la calidad percibida por nuestros clientes, y su evolución, resultará de especial importancia.

El último apartado del capítulo está centrado en la forma de sintetizar esta información de gestión en un cuadro de mando, diferenciando dicha información en función de la periodicidad requerida (diaria, semanal, mensual, etcétera).

Por lo tanto, este capítulo nos ha de permitir conocer los criterios para determinar los principales indicadores en la industria hotelera, los diversos métodos de presupuestación

(tanto de ingresos como de gastos), los procedimientos para presentar la confrontación entre resultados previstos y reales, y, finalmente, la forma de sintetizar este seguimiento de la gestión a través de un cuadro de mando.

En el anexo 4.8.1, y como una herramienta adicional que permita facilitar la lectura de este capítulo, se resumen aquellos indicadores y términos más usualmente utilizados en el sector hotelero.

## 4.2. El proceso presupuestario en la industria hotelera

### 4.2.1. Revisión de la literatura

Brander y Atkinson (2001) proponen una revisión sobre las formas de presupuestación para ajustarlas a las características propias de las empresas hoteleras. Indican que para una buena gestión de la previsión, tanto de actividad como de recursos necesarios (mano de obra), debe obtenerse información real de la gestión realizada con una alta frecuencia, de forma que realmente el sistema y, en definitiva, la toma de decisiones.

Dichas realimentaciones no deberían ceñirse sólo a datos financieros, sino también a cualquier variable de la organización, de forma que se pueda anticipar cualquier cambio en las variables clave de éxito de la organización. Obviamente concluyen que estas actualizaciones sólo serán posibles con la utilización de herramientas informáticas. Por todo ello, para medir la actividad y la calidad de la gestión, es muy importante la fijación de un amplio abanico de indicadores de gestión, indicadores que deberían permitir tanto la actualización de la visión estratégica del negocio, como la toma de decisiones a corto plazo que permitan una mejora del resultado inmediato. Finalmente, indican que todos estos indicadores no deben perder la perspectiva de un correcto *benchmarking*, por lo que deberían estar orientados no sólo a la empresa, sino también al mercado. No es posible obtener todo esto sin un verdadero cambio cultural en la organización, con una continua mejora en el valor añadido de la empresa, cambio que debería comenzar por el propio equipo financiero, que debería pasar de una faceta de elaborador de números a una faceta de consultor de la dirección de la compañía.

Harris (1995) menciona que Kotas<sup>1</sup> indicaba que las empresas de estructura de costes con un componente bajo en sus costes fijos estaban orientadas al coste, al producto; mientras que aquellas empresas en las que su estructura de costes reflejaba un alto

---

<sup>1</sup> Market orientation. HCIMA Journal 5-7, 1973

componente de coste fijo estaban más orientadas a los ingresos, al mercado. Este último punto de partida, propio de las empresas hoteleras, fija también la filosofía de presupuestación de las empresas, desde el punto de vista de planificación general, del beneficio, de las estrategias de precio, viendo al mismo tiempo cómo reaccionan los costes a los diversos escenarios planteados.

Moncarz y Kron (Harris, 1995) indican que en ocasiones la falta de resultados en el negocio hotelero es la falta de flexibilidad de los gestores en la toma de decisiones. La industria hotelera es un mercado global y cada submercado cambia día a día. La introducción de nuevos productos, los cambios en los generadores de demanda y la modificación de las preferencias y gustos del consumidor requieren que los gestores cambien con frecuencia y con rapidez. Los gestores que no sufren dicho proceso acostumbran a llevar a una situación de deterioro económico a los hoteles que gestionan. Parte del problema se debe a la falta de un plan de negocio, plan que incluya un verdadero posicionamiento estratégico. Este plan debería identificar claramente los puntos débiles, las fortalezas, las oportunidades y las amenazas que pueden provenir de cada específica dirección.

Brown (Harris, 1995) establece los sistemas básicos de un sistema de control de gestión:

- **Planificación:** Supone la definición de las metas y objetivos de la compañía. En una industria hotelera estos pueden ser, entre muchos otros, la rentabilidad del capital invertido, los niveles de ocupación, el promedio de consumo por cliente, la calidad de servicio y satisfacción de cliente, desarrollo y satisfacción de los empleados, etcétera. Es básico que todos los actores en el proceso conozcan dichos objetivos y el porqué de los mismos.
- **Establecimientos de estándares:** El siguiente paso, una vez establecidos los objetivos de la organización, es fijar estándares realistas de operación/rendimiento, los cuales pueden ser vistos como objetivos a ser conseguir. Los básicos en este sector serían la rentabilidad y liquidez, niveles de capital circulante y niveles de satisfacción de cliente.
- **Implementación:** Con los objetivos fijados y sus estándares de cumplimiento, los planes de la organización pueden ser puestos en marcha con los adecuados sistemas de control como pueden ser los presupuestos, reuniones de departamento, manuales de procedimiento, descripción de puestos de trabajo, formación del personal, programas de calidad, buzones de sugerencias, etcétera.

- **Medición:** El siguiente paso es medir los resultados en relación a los estándares fijados. En este apartado es importante una obtención fiable, desde el momento que deberán incorporarse indicadores financieros y no financieros, cuantificables y no cuantificables.
- **Comparación:** Una vez medidos, deben compararse y valorar las desviaciones obtenidas, positivas y negativas. Como consecuencia de dicho análisis se obtendrá información, en función de que estén bien fijados los indicadores y los estándares, de en qué medida se están obteniendo los objetivos inicialmente establecidos.
- **Actuación:** En base a la fase anterior, los gestores podrán decidir si es necesaria la toma de alguna acción correctiva.

Por su parte, Coltman (Harris, 1995) resume los objetivos, clases, ventajas y desventajas de los presupuestos de la siguiente forma: establece los objetivos del presupuesto como una forma de facilitar racional y organizadamente una previsión futura de ingresos, gastos, necesidades de mano de obra y necesidades de inversiones, desglosado por períodos de tiempo y por departamentos, al mismo tiempo que facilita una política coordinada de gestión, tanto a corto como a largo plazo, y un método de control, de forma que los resultados obtenidos puedan ser comparados con los presupuestados y puedan realizarse los ajustes operativos necesarios, en su caso. Las ventajas del presupuesto, indica, son diversas. Por un lado, en la medida que esté integrada la organización en su confección, es una herramienta que facilita la comunicación y motivación del equipo y permite que estos se identifiquen mejor con los planes y objetivos de la organización, o al menos, de su propio departamento. Por otra parte, la preparación del presupuesto supone generalmente el análisis de diferentes alternativas de actuación en diversos campos. Desde el momento que está aprobado el presupuesto, la comparación de los resultados obtenidos supone una evaluación de la gestión. Otra ventaja, no mencionada por Coltman (Harris, 1995), es que en la medida que dicho presupuesto esté consensuado por el equipo gestor, adicionalmente al punto mencionado de evaluación, se avanza de una forma muy importante cualitativamente, pues se convierte en autoevaluación. Facilita responsabilidad a los gestores, indican Keiser y Kallio (1974). En el caso de presupuestos flexibles, cada departamento en particular y la empresa en general conoce anticipadamente el nivel de ajuste a realizar en función de la actividad.

En cuanto a las desventajas, Coltman indica, como principal, que el presupuesto es un proceso que consume muchos recursos de tiempo y esfuerzos. Entre otras dificultades

menciona el uso estricto del mismo, como por ejemplo, el riesgo de gastar dinero innecesario por el hecho de que existe importe disponible en el presupuesto, e incurrir en el mismo pues su gasto no generará desviación. Otros temas pueden ser la dificultad de prever el futuro o que la alta dirección desearía guardar algunos temas como confidenciales (un plan de ajuste laboral, por ejemplo). Si se incluyen en presupuesto, han de decidir entre el riesgo de ser conocidos o de no compartirlos con la organización, lo cual es un claro inconveniente. Por su parte, Keiser y Kallio (1974) refuerzan la necesidad, para que sea efectivo, de disponer del respaldo de la organización, hecho que no siempre sucede.

Los pasos principales para la confección del presupuesto, por parte del responsable de control de gestión, también extensamente conocido como *controller*, son los siguientes según Dimmerling (1997):

- Obtener de los propietarios sus expectativas respecto al año próximo, pues no habría nada más frustrante que empezar a recoger información de los diversos departamentos y ver que no encajan con dichas expectativas.
- Estas expectativas pueden estar detalladas a gran nivel. De esta forma puede hablarse de objetivos iniciales de ocupación y precio (global o por segmento) del hotel así como de los otros negocios relevantes del mismo (especialmente restauración). Asimismo, otro objetivo es conocer el nivel de inversiones alcanzable y el objetivo de resultado final.
- Adicionalmente, el *controller* deberá adicionar aspectos como cambios en la competencia, tendencias del sector, entorno económico y social, etcétera.
- Como punto de partida para el proceso presupuestario, el *controller* debe preparar una estimación de operaciones hasta el cierre del ejercicio, de forma que se construyan unos estados financieros que sean la base de análisis del presupuesto a realizar.
- El *controller* debería preparar un calendario y distribuirlo a todos los departamentos y personas involucradas. Dicho calendario debería adjuntar instrucciones, formularios, etcétera. Una reunión de lanzamiento del proceso presupuestario es también una buena sugerencia.
- El siguiente paso es presupuestar el nivel de actividad e, indirectamente, el nivel de ingresos. Este punto aportado por Dimmerling (1997) es importante, dado el gran peso de los costes fijos en la cuenta de resultados de un hotel. Pese a que un hotel tiene una estructura de costes donde prevalecen los costes fijos, los hemos

definido como aquellos que no sufren variaciones con la actividad en un plazo inferior a un año. En función de la actividad prevista para el hotel para el año siguiente, pueden existir medidas correctoras que permitan reducirlos, especialmente los laborales, en la medida que tengamos una cierta maniobrabilidad en la contratación de personal. De ahí la importancia de presupuestar la actividad, que podremos medir en términos de ocupación por días, número de clientes por habitación, doble ocupación, estancia media (que afectará en función de la política seguida en limpieza/sustitución de sábanas diaria de la habitación), e incluso por segmento, pues existen costes que pueden estar asociados al comportamiento de determinados colectivos. Por ejemplo, clientes individuales pueden implicar mayor número de cenas en restaurante, fuera del menú, siempre y cuando todo ello esté afectado por la política de comercialización seguida en temas como la media pensión, desayuno incluido, etcétera.

- Una vez conocido el nivel de actividad (más que los ingresos), los diversos departamentos operativos pueden comenzar a presupuestar sus costes. El más importante será, sin duda, el coste de personal (de ahí la necesidad de conocer la actividad prevista con el mayor detalle posible, diario mejor que semanal, semanal mejor que mensual), confeccionando la correspondiente planificación de recursos y costes laborales. El resto de costes, atendiendo a su carácter de fijo, semifijo y semivariable, se podrán también presupuestar, estando algunos conceptos vinculados a ingresos, otros a habitaciones, otros a clientes, etcétera.
- Existen diferentes técnicas de presupuestación, que pasan desde real del año en curso más/menos un porcentaje, a otras técnicas de incremento cero a otras técnicas de presupuesto base cero, donde cualquier tarifa/precio debe ser justificada desde el primer céntimo.
- Una vez el presupuesto está completado, revisado y aprobado, debe ser distribuido entre los diversos mandos intermedios para que conozcan sus objetivos (en precio y en cantidad).

En cualquier caso, es importante resaltar también que hay que diferenciar entre presupuesto y previsión, *budget* y *forecast* en inglés (Schmidgall y DeFranco, 1998). Normalmente el presupuesto cubre un período de tiempo superior al de la previsión. Así el presupuesto tiene un componente más de planificación, de evaluación de aspectos estratégicos, y cubre al menos entre 12 y 24 meses, al mismo tiempo que establece indicadores y medidas de seguimiento, mientras que las previsiones son realizadas con

menor precisión y cubren un período menor, a veces reducido a una semana. Coltman (Harris, 1995) diferencia los presupuestos a largo plazo versus corto plazo. Los presupuestos a cinco años o estratégicos incluyen los planes más importantes de la organización, tales como expansión, creación de nuevos mercados, financiación y otras decisiones similares. Los planes a corto plazo (diarios, semanales, mensuales, anuales) afectan a mandos intermedios de la organización.

Coltman (Harris, 1995) y DeFranco y Schmidgall (1999f) describen las siguientes fases de confección y seguimiento del presupuesto:

- Establecimiento de objetivos y metas alcanzables.
- Planificar la obtención de los mismos.
- Comparar los resultados obtenidos con los previstos, analizando las diferencias.
- Determinar las variaciones que son significativas, bien en términos porcentuales bien porque varían en un importe absoluto.
- Analizar las diferencias significativas, a través de la clásica descomposición entre efecto precio, efecto volumen y efecto mix.
- Determinar las causas de las diferencias.
- Tomar acciones correctivas, si procede.
- Mejorar la efectividad del proceso presupuestario.

En relación al análisis de desviaciones y control presupuestario, DeFranco y Schmidgall (1999f) exponen una serie de cuestiones que consideran que todo el mundo se plantea cuando hablamos de control presupuestario, preguntas que dejan abiertas, como ¿utilizamos el presupuesto como elemento de control?, ¿qué nivel de operaciones trata de supervisar/controlar el presupuesto?, ¿contra qué datos se comparan los datos reales de ingresos y gastos?, ¿qué desviación frente al presupuesto es considerada aceptable?, ¿con qué frecuencia se realiza dicha comparación?, etcétera.

Coltman (Harris, 1995), indica cuáles serían los procesos de establecimiento de los presupuestos departamentales. En primer lugar estimar el nivel de ventas por departamento, para lo que habría que considerar los datos reales pasados y tendencia de los mismos, las tendencias futuras previstas, los factores económicos y los factores de competencia. Un factor no citado por Coltman, y muy importante, es la necesaria interrelación entre departamentos. Difícilmente el departamento de restauración podrá hacer un presupuesto correcto si no dispone de la información de habitaciones, y difícilmente éste lo podrá hacer sin conocer la estrategia de comercialización seguida (en cuanto a tipo de cliente, estancia media y tipo de pensión, por ejemplo). Un segundo

apartado es realizar una estimación de gastos directos por departamento. Algunos podrán establecerse como un porcentaje sobre ventas, pero no será siempre posible. En algunos conceptos podrá considerarse un determinado coste por habitación y en otros casos la mejor unidad de previsión será un tanto por huésped. También deberían considerarse los estándares de ahorro y/o productividad que se considera razonable incluir en el presupuesto, o bien no incluir ninguno y entender que el coste unitario subirá en los mismos términos que la inflación. En tercer lugar debe realizarse una estimación de cálculo de costes de departamentos no operativos, que no están, en líneas generales, relacionados con el volumen de ventas, sino que son costes fijos. Dicha asunción es relativamente cierta en el corto plazo, pero en el medio plazo, y en una sociedad en expansión, aun habiendo un cierto apalancamiento operativo, la estructura sufrirá algún tipo de incremento.

En cualquier caso, hay una gran dificultad en realizar proyecciones en la industria hotelera, aun considerando que pueden ser válidas a nivel de industria en el corto plazo, pero muy difícilmente en el largo plazo, y más aún particularizando para el hotel (Smith y Lesure, 1996). Los mismos autores exponen como idea la necesidad de hacer varios escenarios (normal, optimista, conservador) y la dificultad de encontrar la sensibilidad a las principales variables económicas y al clima. Chin y otros (1995) indican que el mejor *benchmarking* es el presupuesto, pues aun existiendo estadísticas sectoriales, todos los hoteles son diferentes. Por lo tanto, el presupuesto es una herramienta de control y de *benchmarking*. Asimismo indican que en un proceso presupuestario hay una serie de procesos de decisión de gestión que tienen su impacto financiero, y que deben evaluarse durante el mismo, procesos que sumarizan en la figura 4.1.



Departamento habitaciones	Departamento de restauración	Otros departamentos menores	Costes de estructura
<b>Indicadores de gestión</b>			
ADR	Cubiertos servidos	PerCap	% Coste directo sobre ventas
Porcentaje de ocupación	Rotación de asientos	RevPar	
RevPar	Percal	% Coste de ventas s/ventas	
Yield	% Coste de ventas s/ventas		
% Coste directo sobre ventas	Productividad empleado		
Ingreso por hora trabajo			
<b>Procesos de decisión</b>			
Fijación de precios	Proyección de ingresos	Fijación de precios	Empleados disponibles
Marketing	Fijación de precios	Redefinición de servicio ofrecido	<i>Outsourcing</i>
Presupuestos	Estándares de servicio	Planificación de mano de obra	
<i>Yield management</i>	Redefinición de servicio ofrecido	<i>Outsourcing</i>	
Redefinición de servicio ofrecido	<i>Outsourcing</i>		
Planificación de mano de obra			
<i>Outsourcing</i>			

Figura 4.1. Principales indicadores de gestión y procesos de decisión respecto a los mismos Chin y otros (1995)

#### 4.2.2. Estudios empíricos

A nivel global, no sectorial, un estudio realizado por AECA (1994a) indicaba que el 90 % de las empresas tiene un sistema de control presupuestario, mientras que del 10 % restante sólo una empresa había tenido implantado un sistema de control presupuestario en los últimos diez años. Del análisis cruzado de los datos no se extrajo ninguna conclusión acerca de que la actividad industrial o de servicios incida en la implantación o no del control presupuestario.

El período habitual del presupuesto es de un año, y en un 72 % de los casos éstos son revisados durante el ejercicio, siendo las frecuencias de revisión más habituales la trimestral (50 %), mensual (32 %) y semestral (10 %).

El 54 % de las empresas utiliza presupuestos flexibles. Los informes emitidos comparan entre la realidad y el presupuesto (58 %), entre la realidad, por una parte, y el presupuesto, tanto el inicial como el revisado, por otra parte (44 %), mientras que un 43 % lo hace entre el acumulado real del ejercicio y el acumulado real para el mismo período del ejercicio anterior.

Collier y Gregory (1995b) deseaban realizar un estudio que tuviera un componente competitivo importante y, al mismo tiempo, una cierta sobrecapacidad de oferta. Aunque numerosos sectores cubrían los dos requisitos, escogieron el sector hotelero por cuatro razones. En primer lugar, debido a que el negocio hotelero tiene la característica inusual

de tener la dualidad de no coincidir en numerosos casos la propiedad con la gestión, lo cual podría tener relevancia desde la perspectiva de análisis estratégico. En segundo lugar, dado que el alto nivel de capital recaía en activos con una larga vida útil, lo cual significaba que las inversiones debían ser planificadas en un largo período de tiempo. En tercer lugar, porque el sector hotelero es un componente crucial del sector turístico con una clara tendencia al crecimiento. Y finalmente, porque el sector turístico es un sector, en términos generales, con bajo nivel de estudio e investigación en este tipo de materias. La encuesta desarrollada en 1993 sobre las 10 cadenas más importantes del Reino Unido (de las cuales contestaron 6) mostró como principales conclusiones que 5 de 6 desarrollaban planes estratégicos; que de estos planes, 3 eran tan sólo a 5 años, y en 2 de ellos incluso de veía reducido a 3 años. Sólo 2 de estos planes realizaban *benchmarking* de la estructura de costes y de precios de los competidores, 2 tenían datos pero no los utilizaban y 2 no los consideraban en absoluto.

Posteriormente, los mismos autores (Collier y Gregory; Harris, 1995) realizaron un estudio sobre la práctica contable en seis grupos hoteleros británicos, con las siguientes conclusiones:

- **Sistemas de costes:** Los sistemas de costes están basados en costes marginales, tratando normalmente el coste de personal como coste fijo. Los resultados obtenidos se miden a nivel de departamento, mientras los costes variables solamente eran atribuidos a los mismos en la medida que eran significativos. De esta forma, la contribución del departamento de habitaciones era del 100 % y la de restauración equivalente a ingresos menos el coste del producto vendido. Los costes de estructura se separaban entre costes controlables y no controlables, no habiendo ninguna experiencia de ABC.
- **Plan a largo plazo:** El plan a largo plazo era actualizado anualmente en base a añadir un ejercicio más al plan del año anterior (*rolling basis*), de forma que el primer año de dicho plan a largo plazo era coincidente con el presupuesto del año siguiente. Era admitido que, a más de dos años, las cifras incluidas, aun sirviendo de marco de referencia, se consideraban meramente especulativas. Dicha herramienta se utilizaba básicamente como un instrumento de planificación, realizándose diferentes escenarios, al mismo tiempo que se consideraba plan de inversiones y se identificaban necesidades de fondos (deuda y/o capital).
- **Presupuesto:** Un considerable esfuerzo en tiempo y recursos se utilizaba en la preparación de presupuestos, los cuales tenían un proceso iterativo de cara a

obtener el resultado más equilibrado entre las circunstancias económicas generales y del sector, el director general del hotel y los objetivos a nivel de grupo de la cadena. No se utilizaban presupuestos flexibles, lo cual refleja la visión del escaso coste marginal de los diferentes conceptos de coste, la rígida estructura de costes fijos de este negocio y la visión de los ingresos como la prioridad.

- Control presupuestario: En general, los resultados se evaluaban en relación al presupuesto, siempre condicionado al cumplimiento de determinados estándares de calidad. En cualquier caso, un tercio de las empresas de la muestra no tenían establecido un sistema de retribución variable basado en los objetivos del presupuesto. En base a una encuesta sobre retribuciones y compensaciones en hoteles realizada por Countryman y DeFranco (2002), las retribuciones salariales variables se fijaban en un 55,7 % en indicadores que se pueden considerar objetivos y en un 43,3 % en indicadores subjetivos, tal como se observa a continuación:

- Resultado	21,3
- Ventas	13,4
- Incremento de ventas	2,6
- Satisfacción del cliente	3,3
- Conseguir objetivos presupuestarios	12,4
- Conseguir objetivos personales	14,0
- Discusión en comité de dirección	16,6

- Evaluación de la gestión: Como se indicaba anteriormente, basada en los objetivos del presupuesto. Hay bastante similitud entre los indicadores financieros y no financieros usados por los distintos hoteles de la muestra. También se evidenció que había un mayor enfoque de seguimiento en el presupuesto en aquellas empresas donde estaba establecido un sistema de retribución variable ligado a la gestión. En las que no existía, la gestión se evaluaba en ocasiones en relación a los resultados de años anteriores.

Schmidgall y DeFranco (1998) realizaron un estudio en 1997 sobre una muestra de hoteles norteamericanos que arrojó las siguientes conclusiones:

- El 60 % de los encuestados tiene unos objetivos tentativos antes de realizar el presupuesto detallado, correspondiendo el 64 % de estos objetivos a niveles de ventas y el 31 % a nivel de resultado neto.

- Sobre por qué preparaban el presupuesto, el 45 % contestó que porque era un estándar del mercado, mientras que un 28 % manifestaba que era una herramienta de planificación. En el 73 % de los casos el presupuesto era realizado directamente por el *controller* a partir de datos facilitados por los departamentos, mientras que el 90 % contestaba que el presupuesto era el esfuerzo colectivo de la organización.
- Sólo el 25 % revisaba el presupuesto durante el año, aunque el 40 % lo hacía de forma mensual, y el 21 % cuando la ocasión lo requería.
- El 90 % utilizaba el presupuesto como herramienta de control, y facilitaba (como media) unos porcentajes de desviación como aceptables antes de revisar el presupuesto, concretamente coste de comida (2,2 %), coste de bebida (2,1 %), costes de personal (2,6 %) y otros costes operativos (3,3 %).
- Respecto a la técnica o criterio de presupuestación, los resultados se observan en la figura 4.2.

	Servicio				
	Habitaciones	habitaciones	Restaurantes	Eventos	Bebidas
Presupuesto del año pasado incrementado en x %	10	8	9	10	10 %
Número de visitantes multiplicado por gasto previsto por visitante	7	28	46	25	41 %
Número de unidades a vender multiplicado por precio medio	73	27	27	26	21 %
Cambio en reservas vs año anterior	27	6	4	22	5 %
Ingresos reales año anterior	16	18	16	19	16 %
Ingresos reales año anterior, ajustados subjetivamente	20	24	25	33	29 %
Media de los años pasados incrementado en x %	5	6	5	6	6 %

Figura 4.2. Técnicas de presupuestación utilizadas por departamento Schmidgall y DeFranco (1998)

- Respecto al uso del presupuesto como técnica de gestión, no se observaron diferencias significativas en su uso segmentado en función del porcentaje de margen operativo que obtenían los hoteles. Quizá el aspecto a resaltar es que, a mayor porcentaje de beneficio, más es considerado el presupuesto como una herramienta que cumple varios objetivos, no sólo un instrumento de control.

- Segmentando la muestra en función de su pertenencia a una cadena u otra estructura de propiedad (gestor versus propietario), se observó que para estos últimos el presupuesto era más una herramienta de planificación (48 % versus 26 %), mientras que para los pertenecientes a cadenas se utilizaba el presupuesto como una herramienta más global (22 % versus 5 %).

Graham (Harris, 1995) realizó un estudio sobre el proceso de presupuestación y seguimiento de una cadena hotelera con base en Bruselas pero con presencia multinacional (Hotel 2000 NV), con más de 160 hoteles en propiedad, en gestión y en franquicia. La compañía tenía implantado el USALI (octava edición). Las conclusiones más importantes fueron que la planificación estratégica es una actividad corporativa, no delegada a los hoteles, aunque los presupuestos individuales sí son preparados por cada uno de ellos y consolidados centralizadamente. El proceso se inicia en el mes 5 del correspondiente año fiscal, completado a nivel de hotel en el mes 9, y durante los meses 11 y 1 (del año t+1) se gestiona la aprobación a nivel de grupo. Las instrucciones facilitadas a cada hotel para la confección del presupuesto incluyen apartados tales como visión general de la estrategia del grupo, guía para el análisis de inversiones (las inversiones deben justificar un incremento de valor para el accionista o al menos demostrar que son defensivas para evitar una pérdida del mismo), hipótesis de operaciones del hotel, hipótesis de ventas, marketing, tecnología de la información, recursos humanos y, finalmente, instrucciones para cumplimentar el paquete de presupuesto y su correspondiente hoja de cálculo. Una vez confeccionado el presupuesto, el proceso de *reporting* contempla que cada mes se envía un paquete de consolidación que incluye cuenta de resultados, *cash flow* y proyección de cuenta de resultados, siempre dentro de los catorce días siguientes a cada cierre mensual. Respecto a la información diaria, cada día se obtiene información de ocupación, reservas e ingresos del PMS, y de los sistemas de ventas se obtiene información de coste de ventas, aunque no se verifican las diferencias de inventario en base diaria. Otra información de coste que se obtiene diariamente del PMS son las comisiones de agencia a satisfacer. Desde un punto de vista de efectivo, diariamente se conoce y reconcilia el efectivo y los cobros mediante otros medios de pago (albaranes de entrega-*vouchers*, tarjetas de crédito, etcétera) con las ventas registradas. Adicionalmente a los informes diarios, semanalmente se obtienen informes de ingresos y rentabilidad esperada, así como previsiones a corto plazo de demanda y resultados para el mes en curso. El informe se cierra el viernes por la noche y es reportado a los ejecutivos del hotel y a corporativa el lunes por la tarde. El informe

resalta puntos débiles (por debajo presupuesto) y fuertes (mejor que presupuesto), pero no compara con el ejercicio anterior, sólo con presupuesto o revisiones/actualizaciones del mismo. Otra importante información facilitada, en base semanal, es el seguimiento de costes de personal. En general se puede decir que los gestores directos de las unidades controlan diariamente los costes, pero es a nivel semanal cuando se reportan a gerencia. El sistema de información facilita el número de horas trabajadas, a través de personal que ficha de forma directa y mediante la aplicación de un estándar (en función de la regulación legal de cada país) para los empleados de dedicación completa. La información se desglosa por categorías y se introduce información sobre absentismo (enfermedad común, por ejemplo). Los hoteles cierran su contabilidad mensual el viernes por la noche, correspondiente al esquema anglosajón de cierres mensuales de 4-4-5 semanas, de forma que cada departamento operativo tiene la información cinco días laborables después. El paquete mensual de información ofrece, entre otros, resultado antes de intereses e impuestos y proyección del mismo, funcionamiento del hotel, evolución de coste de estructura, programas de ventas, marketing y fidelización en marcha, principales indicadores del negocio, análisis de *benchmarking* e información financiera. A nivel mensual existe también una reunión de seguimiento donde se evalúan los resultados del hotel y las posibles acciones a realizar.

DeFranco y Schmidgall (1999f), realizaron un estudio en 1999 sobre la referencia del seguimiento presupuestario que indicó que, en un 86 % de casos, se comparaban los resultados con el presupuesto original, en el 71 % con el año anterior y en el 19 % con el presupuesto revisado, realizándose dichas comparaciones, en el 88 % de los casos, con periodicidad mensual. Los mismos autores también sumaron el criterio de tolerancia que aplicaban en algunos conceptos, criterios que se muestran en la figura 4.3.

	Coste comida	Coste bebida	Coste personal	Otros costes
< 1 %	11,5	14,3	8,2	8,2
1 a 1,9 %	33,8	33,3	26,5	16,3
2 a 2,9 %	29	23,1	25,9	25,1
Resto	25,7	29,3	39,4	50,4
Media	2,2 %	2,1 %	2,6 %	3,5 %

Figura 4.3. Criterio de tolerancia en las decisiones sobre presupuesto DeFranco y Schmidgall (1997f)

Los *controllers* de los hoteles acostumbran a ser miembros del comité de dirección (Ghiselli y Yuan Chen, 1996). Sus áreas de responsabilidad son el control interno, la

gestión de tesorería, el presupuesto de inversiones y técnicas y los procedimientos de auditoría. En consecuencia, la efectividad de la organización y el éxito financiero dependen en buena medida de sus resultados. Los mencionados autores hicieron un estudio en 1996 para identificar los criterios de evaluación de su gestión. Las conclusiones mostraron que en los *controllers* son evaluados sistemática y formalmente en general una vez al año (71-89 %, dependiendo de si pertenecen a una cadena o es una franquicia), y siguiendo técnicas de gestión por objetivos (79,9 %), siendo la mayoría de dichos objetivos difícilmente cuantificables y de difícil medición. Esta evaluación se realiza como medio de retribución (46 %), promoción interna (20 %) y reconocimiento de la gestión (18 %), mientras que solamente un 12 % lo realiza por rutina.

### **4.2.3. Principales técnicas presupuestarias**

A continuación se exponen aquellas técnicas más importantes de presupuestación para las variables más significativas en el sector hotelero, como pueden ser los gastos de personal, las ventas y la tesorería.

#### **4.2.3.1. Presupuesto de costes de personal**

Durante las tres últimas décadas la rotación de empleados ha sido uno de los fenómenos más estudiados dentro de los aspectos hoteleros como consecuencia de los costes que se derivan de dicha rotación. Siguiendo el estudio de Cooke y Szumal<sup>2</sup>, que identificaba cinco componentes de compensación salarial, Sammons y Petrillose (1999) realizaron un estudio para ver su aplicación en el sector hotelero. La idea era comprobar si la existencia de un paquete de compensación aportaba atractivo para el reclutamiento de empleados, si aumentaba la motivación y moral de éstos y, por lo tanto, favorecía su retención.

El estudio reveló que los componentes más apreciados por los empleados eran (en una escala de 1 a 5) el seguro de vida (3,48), un programa de seguro médico (3,47) y el seguro dental (3,44). Otra de las conclusiones del estudio fue que la comunicación es la parte básica del programa de compensación, comunicación que permite entender, en mejor medida, los beneficios de que dispone el empleado. Asimismo no se encontraron significativas diferencias entre hombre/mujer, edad o diferentes miembros de la unidad familiar respecto a la visión de dichas ventajas sociales.

---

<sup>2</sup> *Measuring normative beliefs and shared behavioral expectations in organizations: the reliability and validity of the organizational culture inventory.* Psychological reports, 72, 1993

Arnett y otros (2002) realizaron un estudio en el que se comprobó que la definición del puesto de trabajo, el sistema de evaluación, el ambiente de trabajo, la evaluación de la gestión y los resultados de la organización, tienen un efecto directo en la satisfacción en el puesto de trabajo, el orgullo de trabajar en la compañía y, en definitiva, favorece una conducta positiva del empleado en la organización. La figura 4.4 muestra la interrelación entre los componentes y, entre paréntesis, el coeficiente de regresión obtenido entre las diversas variables.

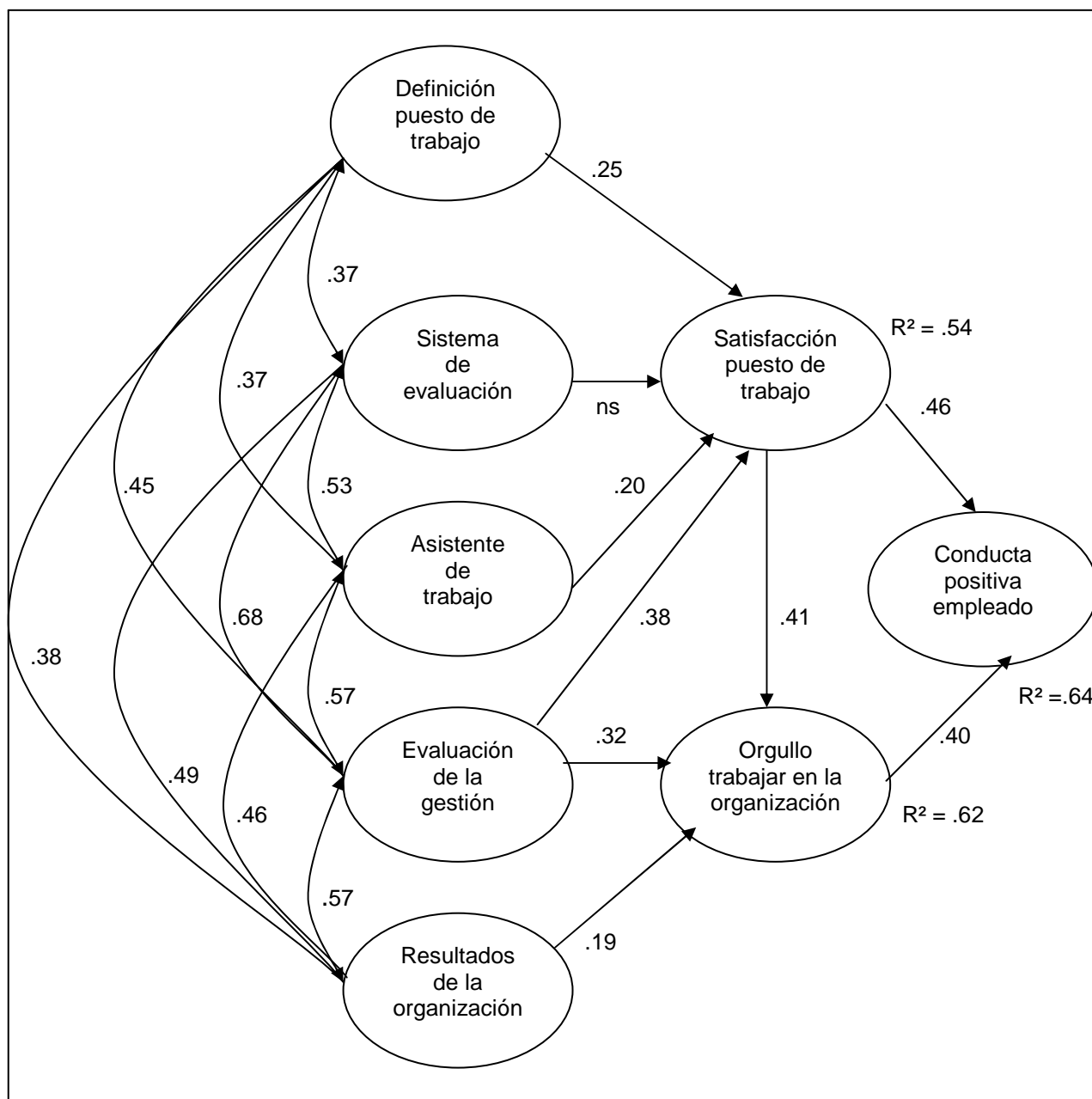


Figura 4.4. Interrelación entre los diversos componentes de la satisfacción del empleado y su coeficiente de correlación Arnett y otros (2002)



Hinkin y Tracey (2000) realizaron otro estudio en el que se demuestra que un hotel puede incrementar sus salarios individuales si con ello consigue retener a sus empleados y disminuir la rotación de éstos, siempre que realicen su servicio de forma adecuada. En cualquier caso, está claro que pagar más es sencillo, la dificultad estaría en aplicar nuevas técnicas de gestión, motivación y organización del trabajo de forma creativa que permitieran el mismo resultado sin coste adicional. Además, hay que tener en cuenta, en sentido contrario, que una compañía que tenga un alto nivel de rotación está incurriendo en costes innecesarios así como viendo disminuir la calidad de servicio y del ambiente de trabajo. Como costes de rotación, dichos autores mencionan los costes de marcha (entrevista de salida, trámites burocráticos, pagos y transferencias, indemnizaciones, etcétera), los costes de reclutamiento (publicidad, honorarios de búsqueda y selección, viajes de candidatos, tiempo de viajes y de selección, gastos administrativos, etcétera), los costes de selección (entrevistas, viajes, examen médico, búsqueda de referencias, funciones administrativas, etcétera), los costes de contratación (costes de traslado, formación, uniformes, seguridad, manuales, bienvenida, funciones y gastos administrativos, etcétera) y, finalmente, los costes de pérdida de productividad (coste implícito de la posición no cubierta, costes derivados de la pérdida de productividad pre-marcha, curva de aprendizaje, errores, formación a/desde supervisor, formación a/desde equipo, etcétera).

Por su parte, Maher (Harris, 1995) menciona que el coste de rotación de empleados incluye el coste de reemplazar al empleado, pero existen también otros costes vinculados al mismo, que adicionalmente a los anteriormente mencionados, añade la diferenciación entre los costes formales y los costes ocultos de formación, así como los costes de rescisión laboral. A estos efectos referencia un estudio<sup>3</sup>, según el cual en el Reino Unido el coste derivado de la rotación de empleados ascendía a 430 millones anuales de libras esterlinas (aproximadamente 620 millones de euros).

Simons y Hinkin (2001), en su estudio, comprobaron que un punto porcentual de rotación de empleados impactaba en 20.000 USD en un hotel con ADR de 100 dólares.

Finalmente, Spinelli y Canavos (2000) demostraron que había una correlación directa entre la satisfacción del empleado y la satisfacción del cliente. Como variables de satisfacción del empleado mencionan, entre otras, la contribución a los resultados del hotel, el buen ambiente de trabajo y la anticipación a las necesidades del cliente como aspectos positivos a considerar, y el estar bien compensados económicamente como

---

<sup>3</sup> *Employment flows in the catering and hospitality industry*. Hotel and catering training company (HCTC). London, 1994.

aspecto a no perder. En caso de disponer de excesivo personal, se reducen los márgenes operativos al mismo tiempo que también genera una cierta frustración entre los empleados porque el trabajo es distribuido/gestionado de forma no eficiente.

Enz y Siguaw (2000) exponen como las cinco mejores prácticas a seguir en recursos humanos, el desarrollo como líder, la formación y desarrollo personal, el reconocimiento de capacidades, el reconocimiento de la labor desarrollada y la gestión de costes.

Por su parte, Cichy y Schmidgall (1996) mencionan como aspectos imprescindibles para el liderazgo en la gestión hotelera la comunicación, la confianza, la visión y la tenacidad.

Por todos estos aspectos, la labor de planificar adecuadamente la mano de obra es de vital importancia desde el momento que el coste de personal representa una parte importante de los costes operativos de hoteles. Los dos efectos posibles generan problemas. Tener escasos empleados puede suponer una caída de la calidad del producto, y consecuentemente, de la satisfacción del cliente, así como pérdida de ventas y frustración/rotación entre los empleados (Thompson, 1998 a y b, 1999 a y b).

Adicionalmente, hay que tener en cuenta que en la planificación de recursos humanos entran otras consideraciones no económicas como son el hecho de que un superior siempre tendrá preferencia de un empleado sobre otro para la realización de determinadas tareas, y al mismo tiempo, estará obligado a cumplir restricciones laborales, de convenio colectivo y contractuales.

Según Thompson, existen cuatro partes diferenciadas en la planificación de recursos humanos:

- Predecir la demanda de servicios por parte del cliente, en cuya fase habrá que determinar la naturaleza del trabajo a realizar, identificar aquellos factores que requieren mano de obra y determinar si el trabajo a realizar, desde un punto de vista laboral, varía significativamente en el corto plazo. Excepto en el caso de que se pueda esperar obtener medidas de productividad en el corto plazo, todos los trabajos son constantes.
- Calcular el número de recursos humanos necesarios para responder a la demanda anterior. En este punto es básico establecer qué parámetros de productividad se consideran, teniendo en cuenta que, según Thompson, existen tres aproximaciones de productividad, la estándar, la de servicio y la económica. Aquí el verdadero dilema en cada una de dichas aproximaciones es cómo ajustar la planificación ideal a la prevista como real. Determinar que un camarero ha de gestionar «x» servicios o que el personal de recepción tiene que realizar el *check in* de «y» personas a la

hora, es relativamente sencillo. El problema es cómo trasladar dichas medias de productividad a los momentos punta y valles del día, semana o temporada.

- Asignar las horas resultantes del apartado anterior a empleados, considerando restricciones laborales, habilidades de los empleados, sus deseos y disponibilidad (vacaciones, permisos, etcétera). En este apartado hay que distinguir entre la planificación de cuadrantes (*scheduling horizon*), cuyo período acostumbra a estar entre una semana y meses, y la planificación de posiciones que son subpartes de la planificación de cuadrantes y que dispone de mayor detalle, llegando a cubrir intervalos de duración incluso entre 15 y 30 minutos.

Keiser y Kallio (1974) aportan una segregación entre dos conceptos apuntados por Thompson. Definen *staffing* como el proceso de determinar el número apropiado de trabajadores necesarios para realizar la operativa. Esta labor puede realizarse anticipadamente, utilizando para ello estándares de producción y descripción de puestos de trabajo. Por otra parte, definen *scheduling* como el proceso que ha de permitir tener el número necesario de trabajadores en el puesto de trabajo el día x, tal como se determinó en el *staffing*. Presenta el problema de que durante un día las necesidades pueden variar hora a hora, unidad a unidad, etcétera. Se trata, pues, de asignar un empleado en concreto a una tarea en concreto.

Para la realización de estas planificaciones de recursos son imprescindibles herramientas informáticas que permitan un interfaz con los restantes sistemas del hotel, que sean un algoritmo rápido de planificación que permita incluir las preferencias de los empleados, de forma que, en función de la aplicación correcta del algoritmo, permita simultáneamente ofrecer una planificación correcta para la operativa ajustada a los deseos de los empleados, considerar las restricciones del negocio (operativas, legales, contractuales, etcétera), que incluya la flexibilidad para incorporar nuevas tareas, turnos, duraciones de tareas y turnos, tiempos de descanso, etcétera, que considere en el modelo la posibilidad de horas extraordinarias a realizar, siempre teniendo en cuenta las restricciones antes mencionadas, y ajustar la planificación de recursos considerando la demanda real de servicios, fase que trata de asegurar la efectividad del servicio.

Algunos proveedores de sistema de planificación de recursos humanos cuantifican entre un 8 y un 10 % la reducción de costes laborales que se puede obtener a través de dichas herramientas (Kasavana, 2003a). La mayor parte de estos ahorros provienen de la optimización de cobertura de necesidades para cada turno, reducción de tiempos

muertos, control de las horas extraordinarias y la posibilidad de asignar diferentes tarifas unitarias por hora en función del diferente trabajo realizado por una misma persona.

Las funciones que debería cumplir un sistema de planificación serían las siguientes:

- Previsión de necesidades de personal en función de las previsiones de venta/ocupación, presupuestadas o bien actualizadas más recientemente.
- Planificación de cuadrantes que deberá asegurar que todos los turnos están correctamente cubiertos considerando la disponibilidad de empleados, las características de cada uno de ellos y las previsiones de necesidades.
- Registro de horarios y control de asistencia, que debería estar vinculado con algún sistema de fichaje tecnológicamente integrado. Los sistemas más sofisticados deberían permitir diferenciar la información introducida entre tiempo de jornada habitual, horas extraordinarias y horas «especiales», desarrolladas en horario normal pero desempeñando un trabajo diferente (acto especial, convención, banquete, por ejemplo). Esta funcionalidad, ligada a la posibilidad de aplicar diferentes tarifas horarias, aporta una gran flexibilidad de gestión de recursos humanos, al mismo tiempo que permite identificar en mayor medida los costes de cada actividad.
- Análisis del coste de personal, en mayor o en menor profundidad en función de los niveles de información obtenida, tal como se explicaba en el punto anterior. Es uno de los puntos más importantes requeridos a un sistema de planificación de mano de obra. Los informes a generar, diarios, comparados contra presupuesto, serán básicos para los gestores de cada unidad.
- Proceso de nómina. Aunque normalmente los modelos de planificación no están integrados con el proceso de nómina (hasta la emisión de orden de transferencia o el cheque), sí facilitan el proceso de la misma.

Dichos sistemas, adicionalmente a la gestión y planificación de recursos, han de permitir disponer de una serie de informes que faciliten la gestión de recursos humanos. Ejemplos de éstos serían informes de cuadrantes de personal (por departamento, empleado, fecha, turno, horario, función y, en general, por cualquier otro criterio vinculado a los recursos humanos y a la operación del hotel), de horas extraordinarias (empleados que han devengado horas extraordinarias y su número), de incidencias (ausencias y retrasos por empleado), cuantificación de horas trabajadas (traducción económica de las horas trabajadas, comparado con el presupuesto), de disponibilidad (resumen de horas/empleados aún disponibles después de haber efectuado los cuadrantes de

personal), de desglose de horas de personal (información de las horas trabajadas por empleado, unidad, departamento, función o cualquier otro criterio razonable), etcétera.

Existen dos peculiaridades aplicables también en algunas sociedades hoteleras, no expuestas por Kasavana (2003a). Una sería que en aquellos hoteles con una cierta dispersión geográfica, como pueden ser los complejos tipo *resort*, puede existir una notable diferencia entre el momento en el que el empleado se incorpora al centro de trabajo (léase vestuario, lugar de acogida o similar) y el momento en el que, efectivamente, se incorpora al puesto de trabajo en concreto (hotel, punto de restauración, lugar de animación o deportivo, etcétera). En estos casos pueden darse varias circunstancias. Desde que el momento efectivo en el que empieza a contar el horario de trabajo sea el momento en el que se incorpora al centro de trabajo, hasta que el momento no sea hasta que se incorpore al puesto de trabajo (o a un punto más próximo que el inicial), por lo que la empresa dispone de relojes de fichaje distribuidos por el complejo. Entre ambas posturas existiría una intermedia, que sería considerar un tiempo medio estándar de desplazamiento desde el punto central de entrada a los correspondientes puntos de trabajo. En cualquier caso, el tratamiento que se dé en cada caso configurará una variable a considerar para la planificación de recursos humanos. Una segunda peculiaridad es que en determinados convenios colectivos (Port Aventura, S.A., por ejemplo) se considera que los empleados son contratados por un número anual determinado de horas, horas que serán efectuadas en base a la planificación que realice la empresa. Dicha planificación, cuadrantes, facilitados por anticipación quincenal a los empleados, deberán respetar los períodos mínimos de descanso y máximo por jornada establecidos en convenio colectivo (y, por consiguiente, en el Estatuto de los trabajadores), de forma que en cierto modo las horas contratadas se convierten, con las restricciones descritas, en una cuenta corriente de horas a utilizar por la empresa. Si al final del ejercicio dichas horas no han sido realizadas, serán satisfechas igualmente de forma íntegra al trabajador.

Dado que los costes de personal representan un porcentaje muy importante de los costes operativos, los gestores tienen siempre la tentación de reducirlos como camino de mejora de los resultados (Smith, 2003). Sin embargo, considerar un proyecto de recursos humanos como una oportunidad de reducir costes es frecuentemente un error. Un plan de gestión de recursos humanos debería no centrarse tanto en la reducción de los mismos como establecer continuos mecanismos que aseguren que la organización los está utilizando adecuadamente y que tiene los recursos adecuados en el momento adecuado.

*No more, no less*, menciona literalmente. Esto es especialmente importante donde la ocupación, y en consecuencia los recursos necesarios, puede cambiar sustancialmente de un día a otro. Los ajustes en personal normalmente afectan negativamente en el cliente, en los propios empleados y, finalmente, en el accionista (quien normalmente antes lo veía sólo como un factor de coste y, por lo tanto, de ahorro). Es por ello que Smith propone los siguientes pasos para realizar un plan de gestión de recursos humanos:

- Eliminación de tareas innecesarias a través de un proceso de análisis de mejores prácticas, revisión de procesos y actividades y otros medios similares.
- Revisión de la estructura organizativa de forma que se identifiquen áreas susceptibles de mejora de la eficiencia.
- Establecimiento de estándares de productividad laboral y establecimiento de procesos que permitan la reorganización de procesos y la adaptación de la estructura antes mencionada.
- Plan para la puesta en marcha de los planes que permitan la obtención real de estos estándares.
- Antes de poner en marcha el proceso, la organización debe asegurarse de que hay un mecanismo correcto para la identificación de necesidades de personal.
- Automatización del proceso de planificación de recursos humanos.
- Labor analítica del seguimiento de los costes de personal y de productividad para asegurarse de que están obteniéndose los resultados perseguidos, así como facilitar la realimentación del proceso.

Según Keiser y Kallio (1974), el análisis de costes de personal tiene dos funciones: una es determinar si estos costes son excesivos o insuficientes y la segunda determinar dónde ocurren estas ineficacias. A partir de aquí hay que establecer las correspondientes medidas correctivas. Los mismos autores indican también que, en un proceso de reducción de costes de ventas, el operador debe recordar como prioritario mantener los estándares de calidad. Por lo tanto, una reducción de dichos costes no es siempre reflejo de una buena gestión. Asimismo, en ocasiones, una reducción en relación a costes laborales puede mostrar la imposibilidad de encontrar personal. Todo ello sin olvidar que el porcentaje puede variar por efecto de las ventas, no de los costes, con lo que en valor absoluto el coste sea el mismo.

#### 4.2.3.2. Presupuesto de ventas

Las características de la presupuestación de ventas en la industria hotelera son las siguientes, según DeFranco y Schmidgall (1999d):

- Presupuestar significa prever el futuro. Cuanto mayor sea el plazo de presupuestación, mayor es el grado de dificultad en el acierto de la misma, y mayor el riesgo de que los resultados sean diferentes a los previstos.
- Presupuestar supone incertidumbre, por lo tanto, el juicio de la persona que presupuesta y la información de la que se disponga serán los pilares básicos de la misma.
- La información histórica no ha de ser necesariamente una predicción del futuro, pero es sin duda un elemento clave de partida.
- Por definición, los presupuestos son siempre menos acertados de lo que desearíamos. En cualquier caso, no por ello los presupuestos deben ser descartados tanto como elemento de planificación como de control, sino que lo que debe hacerse es introducir herramientas y/o juicio que permita un mayor acierto.
- Los gerentes de las unidades que dispongan de un presupuesto deben tener presente estos aspectos y tener previstos los mecanismos de actuación ante una desviación del mismo, al alza o a la baja.

Los métodos de presupuestación pueden ser informales, basados en la intuición y sin una sistemática de análisis, o bien formales. Los formales, a su vez, pueden ser cualitativos (en base a la intuición de los gestores) o cuantitativos por:

- Aproximación causal: El valor de una variable es función de otras variables. Por ejemplo, venta de restauración en función del número de clientes. Las técnicas de aproximación causal más importantes serían la regresión múltiple, la regresión no lineal y los modelos econométricos.
- Aproximación en base a series temporales. La variable a presupuestar puede ser determinada en base al estudio de su serie temporal, sin relacionarlo con otras variables, por lo que no considera decisiones empresariales futuras.

Las técnicas de presupuestación que enumeran estos autores son las siguientes:

- Presupuesto del año pasado incrementado en un x por ciento.
- Número de clientes previstos multiplicado por tarifa media prevista por cliente.
- Número de habitaciones previstas multiplicado por el precio previsto.

- Evolución de reservas en relación al mismo período del año anterior.
- Ventas reales del año anterior.
- Ventas reales del año anterior ajustadas subjetivamente.
- Ventas promedio de años anteriores incrementadas en un x por ciento.

En cualquier caso, independientemente de la aportación de Schmidgall y DeFranco, estas variables, combinadas de diferentes formas, nos darían un número ilimitado de técnicas de presupuestación.

#### **4.2.3.3. Presupuesto de tesorería**

DeFranco y Schmidgall (1999c) afirman que el beneficio siempre ha sido la variable objetivo más importante de los gestores hoteleros. Sin embargo, desde el momento que se aplica el criterio de devengo, el beneficio y el efectivo generado no tienen por qué coincidir. La importancia de tesorería ha ido aumentando tanto que el FASB ha emitido un requerimiento obligando a la publicación de un estado de tesorería para todas las empresas que publican estados financieros a partir del 15 de julio de 1988. El presupuesto de tesorería tiene normalmente tres partes: cobros, pagos y exceso/defecto de tesorería debido a los dos puntos anteriores. Las fuentes de información necesarias para preparar un presupuesto de tesorería son el presupuesto operativo, la estimación de porcentaje de ventas a cobrar al contado y a crédito, el calendario previsto de los cobros a crédito, los movimientos de efectivo derivados de préstamos bancarios, ventas de inmovilizado, venta de acciones e inversiones, los pagos derivados de compras de existencias, la previsión de gastos de personal, el calendario previsto de pagos de otros gastos operativos, las inversiones, el repago de deuda y los dividendos previstos. Para el cálculo del presupuesto de tesorería existen dos fuentes de determinación: directa (figura 4.5) e indirecta (figura 4.6), que se muestran a continuación, y que fueron mencionadas en el apartado 3.6.2.3. al hablar de la información de tesorería según USALI.



<b>Tesorería inicial</b>	
Más	Cobros
<b>Total tesorería disponible</b>	
Menos	Pagos
<b>Estimación tesorería final</b>	
Menos	Importe mínimo de efectivo
Igual	<b>Exceso/ (déficit) de caja</b>

Figura 4.5. Método directo de cálculo del presupuesto de tesorería DeFranco y Shmidgall (1999c)

<b>Tesorería inicial</b>	
<b>Fuentes de efectivo</b>	
	Beneficio neto
	Más amortizaciones
	Más otras provisiones
<b>Otras fuentes de efectivo</b>	
	Disposiciones créditos bancarios
	Venta de inmovilizado
	Venta de acciones
	Otros
	Total
<b>Usos de tesorería</b>	
	Incremento en cuentas a cobrar
	Incremento en existencias
	Disminución en pasivo circulante
	Inversiones
	Repago de deuda bancaria
	Otros
	Total
<b>Tesorería final ejercicio</b>	
<b>Importe mínimo de efectivo</b>	
<b>Exceso/(déficit) de caja</b>	

Figura 4.6. Método indirecto de cálculo del presupuesto de tesorería DeFranco y Schmidgall (1999c)

DeFranco y Schmidgall (1999c) realizaron una investigación sobre los procedimientos de presupuestación utilizados en el área de tesorería. Las principales conclusiones fueron que un 58 % de los encuestados manifestaron que preparaban presupuestos de tesorería (en un 92 % lo preparaba el *controller*), mientras que un 42 % no lo hacía. Entre los argumentos de los que no lo preparaban, cabe mencionar que o bien diariamente su *cash*

era transferido a la central de la cadena, o bien automáticamente era invertido en activos financieros a corto plazo. Esta respuesta, incluida en el estudio de DeFranco y Schmidgall, demuestra que este es un negocio claramente generador de efectivo (de *cash*). Otro tema es que una vez dicho esto, desde el punto de vista del propietario que tiene que afrontar el repago de deuda, dicha tesorería generada sea suficiente para afrontar el servicio de la deuda. Como razones para hacer el presupuesto, el 56 % mencionaba su eficacia como método de control, un 31 % para planificar operaciones y necesidades de tesorería, y un 6 % porque lo pedía el propietario. Finalmente comprobaron que un 89 % preparaba el presupuesto una vez al año, el 23 % cada mes y un 19 % más de una vez al año.

### 4.3. Modelos de análisis de desviaciones

Los principales tipos de desviaciones son las de costes directos, las de costes indirectos (ya sean variables, fijos o globales por centro de coste) y las ventas, tal como se muestra esquemáticamente en la figura 4.7.

Desviaciones en costes directos	Materias primas	Económica Técnica Mixta Global
	Mano de obra	Económica Técnica Mixta Global
Desviaciones en costes indirectos	Variables	Económica Técnica Global
	Fijos	Presupuesto Volumen Global
	Centro de coste	Global
Desviaciones de ventas	Precio Volumen Global	

Figura 4.7. Posibles desviaciones en costes  
 Amat y Soldevila (2000)

Si un coste directo estándar (materia prima, mano de obra directa, etcétera) es el producto de un estándar económico por un estándar técnico, la desviación global en este tipo de coste es consecuencia de la desviación en cantidad (desviación técnica) y de la desviación en precio (desviación económica). La parte de la desviación global, que es una combinación de las dos anteriores, se denomina desviación mixta. Por su parte, los costes indirectos pueden analizarse de varias formas, dependiendo del tipo de información de costes disponible. En el caso de que no se separe la parte fija de la variable de los costes indirectos, las desviaciones se analizan a nivel del centro de coste, globalmente, o bien separando la desviación económica de la técnica.

Si se pueden separar los costes indirectos en variables y fijos, se calcularán las desviaciones de ambos tipos de coste por separado. De esta manera, en el caso de los costes variables, se analizará separadamente la desviación técnica y la económica. Para los costes fijos se separará la desviación de presupuesto y la de volumen.

En ocasiones, las desviaciones pueden ser debidas a falta de control interno. Desde un punto de vista quizá muy operativo, las posibles fuentes de potencial fraude, o huida de beneficios, son calificadas por Kutchins, coloquialmente, como salidas «por debajo de la puerta» (Kutchins, 2003). Como ejemplo de las mismas menciona los robos en almacén (especialmente de bebidas alcohólicas), el añadir agua al alcohol (al efecto de ahorrar una botella para el camarero), el control de gratuidades/invitaciones (especialmente en servicios como bebidas, desayunos, gimnasio y otros servicios anexos), la entrega de bebidas/servicios sin facturarse, por lo que será importante realizar una reconciliación de las bebidas servidas con las facturadas para poder detectar posibles errores no malintencionados, el control de roturas en cristalería, menaje, cubertería y lencería, el tamaño de las raciones servidas, el control de horas extraordinarias y de que no existe personal que ha fichado cuando realmente no está en su puesto de trabajo, etcétera.

White (2003) indica que durante muchos años la contabilidad hotelera ha estado centrada en el registro de transacciones, en tareas de control interno y en la emisión de numerosos informes de actividad diaria, semanal, mensual, etcétera. En los últimos años la introducción de nuevas tecnologías (que han facilitado el tratamiento de la información y su facilidad y rapidez en el acceso), así como factores estructurales y coyunturales del turismo y del sector hotelero, han hecho que las empresas se hayan centrado en mayor medida en los conceptos generadores de ingreso y hayan atacado procesos de reducción de costes. Es cierto que en ocasiones puede haber, y generalmente ha habido, casos de sobredimensionamiento en las áreas administrativas, pero la presión de los accionistas y

de los propietarios sobre los gestores ha producido una reducción de las técnicas de control interno, que incluso han supuesto reducción de medidas destinadas a investigar casos de fraude de empleados (el famoso concepto de coste beneficio del control), una centralización de la contabilidad, hecho especialmente aplicable a cadenas hoteleras, tendencia que parece, si no imparable, con una fuerte tendencia, y, finalmente, una tendencia a la subcontratación de los servicios de contabilidad, tendencia que puede resultar especialmente atractiva a pequeños/medianos hoteles y hoteles en franquicia.

En cualquier caso, tanto la centralización como la subcontratación deberían ir acompañadas de un esfuerzo en aumentar las medidas de control interno y la incorporación de nuevos departamentos de auditoría interna (especialmente a nivel de cadena). Para una perfecta valoración de esta última recomendación deben tenerse presentes los problemas contables que han salido a la luz en los último meses/años.

#### **4.4. Tipología de indicadores**

##### **4.4.1. Introducción**

Un sistema de información de gestión precisa de la utilización de indicadores sobre los factores clave del hotel. Una variable o factor clave se refiere a un aspecto que se considera relevante para el éxito de la empresa, ya que le permite alcanzar una sostenibilidad de su ventaja competitiva. Un indicador es el instrumento que informa del valor de un factor clave. El factor clave es, en cierta forma, lo que es necesario medir, mientras que el indicador se refiere más a cómo medir la evolución o consecución de dicho factor clave. Si algo no se mide, no se puede mejorar (Ayguavives, 2003). No obstante, en ocasiones, factor clave e indicador pueden coincidir, lo que no invalida su consideración como conceptos diferentes.

También en este apartado es importante distinguir entre los ratios y los indicadores. Un ratio es una relación entre dos magnitudes, simples o agregadas, que suelen tener un significado más amplio de forma conjunta que mediante el simple análisis por separado, como la rentabilidad sobre ventas, por ejemplo. Las ventas y los beneficios serían indicadores por sí solos, siéndolo también su cociente, el ratio de rentabilidad sobre las ventas. La conclusión, pues, es que todas los ratios son indicadores, pero no todos los indicadores tienen que estar representados en forma de ratios. Schmidgall (Harris, 1995) entiende que los ratios pueden dar indicación sobre el éxito de la gestión o servir como

medida de control, pero sacar conclusiones finales, tan sólo con ratios, puede llevar al equívoco.

Los ratios por sí mismos no son indicadores de la gestión de ninguna industria, y en particular tampoco de los hoteles. El ideal para comparar dichos ratios es el presupuesto para el período de referencia, aunque otras comparaciones válidas serían años pasados o medias del sector. En todo caso, cuando se utilizan dichas medias sectoriales, deben interpretarse como tales, como medias, y no como unos ideales de gestión. Las limitaciones al uso de dichos ratios sectoriales son varias, entre las que se podrían citar el hecho de mezclar hoteles con diferente objetivo, tamaño, ubicación, etcétera. Schmidgall, por ejemplo, cita que Hilton tiene en Estados Unidos una gran penetración en hoteles con casinos y juegos de azar, mientras que Marriot no la tiene, hecho que, sin duda, afecta a múltiples ratios de gestión, y a la gestión en sí misma.

Por otro lado, la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados es, en algunos casos, al menos dudosa y sujeta a interpretación; como sucede al aplicar USALI, donde se observa, a través de estudios, que no es tan «uniforme» como su nombre debería anticipar. Por otra parte, los mismos principios no recogen aspectos importantes para algunos ratios o indicadores de valor del hotel, al no permitir, por ejemplo, la valoración a precio de mercado de los activos hoteleros.

Un estudio realizado en 1998 de cara a evaluar diversos aspectos profesionales vinculados a la figura del director general de hotel, incluyó un apartado para conocer cuáles eran los ratios de gestión a las que prestaban más importancia, obteniendo los siguientes resultados, en una escala de 1 a 6 (Woods y otros, 1998):

- Medidas de beneficio o retorno de la inversión:
  - Resultado neto 5,5
  - Resultado operativo bruto 5,3
  - *Cash flow* 5,4
  - ROI 5,1
  - Beneficio por acción 3,6
- Medidas de coste
  - Costes directos de personal 5,6
  - Costes directos operativos 5,2
  - Costes de estructura 5,2
  - Honorarios de gestión 4,5
  - Cargos fijos 3,9

En cualquier caso, el uso de datos medios en la industria hotelera puede conducir a conclusiones erróneas (Enz y otros, 2001). En este sentido realizaron un estudio para hoteles estadounidenses para el período 1998-2000, y para los tres indicadores más utilizados en la industria (ADR, RevPar y coeficiente de ocupación).

En la figura 4.8 se resumen los aspectos más importantes de la misma:

	Media	Mediana	Moda	Porcentaje debajo media
RevPar	41,55	36	30	60,98 %
ADR	63,43	56	47	63,30 %
Ocupación	63,03 %	65 %	70 %	47,67 %

Figura 4.8. Resultado estudio sobre utilización de la media como indicador Enz y otros (2001)

Del mismo se deduce que, considerando la mediana y la moda, se observa un comportamiento diferente del índice, camuflado a través de la media. Tanto en el RevPar como en el ADR, más del 60 % de los hoteles reportan un dato inferior a la media, lo cual indica el peso en ambas magnitudes de los hoteles con mayor valor absoluto en dichos índices. En el caso de la ocupación, la diferencia no es significativa, aproximadamente la mitad (48 %) está por debajo de la media. Este análisis, realizado por segmentos de hoteles (lujo, superior, etcétera), ofrece similares conclusiones. Por lo tanto, los gestores deben ser cuidadosos al establecer su *benchmarking* en datos medios del sector, y deberían tener en cuenta, en caso de disponer de ellos, los factores que distorsionan los datos medios.

Los indicadores, conjuntamente con la información de seguimiento, permiten establecer un cuadro de mando, o *balanced scorecard*. Este fue desarrollado por Robert Kaplan y David Norton al ver la divergencia de objetivos existentes en diversas circunstancias entre los gestores y los diferentes actores/agentes (*stockholders*) de la compañía (Denton y White, 2000).

Desarrollaron esta técnica pues consideraron que había indicadores de seguimiento, financieros o no, que habían quedado obsoletos. El término *balanced scorecard* trata de reflejar el intento de conjugar objetivos financieros y no financieros tanto a corto como a largo plazo. El *balanced scorecard*, indicaban Kaplan y Norton, traslada la misión y las estrategias de la organización a una serie de indicadores que ofrece un marco de referencia para la evaluación de la gestión y de la puesta en práctica de la misma estrategia. Mantiene un énfasis en conseguir los objetivos financieros, pero también incluye el seguimiento de indicadores no financieros. El objetivo es seguir los resultados

financieros al mismo tiempo que se analiza la generación de intangibles en la empresa que permita su crecimiento futuro. Para articular dichos objetivos a través del *balanced scorecard*, proponen cuatro perspectivas de análisis:

- Financiera: Los objetivos financieros están enfocados en el crecimiento de ingresos y en su mix; en la reducción de costes y la rentabilidad; y en la utilización de activos y la estrategia de inversión.
- Cliente: Los clientes representan la fuente de donde provienen finalmente los resultados financieros. Para ello deben establecerse objetivos de satisfacción, retención y nuevos clientes, que permitan obtener los resultados globales deseados.
- Procesos internos de negocio: Identificar procesos (calidad, innovación, ciclo de vida del producto, etcétera), que son los más críticos para conseguir los objetivos del cliente y de los accionistas.
- Aprendizaje y crecimiento: Identificar necesidades de desarrollo en la organización (habilidades de empleados, satisfacción, productividad, etcétera) que permitan la estructura correcta para el crecimiento.

Dentro de los ratios financieros, una aplicación práctica del *balanced scorecard* en *White Lodging Services* (USA) en 1997, escogió las siguientes:

- *RevPar yield*: Definida como el cociente entre el *RevPar* del hotel (numerador) y del sector (denominador).
- *Flowthrough model*: Definiendo dicho ratio como el cociente entre el valor absoluto de incremento en ventas (respecto al presupuesto) y el incremento en el resultado operativo bruto (también respecto a presupuesto).

Por su parte, Koci (2001) estableció el *balanced scorecard* basándose en cinco generadores de valor (*value drivers*) para Hilton Corporation:

- Efectividad operativa.
- Maximización de ingresos.
- Fidelización (clientes, empleados, propietarios).
- Gestión de marca.
- Aprendizaje y crecimiento.

Basándose en estos elementos, establecieron sus indicadores (también denominados KPI, *key performance indicators*), siendo, por ejemplo, en maximización de ingresos, el *RevPar*. En todo caso, los objetivos debían ser realísticos, cuantificables, específicos y alineados con la estrategia global de la cadena hotelera.

Tras esta introducción de diversos autores, podemos concluir que los indicadores más relevantes se pueden clasificar en cuatro tipologías claramente diferenciadas:

- Indicadores de mercado, los cuales no están ligados directamente a la actividad del hotel, pero permiten analizar el entorno en el que ha evolucionado el período analizado.
- Indicadores económicos derivados de la explotación hotelera, que permiten evaluar el impacto económico de la marcha operativa del hotel.
- Indicadores financieros, normalmente similares en cualquier tipo de actividad empresarial.
- Indicadores no económicos, donde se evalúan aspectos no operativos ni económicos, pero cuya evaluación puede permitir juzgar la marcha de la empresa e incluso, en algunos casos, prejuzgar su evolución futura.

Seguidamente se exponen ejemplos de los cuatro tipos de indicadores expuestos.

#### **4.4.2. Indicadores de mercado**

Los principales indicadores de mercado serían los siguientes:

- Crecimiento del mercado respecto al año anterior: que nos permitirá conocer la marcha del sector.
- Porcentaje de ocupación de los hoteles de la competencia: que en relación con el ratio anterior y la variación de oferta (habitaciones aperturadas/cerradas) nos permitirá conocer el ajuste de la oferta a la evolución del mercado.
- Ingreso medio por habitación ocupada de los hoteles de la competencia: que junto con el anterior nos permitirá conocer la marcha de las ventas del sector y de nuestros competidores.
- Movimiento de turistas en la zona: permite detectar (en algunos mercados) un diferente comportamiento del visitante con un ratio de pernoctación diferente a períodos anteriores.
- Estadísticas sobre movimientos de viajeros en aeropuertos/puertos, etcétera: puede aportar información complementaria al indicador anterior.
- Número de congresos en el área: puede ser relevante en función del área y del tipo de hotel.



- Paridad del euro con la moneda de referencia: puede ser importante en caso de producirse un peso importante de tour operadores no pertenecientes al euromercado.
- Tasa de desempleo: puede indicar la dificultad en encontrar empleados para los distintos departamentos del hotel.
- Tasa de consumo interior: puede ser indicativo de la demanda futura de habitaciones.
- Índice de precios al consumo: puede influir en el beneficio. Especialmente cuando los incrementos de costes no puedan ser repercutidos vía precio.

#### **4.4.3. Indicadores económicos derivados de la explotación**

Estos indicadores pueden dividirse en función del área del hotel de la que informan, pudiendo ser, por lo tanto, de los departamentos de habitaciones, restaurante, tiendas, telecomunicaciones, parking o departamentos no operativos, o bien globales sobre la marcha de la sociedad. Empezaremos por estos últimos.

##### **4.4.3.1. Indicadores económicos globales**

Estos indicadores, a su vez, pueden subdividirse en indicadores vinculados a la ocupación hotelera, a ingresos o bien a las estancias.

- Vinculados a la ocupación hotelera:
  - Coeficiente de ocupación: Es uno de los ratios más importantes en cualquier hotel. Este ratio, al igual que cualquier otro que esté referido a las habitaciones, se puede calcular distinguiendo los tipos de habitaciones (individual, doble, etcétera) y los tipos de clientes (individuales, grupos, etcétera), aunque normalmente se determina en el ámbito global del hotel de la siguiente forma:

$$\text{Porcentaje de ocupación total} = \frac{\text{Número de habitaciones ocupadas}}{\text{Número de habitaciones disponibles}}$$

Un aspecto importante es la concreción de lo que se entiende por habitación disponible y por habitación ocupada. Normalmente, las habitaciones disponibles son las habitaciones totales que tiene el hotel menos las habitaciones ocupadas por personal del hotel y las habitaciones bloqueadas por estar en trabajos de mantenimiento. En definitiva, las habitaciones susceptibles de ser vendidas. Por habitaciones ocupadas se entiende la parte de las habitaciones disponibles que están siendo ocupadas por clientes. Como norma general, en las habitaciones ocupadas se incluirán también aquellas que se facilitan gratuitamente a determinados clientes. Debe tenerse en cuenta que si no se incluyeran dentro del cálculo del coeficiente de ocupación las gratuidades, podría darse a entender que el hotel, por ejemplo, no está en plena ocupación, cuando no se encuentra ninguna habitación disponible. Por lo tanto, el impacto económico de la concesión de dichas gratuidades se realiza a través del ingreso medio de habitaciones, y no del coeficiente de ocupación.

- Coeficiente de doble ocupación: Normalmente la estructura tarifaria de los hoteles establece un sistema de un precio base por habitación doble, a partir del cual se determinan los suplementos por tercer y cuarto ocupante en habitación (a veces con restricción en la edad de estos ocupantes adicionales) y una reducción por ocupación exclusivamente individual de la misma (comercialmente denominado habitación doble de uso individual); siendo en ambos casos los precios resultantes no proporcionales al precio base. Por lo tanto, el conocer el coeficiente de doble ocupación será un indicador del comportamiento del ingreso medio.
- Número promedio de clientes totales por habitación, que se calcula dividiendo el número total de clientes por el número de habitaciones ocupadas. Es también muy indicativo para conocer el comportamiento sobre el ingreso medio.
- Número promedio de niños por habitación. Este ratio, por motivos similares a los descritos en el punto anterior, es muy válido para analizar la evolución del ingreso medio, especialmente en hoteles vacacionales donde usualmente se realizan acciones comerciales a través de la ocupación (segundo niño gratis, por ejemplo.)

- Vinculados a ingresos:

- Ingreso total por habitación ocupada (RevPor, *revenue per occupied room*): Este ratio relaciona el total de ingresos del hotel (habitaciones más todos los servicios anexos) con las habitaciones ocupadas. Por lo tanto, determina los ingresos promedios obtenidos, independientemente de la ocupación del hotel. Indica la suma del precio al que se han hospedado los clientes más el consumo adicional realizado. Vargo (2003b) menciona la inclusión de este ratio en las estadísticas comparativas que utiliza la consultora Pannell, Kerr & Forster (PKF). Es uno de los pocos sitios donde, en el momento de calcular ingresos y costes, aun siguiendo USALI, calcula como indicadores los ingresos por habitación disponible año y los ingresos por habitación ocupada (no disponible) día.

- Ingreso total por habitación disponible (RevPar, *revenue per available room*): Este ratio relaciona el total de ingresos del hotel (habitaciones más todos los servicios anexos) con las habitaciones disponibles. Por lo tanto, incorpora el efecto de la ocupación realmente obtenida.

El RevPar permite también gestionar temporada alta versus temporada baja, especialmente referida a grupos y convenciones (Reed, 2003). Su aportación se basa en que una maximización de RevPar en temporada alta, cuando la demanda es alta y existe baja oferta alternativa, puede penalizar el RevPar de toda la temporada al no conseguir una fidelización de clientela de grupo/empresa y desplazarse en temporada baja hacia otros hoteles la demanda. Posteriormente se analiza en más detalle este ratio (apartado 4.4.7.), especialmente en contraposición al GopPar.

- Promedio diario de estancia (ADR, *average daily rate*): Este ratio relaciona exclusivamente los ingresos de habitaciones con las habitaciones ocupadas, y excluye los ingresos vinculados a otros departamentos.

Debido a la introducción de la tecnología y mejores PMS disponibles, es más fácil identificar una serie de ingresos que antes se mezclaban con los ingresos de habitaciones (Weeks, 2001). Tradicionalmente los ingresos por *no-shows* o por uso de habitación durante el día se han incluido dentro de los ingresos de habitaciones y, por lo tanto, a efectos de cálculo tanto del ADR como del RevPar. Pero existen «otros ingresos» que no se han incluido tradicionalmente en este cálculo, como son ingresos por salida anticipada, *late check out*, o ingresos procedentes de

habitaciones bloqueadas por un grupo no utilizadas. Weeks propone su estudio de cara a una nueva edición, sugiriendo las dos posibilidades existentes. Mantenerlo como hasta hora, conociendo que el ratio no es del todo válido (ya que este criterio está vigente desde 1927) o bien cambiarlo, pero admitiendo que las series históricas se verían afectadas.

- Vinculados a la estancia

- Duración de la estancia media: Al igual que se mencionaba en el caso del ratio de la doble ocupación, la estructura tarifaria normalmente tampoco establece una relación directa entre la tarifa de un día y el total de días de estancia (especialmente en hoteles vacacionales). Dicho de otra forma, el precio de siete noches no es el precio de una noche multiplicado por siete, sino un importe inferior. El procedimiento estándar utilizado para su cálculo es el siguiente:

$$\text{Estancia media} = \frac{\text{Número de estancias vendidas}}{\text{Total entradas en el hotel}}$$

- Número de entradas/salidas/no presentados (*no shows*). Permite evaluar el movimiento del área de recepción y el volumen de no presentados puede ayudar a analizar el coeficiente de ocupación en la medida que se hubiesen podido producir rechazos de reservas a consecuencia de otras reservas finalmente fallidas.
- Para hacer un análisis más detallado, se puede hacer una segmentación de las estancias desde diferentes ángulos, que permitirán interrelacionar con múltiples indicadores (RevPar, estancia media, satisfacción de cliente, etcétera). Las segmentaciones más habituales serían canales (tour operadores, agencias de viajes, empresas, internet, central de reservas, programas de fidelización, venta directa, transeúntes, eventos especiales, etcétera), tipología del cliente (individuales, grupos, congresos, eventos, gratuidades, etcétera) y procedencia (mercado local, mercado nacional, país X, país Y, etcétera).

#### 4.4.3.2. Departamento de habitaciones

Adams (Harris, 1995) afirma que el departamento de habitaciones ha sido gestionado a través del seguimiento de dos indicadores, el coeficiente de ocupación y el ADR. En cualquier caso, las últimas tendencias se mueven hacia la utilización del RevPar como la herramienta más valiosa para determinar la capacidad de generar beneficios. En cualquier caso, los indicadores más habituales para el control de las habitaciones son los siguientes:

- Resultado operativo bruto del departamento (*gross operating profit*, GOP) por habitación disponible: Es una medida de la aportación neta del departamento al resultado global del hotel. Posteriormente, tal como hemos anticipado, se analizan las ventajas e inconvenientes del GopPar versus RevPar.
- Resultado operativo bruto del departamento por habitación ocupada, que a diferencia del anterior, introduce la variable ocupación.
- Ingreso de habitaciones por habitación disponible: En gran parte corresponderá al ingreso directo de venta de habitaciones más algún otro concepto ligado directamente al departamento, como la televisión interactiva.
- Ingreso de habitaciones por habitación ocupada, que a diferencia del anterior, introduce la variable ocupación.
- Número de empleados equivalentes: Dada la diferente tipología de contratación en el sector (fijo versus fijo discontinuo versus estacional; jornada completa versus tiempo parcial) se puede traducir el número de empleados a empleados equivalentes a través de un estándar de horas empleado día (normalmente ocho). Una alternativa a este indicador sería considerar el número de horas trabajadas, sin necesidad de traducirlas a días equivalentes.

Coltman (Harris, 1995), sugiere también «número de habitaciones limpiadas dividido por número de horas de personal de limpieza».

- Número de empleados equivalentes por habitación disponible: Ofrece una medida de productividad entre los empleados y las habitaciones disponibles.
- Número de empleados equivalentes por habitación ocupada: Al introducir la ocupación, se observa la capacidad de gestión mostrada para la reducción de empleados ante la demanda real obtenida. Obviamente, para su valoración correcta deben tenerse en cuenta dos factores, como son la ocupación prevista (que posiblemente difiera de la máxima) y la anticipación en conocer dicha

modificación, que determinará, o no, la posibilidad de actuar sobre los recursos del hotel.

- Coste medio por empleado: Es una indicación adicional del mix de los empleados asignados al departamento.
- Venta media por empleado: Es una medida de la productividad del personal en relación a la venta realizada.
- Comisiones de agencia por habitación ocupada.
- Costes de regalos de cortesía (*amenities*) por habitación ocupada: Permite controlar estos gastos (a través de los correspondientes inventarios físicos). Es posible que en determinados hoteles dicho ratio deba ponerse en contexto de la estancia media, en la medida en que dichos *amenities* sólo se ofrezcan por estancia y no por noche.
- Reposiciones de lencería por habitación ocupada: Facilita información bien sobre la antigüedad de la lencería bien sobre el índice de mermas que se producen.
- Coste de lavandería por habitación ocupada: Indica la eficiencia en el lavado del menaje, ratio que también puede estar afectado por la estancia media, en función del criterio de reposición del hotel.

#### 4.4.3.3. Departamento de restauración

Para el análisis de este departamento pueden usarse ratios como los que siguen:

- Resultado operativo bruto del departamento por habitación disponible.
- Resultado operativo bruto del departamento por habitación ocupada.
- Resultado operativo bruto del departamento por cliente: En restauración la variable cliente puede aportar mayor información que la variable habitación, dado que todos los clientes pueden hacer uso del servicio de restauración.
- Ingreso medio total de restauración por cliente: Indica el consumo total por cliente del hotel sin segmentar por las diferentes áreas de restauración.
- Ingreso medio de restauración incluida en «paquete» por cliente. Muestra la asignación realizada a restauración del paquete turístico comercializado. En principio es un ratio en el que, una vez fijado el criterio, no ofrece posibilidad de actuación al responsable de restauración.

- Ingreso medio de restauración extra por cliente: Este ratio, en cuanto que no está basado en la asignación desde el paquete turístico, muestra el consumo adicional. Representa una variable de actuación del departamento de restauración.
- Ingreso medio de «comida» por cliente e Ingreso medio de «bebida» por cliente. La segregación del ingreso entre comida y bebida puede ofrecer información, desde el momento que puede tener, en determinados hoteles, una correlación con el ratio de «ingreso medio de restauración extra por cliente» (la bebida nunca está incluida en el precio de un paquete turístico). Asimismo, en determinadas áreas puede tener relación con su entorno climático (más temperatura más consumo en bebidas) o instalaciones (piscinas, mini golf, etcétera).  
Coltman (Harris, 1995) sugiere también «total de clientes servidos/asientos del restaurante», de cara a evaluar la rotación de la instalación.
- Ingreso medio de minibares por habitación ocupada: Medida de la venta obtenida por habitación.
- Ingreso medio de minibares por cliente: A diferencia del anterior, considera los clientes por habitación como medida más eficiente de las ventas de minibares.
- Porcentaje de coste de ventas total de restauración sobre ventas: Ratio de medida de control de dos variables. Por un lado, la eficacia de las compras de restauración y, por otro, como elemento de control de la cantidad y calidad ofrecida. No siempre una reducción en este porcentaje debe interpretarse positivamente.
- Porcentaje del coste de ventas de comida sobre ventas. Desde el momento que segregamos el ratio anterior, nos ofrece más visibilidad sobre las causas que justifican su evolución. Keiser y Kallio (1974) aportan otro interesante debate, como es la consideración como coste de ventas de la comida de empleados, sin ingresos (o un ingreso subvencionado) asociados. En algunos casos estos costes pueden hacer variar algún punto porcentual el ratio alcanzado. Argumentan que es un coste de personal y no un coste de restauración.
- Porcentaje de coste de ventas de bebida sobre ventas.
- Número de empleados equivalentes.
- Horas directas de personal.
- Porcentaje de costes de personal de restauración sobre ventas.
- Coste medio por empleado.
- Venta media por empleado.

#### 4.4.3.4. Departamento de tiendas

Para este departamento se calculan ratios como los siguientes:

- Resultado operativo bruto del departamento (GOP) por habitación disponible.
- Resultado operativo bruto del departamento (GOP) por habitación ocupada.
- Resultado operativo bruto del departamento (GOP) por cliente.
- Ingreso medio de tiendas por cliente. Muestra la venta obtenida por cliente. Nótese que al tratarse de una venta totalmente discrecional, no imprescindible para el visitante, el concepto habitación no se considera. El ratio estará en función del número de huéspedes y, generalmente, también estará en función de la estancia media en el hotel, pues el cliente visitará la/s tienda/s en función de los días que permanezca en el establecimiento.
- Importe promedio de cada venta, también llamado ticket medio. Con este ratio se analiza cuál es el valor de cada transacción. Dicho ratio, junto con el anterior, ayuda a posicionar sobre si el campo de actuación tiene que estar enfocado a obtener más clientes (pocas compras) o a incrementar la oferta (ticket medio bajo).
- Porcentaje de coste de ventas de tiendas sobre ventas. Indica la eficiencia de la gestión de compra. En cualquier caso, no hay que olvidar que dicho ratio puede verse afectado sensiblemente por la diferente composición de los productos vendidos.
- Número de empleados equivalentes.
- Horas directas de personal.
- Porcentaje costes de personal de tiendas sobre ventas.
- Coste medio por empleado.
- Venta media por empleado.

#### 4.4.3.5. Departamento de telecomunicaciones

Se pueden utilizar ratios como los que siguen:

- Resultado operativo bruto del departamento por habitación disponible.
- Resultado operativo bruto del departamento por habitación ocupada.
- Resultado operativo bruto del departamento por cliente.
- Número total de llamadas.
- Número de llamadas internacionales.



- Número de conexiones a internet.
- Ingreso medio de teléfonos por habitación ocupada.
- Ingreso medio de teléfonos por cliente.
- Ingreso medio por llamada.
- Porcentaje de coste de ventas de telecomunicaciones sobre ventas.
- Número de empleados equivalentes.
- Horas directas de personal.
- Porcentaje costes de personal de telecomunicaciones sobre ventas.
- Coste medio por empleado.
- Venta media por empleado.

#### **4.4.3.6. Departamento de parking**

En este caso los ratios a usar pueden ser:

- Resultado operativo bruto del departamento por habitación disponible.
- Resultado operativo bruto del departamento por habitación ocupada.
- Resultado operativo bruto del departamento por cliente.
- Ingreso medio por habitación ocupada.
- Ingreso medio por cliente.
- Porcentaje de coste de ventas de parking sobre ventas.
- Número de empleados equivalentes.
- Horas directas de personal.
- Porcentaje costes de personal de parking sobre ventas.
- Coste medio por empleado.
- Venta media por empleado.

#### **4.4.3.7. Departamentos operativos indirectos**

Para estos departamentos hay una serie de ratios que son comunes a todos ellos, como son los siguientes:

- Resultado operativo bruto del departamento por habitación disponible.
- Costes totales del departamento sobre ventas.
- Número de empleados equivalentes.
- Coste medio por empleado.

Además, hay otros ratios más específicos en función del departamento de que se trate:

- Departamento comercial:
  - Gastos de marketing sobre ventas totales: Mide los gastos que han sido necesarios para la obtención de las ventas totales.
  - Gastos de marketing sobre ingresos totales de habitaciones y de la restauración incluida en el paquete turístico: Es útil cuando puede considerarse que los ingresos restantes de restauración y de otros departamentos no están directamente vinculados a las acciones de marketing realizadas.
  - Gastos de marketing por habitación ocupada: Mide los gastos que han sido necesarios para ocupar una habitación.
  - Gastos de marketing por cliente: A diferencia del anterior se realiza por cliente hospedado.
- Departamento de administración:
  - Comisiones por tarjeta de crédito sobre ventas totales (sin incluir las ventas a tour operadores).
- Mantenimiento y energía:
  - Coste total de mantenimiento por habitación disponible.
  - Coste total de mantenimiento por habitación ocupada: La variación respecto al anterior nos indicará la medida en que los gastos de mantenimiento son variables respecto a la ocupación del hotel.
  - Coste de mantenimiento de piscina por habitación disponible.
  - Coste de mantenimiento de piscina por habitación ocupada.
  - Coste de jardinería por habitación disponible. No es aplicable en este caso considerarlo por habitación ocupada, pues la variación de costes debería ser prácticamente nula.
  - Coste de energía por habitación disponible.
  - Coste de energía por habitación ocupada.

#### 4.4.4. Indicadores financieros

Schmidgall y otros (1993) proponen una serie de ratios (figura 4.9) a utilizar para el control del *cash flow*, la tesorería generada, a la cual dichos autores consideran como «la sangre del hotel».

Ratio	Fórmula	Medida
Cash flow de operaciones (CFO) sobre pasivo corriente (CL)	$CFO / \text{Promedio CL}$	Liquidez
Cash flow de operaciones (CFO) sobre total pasivo (TL)	$CFO / \text{Promedio TL}$	Solvencia
Cobertura de intereses	$(CFO + \text{intereses}) / \text{intereses}$	Solvencia
Margen de cash flow	$CFO / \text{total ingresos}$	Operaciones
Traspaso de cash flow a ingresos	$CFO / \text{ingreso neto}$	Operaciones
Cash flow por acción	$CFO / \text{número promedio de acciones}$	Cash flow
Cobertura de dividendos	$(CFO - \text{servicio deuda}) / \text{dividendos}$	Pago de dividendos
Ratio de reinversión	$(CFO - \text{dividendos}) / (\text{inm. bruto} + \text{circulante neto})$	Cash flow a reinvertir
Cash flow de operaciones en relación a cash flow de inversiones	$CFO / CFI$	Cash flow interno generado

Figura 4.9. Batería de ratios financieras  
 Schmidgall y otros (1993)

Adams (Harris, 1995) y Coltman (1978) indican adicionalmente los siguientes ratios:

- Rentabilidad y eficiencia:
  - Rendimiento de activos: Resultado antes de intereses e impuestos dividido por el saldo medio total de activos.
  - Rentabilidad de fondos propios: Resultado después de impuestos dividido por el saldo medio de fondos propios.
  - Ratio de cobertura de intereses: Resultado antes de intereses e impuestos dividido por intereses.
  - Rendimiento neto de activos: Resultado después de impuestos dividido por el saldo medio total de activos.
  - Rentabilidad sobre ventas: Resultado después de impuestos dividido por el total de ingresos.
- Deuda y apalancamiento, mencionado sólo por Adams (Harris, 1995):
  - Ratio de endeudamiento, deuda en relación al total de activos.
  - Cobertura de intereses.
- Ratios de liquidez:
  - Activo circulante sobre pasivo circulante.

- Test ácido. El cociente entre efectivo más cuentas a cobrar con el total de pasivo circulante.
- Ratios de período medio de cobro y de pago.
- Rotación de existencias.
- Ratios de rentabilidad de accionista:
  - Rentabilidad de capital: Resultado después de impuestos dividido por el saldo medio de capital.
  - Beneficio por acción: Resultado después de impuestos dividido por el número total de acciones.
  - PER, *Price Earnings Ratio*: Precio de la acción dividido por resultado neto, también solamente mencionado por Adams (1995).

Coltman (1978) sugiere también calcular el rendimiento de activos sobre el valor de los activos a valor de mercado, no de coste, de cara a saber cuál es la rentabilidad de los mercados si los activos los tuviera que adquirir hoy. En condiciones normales, con los activos a valor de mercado, el porcentaje será menor, más conservador.

Por lo tanto, en líneas generales, los indicadores financieros no son diferentes a los generalmente utilizados para otros sectores empresariales. En el caso de los hoteles, son de especial utilidad los ratios de liquidez (para medir la capacidad de pago a corto plazo), los de endeudamiento (para evaluar la cantidad, calidad y coste de la deuda), los de eficiencia operativa (para evaluar la rotación del activo) y los de plazo de gestión del circulante (plazos de cobro, pago y existencias).

#### 4.4.5. Indicadores de reservas

La gestión de reservas, y la información resultante de la misma, es básica para conocer dos variables fundamentales desde una perspectiva económica:

- Ocupación prevista y su traslación a ingresos, que determinará el volumen de actividad previsto, con sus posibles consecuencias de gestión (refuerzo de la actividad comercial) y en tesorería.
- Ocupación prevista, que en función de la estructura de costes del hotel podría permitir ajustar los costes al volumen de actividad previsto, justificando, según el caso, bien una contratación adicional de recursos, bien el cierre temporal del hotel o parte de él.

Para ello, la información/indicadores básicos a obtener serían:

- Reservas para el período x, y, z: Básicamente información diaria, comparada con igual período del ejercicio anterior y presupuesto. Cuando se habla de información de reservas se considera tanto ocupación (confirmada, bloqueada, provisional, estimada, etcétera) como precio medio estimado para cada uno de estos períodos.
- Variación de las reservas para el período x, y, z, respecto al informe anterior: Dicho informe facilita información sobre la variación de reservas habida respecto al anterior idéntico informe. Muestra, por lo tanto, información sobre la tendencia a corto plazo de las reservas.
- Reservas rechazadas para el período x, y, z, de cara a maximizar el ingreso medio, siguiendo políticas de gestión de ingresos: Muestra la demanda no atendida a corto plazo con la esperanza de verse cubierta en el medio plazo (o en el último momento).
- Ocupación no obtenida habiendo rechazado previamente reservas de cara a maximizar el ingreso medio: Muestra el coste de oportunidad de una gestión de ingresos sin resultados positivos.

#### **4.4.6. Indicadores no monetarios**

Este último tipo de indicadores aporta información sobre recursos humanos, clientes y reservas.

Escobar y Lobo (2001) fomentaron en la Universidad de Sevilla el contacto de sus alumnos con las empresas turísticas a través de la realización de trabajos de campo que permitieran una interacción de los mismos con los profesionales del sector. Entre otras válidas aportaciones conseguidas, cabe destacar que se puso de manifiesto la necesidad de incluir en los contenidos de los informes de control de gestión más información de carácter cualitativo y cuantitativo no financiero, debido a la naturaleza de la actividad empresarial (prestación de servicios) desarrollada por los establecimientos hoteleros.

Tras esta comprobación, pasamos a enunciar los indicadores cualitativos más relevantes, que básicamente corresponden a recursos humanos y análisis del cliente:

- Recursos humanos:
  - Empleados a tiempo completo.
  - Empleados a tiempo parcial.
  - Empleados en prácticas.

- Porcentaje de empleados fijos sobre empleados totales.
  - Porcentaje de empleados fijos discontinuos sobre empleados totales.
  - Porcentaje de rotación de empleados.
  - Porcentaje de absentismo.
  - Horas directas totales trabajadas.
  - Accidentes de trabajo por horas totales trabajadas.
  - Indemnizaciones sobre total gastos de personal.
  - Horas de formación sobre horas trabajadas.
  - Horas de formación por empleado.
- Análisis del cliente: Desde la perspectiva de análisis del cliente existen dos partes fundamentales a analizar:
    - Análisis de la procedencia del cliente: Por un lado, la información sobre los motivos que han justificado la visita del cliente, la elección del hotel, los medios de transporte utilizados, etcétera, en definitiva, información previa a la estancia del cliente en el hotel. Para el análisis de la procedencia del cliente pueden utilizarse dos fuentes de información. Por un lado, el sistema de *front-office* debería ofrecer un resumen de la procedencia de los clientes en base a la información solicitada por el personal de recepción en el momento de efectuar el *check in* o proceso de registro en el hotel. Otra forma sería a través de las correspondientes encuestas realizadas a los clientes del establecimiento.
    - Análisis de satisfacción del cliente, que es analizado en profundidad en el apartado 4.5.

#### 4.4.7. RevPar versus GopPar

Una interesante aportación sobre los principales indicadores de gestión es el debate que busca encontrar el índice más simple que refleje la gestión hotelera. En este sentido, tradicionalmente se ha venido hablando de RevPar, pero cada vez son más las voces que manifiestan una tendencia hacia la utilización del GopPar (Younes y Kett, 2003). Por regla general, los gestores, operadores, inversores y analistas hoteleros, recurren al RevPar (ingreso de habitaciones por habitación disponible) para medir y analizar el comportamiento de sus hoteles. Este índice, ampliamente utilizado, muestra los ingresos por habitación disponible y permite hacer un seguimiento de los resultados de la gestión

del mismo. Los hoteleros intentan maximizar el RevPar mediante una solución de compromiso entre el coeficiente de ocupación y la tarifa por estancia, siendo de vital importancia desde el momento que los ingresos del departamento de habitaciones representan un alto porcentaje sobre los ingresos totales del establecimiento. El RevPar, o ingresos por habitación disponible, se calcula dividiendo los ingresos totales netos de las habitaciones entre el número total de éstas, o bien multiplicando la tarifa media por habitación (ADR) por sus niveles de ocupación. El RevPar presenta, en su aplicación, una serie de inconvenientes. Por un lado, la diferente combinación de ingresos. En algunos casos los ingresos por habitación representan entre un 50 y un 55 % de los ingresos totales. Aquí se incluyen hoteles cuyos ingresos por restauración son elevados. En tales casos la metodología del RevPar sólo reflejaría una parte de los ingresos totales del establecimiento en cuestión ignorando las demás fuentes de ingresos, lo que dará lugar a un análisis erróneo en el momento de comparar las rentabilidades obtenidas por los dos hoteles.

Por ejemplo, el hotel X tiene una tarifa media de 70,00 euros, una tasa de ocupación del 70 % y cien habitaciones. Los otros ingresos (incluyendo bebidas y comidas) ascienden a 500.000 euros. Supongamos por un momento que el hotel Y es del mismo tamaño y con la misma tarifa media que el hotel X, pero con una tasa de ocupación del 60 % y otros ingresos que ascienden a 1.000.000 euros. Mientras que el RevPar del hotel X es aproximadamente un 15 % superior al del hotel Y (49 euros en comparación a 42 euros), el hotel Y obtiene unos ingresos totales de 2,50 millones de euros, mientras que los ingresos del hotel X ascienden a 2,28 millones de euros. En el supuesto de que ambos establecimientos tengan los mismos gastos directos (supongamos un 35 % de los ingresos) y los mismos gastos generales, el hotel Y sería más rentable que el hotel X a pesar de tener un RevPar inferior.

Otro aspecto que limita la validez del RevPar es el tamaño. El método de RevPar tiende a penalizar a los hoteles grandes en comparación a los pequeños. El sentido común nos dice que frecuentemente es más fácil conseguir tasas de ocupación más altas en un hotel de cien habitaciones que en uno de doscientas, sobre todo si existen picos estacionales o incluso diferencias entre fines de semana y días laborables. En consecuencia, los ingresos por habitación disponible serán superiores en un hotel pequeño dadas las mismas condiciones de mercado. Por este motivo los hoteleros e inversores potenciales deben tener en cuenta el tamaño de un establecimiento en el momento de comparar el RevPar de un hotel específico con otros. Es probable que debido a las economías de

escala, así como a los mayores ingresos, un hotel grande sea más rentable que uno pequeño, aun con una menor tasa de RevPar. A fin de cuentas, los hoteleros e inversores no pueden ingresar porcentajes ni tasas de RevPar en sus cuentas bancarias.

Finalmente, el RevPar tiene repercusiones sobre el valor. El valor de un hotel se basa, por regla general, en los flujos de caja netos y no en los ingresos totales. Mientras que el RevPar tiene alguna relación con el valor de un hotel, no siempre existe una correlación apropiada con la capitalización por ingresos. Sin embargo, sí se puede decir que un cambio en el valor de un establecimiento se refleja adecuadamente en un cambio en el RevPar, mostrando así una relación flexible.

Ante dichas limitaciones surge la aportación de trabajar con el GopPar, siglas en inglés que significan resultado bruto operativo por habitación disponible, donde GOP es igual a ingresos totales menos gastos de departamentos operativos y no operativos.

A pesar de que GopPar no hace distinciones entre los diferentes tipos de ingresos y, por consiguiente, no permite una valoración precisa de los ingresos por habitación, sí facilita una clara indicación del beneficio potencial del hotel. Además, en la mayoría de los casos, es capaz de reflejar la rentabilidad, la calidad de gestión y el valor subyacente del hotel. Respecto a las limitaciones para el RevPar, el comportamiento del GopPar es el siguiente: en relación a la combinación de ingresos, el GopPar indica las ganancias subyacentes de un negocio hotelero, y también indica claramente el comportamiento global y los flujos de efectivo potenciales del mismo. Empresas hoteleras, inversores y promotores pueden, por lo tanto, evaluar la gestión hotelera basándose no sólo en los ingresos por habitación sino también en los ingresos globales y en la eficacia de la explotación de forma unitaria.

Respecto al tamaño, el GopPar tiene en cuenta todos los gastos de la explotación, la mayoría de los cuales incluyen costes tanto fijos como variables. Los costes fijos generalmente están asociados a las dimensiones y necesidades de un hotel, mientras que la parte variable está asociada, normalmente, al volumen de negocio. Mientras que un establecimiento grande incurrirá necesariamente en unos gastos de explotación mayores que uno pequeño, este último, y dándose las mismas condiciones de mercado, tendrá posiblemente mayores gastos variables por cada habitación disponible debido a las economías de escala que existen en un hotel grande. Por ejemplo, si un establecimiento de 400 habitaciones incurre en gastos de energía de 175.000 euros por año (437 euros por habitación), en uno de 200 habitaciones en la misma ciudad los gastos energéticos pueden ascender a 100.000 euros anuales (500 euros por habitación). La utilización del GopPar es una excelente manera de medir la rentabilidad con independencia del tamaño.



Mientras que un hotel pequeño se puede ver beneficiado por un RevPar más elevado, ya que optimiza tanto la tarifa media como la tasa de ocupación, los gastos operacionales por habitación probablemente serán más altos que en un hotel mayor.

Finalmente, en relación a las repercusiones sobre el valor, el método más frecuente de valoración de los hoteles es el descuento de flujos de caja netos, o del EBITDA (siglas en inglés de resultados antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización). GopPar ofrece una correlación más aproximada con el valor de un hotel que el método RevPar. En una muestra aleatoria de treinta hoteles rentables, el análisis realizado por Younes y Kett (2003) muestra que el método GopPar tiene una correlación de entre el 85 y el 90 % con el valor del hotel, mientras que RevPar tiene una correlación de entre el 70 y el 75 %. Por lo tanto, GopPar proporciona una medición más fiable que RevPar y debería usarse para el análisis de inversiones hoteleras. Un alto RevPar no significa un resultado final elevado y, por consiguiente, un mayor valor, mientras que GopPar arroja un balance más elevado y una indicación más fiable del valor del activo hotelero.

Adicionalmente, es importante resaltar la aportación de Carr (2003) respecto al debate entre RevPar y GopPar. Defiende la utilización del GopPar versus la utilización del RevPar, desde el momento que el GopPar facilita una imagen más clara de eficiencia y rentabilidad en el resultado final del negocio que no facilita el RevPar. El GopPar facilita el análisis del término anglosajón *flow-through*, que trata de mostrar qué porcentaje de ingresos marginales (positivos/negativos) fluye directamente al *bottom-line* al final de la cuenta de resultados. Medidas de gestión, como pueden ser medidas estructurales de ahorro de gastos, sólo tienen visibilidad en el ratio del GopPar.

En cualquier caso, la combinación del GopPar con el RevPar y, no olvidemos, los márgenes brutos por negocio/actividad, deberían permitirnos tener una visión más aproximada y relativamente correcta, especialmente de la correlación entre la gestión de ingresos y de costes.

En la misma línea se manifiesta Vargo (2003a), pues cree que el GopPar permite hacer mejor *benchmarking*<sup>4</sup> de la gestión, y especialmente del resultado obtenido de las medidas de reducción y contención de costes puestas en marcha en la empresa, no sólo en un momento dado sino también de su mantenimiento y consolidación en el tiempo.

En el ejemplo que presentan Younes y Kett (2003), y que se incluye en la figura 4.10, se puede observar cómo ante una disminución de RevPar del 9,7 % se produce una caída del GopPar del 16,2 %.

---

<sup>4</sup> «Bench-mark-ing». Nombre. Estudio de productos o prácticas de negocio de los competidores de cara a mejorar la gestión de la propia compañía. - Merriam-Webster's Collegiate Dictionary.

Por lo tanto, es importante saber que el *GopPar* es muy sensible a cualquier fluctuación en *RevPar*. El margen de ganancia por habitación es considerablemente más alto que en cualquier otra fuente de ingresos y, por tanto, una pequeña fluctuación en *RevPar* puede tener un efecto muy importante en el *GopPar*, lo que a su vez afectará al valor del hotel. La equivalencia de *RevPar* a *GopPar* es alta (casi un uno a uno) y una pequeña fluctuación en el *RevPar* podría provocar una mayor fluctuación en el *GopPar*. Es por esto que los analistas no deberían contar con un solo método, sino que deberían considerar el *GopPar* como un complemento del *RevPar*.

	Situación estándar	% Total	Reducción <i>RevPar</i>	% Total	% Cambio
Número de habitaciones	100		100		-
Ocupación	70 %		66,5 %		(5)
Ingreso promedio	100		95		(5)
<i>RevPar</i>	70		63,2		(9,7)
<b>Ingresos</b>					
Habitaciones	2,555,000	67,1	2,306,800	65,5	(9,7)
Restauración	750,000	19,7	727,500	20,7	(3)
Otros departamentos	500,000	13,2	485,000	13,8	(3)
<b>Total ingresos</b>	<b>3,805,000</b>	<b>100</b>	<b>3,519,300</b>	<b>100</b>	<b>(7,5)</b>
<b>Gastos departamentales</b>					
Habitaciones	638,750	25,0	622,590	27,0	(3)
Restauración	487,500	65,0	472,875	65,0	(3)
Otros departamentos	250,000	40,0	242,500	50,0	(3)
<b>Total gastos departamentales</b>	<b>1,376,250</b>	<b>36,2</b>	<b>1,337,965</b>	<b>38,0</b>	<b>(3)</b>
<b>Total gastos no distribuidos</b>	<b>900,000</b>	<b>23,6</b>	<b>900,000</b>	<b>25,6%</b>	<b>0</b>
<b>GOP</b>	<b>1,528,750</b>	<b>40,2 %</b>	<b>1,281,335</b>	<b>36,4 %</b>	<b>(16,2 %)</b>
<b>GOPPAR</b>	<b>41,88</b>		<b>35,10</b>		<b>(16,2 %)</b>

Figura 4.10. Sensibilidad *RevPar* y *GopPar* a caída de ventas  
 Elaboración propia a partir de Younes y Kett (2003)

El *RevPar* facilita la rentabilidad de un hotel respecto a la gestión de sus habitaciones y proporciona algunas tendencias del mercado. Sin embargo, no indica los costes existentes y, por tanto, tampoco el nivel de ingresos que puede o podría generar un hotel. Por otra parte, *GopPar* proporciona la rentabilidad de un establecimiento más detalladamente, ya que tiene en cuenta la eficacia y control de la gestión y elimina hasta cierto punto la posible ventaja de un hotel más pequeño. Además, *GopPar* ofrece una medición de rentabilidad más robusta, sobre todo cuando se comparan hoteles de distintos tamaños o en diferentes mercados.

Por tanto, el uso de GopPar como un complemento al método RevPar permitirá un análisis más certero en el momento de efectuar un estudio de inversión hotelera que si se utiliza exclusivamente el RevPar.

#### **4.5. La calidad del servicio a través de indicadores**

Definición de calidad: Propiedad o conjunto de propiedades inherentes a una cosa, que permiten apreciarla como igual, mejor o peor que las restantes de su especie (Camisón y Roca, 1997). Crear nuevos clientes es generalmente más caro, cuesta normalmente siete veces más conseguir un nuevo cliente que mantenerlo (Bowen, 1998), por lo que al final todo trata de responder a las cuatro necesidades identificadas hoy en día por los clientes: lo quiero más rápido, mejor, más barato y como yo lo quiero. Ambos, pues, son motivos suficientes para que la calidad sea medida, valorada y controlada en un establecimiento hotelero.

El cambio de los gustos de los consumidores, cada vez más orientados hacia ofertas diferenciadas y de mayor calidad, define un horizonte donde proveer servicios de calidad será crítico en el éxito empresarial y clave de su competitividad (Yepes, 1998). Este aspecto, como factor clave, viene acentuado por el hecho de que la empresa turística española carece de planteamientos estratégicos de calidad (Camisón y Roca, 1997). Además de identificar y propiciar los atributos deseables para el destino turístico, dado que se proporcionan unos servicios que son, en definitiva, bienes de experiencia (sobre los cuales se evalúa ex-post la satisfacción del usuario), debe favorecerse la transparencia y comunicación de las características de los productos ofrecidos para evitar que una deficiente información sobre un producto turístico provoque la desincentivación del mismo, que, desconfiada, esté dispuesta a pagar menos, introduciendo a dicho producto en una dinámica de merma de la calidad ofrecida.

Camisón y Roca (1997) realizaron un estudio en 1996 sobre los costes de no calidad en una empresa hotelera (con hoteles en ciudad y en litoral) de la comunidad valenciana, cuyos datos más significativos se observan en la figura 4.11.

	Ciudad		Litoral		Servicios centrales
	% sobre total	% sobre	% sobre total	% sobre	% sobre total
	costes calidad	ventas	costes calidad	ventas	costes calidad
Costes de calidad	4,47	1,7	1,58	0,7	25,72
Costes de no calidad	14,95	5,6	23,99	9,7	74,28
Total costes tangibles	19,42	7,3	25,57	10,4	100,00
Costes intangibles	80,58	30,0	74,43	30,0	0
Costes totales calidad	100,00	37,3	100,00	40,4	100,00

Figura 4.11. Estudio sobre costes de calidad en la Comunidad de Valencia  
 Camisón y Roca (1997)

En dicha figura, y como conclusión del estudio, no se observan diferencias muy significativas entre los hoteles de ciudad y los de litoral, pese a la presupuestada peor calidad de los hoteles de playa. Camisón y Roca argumentan que una conclusión podría ser que, de cara a la calidad, no importan tanto los factores diferenciales de ambos tipos de hotel (perfil de cliente, estacionalidad, mayor concentración de personal eventual inexperto, etcétera) como el estilo de gestión de cada establecimiento. Otro aspecto, también destacable, es que el porcentaje de costes es altísimo sobre la facturación. En momentos en que la gestión se enfoca hacia la maximización de ingresos, este tipo de conclusiones debería reenfocar el análisis hacia los costes. Sin embargo, una actuación indiscriminada sobre los costes puede acabar afectando a la satisfacción de cliente y del empleado, lo cual provoca un círculo vicioso.

Entre las razones para medir la satisfacción de clientes podemos citar las siguientes:

- Satisfacción de empleados: La satisfacción del cliente está estrechamente ligada a la satisfacción de empleados. Berry y Parasuraman (1991), al igual que como antes referenciábamos a Spinelli y Canavos (2000), demostraron que clientes insatisfechos pueden desmoralizar la satisfacción de los empleados y fomentar la rotación de empleados.
- Mejor rentabilidad de las inversiones y de los gastos de explotación, en la medida que las encuestas a clientes nos indiquen dónde se genera satisfacción y dónde no.
- Identificación de segmentos de clientes rentables, en la medida que conozcamos la satisfacción a dicho nivel.

En cualquier caso, hay que tener presente que un cliente satisfecho no es siempre un cliente fiel, con intención de repetición. Bowen (1998) indica que normalmente la satisfacción se analiza en una escala entre 1 y 5 (siendo 1 muy insatisfecho y 5 extremadamente satisfecho). Según dicha escala, un 3 sería una respuesta normal, y el

sector considera que valores por encima de 4 son correctos y mínimos necesarios. En cambio, un estudio referenciado por Bowen<sup>5</sup> demuestra que sólo un 50 % de las personas que contestaron un valor de 4 o superior tienen intención de repetición, aumentando al 90 % para las que indicaron un 5. Por lo tanto, el 4 no parece un dato de satisfacción suficiente para favorecer la repetición. Callan (1997) realizó un estudio en el que intentó analizar si la clasificación de los hoteles del Reino Unido (y de otros países europeos) se correspondía con la calidad que percibían los clientes y la dirección. Comprobó, en primer lugar, que los clientes desconocían los sistemas de clasificación y, en segundo lugar, que éstos basaban sus decisiones de estancia en un hotel en base a la apariencia a primera vista de éste, en el precio, en la localización y en la cadena a la que pertenece el hotel. Sin embargo, Reichheld y Sasser (1990), identificaron la necesidad de que la calidad de servicio tenía un retorno claro en los beneficios de las empresas desde el punto de vista que era más barato servir un producto con calidad (lo que ellos denominaban la cultura del defecto cero), que el coste de recuperar al cliente o conseguir uno nuevo.

Falces y otros (1999) exponen como factores diferenciales del sector servicios tres aspectos: la caducidad del producto-servicio, la dificultad de establecer propiedad sobre lo adquirido (íntimamente relacionado con la intangibilidad de los servicios) y, finalmente, la subjetividad de la calidad. Esta subjetividad indica que para calificar un servicio como satisfactorio o como decepcionante es difícil basarse en datos objetivos tales como los que se suelen aplicar a los productos, a saber, peso, materia prima, fiabilidad, especificaciones técnicas, composición, textura, potencia, autonomía, etcétera. En los servicios la calidad es evaluada de forma subjetiva por la persona receptora del servicio prestado, y en ello pueden influir múltiples factores tales como su predisposición, estado de ánimo, trato personal recibido, contexto temporal, contexto situacional, y un largo etcétera de condicionantes externos que pueden influir en su valoración.

Tal como indican Camisón y Roca (1997) existen diferentes enfoques en calidad de servicio, enfoques argumentados por diferentes expertos en calidad:

- Efectividad de un sistema hotelero, englobando calidad de diseño y la disponibilidad en sus vertientes de fiabilidad y sostenibilidad (argumentado por Juran, 1951).
- Perspectiva estadística (argumentado por Deming): La calidad es un bajo grado de uniformidad y fiabilidad a bajo coste adecuado a las necesidades del mercado,

---

<sup>5</sup> Heskett, J., Sasser, E. y Schlesinger, L. *The service profit*. Free press. Nueva York, 1997

tratando de disminuir progresivamente la variabilidad de las características de los productos y servicios.

- Perspectiva económica (argumentado por Taguchi): La merma de calidad se identifica con la pérdida económica producida a la empresa desde que el producto es lanzado al mercado, cuestionando la idea tradicional de que conseguir más calidad representa necesariamente un incremento de costes.
- Escuela nórdica (Grönroos, Gummesson, Lehtinen), que concibe la calidad de servicio desde la óptica del producto, distinguiendo la calidad técnica, referida a qué servicio recibe el cliente (siendo ésta susceptible de ser medida por la empresa y de ser evaluada por el consumidor), y la calidad funcional, que se ocupa de cómo se proporciona el servicio al cliente.
- Escuela norteamericana (Parasuraman, Zeithaml, Berry): Se centra entre las divergencias entre las expectativas de los usuarios y sus percepciones. El término expectativas aporta un carácter dinámico y cambiante, en la medida que éstas pueden ser diferentes para unos clientes que para otros y, además, variar en el tiempo.

Dicha aproximación se plasma posteriormente en el modelo SERVQUAL (Zeithaml y otros, 1993), el cual plantea la existencia de cinco dimensiones de calidad de servicio que, en el caso concreto del sector hotelero, el significado de cada dimensión respondería a las siguientes definiciones:

- Elementos tangibles: Harían referencia a la apariencia y funcionalidad del establecimiento.
- Fiabilidad: Refleja la medida en la que el establecimiento y sus empleados prestan un servicio de forma correcta y consistente.
- Capacidad de respuesta: Es la habilidad de los empleados para proporcionar un servicio que responda de manera rápida y eficiente a los requerimientos de los clientes.
- Seguridad: Se refiere a la evaluación de los conocimientos y a la cortesía de los empleados, así como a su habilidad para inspirar confianza.
- Empatía: Indica la accesibilidad y la forma como la dirección y los empleados se preocupan de las necesidades de los invitados.

El método SERVQUAL está basado en un cuestionario sobre cinco criterios de calidad en los cuales se determina la diferencia entre la valoración (de 1 a 7) de las expectativas con la valoración en la misma escala de las percepciones. Por lo tanto, un valor negativo

indicaría que la valoración del servicio está por debajo de las expectativas. Esta medida se basa en un conjunto de atributos, que son los indicadores de las cinco dimensiones básicas que definen el significativo de la calidad de servicio, comentadas anteriormente. A pesar de su influencia y repercusión, la medida de la calidad basada en la escala SERVQUAL no está exenta de problemas. En primer lugar, se hace necesaria la adaptación de los criterios cambiando la redacción de algunos o bien suprimiendo o añadiendo otros, para poder reflejar mejor las características específicas de cada servicio. Esto se debe principalmente a que la escala SERVQUAL fue diseñada a partir de diferentes servicios, por lo que recoge aspectos en común a distintos sectores, pero pierde validez al aplicarse a un servicio específico. En segundo lugar, y como consecuencia de la primera limitación, se debe comprobar la validez de la estructura de cinco dimensiones que subyace a la escala, ya que es posible que sea necesario añadir nuevas dimensiones que sean relevantes sólo en el caso del sector evaluado, o que las evaluaciones de los clientes de un determinado servicio no se ajusten a las dimensiones del modelo. En tercer lugar, la escala SERVQUAL se centra en la comparación de percepciones y expectativas. Sin embargo, en diferentes investigaciones se han puesto de manifiesto los problemas que plantean las medidas basadas en las expectativas, como la propuesta por dicha escala. Desarrollando en mayor medida la diferencia entre calidad percibida y calidad esperada, entre percepciones y expectativas, Zeithaml y Bitner (1996) desarrollaron el modelo propuesto en el esquema mostrado en la figura 4.12.

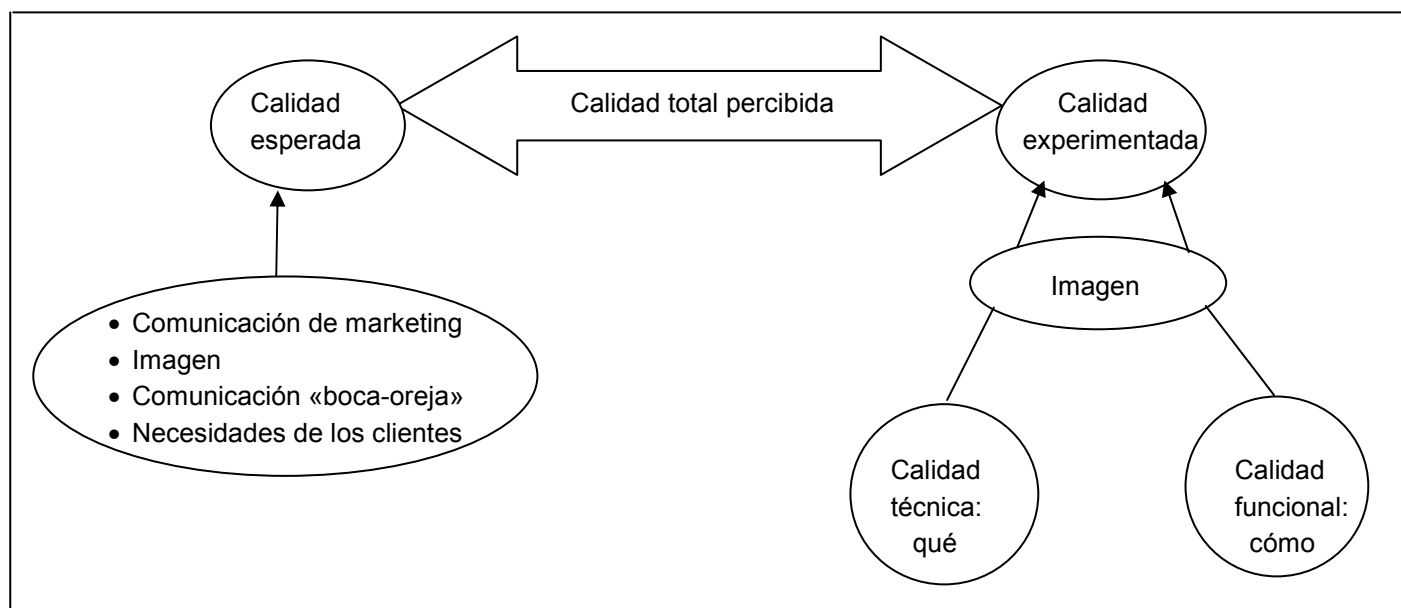


Figura 4.12. Diferencia entre calidad esperada y experimentada  
Zeithaml y Bitner (1996)

Los métodos que existen para averiguar la medida de la calidad en servicios son de naturaleza muy variada, y son susceptibles cada uno de ellos de opiniones muy diversas referentes a su efectividad. El motivo es que el análisis de la calidad se suele desarrollar en base a criterios subjetivos, casi siempre desde la perspectiva del cliente y, por lo tanto, con dificultad para establecer parámetros técnicos y objetivos. Existen una serie de métodos de medida de calidad en los hoteles, considerados por los expertos como los más adecuados o efectivos. Cada uno de ellos posee ventajas y desventajas, y se trata de combinarlos de forma que el método se ajuste lo mejor posible a la naturaleza de cada hotel, con el fin de determinar con la mayor precisión posible la calidad ofrecida en el hotel en cuestión.

- Sistema de quejas: Es un método muy utilizado en los hoteles, en el que se da la oportunidad a los clientes de expresar sus decepciones con el servicio ofrecido, principalmente de manera escrita, mediante un buzón. Es una forma muy efectiva para darse cuenta de las debilidades existentes, y de las oportunidades de mejora. La desventaja de las quejas es que éstas se dan únicamente si existe la iniciativa del cliente en ponerlas de manifiesto. Es decir, sólo una mínima parte de las insatisfacciones sufridas por los clientes quedaran reflejadas, ya que muchos de ellos optan sencillamente por no expresar su queja y posteriormente no volver al hotel. Otro problema es que la expresión de las quejas es «espontánea», es decir, que no se sugiere al cliente un listado de todos aquellos aspectos del servicio en los que se puede expresar. Esto significa que el cliente puede haberse quedado insatisfecho con algún punto del servicio, y debido a su olvido posterior, a su comodidad o a otros problemas de expresión de éste, puede no llegar a manifestarlo en ningún momento.
- Técnica de los incidente críticos: El método de los incidentes críticos (Bitner, Booms y Tetreault, 1990; Lockwood, 1994) se basa en investigar cuáles son las experiencias más agradables y desagradables para los clientes que tienen lugar durante la prestación del servicio, y que inciden decisivamente sobre la percepción global de la calidad del hotel. Se trata de preguntar a los clientes cuáles han sido los eventos que más les han impresionado o afectado en su estancia en el hotel. A continuación se clasifican estos incidentes en cuatro grupos, los llamados satisfactores, los insatisfactores, los críticos (producen tanto satisfacción como insatisfacción) y los neutrales (indiferencia). Según estos autores, las acciones para mejorar la calidad del hotel pasan fundamentalmente por actuar



correctivamente sobre estos incidentes, ya que son los que determinan la percepción de calidad del cliente.

- **Análisis exhaustivo de los procesos (*Service mapping* o *Blueprinting*):** Consiste en observar detalladamente todos los procesos de producción/prestación del servicio y su consumo, para luego establecer acciones correctivas. Es decir, en cualquier proceso (recepción, información, restaurante, etcétera) se reúne un equipo observador que describe la secuencia de eventos que se producen desde la perspectiva del cliente, y si hace falta se realizan representaciones gráficas de cada uno de los pasos. A partir de aquí se analizan los elementos que provocan ineficiencia o insatisfacción, y se rediseña otra vez el proceso, tanto sobre acciones tangibles como en detalles de interacción empleado-cliente. Este sistema es muy útil para la formación del personal.
- **Análisis a partir de controles,** como, por ejemplo, el caso del *mystery shopping*, que consiste en convertirse en un cliente normal para evaluar el servicio.
- **Análisis a través del cruce de datos:** Por ejemplo, cruzar la frecuencia de compra con el gasto realizado y obtener datos empíricos sobre el comportamiento de los consumidores y el origen de determinadas estrategias.
- **Reclamaciones escritas** realizadas por los visitantes, bien oficiales (a remitir a los órganos correspondientes de cada comunidad autónoma) bien internas, para la gestión propia del hotel.
- **Encuestas accesibles** a los visitantes a través de cuestionarios facilitados en las habitaciones (bien en soporte papel, bien a través de la televisión interactiva) o en otras dependencias del hotel (recepción, salas, puntos de restauración).
- **Encuestas** que son realizadas directamente por los tour operadores y agencias de viaje a sus clientes y posteriormente remitidas a cada hotel para su conocimiento.
- **Encuestas muestrales** realizadas directamente por el hotel en base a un cuestionario diseñado al efecto.

En el caso concreto de búsqueda de información sobre consumidores, debe evitarse al máximo el recurso de interrogar de una manera sesgada, como hacen muchas encuestas de satisfacción, de las que sólo pueden obtenerse dos resultados que invalidan el método: por un lado, muy pocas respuestas y, por otro, respuestas tan laudatorias que sólo sirven para la autocomplacencia y el autoengaño (Valls, 2000). Entendemos que aun siendo válidos todos los procedimientos, estadísticamente el más válido sería el último, desde el punto de vista de distribución normal (siempre y cuando la selección realizada por los

encuestadores sea correcta), mientras que los anteriores serían una buena base de sugerencias expresadas por los clientes. Los criterios sobre los que efectuar la encuesta de satisfacción pueden ser muy diversos y están en función de la tipología y necesidades del hotel. A modo de ejemplo, se exponen los siguientes:

- Opinión global.
- Opinión global sobre el servicio facilitado por los empleados.
- Amabilidad de los empleados cuando se ha requerido su ayuda.
- Limpieza de las instalaciones y habitaciones.
- Servicio de recepción.
- Portería.
- Equipamiento y confort de las habitaciones.
- Servicio de parking.
- Piscina.
- Gimnasio.
- Salas de convenciones.
- Servicio de restauración.
- Calidad de la oferta de restauración.
- Calidad de las tiendas.
- Calidad de los programas de entretenimiento.
- Relación calidad precio.
- Volvería al hotel.
- Volverá, sin duda, al hotel.
- Recomendará el hotel a otras personas.
- Número de quejas por cliente.
- Número de reclamaciones oficiales por cliente.
- Coste de atenciones a clientes por cliente.
- Coste de atenciones a clientes sobre quejas recibidas.

En cualquier caso, lo que es fundamental es disponer del grado de satisfacción de clientes por tipos de los mismos. La media en este tipo de indicadores nos puede llevar a una toma de decisiones errónea. No es lo mismo tener un grado bajo de satisfacción en un segmento que por definición no es de repetición, que en otro segmento que potencialmente puede volver a consumir nuestro producto (Reichheld, 1996).

Es necesario conocer las expectativas y necesidades de los consumidores a los que se dirige la organización, identificando claramente a los clientes, sus necesidades y sus expectativas para poder anticiparse a su satisfacción, las cuales cambian constantemente como fruto de la búsqueda constante de nueva satisfacciones y por la presión exógena de la oferta que cada día presenta nuevas propuestas (Valls, 2000). El mismo autor indica que los clientes identifican los atributos de la calidad hotelera en los aspectos siguientes:

- La accesibilidad (tiempo de espera y rapidez).
- Las características y la experiencia del personal (amabilidad y aspecto físico).
- El producto (calidad y precio).
- Aspectos externos (superficie, limpieza).
- Aspecto de las instalaciones (comodidad, decoración, música, temperatura).
- Aspectos complementarios (relación cantidad-calidad-precio, etcétera).

Huckestein y Duboff (1999) definieron los diez atributos más importantes que espera un cliente de un hotel, como la limpieza del cuarto de baño, la sensación de seguridad, la limpieza general de la habitación, una buena ducha, la disponibilidad del tipo de habitación reservada, una habitación tranquila, el olor de la habitación (y/o de la entrada) y su política de fumadores, la respuesta del hotel a las solicitudes del cliente, la efectividad y cortesía en el *check in* y la respuesta del hotel ante errores en la factura en el *check out*.

Por otra parte, en una encuesta de la cadena hotelera Inter-Continental efectuada a 6.000 personas en el puesto de trabajo, en los aeropuertos y en el hogar, se entrevistó a usuarios que frecuentaban hoteles de cuatro y cinco estrellas (Valls, 2000). Los resultados de la encuesta mostraron que los diez factores de satisfacción más valorados a la hora de elegir una habitación de hotel de esa categoría eran una habitación silenciosa, impecablemente limpia e higienizada, la temperatura y humedad controlables, un alto nivel de seguridad, la ubicación del hotel en una zona segura, un servicio de mensajería muy eficiente, habitaciones disponibles para no fumadores, localización cercana a los centros empresariales, ofertas con algunos servicios incluidos y agilidad en el servicio de limpieza de la habitación. Además de este decálogo, los usuarios reclaman encontrar un ambiente agradable y confortable, menos formalismos para los clientes habituales, más cordialidad en las relaciones con el personal, una sensación de seguridad y de protección, comida sana, existencia de instalaciones deportivas y de atracciones y flexibilidad en la oferta de comidas.

Valls (2000) propone también tres tipos de indicadores según a quién o a qué se dirijan: los empleados, los clientes y los procesos:

- **Indicadores dirigidos a los empleados:** La satisfacción del empleado es básica para la satisfacción del cliente. El clima laboral y su motivación inciden directamente tanto en el trato que brinda al cliente como en la prestación del servicio.
- **Indicadores dirigidos a los clientes:** La satisfacción es un concepto difícil de medir tanto por razón de su naturaleza abstracta como por la diversión en la mente de cada cliente. La satisfacción de un consumidor se puede observar en función de una serie de parámetros como pueden ser la tasa de repetición de compra, el número de reclamaciones y quejas, pagos en concepto de garantías, reconocimientos y premios recibidos, etcétera.
- **Indicadores dirigidos a los procesos:** La medición de los procesos también debe efectuarse en relación con la satisfacción del cliente y con la competitividad de la empresa, y normalmente están relacionados con tres conceptos: eficacia, eficiencia y flexibilidad.

Los indicadores deben reflejar las materias que se incluyen en la figura 4.13.

EFICACIA	Calidad del producto o servicio Evolución de los gastos generales e indirectos Feedback del cliente Encuestas de satisfacción Análisis de reclamaciones y errores Tasa de repetición de compra Tiempo de respuesta
EFICIENCIA	Auditorías internas Plazos de entrega. Tiempo del ciclo Tiempo de espera Valor producido/recursos usados Costes asociados a la no calidad Valor añadido/usado
FLEXIBILIDAD	Plazos de entrega para satisfacer necesidades especiales Tiempo en satisfacer necesidades especiales Porcentaje de solicitudes especiales no satisfechas Facilidad para modificar los procesos Grado de integración de los proveedores en el proceso

Figura 4.13. Características de los indicadores de calidad  
 Valls (2000)

Una última aproximación a la calidad, diferenciando entre características generales y del propio servicio, la realiza Ruffín (2002) se muestra en la figura 4.14.

Características generales	Características del servicio
<p>1. CUANTITATIVAS</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Retrasos</li> <li>• Tiempos de espera</li> <li>• Tiempos de entrega</li> <li>• Tiempo del ciclo transcurrido desde el pedido hasta cumplir el servicio</li> <li>• Número de llamadas</li> <li>• Número de visitas</li> <li>• Número de visitas por cada venta</li> <li>• Exactitud en la facturación</li> <li>• Grado de cumplimiento del contrato</li> </ul>	<p>3. PROPIAS DEL SERVICIO</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Referidas al proceso</li> <li>• Duración del proceso, del inicio al fin</li> <li>• Capacidad de respuesta ante imprevistos</li> <li>• Personas que intervienen en el servicio</li> <li>• Elementos complementarios (teléfono, fax, carta de precios)</li> <li>• Sistema de reclamaciones</li> </ul>
<p>2. CUALITATIVAS</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sabor</li> <li>• Estética</li> <li>• Diseño</li> <li>• Temperatura</li> <li>• Confort</li> <li>• Calidad de vida</li> <li>• Cortesía</li> <li>• Amabilidad</li> <li>• Atención</li> <li>• Confianza</li> <li>• Higiene del producto</li> </ul>	<p>4. CUALITATIVAS. Referidas a la interrelación personal</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunicación vendedor-cliente. Interna y externa</li> <li>• Comunicación de las personas que tratan al cliente (telefonista, recepcionista, camarero, servicio técnico, etcétera)</li> <li>• Información adecuada</li> <li>• Competencia y preparación de las personas</li> <li>• Fiabilidad del servicio</li> <li>• Satisfacción mutua</li> </ul>

Figura 4.14. Diferencia entre características generales y características del servicio Rufin (2002)

Un último debate en el tema de la calidad es la conveniencia o no de disponer de certificados de calidad emitidos por la administración, ya que existen sectores del empresariado que los critican ampliamente (Camisón y Roca, 1997). Seguidamente vamos a enumerar las razones que llevan a este sector del empresariado a desaconsejar la implantación formal de estos sistemas:

- Costes en términos económicos del proyecto: Mejoras tangibles en el producto ampliado (cumplimientos medioambientales, reformas, innovaciones tecnológicas, ampliación de servicios, etcétera), inspección y auditoría, organismos acreditativos e información y formación del personal.

Otra clasificación de costes la proporciona Maté y otros (2001). Según dichos autores, los costes de la calidad en servicios pueden subdividirse en tres bloques: costes de conformidad, que abarcan los costes de prevención (encaminados a evitar que haya defectos) y de evaluación (inspección de los servicios para garantizar los estándares de calidad); costes de fallos, en los que se incurre para evaluar y corregir o sustituir los servicios que no se adecuan a las necesidades del cliente, y, por último, costes por las oportunidades perdidas, que asocian la pérdida de los clientes con la disminución de los ingresos futuros.

- La percepción, en algunos casos, de que la implantación de un sistema de calidad puede llegar a ser una medida un tanto administrativa y burocrática, es decir, hasta qué punto la consecución de una certificación no es más que una simple acreditación que no aporta valor en sí mismo. Se puede pensar que la calidad es como una filosofía a aplicar, sin certificaciones, controles, mediciones ni más complicaciones. Dicha posición estaría fundamentada en que el ofrecer una buena calidad en el servicio está más basado en aplicar el sentido común a la gestión diaria, que en seguir normas establecidas por la administración o un ente certificador. Según esto, la administración únicamente puede controlar los aspectos tangibles y mesurables, que, sin embargo, son muy importantes para garantizar un nivel mínimo de prestación de los servicios turísticos y que permiten incluso segmentar la propia oferta, como es el caso de las estrellas en los hoteles. Sin embargo, la administración no puede obligar a alcanzar los niveles máximos en el servicio para lograr la mayor satisfacción de los clientes. Es evidente que aspectos como las fórmulas de cortesía, el tiempo de respuesta en recepción o el número de veces máximo que puede sonar el teléfono antes de ser contestado, nunca van a poder ser impuestos por una norma administrativa, sin embargo, es un gran número de estas cuestiones, y no exclusivamente en el lujo o en las dimensiones de las habitaciones, donde radica la diferencia entre un buen servicio turístico y otro que no lo es.
- El tiempo necesario para la consecución, debido a algunos procesos administrativos que ella comporta, así como el fenómeno de resistencia al cambio que suele producirse en estos casos.
- La duda del reconocimiento por parte del cliente del sistema de calidad: Uno de los motivos de implantación de un sistema de calidad por parte de la dirección, es la imagen externa que ofrecerá el hotel una vez está en posesión del sello de calidad, y el hecho de que éste pueda actuar como garantía de calidad a priori en la mente del cliente. Existe la opinión, en algunos sectores, de que la relación entre el estar en posesión de una marca de calidad y una mejor predisposición de los potenciales clientes hacia el hotel es, como mínimo, dudable. El motivo según este grupo de opinión no es otro que el desconocimiento que tiene el cliente de los diferentes sistemas de calidad.
- Las dificultades de estandarización de la calidad en los servicios: En el sector industrial, la valoración y control de las especificaciones del producto es muy

factible, ya que las cadenas de montaje y los procesos de producción en general suelen producir *outputs* estándares, en muchos casos con un nivel de variabilidad imperceptible entre unos productos y otros. En el sector servicios, por naturaleza, pasa todo lo contrario, principalmente debido a la intensa participación de la mano de obra en el proceso, y también por estos atributos que le caracterizan (intangibilidad, simultaneidad entre el proceso de servicio y su consumo, etcétera).

#### 4.6. Diseño de cuadros de mando

Un sistema de indicadores suele integrarse en lo que se denomina un cuadro de mando. Los cuadros de mando son conjuntos de indicadores que se presentan con periodicidades que van desde la periodicidad diaria a la semanal y también mensual. Según Downie (Harris, 1995), la orientación y el tipo de negocio determinará el enfoque contable de la información y la forma como se ofrece para la toma de decisiones. Downie menciona a Kotas<sup>6</sup>, quien establece que hay dos tipos de orientación de negocio (orientación al coste y orientación al mercado), y los factores determinantes de cada orientación son la estructura de coste del negocio, la demanda existente para el producto o servicio, la naturaleza del producto y si el negocio es intensivo en el nivel de capital necesario. Asimismo, Downie expone que, en términos de procedimientos contables, la diferencia entre las empresas orientadas al coste y las orientadas al mercado son que las orientadas al coste están más preocupadas por el debe de la cuenta de resultados (gastos), estudiando y controlando todo tipo de costes, mientras que las orientadas al mercado consideran los costes como fijos y prestan una mayor atención al haber de la cuenta de resultados (ingresos). Los hoteles son generalmente intensivos en capital, operando con altos costes fijos y demanda variable sobre el servicio ofrecido. Estos factores justifican una orientación de mercado, más que una orientación al coste. La mejor acción parece ser influir sobre la demanda, aunque una orientación de mercado no significa necesariamente olvidarse del control de costes.

En cualquier caso, las dos fuentes más importantes de información contable que los gestores que toman decisiones tienen disponible es el presupuesto y los informes de gestión. El presupuesto supone la cuantificación formal de los planes de los gestores (y sus propietarios), mientras que los informes de gestión indican la gestión realizada y el cumplimiento o no de los objetivos previstos. Sin duda, el tipo de orientación de la

---

<sup>6</sup> *Marketing orientation*, HCIMA journal, 19, 1973

compañía decidirá, en buena medida, la información de gestión a elaborar, su periodicidad y cómo no, su utilidad.

Adicionalmente, hay otro aspecto que puede ayudar/intensificar la importancia de los indicadores y del cuadro de mando en la organización, y no es otro que su integración con el sistema de retribución variable. Prat y Muñiz (2003) exponen que el sistema de retribución variable, como sistema de compensación, debe estar vinculado a los objetivos fijados en la estrategia y el sistema de control de gestión, como soporte del sistema de información, sirviendo, por lo tanto, también para medir los objetivos de la estrategia. Con ello se consigue que ambos sistemas se complementen y obtengan un objetivo común. La figura 4.15 muestra la segregación de funciones y al mismo tiempo la necesaria coordinación, entre el responsable de control de gestión y el responsable de retribución variable para conseguir dicho objetivo.

Responsable de control de gestión	Responsable de la retribución variable
Se responsabiliza de diseñar el sistema de indicadores de gestión	Recibe la información sobre indicadores del responsable de control de gestión
Colabora con los diferentes responsables en el diseño de los indicadores	Colabora con los diferentes responsables para obtener los indicadores necesarios para aplicar el sistema de la retribución variable
Es responsable de supervisar y verificar la información de los indicadores obtenidos	Es responsable de analizar los indicadores necesarios para la retribución variable
Explicación y justificación de por qué no se cumplen los resultados previstos según los indicadores	Informa de la situación de los objetivos a conseguir por los diferentes responsables
Informa al responsable del sistema de retribución variable y a los diferentes responsables de cada área	Calcula la situación y el cumplimiento de los indicadores relacionados según los objetivos de la retribución variable
Gestiona el cálculo y obtención de la información	Obtiene o debería obtener los indicadores del sistema de control de gestión

Figura 4.15. Segregación de funciones entre el responsable de control de gestión y el de retribución variable Prat y Muñiz (2003)



La figura 4.16 muestra los requisitos que debe cubrir cada indicador de gestión, y la relación del mismo con el sistema de control de gestión y el sistema de retribución variable.

Nº	Requisitos	Relaciones entre el sistema de control de gestión y el sistema de retribución variable
1	Nombre del indicador	El nombre debe coincidir en ambos sistemas
2	Definir el objetivo del indicador	El objetivo debe coincidir en ambos sistemas
3	Determinar o cuantificar el objetivo a alcanzar	El objetivo a medir también debe coincidir en ambos sistemas
4	Especificar la frecuencia o periodicidad	En ambos sistemas debe ser medido igual el indicador
5	Se debe poder identificar la fuente de información de origen	El origen de la información es el propio sistema de control de gestión
6	Deben poder facilitar información en forma de medición del grado de cumplimiento de los objetivos	El responsable del sistema de retribución variable recibe la información para poder calcular la situación de los objetivos
7	Deben poder medir la evolución de los objetivos o su situación	Es importante que para cada sistema de control se defina su cuantificación en el tiempo
8	Deben poder aportar la información a los usuarios en el tiempo y forma requerido	Es necesario que la información se reciba en tiempo y forma lo antes posible

Figura 4.16. Requisitos de los indicadores de gestión en relación al sistema de retribución variable  
 Prat y Muñiz (2003)

Adams (Harris, 1995) propone indicadores de negocio para un hotel, al mismo tiempo que sugiere, para cada uno de ellos, una cierta periodicidad.

- Ratios de comportamiento financiero:
  - Cuenta de pérdidas y ganancias: Semanal, mensualmente informada al equipo gestor. Ingresos y costes distribuidos por departamentos.
  - Consumo promedio: Habitaciones, restauración, etcétera.
  - Análisis de variaciones frente a presupuesto: Cada mes deberían reportarse las diferencias más significativas frente a presupuesto ante la dirección general.

- Desglose de costes de nómina, absentismo, horas extraordinarias, etcétera:  
Reportado de forma semanal.
- Medidas de gestión del circulante: Deudores, acreedores, existencias, caja, etcétera.
- Medidas de competitividad:
  - Cuota de mercado (número de habitaciones ocupadas en relación al número total de habitaciones disponibles en el mercado local): Semanal, mensualmente reportado al equipo directivo.
  - Número y porcentaje de habitaciones ocupadas por cada uno de los seis competidores más importantes del mercado local: Misma periodicidad que en el caso anterior.
  - ADR para cada uno de los seis competidores más importantes del mercado local: Misma periodicidad que en el caso anterior.
  - Número de habitaciones vendidas por tipo de cliente: Misma periodicidad que en el caso anterior.
  - Fidelidad de clientes, número de reservas correspondientes a clientes repetidores: En función de la disponibilidad del sistema.
- Utilización de recursos:
  - Porcentaje de habitaciones ocupadas en relación al total de habitaciones disponibles.
  - Porcentaje de camas ocupadas en relación al total de camas disponibles.
  - Consumo promedio de restauración por cliente.
- Medidas de calidad de servicio:
  - Satisfacción global del cliente: Obtención a través de encuestas a clientes.
  - Intención de repetición de clientes: También a través de cuestionario a clientes.
  - Rotación de empleados, segmentando en motivos evitables y no evitables:  
Reportado mensualmente al equipo directivo.
  - Número de días de formación por empleado.
  - Quejas por cada mil clientes.
- Medidas de innovación:
  - Edad media de los menús de restauración.
- Medidas de flexibilidad:
  - Tiempo medio de respuesta a las solicitudes de clientes.

Schmidgall (Harris, 1995) propone como principal lista de indicadores a incluir en el seguimiento ordinario los siguientes:

- Ratio de circulante: Activo circulante sobre pasivo circulante.
- *Cash flow* operativo en relación al pasivo circulante.
- Ratio de apalancamiento, entendido como total deuda dividido por fondos propios.
- Ratio de cobertura de activos fijos, definido como resultado antes de intereses más gastos de *leasing* dividido por gastos financieros más gastos de *leasing*.
- Porcentaje ocupación de habitaciones de pago.
- Rotación del activo fijo, definido como total ingresos dividido por activo fijo.
- Margen de beneficio: Ingreso neto dividido por total ingresos.
- Beneficio por acción: Resultado neto dividido por saldo medio de acciones emitidas.
- Rentabilidad de los fondos propios: Beneficio neto dividido por saldo medio de fondos propios.
- Ingreso promedio de habitaciones: Ingreso total de habitaciones dividido por habitaciones vendidas.
- RevPar: Ingresos totales multiplicado por el coeficiente de ocupación.
- Porcentaje de coste de personal sobre el total de ingresos.
- Porcentaje del coste de comida vendida sobre el total de ingresos de restauración.
- Ratio de eficiencia operativa: Resultado antes de honorarios de gestión dividido por total de ingresos.

Sobre las mejores prácticas en la industria hotelera, hay que mencionar el caso de *New York Marriot Financial Center* (Siguaw y Enz, 1999), que ha establecido reuniones de seguimiento entre los ejecutivos y los responsables de departamento. Un día del mes está reservado para esta reunión, donde se analizan los resultados del mes y cada departamento prepara un resumen ejecutivo, así como las razones por la no obtención del presupuesto y acciones para su corrección.

#### **4.6.1. Información diaria**

La información debe ser obtenida en el mayor grado posible de forma automática desde los sistemas de información de la compañía, al objeto de conseguir economicidad y mayor seguridad en la información. Por otro lado, la información diaria debe ser obtenida con la celeridad suficiente (como mucho al día siguiente) de forma que sea válida para la toma

de decisiones. Adicionalmente a la información estructurada diariamente, los sistemas de información (básicamente los sistemas de *front office*) deben permitir obtener información actualizada sobre reservas, habitaciones ocupadas, venta horaria, etcétera, que son variables clave del negocio que pueden requerir una actuación inmediata.

La figura 4.17 muestra un ejemplo de resumen de información de gestión con información diaria:

	<u>REAL</u>	<u>PRESUPUESTO AÑO ANTERIOR</u>	<u>REAL-PRESUP</u>	<u>REAL-AÑO ANT</u>
<b>PRODUCCIÓN</b>				
	Habitaciones disponibles			
	Habitaciones ocupadas			
	Total llegadas			
	Total salidas			
	No shows			
<b>% OCUPACIÓN</b>				
	Día			
	Acumulado mes			
	Acumulado año			
<b>CLIENTES</b>				
	Día			
	Acumulado mes			
	Acumulado año			
<b>CLIENTES / HABITACIONES OCUPADAS</b>				
	Día			
	Acumulado mes			
	Acumulado año			
<b>INGRESOS (000 €)</b>				
	Día			
	Acumulado mes			
	Acumulado año			
<b>RATIOS DE INGRESOS (€)</b>				
	RevPar día			
	Tarifa media habitaciones (ADR)			
	Restauración en paquete/cliente			
	Extras restauración/cliente			
	Otros ingresos/habitación ocupada			
	RevPar acumulado mes			
	RevPar acumulado año			
<b>SATISFACCIÓN DE CLIENTES</b>				
	Global			
	Recepción			
	Restauración			
<b>% OCUPACIÓN BASADO EN RESERVAS ACTUALES</b>				
	Central de reservas	<u>Mes en curso</u>	<u>Mes próximo</u>	
	Previsión			
	Presupuesto			

Figura 4.17. Ejemplo de informe diario de gestión  
 Elaboración propia

#### 4.6.2. Información semanal

En los informes semanales también es fundamental el automatismo en la disponibilidad de la información, la rapidez en su obtención y la aportación de valor añadido para la toma de decisiones.

Se pueden clasificar en tres tipos de información los informes disponibles:

- De información de índole económica y de producción, básicamente agregación de la información diaria, cuyo ejemplo se analizaba en el apartado anterior.
- De análisis, no sólo recapitulativo, de la actividad semanal.
- De información de reservas y previsión de la ocupación futura.

La figura 4.18 muestra un ejemplo de resumen de información de gestión con información semanal:

	Semana		Acumulado año	
	Presupuesto	Año anterior	Presupuesto	Año anterior
Margen de contribución presupuesto/año anterior				
Impacto derivado de ocupación				
Impacto derivado de precio medio				
Habitaciones				
Contribución en paquete				
Extras de restauración				
Ingresos de tiendas				
Otros ingresos				
Efecto precio en coste de ventas				
Restauración				
Tiendas				
Otros				
Total efecto en margen bruto				
Variación en costes de personal				
Salario medio				
Número de empleados equivalentes				
Total efecto en margen de contribución				
Margen de contribución real				

Figura 4.18 Ejemplo de informe semanal de gestión  
 Elaboración propia

Este tipo de cuadro trata de aportar información de gestión a través de la comparación del resultado obtenido en un período (semana) y su acumulado, en relación al presupuesto y al año anterior. Para ello, partiendo del margen de contribución previsto/año anterior, va indicando las desviaciones producidas por cada uno de los conceptos de análisis de variaciones, de forma que al final se llega al margen de contribución real (obviamente el

mismo para las dos columnas de cada período). Los aspectos susceptibles de análisis de desviaciones son los siguientes:

- Impacto de derivado de ocupación: Muestra el efecto económico de la variación en el margen de contribución como consecuencia de la variación en la ocupación del establecimiento, manteniendo fija la variable precio.
- Impacto derivado de precio medio: A coeficiente de ocupación constante, muestra el efecto derivado de oscilaciones en el precio, segregado por cada uno de los departamentos operativos directos en los que esté subdividido el hotel.
- Impacto precio en coste de ventas: La variación en volumen tiene un impacto en el coste de ventas del hotel. En este apartado se indica el efecto derivado exclusivamente de los precios unitarios de las materias primas de restauración, tiendas, etcétera.
- Variaciones en costes de personal: En este caso se analiza la variación en base al personal de los departamentos operativos directos, segregando entre efecto precio (salario medio) y volumen (número de empleados equivalentes).

La figura 4.19 muestra un ejemplo de información de reservas y de previsión de ocupación, comparado con presupuesto y con el ejercicio anterior.

	Real	Presupuesto	Año anterior	Real-presupuesto	Real-año anterior
Semana 19					
Semana 20					
Semana 21					
Semana 22					
Semana 23					
Acumulado Año					
	CRS	Estimación	Presupuesto	Año anterior	Estim.-ppto.
Semana 24					
Semana 25					
Semana 26					
Semana 27					
Semana ....					

Figura 4.19. Ejemplo de informe de evolución de reservas  
 Elaboración propia

La figura 4.19 tiene dos partes claramente diferenciadas:

- Por un lado, la información real, donde se ofrece el porcentaje de ocupación obtenido y su comparación con el presupuesto y año anterior.

- Por otro lado, se ofrece información previsional, a su vez confrontada con presupuesto y año anterior. En relación a la información previsional, ésta a su vez está segregada en dos partes: por un lado, la información objetiva suministrada por el CRS (central de reservas), y por otro, la estimación de ocupación realizada por la compañía (normalmente por el responsable de gestión de ingresos) en base a los datos del CRS, las ofertas disponibles en el mercado, los eventos previstos, el histórico de ajuste del CRS a ocupación real en base a series históricas, etcétera.

#### **4.6.3. Información mensual**

A los informes mensuales les son aplicables los aspectos mencionados en los informes diarios y semanales respecto al acceso a la información y aportación de valor añadido para la toma de decisiones. Un aspecto fundamental en el informe mensual es la incorporación de información de mercados, ratios financieros, ratios no económicos, que lo convierten en un verdadero cuadro de mando, herramienta de gestión básica. La estructura del cuadro de mando ha de seguir un criterio piramidal de la información, teniendo en cuenta los diferentes usuarios del mismo (en el anexo 4.8.2. se expone un ejemplo práctico), y debe reunir las siguientes características:

- Contener información de todas las áreas de la empresa a nivel agregado.
- Destacar con claridad los hechos relevantes.
- Aportar datos y comentarios estructurados por áreas críticas de la empresa, comparando:
  - Datos: previstos, reales, históricos.
  - Períodos: mes, acumulado, año actual, año anterior.
  - Indicadores: previstos, reales.
- Medición del nivel o grado de cumplimiento de previsiones y objetivos fijados en cada período correspondiente.
- Su estructura sería la siguiente:
  - Resumen ejecutivo.
  - Resumen de la evolución de los factores clave del negocio:
    - Indicadores derivados del entorno y del sector.
    - Indicadores derivados de la posición competitiva.
    - Indicadores derivados de la explotación del negocio.
  - Estados financieros:

- Cuenta de resultados.
- Análisis económico.
- Balance de situación.
- Estado de tesorería.
- Otros indicadores.
- Información de reservas.
- Informe de clientes:
  - Informe de procedencia de clientes.
  - Informe satisfacción de cliente.
- Análisis por departamentos.

Si nos referimos a la información necesaria para un cuadro de mando de tesorería, a efectos del área financiera, no como cuadro de mando del equipo directivo, la estructura del mismo sería, por un lado, la información del *cash flow* y, por otro lado, información de costes financieros controlada a través de indicadores como tipo de interés medio total, intereses medios de saldo activos y pasivos, desviaciones en presupuestos de tesorería de gastos financieros o en coste de operaciones bancarias (comisiones), gastos financieros sobre ventas, etcétera (Ayguavives, 2003). Todos estos indicadores se pueden seguir desde una perspectiva vertical u horizontal, y esta última desde una perspectiva de procesos o financiera, como se observa en las figuras 4.20 a 4.22.

Necesidades Estratégicas	Indicadores
Análisis de inversiones	Rendimiento de inversión
Gestión activo/pasivo	Mejorar el flujo de caja (% , euros)
Planificación de estructura de balance	Mejorar el fondo de maniobra: mantener <i>rating</i> bancario
Gestión de coste de capital	Mejorar el ratio gastos financieros sobre BAIT
Gestión estratégica de riesgos	Nivel de cobertura

Figura 4.20. Visión vertical de los indicadores financieros  
 Ayguavives (2003)



Objetivo departamental	Indicadores
Asegurar la correcta ejecución y mejora continuada de los procesos del departamento	Calidad, tiempo y costes del proceso versus objetivos/año anterior/ <i>benchmarking</i>  √ Total por transacción √ Cobros √ Pagos √ Operaciones financieras  √ Conciliaciones √ Liquidación de intereses √ Estados de tesorería √ Cierres  Reducciones de costes (grado de automatización)  Calidad de servicio  √ Apoyo del departamento a otras áreas (cobro / pagos, en especial apoyo operaciones externas) √ Hacer tareas en plazo

Figura 4.21. Visión horizontal (perspectiva de procesos)  
 Ayguavives (2003)

Objetivo departamental	Indicadores
Gestión eficiente (resultados)	√ Análisis de saldos «ociosos»  √ Saldos positivos comparados con saldos negativos } √ Por tipo de línea financiera } √ Por plazos  √ Tipo de intereses de líneas financieras versus mercado/u otro objetivo  √ Activo } √ Por banco } √ Por tipo de línea financiera √ Pasivo } √ Por plazos  √ Riesgos de tipos de cambio/interés versus mercado/u otro objetivo  √ Activo } √ Operaciones comerciales } } √ Operaciones financieras } √ plazos √ Pasivo } √ Operaciones de cobertura }  √ Costes de los servicios (balance banco/empresa)  √ Gastos } } √ Por banco √ Ingresos } √ Por operación

Figura 4.22. Visión horizontal (perspectiva financiera)  
 Ayguavives (2003)

En el anexo 4.8.3. se expone un listado de potenciales indicadores y ratios de gestión que entendemos responde a todas las necesidades de información expuestas en este trabajo.

## 4.7. Conclusiones del capítulo

Tal como enunciábamos al inicio del capítulo, el objetivo del mismo era analizar el proceso presupuestario que siguen las empresas hoteleras, revisar las principales técnicas que utilizan y los modelos de evaluación de las desviaciones producidas entre la información presupuestaria y la información real, tanto para información financiera como para información no financiera.

A lo largo del capítulo hemos comprobado que existen dos niveles de planificación. Por un lado, la planificación a medio/largo plazo (3/5 años), sobre cuya base se establecen las políticas a un plazo superior al año, y que sirve de punto de referencia sobre el posicionamiento estratégico del establecimiento. Dicha planificación se realiza normalmente en *rolling basis*, o sea, eliminando el año transcurrido y añadiendo un año en el horizonte temporal más lejano. Por otro lado, se realiza el presupuesto, con mayor nivel de detalle, con horizonte anual y más pensado por los gestores como un instrumento para la gestión (y el control de la misma), lo cual supone que en determinadas circunstancias se convierte en el marco de referencia de la retribución variable de las personas de la empresa sujetas a la misma.

Dado que en las empresas con una alta estructura de costes fijos (como son las hoteleras) la mayor atención presupuestaria se centra en los ingresos (en contraposición a las empresas con una elevada estructura de costes variables, donde se da mayor preponderancia los ingresos frente a los costes), las técnicas de presupuestación en la parte de los costes se centran en aquellos apartados con una cierta capacidad de gestión y posibilidad de obtención de resultados en el corto plazo. En este sentido, hemos analizado las técnicas de presupuestación y de análisis de variaciones de los costes de restauración y de los costes de personal. Para los costes laborales, los más importantes dentro de la estructura de costes variables de la compañía, hemos diferenciado dos niveles de presupuestación. Por un lado, el *schedulling*, base sobre la cual se realiza la contratación de recursos humanos (a partir de cuyo momento la consideración de coste variable desaparece y pasa a ser coste fijo) y el *staffing*, que corresponde a la asignación horaria a corto plazo de los recursos humanos contratados. De la eficiencia en el uso de ambas técnicas dependerá el ajuste de los costes laborales al nivel deseado, y soportable, por el establecimiento.

Como consecuencia de la conjunción de dichos presupuestos (ingresos y costes) y de las inversiones y servicio de la deuda, se construye el presupuesto de tesorería de gran

importancia, de nuevo espacialmente importante, cuando el operador y el propietario no coincide, pues una situación de falta de liquidez siempre supondrá el conflicto de quién debe soportar dicha situación (obviamente siempre que no esté claramente establecido en el contrato que vincula a ambas partes).

En cualquier caso, la frecuencia de obtener determinadas variables y de ajustar los resultados presupuestados a los datos reales que se van produciendo no es demasiado alta.

En este sentido, al analizar la marcha del negocio, la importancia de fijar unos indicadores correctos tanto a nivel presupuestario como de conocer su evolución real, es tremendamente relevante. Por ello, hemos analizado los principales indicadores de gestión y sus limitaciones. Entre dichos indicadores podemos mencionar el RevPar (*Revenue per available room*, ingreso por habitación disponible), GopPar (*Gross Operating Profit per available room*, resultado operativo bruto por habitación disponible), coeficiente de ocupación, índice de satisfacción de clientes y porcentaje sobre de coste de ventas sobre ventas de restauración. RevPar había sido el índice de gestión por excelencia, pero últimamente comienzan a existir autores que, dadas las limitaciones del mismo (sólo considera ingresos, no costes), comienzan a tender a proponer la utilización del GopPar. De hecho, la preponderancia del RevPar, de un índice de ingresos, no viene más que a confirmar el hecho apuntado antes de la tendencia a enfocarse en los ingresos de los negocios con una estructura de costes fijos muy alta. En cualquier caso, otro debate comentado es que los ratios, los índices como tal, no dejan de ser medias de información económica sujetas a una correcta interpretación posterior. Por ejemplo, en el caso del índice del porcentaje de los costes de venta de restauración sobre los ingresos de restauración, dicho porcentaje puede sufrir una modificación irreal como consecuencia del cambio de criterio en el reparto del ingreso del paquete turístico entre el departamento de habitaciones y el departamento de restauración.

Dentro del apartado de índices no monetarios se ha analizado también el concepto de calidad de servicio que, tal como hemos venido analizando, se trata de un tema fundamental en el producto hotelero. El análisis ha mostrado su importancia tanto desde la perspectiva de generar ingresos presentes al facilitar un mayor consumo inmediato, ingresos futuros a través de la fidelización de clientes, como de menores costes, dado que económicamente es más rentable mantener un cliente que obtener uno nuevo (o recuperar un cliente antiguo). En cualquier caso, es también importante destacar que el concepto de fidelización tiene una relevancia diferente en función del segmento de

mercado en el que se sitúe el hotel. En un hotel de ciudad, con clientes de negocios, el potencial índice de repetición (al mismo hotel y/o cadena) es más alto que el puro hotel vacacional.

Todos estos indicadores y ratios, junto con los estados financieros, información del sector y otra información no financiera (nivel de reservas, por ejemplo), acaban conjugando un cuadro de mando del establecimiento, herramienta básica de seguimiento de la gestión.

## 4.8. Anexos del capítulo

### Anexo 4.8.1.

Indicadores y términos más usuales en la industria hotelera

Elaboración propia

- *Average Daily Rate* (ADR): Representado siempre en unidades monetarias. Indica la capacidad del hotel para ganar dinero en función de las habitaciones vendidas. El ADR es una medida de las tarifas que actualmente pagan los clientes, en contraste con las tarifas de habitaciones fijadas para ellos. El ADR se obtiene de dividir el total de ingresos por la venta de habitaciones para un período de tiempo determinado (día, mes, año) entre el número de habitaciones vendidas en ese período de tiempo. Dado que es un promedio, no representa la venta de ningún tipo de habitación. Podemos afirmar que el ADR es lo mismo que la tarifa por habitación vendida, y es una medida de la «clase de hotel», una de las clasificaciones tradicionales en la industria hotelera.
- Porcentaje de ocupación: Es la proporción que expresa el número de habitaciones vendidas en relación con las habitaciones disponibles para la venta. En la industria hotelera es la estadística de operación más popular. Se divide el número de habitaciones vendidas entre el número de habitaciones disponibles para la venta.
- *Revenue Per Available Room* (RevPar): Ingresos obtenidos en función de las habitaciones disponibles, no de las vendidas. Para comprender el *RevPar*, primero se debe comprender el porcentaje de ocupación y la tarifa promedio diaria (ADR), las cuales, generalmente, se mueven en direcciones opuestas. En algunas ocasiones, un incremento en la ocupación se obtiene a costa del ADR. El *RevPar* es el producto de la multiplicación de ambos, e indica en qué medida es capaz el hotel de generar un buen porcentaje de ocupación y una buena ADR.
- *Boxed Dates*: Herramienta de ventas usada por el departamento de reservas para regular el flujo de reservas en el hotel. A las reservas a cualquier lado de la fecha *boxed*, no se les permite extenderse hacia esas fechas. Por ejemplo, si el hotel esperara una gran llegada el lunes 3 de mayo, se podría hacer un *boxing* a esa fecha, de tal forma que las reservas para el domingo 2 de mayo deberán aceptarse únicamente si solicitan una noche.

- *Central Reservation Office* (central de reservas): El CRO y la CRS son términos intercambiables en el argot hotelero. En realidad, una CRS es el sistema de reservas desde el punto de vista tecnológico de una cadena hotelera, el cual incluye todos los vínculos, el *software*, los *switches* y las ubicaciones. La CRO es la oficina física donde los operadores de reservas de una cadena hotelera operan.
- *Electronic Switch*: A través del *switch* tecnológico, los agentes de viajes pueden hacer reservas en líneas aéreas, hoteles y coches, a través de una terminal. La terminal tiene una interface con un *switch* que tiene la capacidad de trasladar la información de un código básico en diferentes lenguajes que se encuentran en diferentes sistemas centrales de reservas en la industria de la hospitalidad.
- Anticipos: La calidad de la reserva depende del método por el cual ésta ha sido garantizada. Las reservas con depósito anticipado son aquellas en las cuales el huésped prepaga la primera noche, enviando un cheque o depósito electrónico, o mediante cualquier otro método de prepago. En la jerarquía de reservas, esta es la que ocupa en nivel número uno. Le sigue la reserva garantizada (con tarjeta de crédito o cuenta corporativa).
- Número de reserva: Una reserva garantizada, por lo general, es respaldada por un número de confirmación.
- Paquete hotelero: El paquete hotelero es una respuesta comercial de los hoteles para atraer mayor negocio directo al hotel. Este paquete combina servicios del hotel en un paquete que ofrece todos estos servicios con un descuento global, no siendo posible discernir, para el cliente, el precio final de cada servicio individual.
- *Late Arrival*: Cuando un huésped planea llegar tarde, debe avisarlo previamente para que se le mantenga la reserva.
- *Adjusted Room Count*: En lugar de asignar un 100 % de certeza a que todas las reservas programadas llegarán, y que todos los clientes actuales seguirán en las instalaciones, los datos históricos del hotel proveen de una valiosa información para ajustar las estadísticas futuras por la probabilidad histórica de ocurrencia de dichos eventos. Las estadísticas que afectan a la disponibilidad de habitaciones para un determinado día, como son *overstays*, *understays*, cancelaciones, *no shows* y llegadas anticipadas, pueden ser reajustadas a lo largo del tiempo. Recalcular la disponibilidad de habitaciones con estos ajustes puede generar un cambio substancial en la cifra final.

- *Overbooking*: Cuando hay más habitaciones comprometidas de las que se tienen disponibles para la venta, el hotel se encuentra con una situación negativa de disponibilidad de habitaciones, con lo cual tendrá que afrontar los costes de redireccionamiento.
- *Early Arrivals*: Los huéspedes que hacen *check-in* con horas o uno o varios días de antelación a la fecha de su reserva.
- Fuera de inventario y fuera de servicio: Las habitaciones no siempre están disponibles para la venta. Normalmente, cuando se cataloga como fuera de inventario, la habitación tiene problemas de mantenimiento y no puede ser asignada al huésped. Cuando la habitación tiene un problema menor de mantenimiento y puede ser reparado en minutos u horas, se le etiqueta como «fuera de servicio».
- *Overstays*: Los huéspedes que permanecen en el hotel uno o más días después de la fecha programada para hacer *check-out*.
- *Understays*: Los huéspedes que parten del hotel uno o más días antes de la fecha programada para hacer *check-out*.
- *Upgrading*: Asignar una habitación de mayor categoría sin cargo adicional. Una razón común para hacer *upgrading* es cuando no hay habitaciones disponibles de la categoría que el cliente reservó.
- *Upselling*: El *upgrading* provee de una mejor habitación sin cargo adicional, y el *upselling* carga el coste de una habitación mejor al cliente. Los intentos por hacer *upselling* son en el momento de la reserva, así como en el momento del *check-in*.
- Promociones: La acción de reducir la tarifa *rack* para estimular la demanda. Se aplica en los mercados elásticos.
- Tarifa diurna: Tarifas especiales que se otorgan cuando la habitación se ocupa únicamente en el día.
- Doble ocupación: El término de doble ocupación se refiere al uso de una habitación de hotel por un segundo huésped, incrementando la tarifa sencilla por un factor (que no debe ser el doble) cuando una segunda persona ocupa la habitación.
- *Rack Rate*: El precio público de la habitación. Dependiendo de la categoría del hotel pueden ser pocos los huéspedes que paguen dicha tarifa. Sin embargo, ésta es necesaria, pues a partir de ella se generan los descuentos a las tarifas. Por lo general, en el momento de la reserva se impulsa esta tarifa, y se le oferta también al *walk-in*.

## **Anexo 4.8.2.**

Ejemplo de cuadro de mando

Elaboración propia

### **Resumen ejecutivo**

El comportamiento del mercado turístico en la zona, con una ocupación media del 64 %, ha influido notablemente en la baja ocupación alcanzada en el hotel (68 %) viéndose asimismo penalizado el RevPar, que ha sido un 3 % inferior al presupuesto e idéntico al del año anterior.

Afortunadamente, el mix de clientes (mayor presencia de grupos familiares) y el alto calor habido, han favorecido la permanencia de los clientes en nuestras instalaciones y se ha incrementado el consumo interno per cápita en un 8 % frente al año anterior (5 % respecto a presupuesto).

Con estas cifras, el GOP del mes ha estado ligeramente por debajo del presupuesto, alcanzándose ya a la fecha una desviación negativa del 15 % frente a presupuesto. Se están intensificando nuestras campañas de marketing y contactos con tour operadores en origen para la mejora sustancial de estas cifras en los próximos meses y futura temporada.

Las obras de remodelación del «ala este» siguen el presupuesto previsto, tanto en plazo como en coste.



<b>RESUMEN FACTORES CLAVE DEL NEGOCIO</b>			
<b>INDICADOR</b>	<b>VALOR</b>	<b>UNIDAD MEDIDA</b>	<b>COMENTARIO</b>
<b>DERIVADO DEL ENTORNO Y DEL SECTOR:</b>			
Cotización libra esterlina	X	£/€	Una debilidad de la £ puede provocar una disminución de visitas a determinadas zonas turísticas.
Evolución del paro registrado	X	%	La disponibilidad de RRHH es básica en épocas de bajo nivel de paro.
Visitantes a la zona	X	Miles	Como integrante de oferta de una determinada zona permite evaluar el mercado potencial.
Congresos organizados	X	Unidad	En hotel de ciudad, o con alto mix de negocios, puede ser importante en base a determinar mercado potencial.
<b>DERIVADO DE LA POSICION COMPETITIVA:</b>			
Diferencial de ocupación con los hoteles de la zona	X	p.p.	Si el objetivo estratégico de la empresa es la consecución de cuota de mercado.
Diferencial de estancia media con los hoteles de la zona	X	Día	Si el objetivo estratégico es incrementar la rotación a través de mayores clientes individuales y menos grupos normalmente de estancia.

<b>INDICADOR</b>	<b>VALOR</b>	<b>UNIDAD MEDIDA</b>	<b>COMENTARIO</b>
<b>DERIVADO DE LA EXPLOTACIÓN DEL NEGOCIO:</b>			
Ocupación del hotel	X	%	Mide la gestión de la oferta hotelera y su grado de consecución.
RevPar	X	€	Ingresos obtenidos por habitación disponible. Combina el anterior (muy gráfico) con el ingreso medio de las habitaciones ocupadas.
Estancia media	X	Días	Días de estancia media en el hotel.
Número de clientes por habitación	X	Nº personas	Indica hasta qué punto el hotel se dirige más hacia hoteles de negocios (número más bajo) o familiar (se incrementa la cifra).
GOP por plaza disponible		€	Rentabilidad final por habitación disponible.
Nivel satisfacción de clientes	X	1-10	Valoración obtenida a partir de nuestras encuestas.
Empleados equivalente por habitación ocupada	X	%	Ofrecía información sobre la productividad y/o ajuste a reducciones de demanda.

**ESTADOS FINANCIEROS**

**CUENTAS DE RESULTADOS**

DEPARTAMENTOS OPERATIVOS	VENTAS	COSTE VENTAS	GASTOS PERSONAL	OTROS COSTES DIRECTOS	RESULTADO
Habitaciones					
Alimentos					
Bebidas					
.....					
.....					
Total departamentos operativos					A
<b>DEPARTAMENTOS NO OPERACIONALES</b>					
Sistemas de información					
Recursos humanos					
Marketing					
.....					
.....					
Total departamentos no operacionales					B
<b>RESULTADO OPERATIVO BRUTO (GOP)</b>					A - B
Honorarios por gestión					
Alquileres, seguros y tributos					
EBITDA					
Amortizaciones					
EBIT					
Resultados financieros					
EBT					

**ANÁLISIS ECONÓMICO (€)**

	Mes		Acumulado año	
	Presupuesto	Año anterior	Presupuesto	Año anterior
Margen de contribución presupuesto / año anterior				
Impacto derivado de ocupación				
Impacto derivado de precio medio				
Habitaciones				
Restauración en paquete				
Extras de restauración				
Ingresos de tiendas				
Otros ingresos				
Efecto precio en coste de ventas				
Restauración				
Tiendas				
Otros				
Total efecto en margen bruto				
Variación en costes de personal				
Salario medio				
Número de empleados equivalentes				
Total efecto en margen de contribución				
Margen de contribución real	_____	_____	_____	_____

<b>BALANCE DE SITUACIÓN (€)</b>			
<b>ACTIVO</b>		<b>PASIVO</b>	
Inmovilizado fijo (neto)	X	Capital social	X
Inmovilizado en curso	X	Reserva legal	X
Otras inversiones en curso	X	Otras reservas	X
<b>TOTAL ACTIVO FIJO</b>	<b><u>XX</u></b>	<b>TOTAL FONDOS PROPIOS</b>	<b><u>XX</u></b>
Gastos a distribuir en varios ejercicios	<u>XX</u>	Endeudamiento bancario	X
		Otras deudas a largo plazo	<u>X</u>
		<b>TOTAL DEUDAS A LARGO PLAZO</b>	<b>XX</b>
Existencias	X		
Clientes	X	Endeudamiento bancario	X
Caja y bancos	X	Proveedores y acreedores	X
Ajustes por periodificación	<u>X</u>	Ajustes por periodificación	<u>X</u>
<b>TOTAL ACTIVO CIRCULANTE</b>	<b><u>XX</u></b>	<b>TOTAL PASIVO CIRCULANTE</b>	<b><u>XX</u></b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b><u>XXX</u></b>	<b>TOTAL PASIVO</b>	<b><u>XXX</u></b>

<b>ESTADO DE TESORERÍA (€)</b>	
RESULTADO NETO CONTABLE	<u>XX</u>
Ajustes de resultado neto:	
(+) Amortizaciones/provisiones	X
(+)/(-) Beneficio/pérdida venta inmovilizado	X
(+)/(-) Variaciones de capital circulante	<u>X</u>
<b>TESORERÍA DERIVADA DE OPERACIONES ORDINARIAS</b>	<b><u>XX</u></b>
(-) Inversiones	X
(-) Pago de dividendos	X
(+)/(-) Pago/cobro de intereses	<u>X</u>
<b>TESORERÍA ANTES MOVIMIENTOS FINANCIEROS</b>	<b><u>XX</u></b>
(+)/(-) Movimientos de deuda bancaria	X
(+) Ampliación capital	<u>X</u>
<b>TESORERÍA FINAL</b>	<b><u>XX</u></b>
<b>TESORERÍA FINAL PERÍODO ANTERIOR</b>	<b><u>XX</u></b>
<b>VARIACIÓN TESORERÍA DEL PERÍODO</b>	<b><u>XX</u></b>

## OTROS INDICADORES

### INFORMACIÓN DE RESERVAS

Semana 19	<u>Real</u>	<u>Presupuesto</u>	<u>Año anterior</u>	<u>Real-presupuesto</u>	<u>Real-año anterior</u>
Semana 20					
Semana 21					
Semana 22					
Semana 23					
Acum. año					

Semana 24	<u>CRS</u>	<u>Estimación</u>	<u>Presupuesto</u>	<u>Año anterior</u>	<u>Estimación-presupuesto</u>	<u>Estimación-año anterior</u>
Semana 25						
Semana 26						
Semana 27						
Semana 28						
Semana 29						
Semana 30						
Semana 31						
Semana 32						
Semana....						

## INFORME DE CLIENTES

Informe de procedencia de clientes: (asumiendo hotel en Costa Dorada, Tarragona)

	<u>Real</u>	<u>Presupuesto</u>	<u>Año-anterior</u>	<u>Real-presupuesto</u>	<u>Real-año anterior</u>
Tarragona					
Barcelona ciudad					
Lleida					
Girona					
Subtotal mercado local					
Castellón					
Valencia					
Alicante					
Aragón					
Subtotal mercado próximo					
Andalucía					
Asturias					
Baleares					
Canarias					
Castilla-La Mancha					
Castilla-León					
Extremadura					
Galicia					
La Rioja					
Madrid					
Murcia					
País Vasco					
Navarra					
Subtotal resto mercado nacional					
Gran Bretaña					
Francia					
Rusia					
Holanda					
Italia					
Otros Europa					
Otros resto mundo					
Subtotal mercado extranjero					

## INFORME DE SATISFACCIÓN DE CLIENTES

	<u>Real</u>	<u>Presupuesto</u>	<u>Año anterior</u>	<u>Real-</u> <u>presupuesto</u>	<u>Real-</u> <u>año anterior</u>
Opinión global					
Opinión global sobre el servicio facilitado por los empleados					
Amabilidad de los empleados cuando se ha requerido su ayuda					
Limpieza de las instalaciones y habitaciones					
Servicio de recepción					
Portería					
Equipamiento y confort de las habitaciones					
Servicio de parking					
Piscina					
Gimnasio					
Salas de convenciones					
Servicio de restauración					
Calidad de la oferta de restauración					
Calidad de las tiendas					
Calidad de los programas de entretenimiento					
Relación calidad precio					
Volvería al hotel					
Volverá, sin duda, al hotel					
Recomendará el hotel a otras personas					
Número de quejas por cliente					
Número de reclamaciones oficiales por cliente					
Coste de atenciones a clientes por cliente					

### Anexo 4.8.3.

#### Batería de indicadores de gestión

Aranda (1994)

$A_1$  = Habitaciones totales del hotel durante el período.

$A_2$  = Habitaciones disponibles del hotel durante el período.

$A_3$  = Capacidad de plazas disponibles del hotel durante el período.

$A_4$  = Habitaciones bloqueadas en el período.

$A_5$  = Capacidad en plazas del restaurante en el período.

$A_6$  = Capacidad en metros cuadrados de salones en el período.

$B_1$  = Habitaciones ocupadas en el período.

$B_2$  = Número de estancias del período.

$B_3$  = Número de estancias de clientes individuales del período

$B_4$  = Número de estancias de clientes de agencia y empresa del período.

$B_5$  = Número de estancias de clientes de grupo del período.

$B_6$  = Número de desayunos facturados en el período.

$B_7$  = Número de medias pensiones facturadas en el período.

$B_8$  = Número de pensiones completas facturadas en el período.

$B_9$  = Número de peticiones de servicio de habitación (*room-service*) en el período.

$B_{10}$  = Número de cubiertos de restaurante facturados en el período.

$B_{11}$  = Número de cubiertos de banquetes facturados en el período.

$B_{12}$  = Número de cubiertos ejecutivos facturados en el período.

$B_{13}$  = Número de metros cuadrados de salones alquilados en el período.

$B_{14}$  = Número de comidas de personal servidas en el período.

$B_{15}$  = Número cubiertos de restaurante servidos en el período.

$C_1$  = Producción de habitaciones máxima posible durante el período.

$C_2$  = Producción de habitaciones del período.

$C_3$  = Producción de habitaciones de clientes individuales del período.

$C_4$  = Producción de habitaciones de clientes de agencia y empresa del período.

$C_5$  = Producción de habitaciones de clientes de grupo del período.

$C_6$  = Producción de desayunos del período.

$C_7$  = Producción de medias pensiones del período.



$C_8$  = Producción de pensiones completas del período.

$C_9$  = Producción de restaurante del período.

$C_{10}$  = Producción de banquetes del período.

$C_{11}$  = Producción de menús ejecutivos del período.

$C_{12}$  = Producción de bar del período.

$C_{13}$  = Producción de servicio de habitaciones del período.

$C_{14}$  = Producción de teléfonos del período.

$C_{15}$  = Producción de lencería en el período.

$C_{16}$  = Producción de salones en el período.

$C_{17}$  = Producción de otros servicios del período.

$C_{18}$  = Producción total de restauración =  $\sum_{i=6}^{12} C_i$

$C_{19}$  = Producción total del hotel =  $C_2 + \sum_{i=6}^{17} C_i$

$C_{20}$  = Producción máxima posible de salones durante el período.

$D_1$  = Valor consumo m. primas de desayunos en el período.

$D_2$  = Valor consumo m. primas de medias pensiones y pensiones completas en el período.

$D_3$  = Valor consumo m. primas de servicio habitaciones en el período.

$D_4$  = Valor consumo m. primas de restaurante en el período.

$D_5$  = Valor consumo m. primas de bar en el período.

$D_6$  = Valor consumo m. primas de banquetes en el período.

$D_7$  = Valor consumo m. primas de menús ejecutivos en el período.

$D_8$  = Valor consumo m. primas de comidas de personal en el período.

$D_9$  = Valor consumo m. primas total =  $\sum_{i=1}^8 D_i$

$E_1$  = Valor consumo o aprov. de residencia en el período.

$E_2$  = Valor consumo o aprov. de medias y pensión completas en el período.

$E_3$  = Valor consumo o aprov. de restaurante en el período.

$E_4$  = Valor consumo o aprov. de bar en el período.

$E_5$  = Valor consumo o aprov. de banquetes en el período.

$E_7$  = Valor consumo o aprov. de salones en el período.

$E_8$  = Valor consumo o aprov. de otros servicios en el período.

$E_9$  = Valor consumo o aprov. de administración en el período.

$E_{10}$  = Valor consumo o aprov. de comercial en el período.

$E_{11}$  = Valor consumo o aprov. del hotel =  $\sum_{i=1}^{10} E_i$

$F_1$  = C. p.\* de servicios exteriores de residencia del período.

$F_2$  = C. p. de servicios exteriores de desayunos y comedor de grupos del período.

$F_3$  = C. p. de servicios exteriores de restaurante del período.

$F_4$  = C. p. de servicios exteriores de bar del período.

$F_5$  = C. p. de servicios exteriores de salones, banquetes y ejecutivos del período.

$F_6$  = C. p. de servicios exteriores de otros servicios del período.

$F_7$  = C. p. de servicios exteriores de administración del período.

$F_8$  = C. p. de servicios exteriores de comercial del período.

$F_9$  = C. p. de servicios exteriores del hotel =  $\sum_{i=1}^8 F_i$

\* C.p. = costes periodificados

$K_1$  = C. p. de tributos de la residencia.

$K_2$  = C. p. de tributos del comedor de grupos y desayunos.

$K_3$  = C. p. de tributos del restaurante.

$K_4$  = C. p. de tributos del bar.

$K_5$  = C. p. de tributos de salones, ejecutivos y banquetes.

$K_6$  = C. p. de tributos de otros servicios.

$K_7$  = C. p. de tributos del hotel =  $\sum_{i=1}^7 K_i$

$G_1$  = C. p. de personal atribuible a la residencia del período.

$G_2$  = C. p. de personal atribuible a desayunos y comedor de grupos del período.

$G_3$  = C. p. de personal atribuible al restaurante del período.

$G_4$  = C. p. de personal atribuible al bar del período.

$G_5$  = C. p. de personal atribuible a salones, ejecutivos y banquetes del período.

$G_6$  = C. p. de personal atribuible a otros servicios del período.

$G_7$  = C. p. de personal atribuible a administración del período.

$G_8$  = C. p. de personal atribuible a comercial del período.

$G_9$  = C. p. de personal atribuible a inactividad del período.

$$G_{10} = \text{C. p. de personal atribuible del hotel} = \sum_{i=1}^9 G_i$$

$L_1$  = Gastos financieros totales.

$L_2$  = Gastos financieros a largo plazo.

$N_1$  = Amortización del período de la residencia.

$N_2$  = Amortización del período del comedor de grupos y desayunos.

$N_3$  = Amortización del período del restaurante.

$N_4$  = Amortización del período del bar.

$N_5$  = Amortización del período de salones, ejecutivos y banquetes.

$N_6$  = Amortización del período de otros servicios.

$N_7$  = Amortización del período de estructura.

$$N_8 = \text{Amortización del período total} = \sum_{i=1}^8 N_i$$

$H_1$  = U. m. de activos netos de explotación de la residencia.

$H_2$  = U. m. de activos netos de explotación del comedor de grupos y desayunos.

$H_3$  = U. m. de activos netos de explotación del restaurante.

$H_4$  = U. m. de activos netos de explotación del bar.

$H_5$  = U. m. de activos netos de explotación de salones, ejecutivos y banquetes.

$H_6$  = U. m. de activos netos de explotación de otros servicios.

$H_7$  = U. m. de activos netos de explotación de estructura.

$$H_8 = \text{U. m. de activos netos de explotación del hotel} = \sum_{i=1}^7 H_i$$

$$I_1 = \text{Costes atribuibles a la residencia} = (D_3 + E_1 + F_1 + K_1 + G_1 + N_1)$$

$$I_2 = \text{Costes atribuibles a la restauración de grupos y desayunos} = (D_1 + D_2 + E_2 + F_2 + K_2 + G_2 + N_2)$$

$$I_3 = \text{Costes atribuibles al restaurante} = (D_4 + E_3 + F_3 + K_3 + G_3 + N_3)$$

$$I_4 = \text{Costes atribuibles al bar} = (D_5 + E_4 + F_4 + K_4 + G_4 + N_4)$$

$$I_5 = \text{Costes atribuibles a salones, ejecutivos y banquetes} = (D_6 + D_7 + E_5 + E_6 + E_7 + F_5 + K_5 + G_5 + N_5)$$

$$I_6 = \text{Costes atribuibles a otros servicios} = (E_8 + F_6 + K_6 + G_6 + N_6)$$

$$I_7 = \text{Costes atribuibles a administración} = (E_9 + F_7 + G_7)$$

$$I_8 = \text{Costes atribuibles a comercial} = (E_{10} + F_8 + G_8)$$

$$I_9 = \text{Costes atribuibles a inactividad} = G_9$$

$$I_{10} = \text{Costes de explotación del hotel} = \sum_{i=1}^9 I_i + D_8 + N_7 = D_9 + E_{11} + F_9 + G_{10} + K_7 + N_8$$

$$J_1 = \text{Resultado residencia} = (C_2 + C_{13} + C_{14} + C_{15} - I_1)$$

$$J_2 = \text{Resultado restauración grupos y desayunos} = (C_6 + C_7 + C_8 - I_2)$$

$$J_3 = \text{Resultado restaurante} = (C_9 - I_3)$$

$$J_4 = \text{Resultado bar} = (C_{12} - I_4)$$

$$J_5 = \text{Resultado salones, ejecutivos y banquetes} = (C_{10} + C_{11} + C_{16} - I_5)$$

$$J_6 = \text{Resultado otros servicios} = (C_{17} - I_6)$$

$$J_7 = \text{Resultado de restauración} = (J_2 + J_3 + J_4 + J_5)$$

$$J_8 = \text{Resultado de explotación del hotel} = (J_1 + J_6 + J_7 - I_7 - I_8 - I_9 - D_8 - N_7) = (C_{19} - I_{10})$$

$$H_1 = \text{Porcentaje de ocupación de habitaciones} = PH = \frac{B_1}{A_2} \cdot 100$$

$$H_2 = \text{Porcentaje de ocupación por plazas} = PP = \frac{B_2}{A_3} \cdot 100$$

$$H_3 = \text{Porcentaje de habitaciones bloqueadas} = PB = \frac{A_4}{A_1} \cdot 100$$

$$H_4 = \text{Porcentaje total de producción de la residencia} = PT = \frac{C_2}{C_1} \cdot 100$$

$$H_5 = \text{Porcentaje de producción de clientes individuales} = PI = \frac{C_3}{C_1} \cdot 100$$

$$H_6 = \text{Porcentaje de producción de clientes de agencia} = PA = \frac{C_4}{C_1} \cdot 100$$

$$H_7 = \text{Porcentaje de producción de clientes de grupo} = PG = \frac{C_5}{C_1} \cdot 100$$

$$H_8 = \text{Ingreso medio por habitación} = IH = \frac{C_2}{B_1}$$

$$H_9 = \text{Ingreso medio por estancia concepto habitación} = IE = \frac{C_2}{B_2}$$

$$H_{10} = \text{Ingreso medio por estancia concepto habitación de clientes individuales} = \text{IEI} = \frac{C_3}{B_3}$$

$$H_{11} = \text{Ingreso medio por estancia concepto habitación de clientes de agencia} = \text{IEA} = \frac{C_4}{B_4}$$

$$H_{12} = \text{Ingreso medio por estancia concepto habitación de clientes de grupo} = \text{IEG} = \frac{C_5}{B_5}$$

$$H_{13} = \text{Tasa de variación de habitaciones vendidas} = \text{TH} = \frac{B_1(\text{año } n) - B_1(\text{año } n - 1)}{B_1(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$$H_{14} = \text{Tasa de variación de estancias} = \text{TE} = \frac{B_2(\text{año } n) - B_2(\text{año } n - 1)}{B_1(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$$H_{15} = \text{Tasa de variación de habitaciones de clientes individuales} =$$

$$\text{TEI} = \frac{B_3(\text{año } n) - B_3(\text{año } n - 1)}{B_3(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$$H_{16} = \text{Tasa de variación de habitaciones de clientes de agencia} =$$

$$\text{TEA} = \frac{B_4(\text{año } n) - B_4(\text{año } n - 1)}{B_4(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$$H_{17} = \text{Tasa de variación de habitaciones de clientes de grupo} =$$

$$\text{TEG} = \frac{B_5(\text{año } n) - B_5(\text{año } n - 1)}{B_5(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$$H_{18} = \text{Tasa de variación de producción de habitaciones} =$$

$$\text{TPH} = \frac{C_2(\text{año } n) - C_2(\text{año } n - 1)}{C_2(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$$H_{19} = \text{Tasa de variación de producción de habitaciones de clientes individuales} =$$

$$\text{TPI} = \frac{C_3(\text{año } n) - C_3(\text{año } n - 1)}{C_3(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$$H_{20} = \text{Tasa de variación de producción de habitaciones de clientes de agencia} =$$

$$\text{TPE} = \frac{C_4(\text{año } n) - C_4(\text{año } n - 1)}{C_4(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$$H_{21} = \text{Tasa de variación de producción de habitaciones de clientes de grupo} =$$

$$\text{TPG} = \frac{C_5(\text{año } n) - C_5(\text{año } n - 1)}{C_5(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$$R_1 = \text{Porcentaje de clientes con desayuno} = \text{PCD} = \frac{B_6}{B_2} \cdot 100$$

$$R_2 = \text{Porcentaje de clientes con media pensión} = \text{PCM} = \frac{B_7}{B_5} \cdot 100$$

$$R_3 = \text{Porcentaje de clientes con pensión completa} = \text{PCP} = \frac{B_8}{B_5} \cdot 100$$

$$R_4 = \text{Porcentaje de servicios de habitación} = \text{PSH} = \frac{B_9}{B_2} \cdot 100$$

$$R_5 = \text{Ingreso medio por desayuno} = \text{IMD} = \frac{C_6}{B_6}$$

$$R_6 = \text{Ingreso medio por media pensión} = \text{IMM} = \frac{C_7}{B_7}$$

$$R_7 = \text{Ingreso medio por pensión completa} = \text{IMP} = \frac{C_8}{B_8}$$

$$R_8 = \text{Ingreso medio por servicio de habitación} = \text{IMH} = \frac{C_{13}}{B_9}$$

$$R_9 = \text{Porcentaje de ocupación del restaurante} = \text{POR} = \frac{B_{15}}{A_5} \cdot 100$$

$$R_{10} = \text{Ingreso medio por cubierto en el restaurante} = \text{IMR} = \frac{C_9}{B_{10}}$$

$$R_{11} = \text{Porcentaje de cubiertos facturados con respecto a los servidos} = \text{PFS} = \frac{B_{10}}{B_{15}} \cdot 100$$

$$R_{12} = \text{Ingreso medio por cubierto en banquetes} = \text{IMB} = \frac{C_{10}}{B_{11}}$$

$$R_{13} = \text{Ingreso medio por cubierto de } \textit{menús ejecutivos} = \text{IMJ} = \frac{C_{11}}{B_{12}}$$

$$R_{14} = \text{Tasa de variación de la producción global de restauración} =$$

$$\text{TPGR} = \frac{C_{18}(\text{año } n) - C_{18}(\text{año } n - 1)}{C_{18}(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$$R_{15} = \text{Tasa de variación de producción de desayunos} =$$

$$\text{TPD} = \frac{C_6(\text{año } n) - C_6(\text{año } n - 1)}{C_6(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$$R_{16} = \text{Tasa de variación de producción de medias pensiones} =$$

$$\text{TPM} = \frac{C_7(\text{año } n) - C_7(\text{año } n - 1)}{C_7(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

R<sub>17</sub> = Tasa de variación de producción de pensiones completas =

$$TPP = \frac{C_8(\text{año } n) - C_8(\text{año } n - 1)}{C_8(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

R<sub>18</sub> = Tasa de variación de producción del servicio de habitaciones =

$$TPS = \frac{C_{13}(\text{año } n) - C_{13}(\text{año } n - 1)}{C_{13}(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

R<sub>19</sub> = Tasa de variación de producción del restaurante =

$$TPR = \frac{C_9(\text{año } n) - C_9(\text{año } n - 1)}{C_9(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

R<sub>20</sub> = Tasa de variación de producción de banquetes =

$$TPB = \frac{C_{10}(\text{año } n) - C_{10}(\text{año } n - 1)}{C_{10}(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

R<sub>21</sub> = Tasa de variación de producción de *menús ejecutivos* =

$$TPJ = \frac{C_{11}(\text{año } n) - C_{11}(\text{año } n - 1)}{C_{11}(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

R<sub>22</sub> = Tasa de variación de producción del bar = TPA =  $\frac{C_{12}(\text{año } n) - C_{12}(\text{año } n - 1)}{C_{12}(\text{año } n - 1)} \cdot 100$

R<sub>23</sub> = Tasa de variación de número de desayunos = TND =  $\frac{B_6(\text{año } n) - B_6(\text{año } n - 1)}{B_6(\text{año } n - 1)} \cdot 100$

R<sub>24</sub> = Tasa de variación del número de medias pensiones =

$$TNM = \frac{B_7(\text{año } n) - B_7(\text{año } n - 1)}{B_7(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

R<sub>25</sub> = Tasa de variación del número de pensiones completas =

$$TNP = \frac{B_8(\text{año } n) - B_8(\text{año } n - 1)}{B_8(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

R<sub>26</sub> = Tasa de variación del número de cubiertos restaurante =

$$TNR = \frac{B_{10}(\text{año } n) - B_{10}(\text{año } n - 1)}{B_{10}(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

R<sub>27</sub> = Tasa de variación del número de servicios de habitación =

$$TNH = \frac{B_9(\text{año } n) - B_9(\text{año } n - 1)}{B_9(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

R<sub>28</sub> = Tasa de variación del número de cubiertos de banquetes =

$$TNB = \frac{B_{11}(\text{año } n) - B_{11}(\text{año } n - 1)}{B_{11}(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$R_{29}$  = Tasa de variación del número de *menús ejecutivos* =

$$TNJ = \frac{B_{12}(\text{año } n) - B_{12}(\text{año } n - 1)}{B_{12}(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$S_1$  = Ingreso medio por estancia del servicio de teléfonos = IST =  $\frac{C_{14}}{B_2}$

$S_2$  = Ingreso medio por estancia del servicio de lencería = ISL =  $\frac{C_{15}}{B_2}$

$S_3$  = Ingreso medio por estancia del otros servicios = ISO =  $\frac{C_{17}}{B_2}$

$S_4$  = Porcentaje de ocupación de salones = POS =  $\frac{B_{13}}{A_6} \cdot 100$

$S_5$  = Porcentaje de producción de salones = PPS =  $\frac{C_{16}}{B_{20}} \cdot 100$

$S_6$  = Ingresos por metro cuadrado de salón = IUS =  $\frac{C_{16}}{A_6}$

$S_7$  = Tasa de variación de la producción de teléfonos =

$$TPT = \frac{C_{14}(\text{año } n) - C_{14}(\text{año } n - 1)}{C_{14}(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$S_8$  = Tasa de variación de la producción de lencería =

$$TPL = \frac{C_{15}(\text{año } n) - C_{15}(\text{año } n - 1)}{C_{15}(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$S_9$  = Tasa de variación de la producción de otros servicios =

$$TPO = \frac{C_{17}(\text{año } n) - C_{17}(\text{año } n - 1)}{C_{17}(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$S_{10}$  = Tasa de variación de producción de salones =

$$TPN = \frac{C_{16}(\text{año } n) - C_{16}(\text{año } n - 1)}{C_{16}(\text{año } n - 1)} \cdot 100$$

$G_1$  = Porcentaje de consumo global de materias primas con respecto a la producción de

$$\text{restauración} = CMG = \frac{D_9}{C_{18}} \cdot 100$$



G<sub>2</sub> = Porcentaje de consumo de materias primas con respecto a la producción de desayunos =

$$CMD = \frac{D_1}{C_6} \cdot 100$$

G<sub>3</sub> = Porcentaje de consumo de materias primas con respecto a la producción de medias pensiones y pensiones completas =

$$CMP = \frac{D_2}{C_7 + C_8} \cdot 100$$

G<sub>4</sub> = Porcentaje de consumo de materias primas con respecto a la producción de servicio de habitación =

$$CMS = \frac{D_3}{C_{13}} \cdot 100$$

G<sub>5</sub> = Porcentaje de consumo de materias primas con respecto a la producción de restaurante =

$$CMR = \frac{D_4}{C_9} \cdot 100$$

G<sub>6</sub> = Porcentaje de consumo de materias primas con respecto a la producción de banquetes =

$$CMB = \frac{D_6}{C_{10}} \cdot 100$$

G<sub>7</sub> = Porcentaje de consumo de materias primas con respecto a la producción de *menús ejecutivos* =

$$CME = \frac{D_7}{C_{11}} \cdot 100$$

G<sub>8</sub> = Porcentaje de consumo de materias primas con respecto a la producción de bar =

$$CMA = \frac{D_5}{C_{12}} \cdot 100$$

G<sub>9</sub> = Unidad monetaria de coste de materias primas por cada comida del personal =

$$CMP = \frac{D_8}{B_{14}}$$

G<sub>10</sub> = Porcentaje de consumo de otros aprovisionamientos con respecto a la producción

$$\text{total} = \text{COG} = \frac{E_{11}}{C_{19}} \cdot 100$$

$G_{11}$  = Porcentaje de consumo de otros aprovisionamientos con respecto a la producción

$$\text{de residencia} = \text{COH} = \frac{E_1}{C_2} \cdot 100 ; \text{COH}' = \frac{E_1}{C_2 + C_{13} + C_{14} + C_{15}} \cdot 100$$

$G_{12}$  = Porcentaje de consumo de otros aprovisionamientos con respecto a la producción

$$\text{de restauración} = \text{COR} = \frac{\sum_{i=2}^6 E_i}{C_{18}} \cdot 100$$

$G_{13}$  = Porcentaje de consumo de otros aprovisionamientos con respecto a la producción de otros servicios =

$$\text{COO} = \frac{E_8}{C_{17}} \cdot 100$$

$G_{14}$  = Porcentaje de consumo de otros aprovisionamientos de comercial y administración con respecto al total de la producción =

$$\text{COCA} = \frac{E_9 + E_{10}}{C_{19}} \cdot 100$$

$G_{15}$  = Ratio de servicios exteriores global =  $\text{SEG} = \frac{F_9}{C_{19}}$

$G_{16}$  = Ratio de servicios exteriores de residencia =  $\text{SEH} = \frac{F_1}{C_2}$  ;  $\text{SEH}' = \frac{F_1}{C_2 + C_{13} + C_{14} + C_{15}}$

$G_{17}$  = Ratio de servicios exteriores de restauración =  $\text{SER} = \frac{\sum_{i=2}^5 F_i}{C_{16} + C_{18}} \cdot 100$

$G_{18}$  = Ratio de servicios exteriores de otros servicios =  $\text{SEO} = \frac{F_6}{C_{17}}$

$G_{19}$  = Ratio de servicios exteriores de administración =  $\text{SEA} = \frac{F_7}{C_{19}}$

$G_{20}$  = Ratio de servicios exteriores de comercial =  $\text{SEC} = \frac{F_8}{C_{19}}$

$G_{21}$  = Ratio de tributos =  $\text{TP} = \frac{K_1}{C_{19}}$

$G_{22}$  = Ratio de costes de personal global =  $\text{CPG} = \frac{G_{10}}{C_{19}}$

$$G_{23} = \text{Ratio de costes de personal de residencia} = \text{CPH} = \frac{G_1}{C_2} ; \text{CPH}' = \frac{G_1}{C_2 + C_{13} + C_{14} + C_{15}}$$

$$G_{24} = \text{Ratio de costes de personal de restauración} = \text{CPR} = \frac{\sum_{i=2}^5 G_i}{C_{16} + C_{18}} \cdot 100$$

$$G_{25} = \text{Ratio de costes de personal de otros servicios} = \text{CPO} = \frac{G_6}{C_{17}}$$

$$G_{26} = \text{Ratio de costes de personal de administración} = \text{CPA} = \frac{G_7}{C_{19}}$$

$$G_{27} = \text{Ratio de costes de personal de comercial} = \text{CPC} = \frac{G_8}{C_{19}}$$

$G_{28} = \text{Ratio de costes de personal de desayunos y comedor de grupo} =$

$$\text{CPD} = \frac{G_2}{C_6 + C_7 + C_8}$$

$$G_{29} = \text{Ratio de costes de personal de restaurante} = \text{CPT} = \frac{G_3}{C_9}$$

$$G_{30} = \text{Ratio de costes de personal de bar} = \text{CPB} = \frac{G_4}{C_{12}}$$

$G_{31} = \text{Ratio de costes de personal de salones, ejecutivos y banquetes} =$

$$\text{CPS} = \frac{G_5}{C_{10} + C_{11} + C_{16}}$$

$$G_{32} = \text{Ratio de costes de personal de inactivos} = \text{CPI} = \frac{G_9}{C_{19}}$$

$$G_{33} = \text{Ratio de gastos financieros totales} = \text{CFT} = \frac{L_1}{C_{19}}$$

$$G_{34} = \text{Ratio de gastos financieros de exigible a largo plazo} = \text{CFE} = \frac{L_2}{C_{19}}$$

$$Cl_1 = \text{Ratio de costes e ingresos globales} = \text{CIG} = \frac{I_{10}}{C_{19}}$$

$$Cl_2 = \text{Ratio de costes e ingresos de residencia} = \text{CIH} = \frac{I_1}{C_2 + C_{13} + C_{14} + C_{15}}$$

$$Cl_3 = \text{Ratio de costes e ingresos de restauración} = CIR = \frac{\sum_{i=2}^5 I_i}{C_{16} + C_{18}}$$

$$Cl_4 = \text{Ratio de costes e ingresos de otros servicios} = CIO = \frac{I_6}{C_{17}}$$

$$Cl_5 = \text{Ratio de costes e ingresos de restaurantes} = CIT = \frac{I_3}{C_9}$$

$Cl_6 = \text{Ratio de costes e ingresos de restauración de grupos y desayunos} =$

$$CID = \frac{I_2}{C_6 + C_7 + C_8}$$

$$Cl_7 = \text{Ratio de costes e ingresos de bar} = CIB = \frac{I_4}{C_{12}}$$

$Cl_8 = \text{Ratio de costes e ingresos de salones, ejecutivos y banquetes} =$

$$CIS = \frac{I_5}{C_{10} + C_{11} + C_{16}}$$

$$Cl_9 = \text{Ratio de costes de administración e ingresos totales} = CIA = \frac{I_7}{C_{19}}$$

$$Cl_{10} = \text{Ratio de costes comerciales e ingresos totales} = CIC = \frac{I_8}{C_{19}}$$

$$M_1 = \text{Margen de explotación del hotel} = MEG = \frac{J_8}{C_{19}} \cdot 100$$

$$M_2 = \text{Margen del servicio de residencia} = MEH = \frac{J_1}{C_2 + C_{13} + C_{14} + C_{15}} \cdot 100$$

$$M_3 = \text{Margen de servicio de restauración} = MER = \frac{\sum_{i=2}^5 J_i}{C_{16} + C_{18}}$$

$$M_4 = \text{Margen de otros servicios} = MET = \frac{J_7}{C_{17}} \cdot 100$$

$$M_5 = \text{Margen de desayunos y restauración de grupos} = MED = \frac{J_2}{C_6 + C_7 + C_8} \cdot 100$$

$$M_6 = \text{Margen de restaurante} = \text{MEU} = \frac{J_3}{C_9} \cdot 100$$

$$M_7 = \text{Margen del bar} = \text{MEB} = \frac{J_4}{C_{12}} \cdot 100$$

$$M_8 = \text{Margen de ejecutivos, salones y banquetes} = \text{MEJ} = \frac{J_5}{C_{10} + C_{11} + C_{16}} \cdot 100$$

$$E_1 = \text{Rentabilidad de la explotación} = \text{RE} = \frac{J_8}{H_8} \cdot 100$$

$$E_2 = \text{Rentabilidad del servicio de residencia} = \text{RSH} = \frac{J_1}{H_1} \cdot 100$$

$$E_3 = \text{Rentabilidad del servicio de restauración} = \text{RSR} = \frac{J_7}{\sum_{i=2}^5 H_i} \cdot 100$$

$$E_4 = \text{Rentabilidad de otros servicios} = \text{RSO} = \frac{J_6}{H_6} \cdot 100$$

$$E_5 = \text{Rentabilidad del servicio de desayunos y del comedor de grupos} = \text{RSD} = \frac{J_2}{H_2} \cdot 100$$

$$E_6 = \text{Rentabilidad del servicio de restaurante} = \text{RST} = \frac{J_3}{H_3} \cdot 100$$

$$E_7 = \text{Rentabilidad del servicio de bar} = \text{RSB} = \frac{J_4}{H_4} \cdot 100$$

$$E_8 = \text{Rentabilidad del servicio de salones, ejecutivos y banquetes} = \text{RSJ} = \frac{J_5}{H_5} \cdot 100$$



## **5. Estudio empírico sobre la introducción de la contabilidad de gestión y el cuadro de mando en las cadenas hoteleras en España**

### **5.1. Introducción**

Hasta el presente capítulo se han analizado varios aspectos vinculados a la gestión hotelera, tanto desde un punto de vista descriptivo como teórico, prestando especial atención a los diversos estudios realizados al respecto.

Así, por ejemplo, en el primer capítulo hemos descrito la importancia de las tecnologías de la información en el sector hotelero, la evolución que han tenido, el grado de penetración en las industrias hoteleras que mostraban los diferentes estudios, así como la importancia, creciente, que los gestores les dedicaban.

En el segundo capítulo, a través de la evolución del concepto de contabilidad de gestión, hemos ido viendo la importancia creciente de dicha disciplina, así como las diferentes tendencias, aproximaciones, usos y aplicaciones que ha tenido, y tiene, en la empresa.

En el tercer y cuarto capítulo hemos descrito en detalle las diversas técnicas que pueden ser utilizadas por las empresas hoteleras para estructurar la información de gestión de manera eficiente para la toma de decisiones, así como las técnicas de presupuestación, indicadores y cuadros de mando utilizados, prestando especial atención a los indicadores no monetarios, como puede ser la calidad de servicio ofrecida y percibida.

En este capítulo, y a través de la investigación empírica realizada, pretendemos analizar diversas cuestiones, básicamente:

- Conocer la importancia que los gestores de las cadenas hoteleras conceden a la contabilidad de gestión.
- Verificar el grado de implantación de USALI, tanto desde el punto de vista de imputación contable como de estructura organizativa por departamentos.
- Comprobar las bases de realización de los presupuestos anuales y la existencia o no de planificación a medio plazo.
- Comprobar el nivel de realización de cuadros de mando y el grado de penetración de indicadores no financieros.
- Verificar el grado de implantación de tecnologías de información de apoyo a la gestión.

En definitiva, el estudio empírico nos ha de permitir conocer, sobre la muestra analizada, el nivel de importancia que se concede a la contabilidad de gestión, el nivel de

implantación de USALI, la existencia de una visión estratégica y su correspondiente cuadro de mando y, finalmente, el grado de implementación de tecnologías de la información como apoyo a la gestión hotelera.

## **5. 2. Metodología de la encuesta realizada**

En el momento de plantearnos la metodología de investigación nos inclinamos, por diferentes motivos, por la realización de una encuesta. Por un lado, porque nos facilitaría lograr una mayor representatividad en los resultados obtenidos, frente a la entrevista, al permitirnos abarcar un mayor número de establecimientos. Por otro lado, la encuesta ofrecía una mayor homogeneización de las preguntas y respuestas y una mayor posibilidad de obtener resultados tabulados correctamente, aunque facilitando la opción de respuesta abierta en algunos apartados. En definitiva, a través de la respuesta a la encuesta entendíamos que se podía cubrir el objetivo de conocer los aspectos mencionados anteriormente en las principales cadenas hoteleras con presencia en España.

Para la realización de la encuesta se efectuó una llamada previa a la persona de contacto, normalmente el director financiero del hotel o del grupo hotelero, mediante la cual se presentaba el doctorando y le informaba del estudio que se estaba realizando y de los objetivos del mismo, garantizando la confidencialidad de las respuestas y anticipándole el envío del cuestionario por correo ordinario, incluyendo un sobre franqueado de respuesta. Posteriormente, durante el proceso de gestión de respuestas, se realizaron diversas llamadas telefónicas y envíos de correos electrónicos, habiéndose recibido algunas de dichas respuestas a través del mismo medio.

Para seleccionar los hoteles/cadenas de la muestra, procedimos a verificar en tres fuentes estadísticas cuáles eran los principales grupos hoteleros, definiendo como principales la variable volumen de facturación.

Las principales problemáticas que nos encontramos durante dicho proceso fueron las siguientes:

- Por un lado, la divergencia de información entre fuentes, puesto que aunque refiriéndose teóricamente la información al mismo ejercicio económico (2000), los datos obtenidos no eran coincidentes, sino en algunos casos extremadamente divergentes.



- En aquellos casos en los que no coincidía el operador con el gestor del hotel, encontrábamos en las fuentes ambas empresas, lo cual obligaba a descartar una de las dos para no duplicar el hotel/cadena en la muestra.
- Algunas cadenas hoteleras no presentaban su facturación agrupada, por no consolidar contable o fiscalmente sus sociedades, lo cual podía desvirtuar la facturación global de la cadena hotelera.

Para cada una de estas tres fuentes de información realizamos una primera selección de los principales establecimientos, de acuerdo al criterio mencionado de facturación.

- Hoteles/cadenas hoteleras que, según Dun&Bradstreet (2002), declaraban una facturación superior a 30 millones de euros; seleccionando, sobre la base de dicho criterio, los mostrados en la figura 5.1.

HOTEL /CADENA	Millones euros
Sol Meliá	381,33
Riu Hotels	331,77
Paradores de Turismo de España	219,08
NH Hoteles	132,66
Hoteles Catalonia	100,97
Hostelería Unida	69,82
Promociones Eurobuilding	64,95
Hoteles de la Villa Olímpica	64,90
Grupo Hoteles Playa	54,11
Hoteles Sunwing	50,15
Grubages Inversión Hotelera	43,19
AC Hoteles	42,07
R.C. Spain	36,48
CigaHotels Spain	34,88
Inversiones Hotel Playa Duque	34,34
Industrias Hoteleras del Mediterráneo	34,23
H. Santos D	32,72
Grupo Iberostar	32,03
Inversiones Hoteleras Toledo	30,73
Barcelona projects	30,69
Hotetur Club	30,62
Grupo Empresas Alonso Mari	30,44

Figura 5.1. Hoteles y cadenas hoteleras con facturación superior a 30 millones de euros. Dun & Bradstreet (2002)

- Hoteles/cadenas hoteleras que, según la base de datos SABI (Sistema de Análisis de Balances Ibéricos, 2002), a partir de declaraciones a los registros mercantiles, declaraban una facturación superior a 30 millones de euros; seleccionando los establecimientos mostrados en la figura 5.2.

HOTEL /CADENA	Millones euros
Iberostar	1.457,99
Sol Meliá	1.016,07
NH Hoteles	764,76
Sol Meliá	583,40
Inmotel Inversiones, S.A. (Extin.)	394,62
Riusa	392,24
Riusa	357,79
Inmotel Inversiones, S.A. (Extin.)	327,32
Barceló	235,21
Paradores de Turismo	224,44
Grubarges	192,50
NH Hoteles, S.A.	160,53
NH Hoteles, S.A. (Extin.)	154,73
Creativ Hotel Buenaventura, S.A.	146,25
Tryp, S.A. (Extin.)	144,78
Hostelería Unida, S.A.	107,84
Grupo Inversor Hesperia, S.A.	101,15
Eurobuilding, S.A. (Extin.)	100,47
Nacional Hotelera, S.L.	91,18
Riu Hotels, S.A.	84,23
Hostelería Unida, S.A.	78,22
NH Hoteles, S.A. (Extin.)	76,22
Hotel de la Villa Olímpica, S.A.	67,88
Eurobuilding, S.A. (Extin.)	67,18
Grupo Hoteles Playa, S.A.	66,94
Riu Hotels, S.A.	66,68
Hotel Don Pedro, S.A. (Extin.)	53,77
Grupo Empresas Alonso Mari	52,79
Ind. Hoteleras del Mediterráneo	42,47
Barcelona Projects, S.A.	41,31
Ventero y Muñoz, S.A.	38,72
Iberostar	37,19
Nordotel, S.A.	37,02
Cigahotels España, S.L.	37,01
Inv Hoteleras Playa Duque	36,83
Grupo Empresas Alonso Mari	35,61
R-C Spain, S.L.	35,32
Hotetur Club, S.L.	34,66
Jandia Playa, S.A.	33,48
Agrupacion Hotelera Doliga, S.A.	33,14
Hoteles Sunwing, S.A.	32,97
H Santos D, S.L.	32,76
Grupo Turistico Barceló, S.L.	32,53
Sa Coma Resort, S.A.	31,90
Royal Cupido, S.A.	31,88
Hotel Princesa Sofía, S.L.	31,85
Mare Nostrum Resort, S.L.	31,59
Recyg, S.A.	31,24
Grupotel Dos, S.A.	30,38

Figura 5.2. Hoteles y cadenas hoteleras con facturación superior a 30 millones de euros.  
 Base de datos SABI

- Hoteles/cadenas hoteleras que, según Fomento de la Producción (2002), declaraban una facturación superior a 4 millones de euros, seleccionando los mostrados en la figura 5.3. En esta fuente establecimos el nivel de corte en 4 millones de euros y no en 30 millones de euros, como en los dos casos anteriores, puesto que solamente cuatro grupos hoteleros hubiesen cumplido esta restricción. Por lo tanto, se pone de manifiesto la divergencia en la información financiera en función de las diversas fuentes utilizadas.

HOTEL /CADENA	Millones euros
Inmotel Inversiones, S.A.	76,26
Riusa II, S.A.	72,00
Sol Meliá, S.A.	66,27
Paradores de Turismo	28,83
Tryp, S.A.	15,68
Promociones Eurobuilding	10,38
Hostelería Unida, S.A.	10,20
Hotel de la Villa Olímpica	8,00
Hoteles Sunwing, S.A.	6,10
H 10, S.A.	6,00
Riu Hotels, S.A.	5,61
Cigahotels España, S.A.	5,42
Ciga Internat Hotels Corp.	5,35
Inv. Hoteleras Playa Duque	5,30
Bouganville Playa Hoteles	5,28
Sonco Canarias, S.A.	5,10
Soteltur, S.L.	5,00
Grupo Hoteles Playa, S.A.	4,88
Tropical Hoteles, S.A.	4,87
R.C. Spain, S.L.	4,80
Nordotel, S.A.	4,71
Sea Side Hotel, S.A.	4,65
Barcelona Projects, S.A.	4,60
H. Santos D, S.A.	4,43
Mare Nostrum Resort, S.L.	4,13

Figura 5.3. Hoteles y cadenas hoteleras con facturación superior a 4 Millones de euros Fomento de la producción (2002)

Como se puede observar, la divergencia entre fuentes es increíblemente considerable, por lo que escogimos los establecimientos hoteleros aplicando un cierto carácter subjetivo al seleccionar la muestra final:

- Establecimientos que figuraban bajo cualquiera de las tres fuentes seleccionada, los cuales se muestran en la figura 5.4.

Sol Meliá Riu Paradores de Turismo de España NH Hoteles Hostelería Unida (HUSA) Grupo Hoteles Playa Hoteles Sunwing R.C. Spain (Hotel Arts) CigaHotels Spain Inversiones Hotel Playa Duque H. Santos D Barcelona Projects (Hotel Juan Carlos I)
--

Figura 5.4. Hoteles y cadenas hoteleras incluidos en las tres fuentes de información (figuras 5.1 a 5.3)  
Elaboración propia

- Establecimientos que figuraban bajo dos de las fuentes seleccionadas, los cuales se muestran en la figura 5.5.

Iberostar Hoteles y Apartamentos, S.L. Grupo Empresas Alonso Mari Hotetur Club Industrias Hoteleras del Mediterráneo Nordotel, S.A. Mare Nostrum Resort, S.L.
--

Figura 5.5. Hoteles y cadenas hoteleras incluidos en dos fuentes de información (figuras 5.1 a 5.3)  
Elaboración propia

- Establecimientos que figuraban sólo bajo una fuente pero que, en función del conocimiento del sector, son sin duda relevantes, los cuales se incluyen en la figura 5.6.

Hoteles Catalonia AC Hoteles H 10, S.A. Soteltur, S.L. (Occidental) Barceló Corporación Empresarial, S.A. Grupo Inversor Hesperia, S.A. Hotel Princesa Sofía, S.L.
--

Figura 5.6. Hoteles y cadenas hoteleras relevantes incluidos en una fuente de información (figuras 5.1 a 5.3)  
Elaboración propia

- Finalmente, se añadieron (figura 5.7.) otros establecimientos que aun no figurando en ninguna de las relaciones anteriores, se consideró conveniente añadirlos a la muestra, bien por haberse constituido el establecimiento con posterioridad a 2000, bien por motivos de relevancia en el sector.

Port Aventura Hoteles
Blau Mar
Confortel
Le Meridien
Hilton Barcelona
Derby Hotels
Hospes
Hotenco
Reig Patrimonial
Hotel Alimara

Figura 5.7. Hoteles y cadenas hoteleras adicionados, aun no figurando en las figuras 5.1 a 5.3.  
 Elaboración propia

En la figura 5.8. se ofrece un cuadro resumen de las encuestas remitidas y las respuestas recibidas, para cada uno de los grupos conformados en función de los criterios de selección antes mencionados. Tal como posteriormente se analiza en la figura 5.11, las cadenas hoteleras seleccionadas, a través de este criterio, para remitir el cuestionario se pueden considerar representativas, aunque estadísticamente no extrapolables.

	<u>ENVIADAS</u>	<u>RECIBIDAS</u>	<u>PORCENTAJE RESPUESTA</u>
Hoteles comunes en las tres fuentes	12	8	66,7 %
Hoteles comunes en dos de las fuentes	6	3	50,0 %
Hoteles en una fuente, pero relevantes	7	6	85,7 %
Hoteles adicionados	10	10	100,0 %
Subtotal, sin hoteles adicionados	25	17	68,0 %
Total	35	27	77,1 %

Figura 5.8. Resumen de cuestionarios remitidos y respuestas recibidas  
 Elaboración propia

Por lo tanto, observamos que el nivel de respuesta obtenido se puede considerar muy satisfactorio, pues de los 35 cuestionarios remitidos se han obtenido 27 respuestas, que representa un del 77,1 %, porcentaje que se reduce a un 68 %, aún notablemente alto, si no se consideran los hoteles adicionados bajo los criterios indicados en la figura 5.7.

El porcentaje de respuesta alcanzado se puede considerar muy satisfactorio con relación a otras investigaciones similares. García y otros (1993) realizaron un estudio sobre diversos aspectos vinculados al nivel de implantación de la auditoría en España y en el Reino Unido. En dicho estudio, los cuestionarios enviados y recibidos para cada uno de los grupos en los que dividieron la muestra, así como los devueltos por correo, se muestran en la figura 5.9.

	Enviados	Devueltos (por errores en los datos)	Recibidos y conformes		Porcentaje de respuestas (envíos-devueltos)	
			Valor absoluto	%	España	Reino Unido
Audidores	998	40	171	39,22	17,85	45,3
Dir. financieros	763	57	103	23,62	14,59	37,2
Usuarios	1.244	48	162	37,16	13,55	34,4
TOTAL	3.005	145	436	100	15,25	38,2

Figura 5.9. Ratios de respuestas al estudio sobre la implantación de la auditoría  
 García y otros (1993)

En la tabla anterior observamos que, del envío realizado, neto ya de cuestionarios devueltos por errores en las direcciones, el nivel de respuestas se situó en el 15,25 %.

Los porcentajes de respuestas habitualmente recibidos en España en los envíos por correo se sitúan entre el 10 % y el 20 % (Ortega, 1994), porcentaje en el que se encuentra la encuesta realizada por la Compañía Telefónica Nacional de España a todos sus abonados, en la que se obtuvo un índice del 11,75 % de respuestas sobre los cuestionarios enviados. El mismo autor indica que en otras encuestas realizadas se han obtenido, no obstante, porcentajes superiores, situados entre el 30 y 40 %. En otros países, tradicionalmente más habituados a esta técnica, se llega en ocasiones a porcentajes de respuestas comprendidos entre el 60 y 80 %.

Sobre la base de las respuestas recibidas, procedimos a clasificar los cuestionarios en cuatro grupos o segmentos:

- Gran cadena española, entendiendo como tal a aquellas cadenas hoteleras españolas, con presencia tanto en España como en el extranjero, que tuvieran un número de hoteles en su cadena superior a cincuenta. Ocho de las cadenas que respondieron cumplían dicha condición.
- Cadena española, entendiendo como tal a aquellas cadenas hoteleras con las mismas características de presencia, tanto nacional o internacional, pero que el número de hoteles fuera inferior a cincuenta.
- Cadena internacional, entendiendo como tal a aquellas cadenas multinacionales, con escasa presencia en España (uno/dos hoteles) pero con gran presencia internacional, correspondiendo cinco hoteles a este segmento.
- Hoteles individuales, que corresponde a aquellos hoteles no vinculados a ninguna cadena hotelera.

De esta forma, los hoteles/cadenas hoteleras, han sido agrupados en estas cuatro categorías que se resumen en la figura 5.10.

	Hoteles	Habitaciones
GRAN CADENA ESPAÑOLA		
SOL MELIÁ		
RIU HOTELS		
NH HOTELES		
HOSTELERÍA UNIDA (HUSA)		
HOTETUR CLUB		
AC HOTELES		
OCCIDENTAL HOTELES		
BARCELÓ CORPORACIÓN EMPRESARIAL	1.178	231.062
CADENA ESPAÑOLA		
GRUPO HOTELES PLAYA		
GRUPO EMPRESAS ALONSO MARÍ		
INDUSTRIAS HOTELERAS DEL MEDITERRÁNEO		
H-10		
GRUPO INVERSOR HESPERIA		
CONFORTEL		
HOTELES DERBY		
HOTENCO HOTEL	138	29.479
CADENA INTERNACIONAL		
R.C. SPAIN (HOTEL ARTS)		
CIGAHOTELS ESPAÑA		
PRINCESA SOFÍA		
LE MERIDIEN		
HILTON BARCELONA	5	1.946
HOTEL INDIVIDUAL		
INVERSIONES HOTEL PLAYA DUQUE		
PROMOCIONES BLAU MAR		
HOSPES HOTELES		
REIG PATRIMONIAL		
ALIMARA HOTEL		
PORT AVENTURA HOTELES	9	2.246
CUESTIONARIOS NO RESPONDIDOS		
PARADORES DE TURISMO DE ESPAÑA		
HOTELES SUNWING		
H. SANTOS D		
BARCELONA PROJECTS		
IBEROSTAR HOTELES Y APARTAMENTOS		
NORDOTEL		
MARE NOSTRUM RESORT		
HOTELES CATALONIA		

Figura 5.10. Asignación respuestas recibidas a cuatro categorías de segmentación y respuestas no recibidas  
 Elaboración propia

En el apartado 1.3.2. (figura 1.21) mostrábamos el último ranking de cadenas hoteleras disponibles (año 2000) en función del número de camas. En la figura 5.11 se observa una comparación entre dicho ranking y los establecimientos ahora incluidos en la investigación realizada:

<u>En el ranking</u>	<u>En la muestra</u>
1 GRUPO SOL – MELIÁ	Respuesta obtenida
2 RIU HOTELES	Respuesta obtenida
3 FIESTA HOTELS	No circularizado
4 NH HOTELES	Respuesta obtenida
5 BARCELÓ HOTELS	Respuesta obtenida
6 IBEROSTAR	Respuesta NO obtenida
7 HOTELES TRYP	Adquirido por el Grupo Sol Meliá
8 OCCIDENTAL HOTELES	Respuesta obtenida
9 PARADORES DE TURISMO DE ESPAÑA	Respuesta NO obtenida
10 H10 HOTELS	Respuesta obtenida, incluido en cadena española
11 GRUPO HUSA	Respuesta obtenida

Figura 5.11. Comparación ranking cadenas hoteleras españolas y muestra del estudio  
Elaboración propia a partir del estudio y de Federación Española de Hostelería (2001)

Por lo tanto, podemos observar que de las primeras once cadenas hoteleras a dicha fecha (diez considerando que Tryp fue posteriormente adquirida por Sol Meliá), se han obtenido respuestas de siete, que representa un 70 % de éxito.

La encuesta (se incluye un ejemplo de la misma en el anexo 5.5.1.) constaba de diversas secciones, totalizando 50 preguntas:

- La primera parte era principalmente descriptiva y base para realizar la segmentación.
- La segunda parte planteaba preguntas iniciales sobre contabilidad de gestión, su utilidad y sobre si el establecimiento recibía algún asesoramiento en dicha materia (5 preguntas).
- La tercera parte incluía preguntas sobre contabilidad de costes, los departamentos en que está dividido el hotel, el uso de costes estándar, así como preguntas sobre el tratamiento de imputación que se da a operaciones hoteleras frecuentes (26 preguntas).
- La cuarta parte abordaba preguntas sobre el proceso presupuestario, los criterios de confección del mismo, la existencia de planificación estratégica, etcétera (9 preguntas).
- En la quinta parte se incluían preguntas sobre la existencia o no de cuadro de mando, la información reportada y su periodicidad (8 preguntas).
- La última parte de la encuesta incluía 2 preguntas sobre el grado de implantación de las tecnologías de la información y los principales retos en dicha área.



En líneas generales, la encuesta, tal como indicábamos anteriormente, estaba basada en preguntas cerradas y, excepcionalmente, en abiertas. Dichas preguntas abiertas fueron codificadas, una vez recibidos los cuestionarios, de forma que permitieran su tabulación posterior como si inicialmente hubiesen sido formuladas como una pregunta cerrada.

Antes de proceder a describir los datos obtenidos, y las conclusiones que de las mismas se derivan, debemos hacer una serie de preámbulos metodológicos. A efectos de tabulación, los datos se han agregado en siete segmentos:

- Los cuatro segmentos «puros» ya antes mencionados:
  - Grandes cadenas hoteleras españolas.
  - Cadenas hoteleras españolas.
  - Cadenas hoteleras internacionales.
  - Otros hoteles.
- Agrupación de las cadenas hoteleras españolas, tanto las grandes cadenas como la otra categoría, dando lugar a:
  - Subtotal cadenas hoteleras españolas.
- Agrupación de las cadenas hoteleras, tanto españolas como internacionales, dando lugar a:
  - Subtotal cadenas hoteleras.
- Suma de todos los cuestionarios recibidos:
  - Total.

El objetivo perseguido con las distintas segmentaciones es observar la posible divergencia de datos entre los diferentes subgrupos creados. Así, por ejemplo, creemos que mientras que la representatividad de las cadenas hoteleras, especialmente de las grandes cadenas hoteleras, es muy alta, la de las cadenas internacionales es alta y la de los hoteles es claramente inexistente.

El método estadístico utilizado en la representación de los datos de las encuestas, ha sido la tabla de contingencia. Esta tabla es un medio muy utilizado en la tabulación de encuestas, ya que permite una fácil interpretación y comprensión de los datos contenidos. La tabla de contingencia permite representar simultáneamente variables discretas o continuas reagrupadas en clases.

Considerada una población, o una muestra formada por  $N$  individuos, sobre los que se quiere analizar simultáneamente dos variables, atributos o factores, designaremos  $X$  e  $Y$  a las dos variables. Las modalidades o clases de  $X$  se designarán por  $x_1, \dots, x_e$ , y las de  $Y$

por  $y_1, \dots, y_k$ , siendo  $n_{ij}$  el número de individuos para los cuales  $X$  toma el valor de  $x_i$  y  $Y$  toma el valor de  $y_j$ .

Cada fila y columna corresponden a una submuestra particular. La fila de índice  $i$  es la distribución en  $y_1, \dots, y_k$ , de los individuos para los cuales la variable  $X$  toma el valor  $x_i$ . La columna de índice  $j$  es la distribución sobre  $x_1, \dots, x_e$ , de los individuos para los cuales la variable  $Y$  toma el valor  $y_j$ .

La tabla de contingencia tendrá la siguiente forma:

	$y_1$	$y_2$	...	$y_j$	...	$y_k$	T. Marg
$x_1$	$n_{11}$	$n_{12}$	...	$n_{1j}$	...	$n_{1k}$	$n_{1\cdot}$
$x_2$	$n_{21}$	$n_{22}$	...	$n_{2j}$	...	$n_{2k}$	$n_{2\cdot}$
...	...	...	...	...	...	...	...
$x_i$	$n_{i1}$	$n_{i2}$	...	$n_{ij}$	...	$n_{ik}$	$n_{i\cdot}$
...	...	...	...	...	...	...	...
$x_e$	$n_{e1}$	$n_{e2}$	...	$n_{ej}$	...	$n_{ek}$	$n_{e\cdot}$
T. Marg	$n_{\cdot 1}$	$n_{\cdot 2}$	...	$n_{\cdot j}$	...	$n_{\cdot k}$	$N$

De la interpretación de la tabla se obtiene que el marginal de una modalidad  $x_i$  de la variable  $X$  es igual a la suma de las frecuencias  $n_{ij}$  desde  $j=1$  hasta  $k$ .

De este modo obtenemos que los marginales de modalidades de  $X$  e  $Y$  se obtienen de la

forma  $n_{i\cdot} = \sum_{j=1}^k n_{ij}$  y  $n_{\cdot j} = \sum_{i=1}^e n_{ij}$  respectivamente. Asimismo se observa que la suma de

marginales de cada variable es igual a  $N$ , tal y como se recoge en la siguiente fórmula:  $N$

$$= \sum_{i=1}^e n_{i\cdot} = \sum_{j=1}^k n_{\cdot j} = \sum_{i=1}^e \sum_{j=1}^k n_{ij}$$

Las distribuciones marginales vienen dadas por:

Variable X	Frecuencia
$x_1$	$n_{1\cdot}$
$x_2$	$n_{2\cdot}$
...	...
$x_i$	$n_{i\cdot}$
...	...
$x_e$	$n_{e\cdot}$
	$N$

Variable Y	Frecuencia
$y_1$	$n_{\cdot 1}$
$y_2$	$n_{\cdot 2}$
...	...
$y_j$	$n_{\cdot j}$
...	...
$y_k$	$n_{\cdot k}$
	$N$

Las distribuciones condicionadas son aquellas en las que se tiene en cuenta una variable X, en función de una modalidad ( $y_j$ ) de otra variable Y. De este modo las condicionadas tanto para X como para Y quedarían recogidas en la siguiente tabla:

$n(X / Y = y_j)$	Frecuencia
$x_1$	$n_{1j} / n_{.j}$
$x_2$	$n_{2j} / n_{.j}$
...	...
$x_i$	$n_{ij} / n_{.j}$
...	...
$x_e$	$n_{ej} / n_{.j}$
	$(n_{.j} / n_{.j}) = 1$

$n(Y / X = x_i)$	Frecuencia
$y_1$	$n_{i1} / n_{.i}$
$y_2$	$n_{i2} / n_{.i}$
...	...
$y_j$	$n_{ij} / n_{.i}$
...	...
$y_k$	$n_{ik} / n_{.i}$
	$(n_{.i} / n_{.i}) = 1$

Partiendo de los valores absolutos contenidos en la tabla de contingencia, podemos hallar los valores condicionados de una modalidad ( $x_i$ ) a otra modalidad ( $y_j$ ) al dividir la frecuencia absoluta de estas dos modalidades ( $n_{ij}$ ) entre el marginal de la modalidad a que condicionamos ( $n_{.j}$ ). La suma de las modalidades de una variable X condicionadas a una misma modalidad de otra variable Y es igual a la unidad:  $\sum_{i=1}^e n_{ij} / n_{.j} = 1$ . No obstante,

en las tablas utilizadas a continuación, las frecuencias condicionadas aparecen en base cien y no en base uno, para permitir una mayor facilidad de interpretación.

Tomando la misma notación anterior (X en vertical e Y en horizontal), las tablas que muestran los porcentajes verticales recogen las condicionadas de X a modalidades de Y. Del mismo modo, las tablas que muestran los porcentajes horizontales recogen las condicionadas de Y a modalidades de X.

Veamos un ejemplo, comparando una misma pregunta tabulada con porcentajes verticales (figura 5.12) y con porcentajes horizontales (figura 5.13).

I2. Formación del responsable de contabilidad de gestión (PORCENTAJE DE RESPUESTA VERTICAL)							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Licenciado en CCEE	55,6	52,4	56,3	50	62,5	40	66,7
Licenciado en CCEE más MBA	14,8	14,3	18,8	25	12,5	-	16,7
Otra titulación universitaria	14,8	19	18,8	25	12,5	20	-
Otra titulación no universitaria	7,4	4,8	-	-	-	20	16,7
Ns/Nc	7,4	9,5	6,3	-	12,5	20	-
Total	100	100	100	100	100	100	100

Figura 5.12. Ejemplo de pregunta tabulada con porcentajes verticales

I2. Formación del responsable de contabilidad de gestión (PORCENTAJE DE RESPUESTA HORIZONTAL)							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Licenciado en CCEE	100	73,3	60	26,7	33,3	13,3	26,7
Licenciado en CCEE más MBA	100	75,0	75	50,0	25,0	-	25,0
Otra titulación universitaria	100	100,0	75	50,0	25,0	25,0	-
Otra titulación no universitaria	100	50,0	-	-	-	50,0	50,0
Ns/Nc	100	100,0	50	-	50,0	5,0	-

Figura 5.13. Ejemplo de pregunta tabulada con porcentajes horizontales

Al analizar la figura 5.12. vemos que los porcentajes verticales nos indican para cada uno de los segmentos y subsegmentos cómo se han repartido, en base 100, las respuestas para cada una de las opciones. Así, por ejemplo, a nivel de subtotal de las cadenas hoteleras, el 52,4 % respondió que el responsable de contabilidad de gestión era licenciado en Ciencias Económicas o Empresariales, el 14,3 % era licenciado en Ciencias Económicas o Empresariales y, adicionalmente, había realizado un master en Administración de Empresas, el 19 % tenía una titulación universitaria diferente a la licenciatura en Económicas o Empresariales, el 4,8 % tenía una titulación no universitaria y el 9,5 % no sabía o no contestó (ns/nc). Ofrece, por lo tanto, una información de distribución de respuestas dentro del segmento. Esto es lo mismo que decir que se representan las frecuencias obtenidas al condicionar la pregunta X «Formación del

responsable de contabilidad de gestión» a la modalidad  $y_1$  de la variable Y, siendo Y las diferentes «cadenas hoteleras» e  $y_1$  el «subtotal de cadenas hoteleras».

Por su parte, la información tabulada de forma horizontal (figura 5.13), ofrece información partiendo de las respuestas obtenidas. Así, en la columna total no se ofrece el porcentaje (que sería, obviamente, 100 %), sino el número de respuestas en valor absoluto, y a partir de aquí se puede comprobar en qué segmento o subsegmento se han producido estas respuestas. Por ejemplo, quince respuestas han indicado que el responsable de control de gestión es licenciado en Ciencias Económicas o Empresariales, de forma que las respuestas se han producido en un 26,7 % en las grandes cadenas hoteleras españolas, el 33,3 % en las cadenas hoteleras españolas, el 13,3 % en las cadenas hoteleras internacionales y el 26,7 % en los otros hoteles (como se indicaba, la suma de estos porcentajes es 100 %). Por lo tanto se ha condicionado la variable Y «Cadenas hoteleras» a una modalidad  $x_1$  de la variable X, siendo  $x_1$  «Licenciado en Ciencias Económicas o Empresariales» y X «Formación del responsable de contabilidad de gestión».

Las figuras mostradas a continuación se han elaborado partiendo de tablas de contingencia, aunque se han modificado para mejorar la capacidad de análisis. Cada tabla de contingencia se ha dividido en tres subtablas, que recogen las frecuencias absolutas, las condicionadas verticales y las condicionadas horizontales. Excepto en algún caso particular, las tabulaciones mostradas en este trabajo responden a un análisis vertical, desde el momento que, como se ha visto, reflejan la distribución de las respuestas en cada segmento. Adicionalmente se han realizado análisis bivariantes entre todas las preguntas del cuestionario y seis preguntas del mismo que a priori se consideraron más significativas, y que son las siguientes:

- Utilidad, a su juicio, de la información que suministra la contabilidad de gestión en el día de hoy.
  - Media
  - Alta
  - Muy alta
- ¿Utiliza algún sistema contable propuesto por algún organismo?
  - Sí
  - No
- ¿Utiliza su hotel el *Uniform system of accounts for the lodging industry*, USALI?
  - Sí
  - No

- ¿Calcula costes de oportunidad?
  - Sí
  - No
- ¿Utiliza costes estándares?
  - Sí
  - No
- ¿Tiene el hotel establecido un plan estratégico?
  - Sí
  - No
- ¿Tiene el hotel implantado un cuadro de mando?
  - Sí
  - No

Dicho análisis permite comprobar, por ejemplo, como posteriormente se verá, hasta qué punto las cadenas hoteleras que contestan afirmativamente a que disponen de un plan estratégico disponen, a su vez, de un cuadro de mando. Si no fuese a través de este análisis de bivariabilidad, dicho análisis no sería posible.

### 5.3. Presentación de los resultados obtenidos en el estudio empírico

En el presente apartado se pretende mostrar los resultados obtenidos en la investigación empírica realizada, de acuerdo a la muestra, segmentos y metodología antes mencionados. Al objeto de cumplir dicho objetivo, hemos dividido el análisis de dicha investigación en seis áreas diferentes:

- Recursos utilizados para desarrollar la contabilidad de gestión e importancia que los responsables de la misma le otorgan.
- Grado de utilización de los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión.
- Grado de implantación del *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI).
- Nivel de utilización de sistemas previsionales de gestión como, por ejemplo, la planificación estratégica y el presupuesto anual.
- Utilización de indicadores y del cuadro de mando.
- Nivel de implantación de tecnologías de la información.

### 5.3.1. Recursos utilizados para desarrollar la contabilidad de gestión e importancia concedida a la misma

En este primer grupo de preguntas pretendemos observar si los responsables de contabilidad de gestión de las cadenas hoteleras consideran necesaria la existencia de la misma en los hoteles, así como la importancia y utilidad que le conceden. Asimismo, el nivel de titulación académica de los responsables y la existencia o no de asesores profesionales podrá aportarnos información, desde otra vertiente, acerca de la importancia y relevancia de la contabilidad de gestión en el sector.

En la pregunta I1 (¿Desarrolla alguna persona de su equipo algún tipo de contabilidad de gestión?), el 100 % de las respuestas contestaron afirmativamente, por lo que todas las entidades consideran que tiene implantada, en mayor o menor medida, contabilidad de gestión.

Ahora bien, ¿qué formación tiene el responsable de contabilidad de gestión? En la figura 5.14 se observa que, en el subtotal cadenas españolas, el 52,4 % es licenciado en Ciencias Económicas o Empresariales, porcentaje que se incrementa hasta el 66,7 % si consideramos aquellos licenciados en la misma materia que disponen al mismo tiempo de un master en Administración de Empresas. Asimismo observamos que los porcentajes son muy similares en los diferentes segmentos. Por lo tanto, podemos hablar de un alto grado de formación universitaria en los responsables de contabilidad de gestión.

I2. Formación (titulación) del responsable de contabilidad de gestión							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Licenciado en CCEE	55,6	52,4	56,3	50	62,5	40	66,7
Licenciado en CCEE más MBA	14,8	14,3	18,8	25	12,5	-	16,7
Otra titulación universitaria	14,8	19,0	18,8	25	12,5	20	-
Otra titulación no universitaria	7,4	4,8	-	-	-	20	16,7
Ns/Nc	7,4	9,5	6,3	-	12,5	20	-

Figura 5.14. Resultado de la pregunta sobre la formación del responsable de contabilidad de gestión

En la siguiente pregunta, resumizada en la figura 5.15, queríamos saber si la empresa recibía soporte externo en contabilidad de gestión, y en caso afirmativo, analizar de quién recibía dicho soporte (pregunta I4, figura 5.17).

Observamos que aproximadamente el 50 % de las empresas reciben asesoramiento externo (sin apenas diferencias entre segmentos), por lo que en el 50 % complementario la totalidad de la responsabilidad de la materia recae en los propios profesionales en plantilla.

13. ¿Recibe asesoramiento externo sobre contabilidad de gestión?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sí	48,1	52,4	50	50	50	60	33,3
No	51,9	47,6	50	50	50	40	66,7

Figura 5.15. Resultado de la pregunta sobre si recibe asesoramiento externo

Tal como indicábamos anteriormente al comentar la metodología de tabulación utilizada sobre la encuesta, podemos también extraer conclusiones bivariantes. En este caso, relacionando la existencia o no de asesoramiento externo con la utilidad que se concede a la contabilidad de gestión (analizado posteriormente en la figura 5.19), vemos que a medida que se concede mayor importancia a la misma se incrementa el porcentaje de asesoramiento externo, lo cual parece lógico (sin menosprecio de los profesionales en plantilla en las compañías). Dicha relación se observa en la figura 5.16.

Relación pregunta CC2 (importancia contabilidad de gestión, figura 5.19) con pregunta I3 (existencia asesoramiento externo, figura 5.15)			
Recibe asesoramiento externo	Importancia contabilidad de gestión		
	Media	Alta	Muy alta
Sí	0	30,8	69,2
No	21,4	28,6	50,0

Figura 5.16. Relación entre pregunta CC2 e I3

Volviendo al análisis de quién lleva a cabo este asesoramiento externo, la respuesta se muestra en la figura 5.17. En ella observamos que a nivel del subtotal «cadenas



hoteleras» el reparto es prácticamente a partes iguales entre empresas consultoras, auditores externos y la combinación de ambos, mientras que en las cadenas internacionales resalta el asesoramiento de sus servicios centrales en su país de origen.

14. En caso afirmativo, de quién recibe dicho asesoramiento externo (empresa consultora, auditores externos, asesor externo individual, etcétera)							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Empresas consultoras	23,1	27,3	25,0	50	-	33,3	-
Auditores externos	30,8	27,3	37,5	50	25	-	50
Consultoras y auditores externos	23,1	27,3	25,0	-	50	33,3	-
Servicios centrales	15,4	9,1	-	-	-	33,3	50
Otros	7,7	9,1	12,5	-	25	-	-

Figura 5.17. Resultado de la pregunta «de quién recibe asesoramiento», en caso de recibir

La pregunta 15 (figura 5.18) trata de mostrar los objetivos de la contabilidad de gestión, siendo una pregunta abierta que aceptaba más de una respuesta y, por lo tanto, no implica un sumatorio vertical de 100 %. En la misma se observa una total unanimidad (100 %) en considerar la utilidad de la contabilidad de gestión para la toma de decisiones. Asimismo, el 85,7 % de las cadenas hoteleras lo consideran útil tanto para facilitar la planificación y control como para servir de información a los servicios centrales. Es de resaltar que el segmento de cadenas españolas considera en sólo un 50 % su utilidad para el hotel, lo cual podría dar lugar a pensar que se prioriza en los hoteles la gestión operativa, la gestión diaria, dejando para los servicios centrales la gestión de la información.

I5. Objetivos de la contabilidad de gestión, independientemente de que la misma esté instaurada en su hotel (señale con una X aquellas que considere más importantes)							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Información para el hotel	70,4	76,2	75,0	100	50,0	80	50,0
Informa. para servicios centrales	77,8	85,7	87,5	100	75,0	80	50,0
Cálculo costes y result. por dpto.	77,8	76,2	75,0	75	75,0	80	83,3
Información para planif. y control	88,9	85,7	81,3	75	87,5	100	100,0
Inform. para toma de decisiones	100,0	100,0	100,0	100	100,0	100	100,0
No es necesario llevar CdG	3,7	4,8	6,3	-	12,5	-	-

Figura 5.18. Resultado de la pregunta sobre los objetivos que persigue la contabilidad de gestión

En la pregunta siguiente (CC2, figura 5.19), tal como indicábamos anteriormente, se muestra la importancia que otorgan los diferentes segmentos a la contabilidad de gestión. En este punto es de resaltar que el cuestionario preveía cinco posibles respuestas (ninguna, escasa, media, alta y muy alta), no habiéndose producido ninguna respuesta en la categoría de ninguna y escasa. Más de la mitad (57,1 %) de las respuestas de las cadenas se sitúan en el nivel de importancia muy alta, subiendo hasta el 100 % en las cadenas internacionales, aspecto realmente destacable. Asimismo, en esta pregunta se han cuantificado las respuestas (un 0 a ninguna y un 4 a muy alta), habiendo obtenido una media de 3,48, prácticamente a medio camino entre alta y muy alta, con una desviación típica de 0,68.

CC2. Utilidad, a su juicio, de la información que suministra la contabilidad de gestión en el día de hoy							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Media	11,10	9,50	12,50	12,50	12,50	-	16,70
Alta	29,60	33,30	43,80	50,00	37,50	-	16,70
Muy alta	59,30	57,10	43,80	37,50	50,00	100	66,70
MEDIA	3,48	3,48	3,31	3,25	3,38	4	3,50
DESV. TÍPICA	0,70	0,68	0,68	0,66	0,70	0	0,76

Figura 5.19. Resultado de la pregunta sobre la utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión

### 5.3.2. Utilización de los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión

En este apartado pretendemos analizar los resultados obtenidos acerca del grado de utilización de los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión, como puede ser la contabilidad de costes, los costes estándar, los costes de oportunidad o el modo de obtener la información analítica.

En la pregunta CC1 (figura 5.20) se observa que el 87,5 % de las cadenas hoteleras (excepto las internacionales, con un 80 %) llevan contabilidad de costes, lo que indica, por un lado, un alto grado de implantación de la contabilidad de costes y, por otro, la práctica homogeneidad de dicha situación entre los diferentes segmentos.

CC1. ¿El hotel lleva algún tipo de contabilidad de costes?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sí	88,9	85,7	87,5	87,5	87,5	80	100
No	11,1	14,3	12,5	12,5	12,5	20	-

Figura 5.20. Resultado de la pregunta sobre la existencia de contabilidad de costes

Donde ya obtenemos diferencias más destacables es en el momento de ver cómo articulan la información de costes (pregunta CC3, figura 5.21). En dicha pregunta se incluyen seis subapartados que tratan de mostrar posibles fuentes –criterios– no excluyentes en algunos casos. Por ejemplo, en cuanto al uso de la contabilidad de costes a través de la partida doble, el 75 % de las grandes cadenas españolas contestaron afirmativamente, mientras que en las cadenas españolas solamente el 25 % contestaron afirmativamente. Por lo tanto, a nivel de subtotal de cadena española se ofrece un resultado al 50 %, prácticamente igual que en las cadenas internacionales (si obviamos las respuestas ns/nc, se obtiene exactamente el mismo porcentaje).

A la posible articulación de la contabilidad de costes a partir del desaparecido grupo 9 del Plan General de Contabilidad, el 50 % de las grandes cadenas españolas manifiestan seguir utilizándolo, mientras que en cadenas españolas e internacionales el 100 % indica que no lo utiliza. Es de resaltar que, como posteriormente veremos en la pregunta CC25, sobre si se han realizado cambios en el sistema de costes con el inicialmente disponible

(figura 5.33), allí no hay diferencia entre grandes cadenas y cadenas (españolas e internacionales), donde aproximadamente el 60 % han realizado cambios en sus sistemas. Indicamos esto porque un cambio en el sistema inicial debería comportar la actualización de sistemas, y entendemos que, en este caso en concreto, la desaparición de la utilización del grupo 9.

A la pregunta de si integran dicha contabilidad de costes con la contabilidad financiera, las grandes cadenas españolas y las cadenas internacionales contestan afirmativamente en una gran mayoría (87,5 % y 80 % respectivamente), mientras que en las cadenas españolas la respuesta positiva disminuye de tal manera que es superada por el porcentaje de las que no la integran (62,5 %). En cualquier caso, no deja de ser contradictoria la falta de relación entre las respuestas obtenidas en esta pregunta y en la siguiente, donde se plantea si los costes se tratan independientemente de la contabilidad financiera. A priori nos parecen dos preguntas que deberían obtener respuestas totalmente complementarias. Así, si el 87,5 %, decíamos, de las grandes cadenas españolas integran la contabilidad de costes con la contabilidad financiera, al responder a la pregunta planteada sobre si los costes se tratan de forma independiente, lógicamente, debería haberse obtenido un 12,5 % de respuestas afirmativas, y no el 50 % resultante. En definitiva, la consideración conjunta de las respuestas obtenidas a ambas preguntas nos abre dudas sobre la bondad de la respuesta en este tema en concreto.

Siguiendo en la misma figura 5.21, la siguiente pregunta abordaba si los costes se registraban siguiendo estadísticas de costes. Aquí solamente en las grandes cadenas españolas obtenemos un porcentaje de respuestas positivo superior a la mitad (62,5 %), mientras que en el resto de subsegmentos los niveles de respuesta positivos son muy bajos (en torno al 20/25 %).

Finalmente, la última pregunta proponía si el sistema de costes utilizado estaba basado en el propuesto por algún organismo, pregunta que tratábamos de formular con la idea de ver hasta qué punto consideraban los encuestados el sistema USALI como el propuesto por un organismo, en caso de que siguieran USALI obviamente. Aquí las grandes cadenas españolas respondieron afirmativamente en el 50 %, las cadenas internacionales en el 40 %, mientras que en las cadenas españolas este porcentaje afirmativo disminuía hasta el 12,5 %. Cruzando esta pregunta con la pregunta CC4 (figura 5.35) observamos que el 89 % de los que respondieron que sí utilizaban un sistema propuesto por un organismo, utilizaban USALI, mientras que de los que respondieron que no se basaban en

ninguna recomendación de terceros, también un 47 % utilizaban USALI. Por lo tanto, observamos una cierta relación entre las respuestas obtenidas en ambas preguntas.

CC3. ¿Cómo articulan contablemente la información sobre costes?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Contabilidad de costes usando partida doble							
Sí	51,9	47,6	50,0	75,0	25,0	40	66,7
No	44,4	47,6	50,0	25,0	75,0	40	33,3
Ns/Nc	3,7	4,8	-	-	-	20	-
Utiliza grupo 9 del PGC							
Sí	21,4	30,0	37,5	50,0	-	-	-
No	78,6	70,0	62,5	50,0	100,0	100	100,0
Integra contabilidad costes en contabilidad financiera							
Sí	63,0	66,7	62,5	87,5	37,5	80	50,0
No	33,3	28,6	37,5	12,5	62,5	-	50,0
Ns/Nc	3,7	4,8	-	-	-	20	-
Costes se tratan con independencia de la contabilidad financiera							
Sí	44,4	42,9	50,0	50,0	50,0	20	50,0
No	51,9	52,4	50,0	50,0	50,0	60	50,0
Ns/Nc	3,7	4,8	-	-	-	20	-
Registra sus costes usando estadísticas de costes							
Sí	37,0	38,1	43,8	62,5	25,0	20	33,3
No	59,3	57,1	56,3	37,5	75,0	60	66,7
Ns/Nc	3,7	4,8	-	-	-	20	-
Usa sistema costes propuestos por algún organismo							
Sí	33,3	33,3	31,3	50,0	12,5	40	33,3
No	63,0	61,9	68,8	50,0	87,5	40	66,7
Ns/Nc	3,7	4,8	-	-	-	20	-

Figura 5.21. Resultado de la pregunta sobre la forma de articular la información de costes

En la pregunta CC10 (figura 5.22), abordábamos la cuestión de la existencia o no de facturación interna entre departamentos de la empresa. Aquí mayoritariamente las cadenas internacionales (80 %) no realizan ninguna facturación entre departamentos, mientras que en las cadenas españolas lo realizaban en mayor medida en función de su tamaño (grandes cadenas el 62,5 % versus el 50 % en las cadenas). Una posible explicación de la diferencia entre las cadenas internacionales y las nacionales vendría dada por la dimensión de los establecimientos y la consideración de servicios centrales versus hotel perteneciente a cadena. Dicho de otro modo, el hotel perteneciente a una cadena internacional tiene más flujos de facturación interna con su sede central por cargos de gestión, que una preocupación por los cargos horizontales a nivel interno del hotel. La misma pregunta formulada a las cadenas españolas, supone una interpretación más amplia, donde posiblemente (y corroborado por las conversaciones individuales mantenidas con algunos responsables) se aborda dicha facturación tanto en una visión horizontal (entre departamentos) como vertical (central versus hoteles pertenecientes a las cadenas).

CC10. ¿Existe facturación interna entre los diferentes departamentos?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sí	40,7	47,6	56,3	62,5	50	20	16,7
No	59,3	52,4	43,8	37,5	50	80	83,3

Figura 5.22. Resultado de la pregunta sobre la existencia de facturación interna entre departamentos

Ahora bien, una vez considerada la existencia de precios de transferencia, en la pregunta CC11 (figura 5.23), analizamos el criterio seguido para dicha imputación. Así observamos que el criterio más utilizado en las grandes cadenas españolas es el de precio de coste (60 %), mientras que en las cadenas españolas es el de mercado (75 %) y la totalidad de las cadenas internacionales utilizan el precio promedio ponderado (en cualquier caso, no olvidemos que sólo el 20 % de las cadenas internacionales lo utiliza, o sea, que el peso de esta respuesta no es relevante). Si agregamos gran cadena española y cadena española, la respuesta mayoritaria es el precio de mercado (en un 44 %) seguido del precio de coste (33 %). Son de resaltar en este punto, a nuestro juicio, dos aspectos.

Por un lado, la alta utilización del criterio de precio de mercado, criterio siempre de difícil utilización por la subjetividad que supone definirlo y, por otro lado, la baja utilización del coste estándar como precio de transferencia (11 % a nivel de subtotal cadenas españolas), siendo este criterio, a priori, de más sencilla cuantificación.

CC11. En caso afirmativo, indique el criterio de valoración utilizado para determinar los precios internos de transferencia							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Precio de coste	36,4	30	33,3	60	-	-	100
Precio estándar	9,1	10	11,1	20	-	-	-
Precio de mercado	36,4	40	44,4	20	75	-	-
Precio promedio ponderado	9,1	10	-	-	-	100	-
Ns/Nc	9,1	10	11,1	-	25	-	-

Figura 5.23. Resultado de la pregunta sobre el criterio de valoración utilizado para el establecimiento de precios internos de transferencia

A través de las preguntas CC16 y CC17 (figuras 5.24 y 5.25) tratábamos de verificar los criterios de valoración utilizados para la entrada de materiales y para el consumo de los mismos. Respecto al criterio utilizado para la valoración de los materiales adquiridos, existe una alta preponderancia del precio de adquisición 100 % en cadenas españolas e internacionales y un 87 % en grandes cadenas nacionales (figura 5.24).

CC16. Criterios de valoración utilizados por el hotel para las entradas de materiales o productos:							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Precio de adquisición	96,3	95,2	93,8	87,5	100	100	100
Precio estándar	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

Figura 5.24. Resultado de la pregunta sobre los criterios de valoración utilizados para la entrada de materiales

Respecto a la valoración de los consumos ya no existe tanta uniformidad, aunque sobresale el criterio de precio promedio ponderado como el más utilizado (62,5 % en todos los subsegmentos nacionales y 60 % en las cadenas internacionales), seguido del

criterio FIFO (*first in first out*, primera entrada primera salida) en torno al 31 % en las cadenas nacionales y al 40 % en las internacionales (figura 5.25). Por lo tanto, no podemos hablar de diferencias significativas.

CC17. Criterios de valoración utilizados por el hotel para los movimientos de materiales:							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
FIFO	33,3	33,3	31,3	37,5	25,0	40	33,3
LIFO	3,7	4,8	6,3	-	12,5	-	-
Promedio ponderado	63,0	61,9	62,5	62,5	62,5	60	66,7

Figura 5.25. Resultado de la pregunta sobre los criterios de valoración utilizados para los movimientos de materiales

Una vez hemos analizado las fuentes de información que alimentan los sistemas de costes y los criterios utilizados para la valoración de materiales, intentamos ver si los hoteles/cadenas utilizan, y con qué objetivo, los costes de oportunidad. En la pregunta CC18 (figura 5.26) preguntábamos si se utilizaban los costes de oportunidad, añadiendo una breve definición de lo que entendíamos por tales costes al objeto de asegurarnos que las respuestas a obtener respondían a los conceptos que realmente planteábamos. En este sentido indicábamos que costes de oportunidad podían ser los costes o pérdidas que suponía la toma de una determinada decisión al emplear (o no) los recursos de forma alternativa, correspondiendo, por lo tanto, a costes reales, pero que no son objeto de facturación ni de pago. Tal como se observa en la figura 5.26, el grado de implantación del cálculo de costes de oportunidad en las grandes cadenas españolas y cadenas españolas es muy limitado (12,5 % y cero, respectivamente), mientras que las cadenas internacionales sí lo realizan en mayor medida (40 %) aunque no llega ni a la mitad de los encuestados. Por lo tanto, dado el bajo nivel de respuesta obtenido en esta pregunta, la validez de las respuestas obtenidas a la pregunta sobre la utilidad de dichos costes de oportunidad (pregunta CC19, figura 5.27) pierde relevancia. Así observamos un abanico de respuestas que van desde mejorar el mix de ingresos a analizar las inversiones, pasando por el análisis en la toma de decisiones, motivo que a priori hubiésemos planteado como el más factible.



CC18. El hotel, ¿calcula costes de oportunidad? (Coste de oportunidad: Coste o pérdida que supone, al tomar una decisión, no emplear unos recursos en otro uso. Coste que representa renunciar a unas determinadas alternativas. Costes que se refieren a consumos reales, pero que no son objeto de facturación ni de pago)							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sí	22,2	19	6,3	12,5	-	60	33,3
No	77,8	81	93,8	87,5	100	40	66,7

Figura 5.26. Resultado de la pregunta sobre si se calculan costes de oportunidad

CC19. En caso afirmativo, indique la finalidad de su utilización							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Mejorar mix de ingresos	16,7	25	100	100	-	-	-
Análisis de inversiones	16,7	25	-	-	-	33,3	-
Consumos internos	33,3	25	-	-	-	33,3	50
Análisis toma de decisiones	33,3	25	-	-	-	33,3	50

Figura 5.27. Resultado de la pregunta sobre la utilización del cálculo de costes de oportunidad

Una vez vista la no utilización de costes de oportunidad como un instrumento más de gestión de costes, y por lo tanto para la toma de decisiones, las siguientes preguntas estaban enfocadas a verificar la existencia de costes estándar y de su utilización. En la pregunta CC20 se planteaba la utilización de costes estándar, donde podemos observar (figura 5.28) que se da una mayor utilización que en el caso de los costes de oportunidad, pero tampoco en una proporción elevada. A nivel de cadenas internacionales, el 60 % sí los utiliza, nivel prácticamente igual que en grandes cadenas españolas (62,5 %), pero que baja al 37,5 % cuando vamos al segmento de cadenas españolas (el subtotal cadenas españolas ofrece exactamente un 50 %).

CC20. ¿El hotel utiliza costes estándar?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sí	51,9	52,4	50	62,5	37,5	60	50
No	48,1	47,6	50	37,5	62,5	40	50

Figura 5.28. Resultado de la pregunta sobre la existencia de costes estándar

En la pregunta CC21 se planteaba una batería de posibilidades acerca de los objetivos perseguidos con la utilización de los costes estándar (figura 5.29). Los objetivos mayoritariamente perseguidos, 90,9 % a nivel subtotal cadenas (y al 100 % tanto grandes cadenas nacionales como cadenas nacionales), han sido el análisis de desviaciones y la elaboración de presupuestos, objetivos en buena medida vinculados entre sí. También, de forma importante, se manifiesta su utilización para prever los márgenes y resultados (72,7 % a nivel global) y como sistema de referencia para comparar con costes históricos (también un 72,7 %). Con el mismo porcentaje es interesante destacar que se considera útil para mejorar los procesos, desde la perspectiva, entendemos, que la fijación de un estándar a priori sirve de estímulo para la mejora de los mismos, en cuanto al objetivo/reto que supone. De esta forma las desviaciones finalmente obtenidas determinarán la consecución de la mejora prevista del proceso (costes reales iguales o inferiores al estándar) o bien su no obtención (costes reales superiores al estándar fijado). En menor medida se expone su utilización para fijar los precios de venta, calcular los costes de los servicios de forma rápida y sencilla (vinculado con el objetivo previamente mencionado de fijar precios de venta en tanto y cuando éste se fije calculando un margen de beneficio sobre los costes previstos), y, finalmente, facilitar la dirección por objetivos.

Es de resaltar que no se menciona apenas como ventaja derivada de la utilización de los costes estándares la economía en las transacciones contables, o sea, en la obtención de información económica, lo cual puede dar lugar a entender que los cierres contables periódicos de los establecimientos se basan en costes reales y no en estándares o estimaciones.

Entre segmentos no hay diferencias extremadamente destacables. Quizá mencionar como la más relevante, la ventaja de calcular los costes de los servicios de forma rápida,

mencionada por el 100 % de las cadenas internacionales, mientras que en las cadenas españolas lo indicaba el 33 % y las grandes cadenas nacionales el 60 %.

CC21. En caso afirmativo, ¿cuál o cuáles son los objetivos perseguidos de los que se muestran a continuación?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Prever los márgenes y resultados							
Sí	78,6	72,7	75,0	80	66,7	66,7	100,0
No	21,4	27,3	25,0	20	33,3	33,3	-
Analizar las desviaciones							
Sí	92,9	90,9	100,0	100	100,0	66,7	100,0
No	7,1	9,1	-	-	-	33,3	-
Fijar los precios de ventas							
Sí	42,9	45,5	50,0	40	66,7	33,3	33,3
No	57,1	54,5	50,0	60	33,3	66,7	66,7
Calcular costes servicios rápidamente							
Sí	57,1	63,6	50,0	60	33,3	100,0	33,3
No	42,9	36,4	50,0	40	66,7	-	66,7
Elaboración de presupuestos							
Sí	92,9	90,9	100,0	100	100,0	66,7	100,0
No	7,1	9,1	-	-	-	33,3	-
Referencia para comparar los costes históricos							
Sí	78,6	72,7	75,0	60	100,0	66,7	100,0
No	21,4	27,3	25,0	40	-	33,3	-
Mejorar los procesos							
Sí	64,3	72,7	75,0	80	66,7	66,7	33,3
No	35,7	27,3	25,0	20	33,3	33,3	66,7
Facilitar la dirección por excepción							
Sí	42,9	45,5	50,0	40	66,7	33,3	33,3
No	57,1	54,5	50,0	60	33,3	66,7	66,7
Economía en los registros contables							
Sí	21,4	18,2	12,5	20	-	33,3	33,3
No	78,6	81,8	87,5	80	100,0	66,7	66,7

Figura 5.29. Resultado de la pregunta sobre la utilización dada a los costes estándar

Una vez visto el nivel de utilización de costes estándar y los objetivos de su utilización, en la pregunta CC22 planteábamos el criterio utilizado para su fijación, y en la pregunta CC23 quién era, a su vez, el responsable de la fijación del mismo.

En la figura 5.30 se muestran los resultados sobre el criterio utilizado, donde observamos como criterio preponderante el del coste histórico, aunque por debajo del 50 % (45 % a nivel subtotal cadenas), siendo el más utilizado (67 %) por las cadenas españolas y por las internacionales. Después del coste histórico, el criterio más utilizado es el del *benchmarking*, criterio que ligaría con el objetivo anteriormente mencionado de utilización de costes estándares para mejorar los procesos.

CC22. ¿Qué criterio utiliza el hotel para el establecimiento de los costes estándar?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
		<i>Benchmarking</i>	14,3	18,2	25,0	20	
Real año anterior más incremento	7,1	9,1	12,5	20	-	-	-
Coste histórico	50,0	45,5	37,5	20	66,7	66,7	66,7
Otros	14,3	18,2	12,5	20	-	33,3	-
Ns/Nc	21,4	18,2	25,0	20	33,3	-	33,3

Figura 5.30. Resultado de la pregunta sobre el criterio seguido para la fijación de los costes estándar

Por su parte, en la figura 5.31 observamos la variedad de respuestas acerca de quién es el responsable en la fijación de los estándares. Diríamos que, sorprendentemente, en las cadenas internacionales sólo en el 33 % de los casos es fijado por los servicios centrales, e indicamos que sorprendentemente pues a priori podría haberse pensado en un bajo nivel de descentralización en los hoteles en países fuera de la sede central para este tipo de decisiones. En cambio, en las cadenas españolas sí se confirma esta tendencia, y en el 67 % de los casos los estándares son fijados por servicios centrales. En el ámbito de gran cadena española el porcentaje mayoritario se concentra en el área operativa (explotación) con el 40 %.

CC23. ¿Quién o quienes son los responsables de la fijación de los estándares?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Administración	42,9	36,4	25,0	20	33,3	66,7	66,7
Explotación	14,3	18,2	25,0	40	-	-	-
Compras	7,1	9,1	12,5	20	-	-	-
Servicios centrales	35,7	36,4	37,5	20	66,7	33,3	33,3

Figura 5.31. Resultado de la pregunta sobre quiénes son los responsables de la fijación de los costes estándar

Finalmente, y en este subapartado de la encuesta dedicado a la utilización de instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión, concluíamos preguntando la antigüedad del sistema de costes vigente y los motivos que había llevado a su última actualización.

En la figura 5.32 podemos observar que existe una gran divergencia en las respuestas. Así, por ejemplo, el 50 % de los hoteles pertenecientes a grandes cadenas españolas implantaron el sistema de costes actualmente vigente en el intervalo de hace entre 2 y 5 años. En cambio, ninguno de ellos lo ha cambiado en los dos últimos años. En las cadenas internacionales, un 20 % lo han implantado en los dos últimos años, mientras que el 40 % hace más de diez años que no lo han modificado. Tratando de cuantificar dichas respuestas, hemos asignado un número promedio de años a cada intervalo. De esta forma, despreciando las respuestas ns/nc, hemos asignando un año al intervalo «en los últimos dos años», 3,5 años al intervalo «hace entre 2-5 años», 7,5 al intervalo «hace entre 5-10 años», y 12,5 al intervalo «hace más de 10 años». De esta forma, y aun con las lógicas restricciones de esta hipótesis, hemos obtenido una antigüedad media del sistema de costes; donde los resultados son de 6,64 años en gran cadena española, de 5,91 años en cadena española y 5,92 en cadena internacional (4,25 años en otros hoteles).

CC24. El sistema de costes actualmente vigente en el hotel se instaló:							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
	En los últimos dos años	18,5	9,5	6,3	-	12,5	20
Hace entre 2-5 años	22,2	28,6	37,5	50,0	25,0	-	-
Hace entre 5-10 años	29,6	23,8	18,8	12,5	25,0	40	50
Hace más de 10 años	18,5	23,8	18,8	25,0	12,5	40	-
Ns/Nc	11,1	14,3	18,8	12,5	25,0	-	-

Figura 5.32. Resultado de la pregunta sobre la antigüedad del sistema de costes vigente

En la figura 5.33 se muestra la respuesta a si el sistema de costes vigente es fruto de una modificación, o sea, si es distinto al inicialmente disponible al inicio de operaciones del establecimiento. Se observa que aproximadamente el 60 % sí ha sufrido modificaciones, siendo de destacar que el 25 % de cadenas españolas lo desconocen, lo cual podría indicar una cierta rotación en los responsables de costes, o al menos, en las personas que han respondido el cuestionario.

CC25. ¿Se han realizado cambios en el sistema de costes con relación al instalado inicialmente?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
	Sí	59,3	61,9	62,5	62,5	62,5	60
No	29,6	23,8	18,8	25,0	12,5	40	50
Ns/Nc	11,1	14,3	18,8	12,5	25,0	-	-

Figura 5.33. Resultado de la pregunta sobre si se han realizado cambios en el sistema inicial de costes

Finalmente, la figura 5.34 muestra los resultados a la pregunta CC26 sobre los motivos que impulsaron al cambio de sistema de costes, donde las respuestas mayoritariamente corresponden al hecho de implementar un nuevo sistema informático y al proceso continuo de mejora, respuestas que, en cierto modo, aunque no necesariamente, pueden entenderse como complementarias. Vinculando el hecho de la implantación de un nuevo sistema informático, con la antigüedad media de los sistemas disponibles (en torno a los

seis años, como analizamos al comentar anteriormente las respuestas a la pregunta CC24), podríamos entrever que dichos cambios se produjeran como consecuencia de la adaptación de los sistemas al denominado, en su momento, efecto 2000, al ajustar los sistemas para su correcta operación a partir del 1 de enero de dicho año.

Otro punto a considerar es la correlación entre las respuestas obtenidas que justifican el cambio del sistema de costes para adaptarse a USALI, con la pregunta CC4 (figura 5.35) donde se pregunta directamente si dicho establecimiento utiliza USALI.

En este sentido observamos que, de los que utilizan USALI, un 11 % dijo que había adaptado el sistema de costes para ajustarse a los criterios de grupo, un 34 % por cambiar el sistema informático y un 56 % como parte del proceso continuo de mejora. En contrapartida, de los que no utilizan USALI, un 28 % lo hizo por cambiar el sistema informático, un 43 % para ajustar o responder a la nueva situación del grupo y otro 14 % contestó que para ajustarse a USALI, lo cual, en este último caso, aflora una posible incoherencia en las respuestas obtenidas, pues los que han manifestado como razón de cambio adaptarse a USALI, realmente no lo han hecho. Explicaciones posibles a dicha potencial incoherencia serían el hecho de estar aún en fase de implantación la adaptación a USALI y otra que, aun siendo el motivo de cambio la adaptación a USALI, finalmente ésta no se llevase a cabo.

CC26. En caso afirmativo, indique las causas							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Ajustar a criterio grupo	12,5	15,4	10	20	-	33,3	-
Nuevo sistema informático	31,3	38,5	40	60	20	33,3	-
Nueva situación del grupo	12,5	15,4	20	20	20	-	-
Adaptarse al USALI	6,3	7,7	10	20	-	-	-
Proceso de mejora continuo	43,8	30,8	30	-	60	33,3	100

Figura 5.34. Resultado de la pregunta sobre los motivos que justificaron los cambios en el sistema inicial de costes

### 5.3.3. Grado de implantación del *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)*

En este nuevo grupo de preguntas de la encuesta se trata de comprobar el grado de implantación de USALI y la coherencia de las respuestas obtenidas.

En primer lugar, la pregunta CC4 planteaba directamente si el hotel o cadena tenía implantado USALI, respuestas que se muestran en la figura 5.35. A primera vista es de destacar la total unanimidad de las respuestas obtenidas de las cadenas hoteleras internacionales, el 100 % manifiesta utilizarlo. Las grandes cadenas hoteleras españolas le siguen en cuanto a su grado de implantación (62,5 %), mientras que las cadenas españolas lo utilizan en un porcentaje inferior a la mitad, el 37,5 %. Resaltemos también que en este caso, los hoteles independientes seleccionados, en general de nueva incorporación al mercado hotelero, utilizan USALI en un porcentaje elevado (67 %).

CC4. ¿Utiliza su hotel el Sistema de Cuentas Uniforme, <i>Uniform Systems of Accounts for the Lodging Industry</i> , USALI?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sí	63	61,9	50	62,5	37,5	100	66,7
No	37	38,1	50	37,5	62,5	-	33,3

Figura 5.35. Resultado de la pregunta sobre si está implementado el sistema USALI

Como hemos venido desarrollando a lo largo de este trabajo, y especialmente en el capítulo 3, uno de los principios en los que se basa USALI es la imputación de costes directos, gestionables, a cada departamento operativo (bien sea directo o indirecto), de forma que se puedan identificar claramente los resultados obtenidos con el responsable o gestor de los mismos. De esta forma, de cara a confirmar la implantación de USALI, en la pregunta CC5 pretendíamos obtener información sobre si había un paralelismo entre la estructura organizativa y la estructura de la contabilidad de gestión, de forma que se obtuviera el objetivo antes mencionado de paralelismo entre resultados y gestores. Las respuestas a dicha pregunta se muestran en la figura 5.36, y en ella podemos ver la confirmación de la alta implementación en las cadenas internacionales. También en su totalidad manifiestan la existencia de dicho paralelismo entre estructura organizativa y de



información de gestión. En cambio, las cadenas españolas, tanto las grandes como las medianas, indican en sus respuestas un porcentaje superior de identificación entre responsable y resultados al que manifestaban sobre el grado de implantación de USALI. Analizando la relación entre ambas respuestas vemos que el 94,1 % de los que utilizan USALI responden afirmativamente a la pregunta CC4 (el restante 5,9 % ha contestado ns/nc). Aun cuando, desde un punto de vista teórico, dada la importancia que USALI concede a la asignación de resultados a gestores, este porcentaje debería ser del 100 %, entendemos que un 94 % confirma que los establecimientos que respondieron afirmativamente a la pregunta CC5 (¿coincide su estructura organizativa con la de su sistema de información?) no se han visto contrarrestados por las respuestas a la pregunta CC6 (departamentos en que se divide el hotel).

CC5. ¿Coincide la estructura organizativa del hotel con los departamentos en que está estructurada la contabilidad de gestión, de forma que sea plenamente identificable responsable de departamento con resultados económicos?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sí	88,9	85,7	81,3	75,0	87,5	100	100
No	7,4	9,5	12,5	12,5	12,5	-	-
Ns/Nc	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

Figura 5.36. Resultado de la pregunta sobre si la estructura organizativa permite una clara identificación entre resultados y responsable de los mismos

La pregunta CC6 estaba destinada a verificar en qué departamentos operativos estaba dividido el hotel, para lo cual se facilitaban como plantilla los departamentos más comunes que plantea USALI. La figura 5.37 muestra qué porcentaje de establecimientos ha contestado afirmativamente a que disponen de dichos departamentos, debidamente segregados, en su sistema de información.

CC6. Distintos departamentos en los que está dividido el hotel							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Habitaciones	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100	100,0
Alimentos	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100	100,0
Bebidas	85,2	85,7	81,3	75,0	87,5	100	83,3
Tiendas	51,9	52,4	50,0	50,0	50,0	60	50,0
Telecomunicaciones	66,7	61,9	50,0	50,0	50,0	100	83,3
Gimnasio/piscina	48,1	38,1	31,3	37,5	25,0	60	83,3
Parking	63,0	57,1	43,8	37,5	50,0	100	83,3
Lavandería	63,0	61,9	50,0	62,5	37,5	100	66,7
Administración	96,3	95,2	93,8	100,0	87,5	100	100,0
Comercial	81,5	81,0	75,0	75,0	75,0	100	83,3
Sistemas	51,9	47,6	31,3	37,5	25,0	100	66,7
Energía	74,1	71,4	68,8	75,0	62,5	80	83,3
Recursos humanos	74,1	76,2	68,8	75,0	62,5	100	66,7
Seguridad	44,4	38,1	37,5	37,5	37,5	40	66,7
Dirección	85,2	81,0	75,0	75,0	75,0	100	100,0
Otros gastos societarios	48,1	42,9	37,5	37,5	37,5	60	66,7

Figura 5.37. Resultado de la pregunta sobre en qué departamentos operativos está segregado el establecimiento

De dicha figura se pueden extraer diversas conclusiones. Una de ellas es que las cadenas internacionales tienen mayor número de departamentos en funcionamiento, tal como se observa en la figura 5.38, donde mostramos aquellos departamentos que están abiertos en el 100 % de los establecimientos que han respondido a la encuesta. Por lo tanto, vemos que las cadenas internacionales tienen, como mínimo, once departamentos, mientras que las cadenas españolas disponen siempre de departamento de habitaciones y de alimentos. El de administración no está en todas las cadenas pertenecientes a grandes cadenas españolas, aunque aquí nuestra interpretación es que puede haber una cierta complementariedad o bien cierta confusión, con el departamento de dirección.

	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Habitaciones	100	100	100	100	100	100	100
Alimentos	100	100	100	100	100	100	100
Bebidas						100	
Tiendas							
Telecomunicaciones						100	
Gimnasio/piscina							
Parking						100	
Lavandería						100	
Administración				100		100	100
Comercial						100	
Sistemas						100	
Energía							
Recursos humanos						100	
Seguridad							
Dirección						100	100
Otros gastos societarios							

Figura 5.38. Departamentos que están abiertos en todas las respuestas de cada uno de los subsegmentos analizados

Siguiendo con los departamentos existentes, la pregunta CC7 trataba de evaluar cuál era el grado de autonomía de cada departamento. En el anexo 5.5.2. se muestran detallados los resultados obtenidos para cada departamento, habiendo resumido en la figura 5.39 las principales magnitudes. Para poder cuantificar dicho nivel de autonomía, se ha considerado 1 como el menor nivel de independencia y 5 como la máxima independencia. Por lo tanto, en la medida que el valor mostrado tienda a 5, indicará que mayor será la independencia/autonomía en la gestión de dicho departamento.

En la mencionada figura 5.39 se observa para cada departamento la media aritmética y la desviación típica obtenida. Haciendo una media aritmética para cada uno de los principales subsegmentos, adicionalmente obtendríamos:

- Grandes cadenas hoteleras españolas      2,86
- Cadenas hoteleras españolas                      2,56
- Cadenas internacionales                              3,48

De esta forma vemos que, a nivel global, las cadenas internacionales conceden un mayor nivel de autonomía a los departamentos que los otros segmentos, seguido de las grandes cadenas hoteleras españolas.

A nivel de qué departamentos disponen de mayor autonomía, observamos que el que mayor autonomía tiene es el de dirección, seguido de comercial, recursos humanos y

gimnasio (aunque este último, obviamente, con menor peso específico en la gestión). Los departamentos con menor autonomía son telecomunicaciones, lavandería y seguridad.

		TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
			Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Habitaciones	Media	2,8	2,85	2,47	2,50	2,43	4,00	2,60
	Desv. típica	1,04	1,09	0,81	0,87	0,73	0,89	0,80
Alimentos	Media	2,96	2,95	2,73	2,88	2,57	3,60	3,00
	Desv. típica	0,93	1,00	0,93	1,05	0,73	0,80	0,63
Bebidas	Media	2,82	2,76	2,42	2,50	2,33	3,60	3,00
	Desv. típica	0,96	1,03	0,86	0,96	0,75	0,80	0,63
Tiendas	Media	2,92	3,00	2,86	3,25	2,33	3,33	2,67
	Desv. típica	1,14	1,10	0,99	1,09	0,47	1,25	1,25
Telecomunicaciones	Media	2,33	2,31	1,75	1,50	2,00	3,20	2,40
	Desv. típica	1,03	0,99	0,66	0,50	0,71	0,75	1,02
Gimnasio/piscina	Media	2,85	3,13	3,40	4,33	2,00	2,67	2,40
	Desv. típica	1,17	1,17	1,36	0,94	0,00	0,47	1,02
Parking	Media	2,71	2,92	2,86	4,33	1,75	3,00	2,20
	Desv. típica	1,40	1,38	1,55	0,94	0,83	1,10	1,17
Lavandería	Media	2,59	2,62	2,13	2,20	2,00	3,40	2,50
	Desv. típica	1,18	1,15	0,93	0,98	0,82	1,02	1,12
Administración	Media	3,00	2,89	2,50	2,25	2,83	4,00	3,40
	Desv. típica	1,18	1,24	1,05	0,97	1,07	0,89	0,80
Comercial	Media	3,55	3,63	3,45	3,33	3,60	4,00	3,25
	Desv. típica	0,83	0,78	0,66	0,75	0,49	0,89	0,83
Sistemas	Media	3,14	3,10	2,80	2,67	3,00	3,40	3,25
	Desv. típica	1,12	1,22	0,98	1,25	0,00	1,36	0,83
Energía	Media	2,79	2,93	2,50	2,67	2,25	4,00	2,40
	Desv. típica	1,23	1,22	1,12	1,25	0,83	0,71	1,02
Recursos humanos	Media	3,15	3,19	2,82	2,83	2,80	4,00	3,00
	Desv. típica	0,93	0,95	0,72	0,69	0,75	0,89	0,71
Seguridad	Media	2,67	2,75	2,67	3,00	2,33	3,00	2,50
	Desv. típica	0,85	0,66	0,75	0,82	0,47	0,00	1,12
Dirección	Media	3,95	3,94	3,91	3,67	4,20	4,00	4,00
	Desv. típica	0,74	0,75	0,67	0,47	0,75	0,89	0,63
Gastos societarios	Media	2,23	2,11	2,17	2,00	2,33	2,00	2,50
	Desv. típica	0,97	0,87	0,90	0,82	0,94	0,82	1,12

Figura 5.39. Resumen a la pregunta sobre el grado de autonomía en la toma de decisiones de cada departamento

A través de la pregunta CC8 seguimos evaluando la segregación entre departamentos. Así en esta pregunta, resumida en la figura 5.40, se preguntaba acerca de la segregación entre departamentos operativos, entendiendo como tales aquellos que tienen un contacto directo con el cliente, y departamentos no operativos. Aquí se sigue confirmando la homogeneidad de las respuestas de las cadenas internacionales, al obtener un 100 % de respuestas afirmativas respecto a la segregación entre departamentos operativos y no operativos. Respecto a las cadenas españolas, la respuesta es similar a la obtenida en la pregunta CC5 (figura 5.36) donde verificábamos la asignación entre departamentos y responsables de los mismos. En este caso, las cadenas españolas, en un 62,5 % responden afirmativamente, y las grandes cadenas españolas en un 87,5 %; cuando en la pregunta CC5 respondían 87,5 y 75 % respectivamente.

CC8. Entendiendo por departamentos operativos aquellos que tienen enfocada su actividad a dar directamente servicio al cliente, y por departamentos no operativos aquellos que tienen la función de dar soporte y apoyo a los departamentos operativos, ¿está segmentada su estructura de costes entre departamentos operativos y departamentos no operativos?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sí	81,5	81	75	87,5	62,5	100	83,3
No	18,5	19	25	12,5	37,5	-	16,7

Figura 5.40. Resultado de la pregunta sobre si se están segregados los departamentos operativos de los no operativos

Como analizamos en el capítulo 3, USALI defiende un sistema de *direct costing* y, por lo tanto, aunque enunciaba algunos sistemas de reparto, defendía el no reparto de los costes de los departamentos no operativos a los departamentos operativos. Con el objetivo de comprobar si este principio de USALI se cumplía, la pregunta CC9 plantea, en caso de existir segregación entre departamentos operativos y no operativos, si se imputaban los costes no operativos (lo cual no recomienda USALI). Tal como podemos ver en la figura 5.41, las cadenas internacionales siguen manteniendo la coherencia acerca los principios fijados en USALI y así, en el 100 % de los casos, no se reparten los costes de los departamentos no operativos a los departamentos operativos, criterio también seguido al 100 % por las cadenas españolas, y en menor medida, aunque en un porcentaje muy relevante (86 %) por las grandes cadenas españolas.

CC9. En caso afirmativo, los costes de los departamentos no operativos se imputan a los departamentos operativos de acuerdo a los métodos siguientes:							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Se reparten todos los costes a departamentos operativos							
Sí	9,1	5,9	8,3	14,3	-	-	20
No	90,9	94,1	91,7	85,7	100	100	80
Parte permanece como resultado no operativo							
Sí	50	52,9	41,7	28,6	60	80	40
No	50	47,1	58,3	71,4	40	20	60
No se imputan a los departamentos operativos							
Sí	50	47,1	58,3	71,4	40	20	60
No	50	52,9	41,7	28,6	60	80	40

Figura 5.41. Resultado de la pregunta sobre el reparto de costes no operativos a los departamentos operativos

Las preguntas siguientes (CC12 a CC15) tratan de verificar los criterios contables seguidos para transacciones específicamente muy hoteleras y comprobar el seguimiento de USALI que de dichas respuestas se deriva.

En primer lugar, la figura 5.42 resume los resultados obtenidos a la pregunta sobre el criterio seguido para la imputación del paquete turístico entre los diversos departamentos operativos afectados. Aquí observamos una gran disparidad de criterio. Las cadenas internacionales, en un 80 %, reparten el paquete entre habitaciones y alimentos y bebidas en base a la aplicación de un porcentaje estándar, mientras que el restante 20 % aplica un importe fijo a alimentos y bebidas y el importe complementario a habitaciones, criterio que, como vimos en el capítulo 3, parecía el más razonable. En cambio, las cadenas hoteleras españolas aplican ambos criterios al 50 %, y no existe, por lo tanto, un criterio preponderante. Por su parte, las grandes cadenas españolas tienden en mayor porcentaje (62 %) a aplicar un importe fijo a alimentos y bebidas, aunque hay un 25 % que no lo segrega entre departamentos. Si relacionamos esta pregunta con la utilización de USALI, el 53 % de los que manifiestan utilizar USALI aplican un porcentaje fijo a alimentos y bebidas y el complementario a habitaciones, por lo que observamos que el criterio aplicado no guarda una relación relevante con el hecho de seguir o no USALI.

CC12. El criterio de valoración utilizado por el hotel para segmentar la totalidad del ingreso por paquete turístico entre el departamento de habitaciones y el departamento de alimentos y bebidas es el siguiente:							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Fijo A&B y resto a habitaciones	48,1	47,6	56,3	62,5	50	20	50
% estándar entre habit. y A&B	48,1	47,6	37,5	25,0	50	80	50
No se segrega	7,4	9,5	12,5	25,0	-	-	-

Figura 5.42. Resultado de la pregunta sobre el criterio seguido para la imputación del paquete turístico entre departamentos

En la siguiente pregunta (CC13) tratábamos de ver el criterio seguido para el reconocimiento de ingresos de habitaciones. A priori, e independientemente de que USALI no ofrezca ningún posicionamiento al respecto, desde una perspectiva de aplicación del criterio de devengo y del principio contable de correlación de ingresos y gastos, entendemos que el criterio correcto es el de imputar a ingresos en función de los días previstos de estancia del cliente en el establecimiento. En la figura 5.43 observamos las respuestas a dicha cuestión, donde el 100 % de las cadenas internacionales confirman la aplicación de dicho criterio, mientras que los otros dos segmentos de cadenas españolas también lo aplican en un porcentaje relevante (87,5 %). Las restantes respuestas manifiestan hacerlo en el momento de llegada del cliente al hotel (*check in*) desligándolo de los días de estancia.

CC13. El criterio seguido para el reconocimiento de los ingresos de habitaciones en la cuenta de resultados es el siguiente:							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Momento del cobro de habitaciones	3,7	-	-	-	-	-	16,7
Momento <i>check-in</i> indep. estancia	7,4	9,5	12,5	12,5	12,5	-	-
En función de los días de estancia	92,6	90,5	87,5	87,5	87,5	100	100,0

Figura 5.43. Resultado de la pregunta sobre el criterio del reconocimiento de ingresos de habitaciones

En la siguiente pregunta, CC14, tratábamos de ver la homogeneización de presentación de la cifra de ventas, al plantearnos si todos los establecimientos presentarían la cifra de ingresos de habitaciones una vez neteada de las comisiones de venta o, por el contrario, presentarían los ingresos por su importe bruto y como gastos los importes correspondientes a los descuentos y comisiones. En la figura 5.44 podemos observar que existe una mayoría importante, en todos los segmentos, de no netear el importe de las ventas (alrededor del 75-87 % lo presenta por su importe bruto).

CC14. Criterios de valoración utilizados por el hotel para la presentación en la cuenta de resultados de los ingresos de habitaciones:							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
		Ingresos netos de descuentos	22,2	19	18,8	12,5	
Ingresos brutos y las comisiones como gastos	77,8	81	81,3	87,5	75	80	66,7

Figura 5.44. Resultado de la pregunta sobre el criterio de presentación de los ingresos de habitaciones

Finalmente, la pregunta CC15 planteaba operaciones recurrentes en un establecimiento hotelero al objeto de ver la homogeneidad en el tratamiento contable de las mismas, homogeneidad con USALI por un lado y entre establecimientos por otro. En la figura 5.45 podemos ver que la primera cuestión planteada es la de cómo registrar los costes de formación del personal de restauración. Siguiendo USALI, y en la medida que dicho curso haya sido solicitado por el responsable del departamento de alimentos y bebidas (y por lo tanto responsable de su desembolso), el mismo debería imputarse a dicho departamento y no a recursos humanos, administración o general, por ejemplo. En la figura 5.45 vemos que en las cadenas internacionales, donde hasta ahora demostraban una mayor implantación de USALI, solamente en un 40 % lo consideran gasto de alimentos y bebidas, imputándolo el 60 % restante a recursos humanos. Por su parte, las cadenas españolas, en un 37,5 %, lo consideran gastos generales y un 25 % como restauración. En cambio, las grandes cadenas españolas, que contrariamente al caso de las cadenas internacionales parecían mostrar un menor grado de implantación de USALI, son las que en mayor porcentaje lo imputan a restauración, en un 87,5 %.



La segunda cuestión planteada en la misma pregunta interrogaba sobre la imputación de los gastos de seguros por responsabilidad civil. En este caso, siguiendo USALI, debería ser gasto de administración, general o dirección (dependiendo de la estructura de departamentos abierta), pero en cualquier caso imputable al gestor (en caso de ser diferente al propietario del inmueble). No se trata de un gasto societario, pues está vinculado directamente a la operativa, al contrario de los seguros por daños materiales del inmueble, que por estar vinculados a la propiedad no serían imputables al gestor y, por lo tanto, no penalizarían el resultado operativo bruto (o GOP). Tal como vemos en la misma figura 5.45, también hay diversidad de respuestas, aunque si totalizamos administración y general, tenemos concentrado el 80 % de respuestas en cadenas internacionales, el 63 % en cadenas españolas y el 87 % en grandes cadenas españolas. Son de destacar dos categorías de respuestas. Por un lado, la respuesta «según consumo», donde, considerando que la prima por responsabilidad civil acostumbra a ser un porcentaje de la facturación, dicha prima o coste de seguro se reparte entre los diversos departamentos en base a su facturación. Otra respuesta, no aceptable desde una perspectiva de contabilidad de gestión, es la de considerar los gastos de seguros como gastos financieros, pues éstos no están en ningún momento vinculados a la deuda, al tipo de interés ni a las transacciones monetarias.

Una tercera cuestión planteada es el criterio para la imputación del consumo de material de oficina. En este caso, las cadenas internacionales vuelven a tener una gran homogeneidad, pues el 100 % contesta que en base a consumos y, por lo tanto, imputable a cada departamento en base a sus necesidades, lo cual responde plenamente a los criterios de USALI. Los dos segmentos de cadenas españolas responden que según consumo en el 37 %, mientras que el resto imputa en el concepto amplio de administración (incluyendo el departamento general).

Una cuarta cuestión abordada son las comisiones bancarias satisfechas por ventas (habitaciones, restauración, etcétera) a través de tarjeta de crédito de clientes. En este caso, las cadenas internacionales, también en un 100 %, contestan homogéneamente que se imputarían en el departamento de administración, mientras que en las cadenas españolas se abre un amplio abanico de respuestas que van desde habitaciones (cierta lógica desde la perspectiva de imputar a cada departamento sus costes directos), según consumo (que entendemos responde a la misma lógica que habitaciones, a cada departamento en función de sus ventas), general y nuevamente financieros, siendo este

último el criterio que nos parece más discutible por las mismas razones antes apuntadas para el caso de los seguros por responsabilidad civil.

Finalmente, la pregunta CC15 también planteaba una quinta cuestión (también sumariada en la figura 5.45), respecto al tratamiento de los gastos de mantenimiento de las habitaciones. Desde una perspectiva de USALI, en tanto y cuanto corresponda a gastos directos, estos deberían imputarse al departamento de habitaciones si el responsable del mismo puede gestionar dichos gastos. Dado que lo normal, por perfil profesional, es que esto no se produzca, nos lleva al punto opuesto de considerarlos imputables al departamento de mantenimiento, respuesta que se produce en el 100 % de casos de las cadenas hoteleras internacionales. En las cadenas españolas, en el 37 % de los casos se considera mantenimiento, pero en otros porcentajes importantes como gasto de habitaciones, generales, o según consumo (o necesidad, mejor dicho en este caso). En las grandes cadenas españolas el porcentaje de casos que realizan la imputación a mantenimiento asciende hasta el 62 %.

Por lo tanto, hemos podido comprobar que operaciones relativamente sencillas han generado respuestas, respecto al tratamiento de imputación seguido, bastante diferentes.

CC15. Indique, por favor, en qué departamento imputa los siguientes costes operativos:							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
<b>Costes de formación del personal de restauración</b>							
Restauración	55,6	52,4	56,3	87,5	25,0	40	66,7
General	14,8	19,0	25,0	12,5	37,5	-	-
Recursos humanos	18,5	19,0	6,3	-	12,5	60	16,7
Otros	3,7	-	-	-	-	-	16,7
Ns/Nc	7,4	9,5	12,5	-	25,0	-	-
<b>Costes de seguros por responsabilidad civil</b>							
Administración	37,0	38,1	31,3	50,0	12,5	60	33,3
General	33,3	38,1	43,8	37,5	50,0	20	16,7
Financieros	3,7	4,8	-	-	-	20	-
Según consumo	3,7	4,8	6,3	-	12,5	-	-
Gastos societarios	14,8	4,8	6,3	12,5	-	-	50,0
Ns/Nc	7,4	9,5	12,5	-	25,0	-	-
<b>Material de oficina</b>							
Administración	22,2	28,6	37,5	50,0	25,0	-	-
General	11,1	9,5	12,5	12,5	12,5	-	16,7
Según consumo	59,3	52,4	37,5	37,5	37,5	100	83,3
Ns/Nc	7,4	9,5	12,5	-	25,0	-	-
<b>Comisiones por ventas a través de tarjetas de crédito</b>							
Habitaciones	7,4	4,8	6,3	12,5	-	-	16,7
Administración	48,1	52,4	37,5	62,5	12,5	100	33,3
General	14,8	14,3	18,8	12,5	25,0	-	16,7
Financieros	14,8	9,5	12,5	12,5	12,5	-	33,3
Según consumo	3,7	4,8	6,3	-	12,5	-	-
Otros	3,7	4,8	6,3	-	12,5	-	-
Ns/Nc	7,4	9,5	12,5	-	25,0	-	-
<b>Gastos de mantenimiento de habitaciones</b>							
Habitaciones	22,2	14,3	18,8	25,0	12,5	-	50,0
Mantenimiento	59,3	61,9	50,0	62,5	37,5	100	50,0
General	7,4	9,5	12,5	12,5	12,5	-	-
Según consumo	3,7	4,8	6,3	-	12,5	-	-
Ns/Nc	7,4	9,5	12,5	-	25,0	-	-

Figura 5.45. Resultado de la pregunta sobre el criterio de imputación por departamento de determinadas operaciones hoteleras

### 5.3.4. Utilización de sistemas previsionales de gestión

En los apartados anteriores hemos visto la importancia que se concede a la contabilidad de gestión, la utilización de la contabilidad de costes y el nivel de implantación de USALI. En este tercer apartado de la encuesta trataremos de ver cuál es el grado de utilización de los sistemas de previsión y planificación.

La primera pregunta de este apartado (P1) plantea directamente si el establecimiento y/o la cadena hotelera dispone de un plan estratégico. A dicha respuesta, las cadenas internacionales, en el 100 % de los casos, responden afirmativamente, porcentaje que disminuye al 75 % si nos referimos a grandes cadenas españolas y aún más, al 50 %, cuando nos referimos a las restantes cadenas hoteleras españolas (figura 5.46). Por lo tanto, estamos hablando de un nivel entendemos bajo de respuesta a la pregunta. Cruzando esta pregunta con la pregunta antes comentada sobre el grado de utilidad de la información suministrada por la contabilidad de gestión (pregunta CC2), vemos que el 81 % de los que consideraban útil o muy útil la contabilidad de gestión disponen de un plan estratégico, mientras que la presencia de un plan estratégico disminuye al 67 % cuando nos referimos a aquellos que consideran que la utilidad que proporciona la contabilidad de gestión es media.

P1. El hotel, ¿tiene establecido un plan estratégico?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sí	74,1	71,4	62,5	75	50	100	83,3
No	25,9	28,6	37,5	25	50	-	16,7

Figura 5.46. Resultado de la pregunta sobre si el establecimiento dispone de un plan estratégico

En la siguiente pregunta, P2a, tratamos de responder al plazo que cubre dicho plan, donde vemos (figura 5.47) que la mayor frecuencia se da en el plazo de cinco años (70 % del subtotal cadenas españolas y 60 % de las cadenas internacionales), sin que se produzcan diferencias muy importantes.

P2a. En caso de disponer de un plan estratégico, éste es a....							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
	3 años	15	13,3	10	16,7	-	20
5 años	70	66,7	70	66,7	75	60	80
Otros	15	20,0	20	16,7	25	20	-

Figura 5.47. Resultado de la pregunta sobre el período temporal que cubre el plan estratégico

En la figura siguiente (5.48) observamos la frecuencia de actualización del plan estratégico, donde destaca la total homogeneidad de las cadenas hoteleras internacionales (100 %) y el alto porcentaje de las grandes cadenas españolas (84 %) en actualizar anualmente dichos planes. Las restantes cadenas hoteleras españolas, en un 50 % lo realizan anualmente, mientras el restante 50 % se reparte entre cada dos años y otros períodos.

P2b. En caso de disponer de un plan estratégico, se actualiza...							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
	Cada año	85	80,0	70	83,3	50	100
Cada 2 años	5	6,7	10	-	25	-	-
Otros	10	13,3	20	16,7	25	-	-

Figura 5.48. Resultado de la pregunta sobre la frecuencia de actualización del plan estratégico

Un aspecto importante es el nivel de aprobación del plan estratégico, desde el momento que a mayor nivel de aprobación supondrá, en principio, una mayor involucración del primer nivel ejecutivo de la sociedad. En este sentido, los resultados a la pregunta P2c (figura 5.49) se presentaron de forma abierta, no excluyente, de forma que se permitiera mostrar los diferentes niveles de la organización que los revisaban y finalmente lo aprobaban (de ahí que la suma vertical pueda ser, y en realidad es, superior al 100 %). En las cadenas internacionales se confirma la prevista lógica de que en el 100 % de los casos los servicios centrales aprueban el plan estratégico del hotel y en un 60 % el comité

de dirección del establecimiento. En las cadenas españolas el mayor porcentaje se da en el consejo de administración (75 %) seguido del comité de dirección, con el 50 %. En las grandes cadenas españolas es, en cambio, en el comité de dirección donde se produce el mayor índice de frecuencia (83 %), seguido del consejo de administración. Dos puntos importantes a resaltar acerca de estos resultados: por un lado, la estructura societaria del hotel (coincidencia o no de propietario gestor, franquicia, etcétera) puede condicionar los niveles de aprobación necesarios; por otro lado, resalta el teóricamente mayor grado de descentralización de las cadenas españolas, que solamente en el 20 % de los casos someten a aprobación de los servicios centrales el plan estratégico del hotel, versus el 100 % de las cadenas internacionales.

P2c. En caso de disponer de un plan estratégico, es aprobado por...							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
		Comité de dirección	55	66,7	70	83,3	
Consejo de administración	55	40,0	50	33,3	75	20	100
Servicios centrales	35	46,7	20	16,7	25	100	-

Figura 5.49. Resultado de la pregunta sobre el nivel de aprobación requerido para la aprobación del plan estratégico

Moviéndonos de la planificación estratégica al presupuesto operativo anual, la primera pregunta que planteábamos era la formalización de la aprobación por escrito de los objetivos anuales (pregunta P3). En la figura 5.50 podemos ver que, excepto en el 25 % de las cadenas españolas, el resto de establecimientos respondieron afirmativamente.

P3. El hotel, ¿tiene aprobados por escrito los objetivos anuales?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
		Sí	92,6	90,5	87,5	100	
No	7,4	9,5	12,5	-	25	-	-

Figura 5.50. Resultado de la pregunta sobre si el establecimiento tiene formalmente aprobados los presupuestos

Entrando ya en el tema operativo de dichos presupuestos, la pregunta P5 planteaba en qué momento del ejercicio se elaboraban los presupuestos del ejercicio próximo. El momento de elaboración es importante, pues en la medida en que dicho momento se aproxime al final del ejercicio se despejan incógnitas sobre los resultados del ejercicio en curso, sobre magnitudes macroeconómicas y de mercado, nivel de reservas, etcétera, y teóricamente el grado de fiabilidad de los presupuestos a elaborar debería ser mayor. La pregunta P6, aunque similar, planteaba en qué momento se aprobaban los presupuestos, lo cual, comparando ambas preguntas, nos permite ver el diferencial de tiempo entre la elaboración y su aprobación.

Empezando por el momento de elaboración, vemos en la figura 5.51 que quienes inician el proceso con mayor anticipación son las cadenas internacionales (80 % en el tercer trimestre del ejercicio anterior), respuesta lógica desde el momento que anteriormente hemos visto que en el 100 % de casos el plan estratégico (y por ende entendemos que también el presupuesto) es aprobado por servicios centrales, lo cual supone un mayor tiempo necesario para todo el proceso en su conjunto. En las grandes cadenas españolas, en el 25 % de casos también se realiza el proceso en el tercer trimestre, siendo el 75 % en el cuarto trimestre del ejercicio. En cambio, las restantes cadenas hoteleras españolas siguen un proceso de elaboración más tardío, llegando un 12 % a elaborar los presupuestos en el propio mes de diciembre e incluso un 25 % ya iniciado el ejercicio a presupuestar.

P5. ¿En qué momento se efectúan los presupuestos de los hoteles?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Tercer trimestre ejercicio anterior	29,6	33,3	18,8	25	12,5	80	16,7
Principio 4º trimestre ejercicio anterior	55,6	52,4	62,5	75	50,0	20	66,7
Mes anterior al inicio del ejercicio	7,4	4,8	6,3	-	12,5	-	16,7
Ya iniciado el ejercicio	7,4	9,5	12,5	-	25,0	-	-

Figura 5.51. Resultado de la pregunta sobre el momento en el que se elaboran los presupuestos

Avanzando hacia el momento de aprobación de dichos presupuestos, vemos en la figura 5.52. un decalaje razonable y homogéneo con relación al momento que se realizó el presupuesto. Así las cadenas hoteleras internacionales disponen, en un 80 % de los

casos, de los presupuestos aprobados ya antes del inicio del ejercicio, mientras que en el subsegmento de cadenas hoteleras españolas, el 31,3 % aún no lo tienen aprobado a 31 de diciembre, con mejor situación (entendiendo como tal el tener los presupuestos aprobados) en el caso de las grandes cadenas españolas.

P6. ¿En qué momento se aprueban los presupuestos de los hoteles?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
		Tercer trimestre ejercicio anterior	7,4	4,8	-	-	
Principio 4º trimestre ejercicio anterior	40,7	38,1	31,3	25,0	37,5	60	50,0
Mes anterior al inicio del ejercicio	33,3	33,3	43,8	62,5	25,0	-	33,3
Ya iniciado el ejercicio	22,2	28,6	31,3	25,0	37,5	20	-

Figura 5.52. Resultado de la pregunta sobre el momento en que se aprueban los presupuestos

Otro punto importante de gestión y planificación es conocer cuál es el punto de partida, el punto de referencia en el momento de efectuar el presupuesto anual. De esta forma, en la pregunta P7 planteamos si el punto inicial de referencia era un determinado incremento sobre las cifras del año anterior, una variación sobre el año anterior considerando algún tipo de ajuste por incremento de productividad, presupuesto base cero, etcétera, posibilidades y respuestas que se muestran en la figura 5.53. En la misma observamos que nadie utiliza presupuesto base cero, hecho entendemos que destacable. Asimismo comprobamos que nuevamente las cadenas hoteleras internacionales parecen ser las más agresivas en sus proyecciones anuales, al considerar, en un 80 % de los casos, una variación sobre el año anterior teniendo en cuenta tanto efectos al alza (inflación/volumen) como a la baja (incremento de productividad/eficiencia). Las cadenas hoteleras españolas consideran esta posibilidad en un 50 %, subiendo al 63 % en el caso de las grandes cadenas hoteleras.



P7. Punto de partida en el momento de la confección del presupuesto							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Incremento sobre AA							
Sí	40,7	42,9	50,0	37,5	62,5	20	33,3
No	59,3	57,1	50,0	62,5	37,5	80	66,7
Presupuesto base cero							
Sí	3,7	-	-	-	-	-	16,7
No	96,3	100,0	100,0	100,0	100,0	100	83,3
Incremento sobre AA + objetivos							
Sí	63,0	61,9	56,3	62,5	50,0	80	66,7
No	37,0	38,1	43,8	37,5	50,0	20	33,3

Figura 5.53. Resultado de la pregunta sobre el punto de partida considerado en el momento de elaboración del presupuesto

Finalmente, en la pregunta P8, y para determinadas variables de gestión, preguntábamos cuál era el nivel de detalle en el ámbito presupuestario, pues entendíamos que un mayor nivel de detalle presupondría un mayor análisis en el momento de confección del presupuesto.

En todas las categorías la periodicidad con mayor porcentaje de respuesta ha sido la mensual, presentándose a modo de resumen, en la figura 5.54, los porcentajes de respuestas mensual a cada una de las variables incluidas en la encuesta.

En dicha figura se observa que en variables muy específicas como RevPor, ADR y coeficiente de ocupación, la gran cadena española muestra un porcentaje muy bajo (37,5 %) debiéndose a que existe una mayor periodicidad, semanal e incluso diaria. También es de destacar que medidas de resultados globales (como GOP, EBITDA, EBT) son prácticamente en su totalidad con periodicidad mensual, aunque en este caso, las grandes cadenas hoteleras españolas se quedan en un porcentaje inferior (87,5 %) correspondiendo el 12,5 % restante a periodicidad trimestral.

En el anexo 5.5.3. se presentan las respuestas a cada una de estas variables, segmentadas por las diferentes categorías utilizadas en este estudio.

Resumen pregunta P8 sobre el porcentaje de respuesta de periodicidad mensual en el nivel de detalle del presupuesto para determinar variables				
	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	Otros hoteles
Coefficiente de ocupación	37,5	75,0	60,0	83,3
RevPor	37,5	87,5	60,0	100,0
ADR	37,5	87,5	60,0	100,0
Coste personal operativo	75,0	100,0	80,0	83,3
Coste personal no operativo	75,0	100,0	100,0	100,0
Coste mercancía vendida A&B	75,0	100,0	100,0	83,3
Coste mercancía vendida tiendas	75,0	75,0	60,0	66,7
Resultado por departamentos	87,5	100,0	100,0	100,0
GOP	87,5	100,0	100,0	100,0
EBITDA	87,5	100,0	100,0	100,0
EBT	87,5	87,5	100,0	83,3
Nivel satisfacción clientes	75,0	50,0	60,0	50,0

Figura 5.54. Resumen de los resultados a la pregunta sobre el nivel de detalle sobre determinadas variables en el momento de elaboración del presupuesto

### 5.3.5. Utilización de indicadores y cuadro de mando

En este apartado se incluyen las respuestas obtenidas sobre los indicadores de gestión utilizados por los hoteles y cadenas hoteleras que han respondido al cuestionario, así como el grado de introducción de los cuadros de mando como apoyo a la gestión.

Retomando los aspectos comentados en la figura 5.54, en el anexo 5.5.4. se adjunta la tabulación de las respuestas obtenidas sobre la frecuencia de información y seguimiento de determinadas variables de negocio. Mientras que en la pregunta P8 requeríamos información sobre el nivel de detalle de presupuestación, en la pregunta R1 obtenemos información sobre la frecuencia en obtener dicha información. Obviamente, una frecuencia en la obtención de la información mayor a la que inicialmente se ha presupuestado (se obtiene la información diariamente, pero el presupuesto es semanal) supondrá el disponer de una información posiblemente válida (aunque no sea comparable contra presupuesto) desde el momento que puedo contrastarla con el año anterior (en la medida que los períodos sean cualitativamente homogéneos) o bien servirá como un indicador de actividad que el gestor puede evaluar en base a su experiencia.

En la figura 5.55 se muestra un resumen del porcentaje, para cada segmento, que ha contestado que la información está disponible con periodicidad mensual, excepto en tres casos (coeficiente de ocupación, RevPor y ADR), donde la mayor frecuencia se da en la

periodicidad diaria, incluyéndose en la referida figura los porcentajes correspondientes a dicha frecuencia. En general se observa el aspecto, antes mencionado, de una mayor frecuencia en la obtención de la información que la que existía para la presupuestación (figura 5.54). Asimismo, es de resaltar que las variables de GOP, EBITDA y EBT, en las grandes cadenas españolas ofrecen un porcentaje menor (50 %), debido a que obtienen dicha información con mayor periodicidad (quincenal o incluso semanal).

Idéntica situación sucede para todos los subsegmentos en la variable de satisfacción de clientes, donde existe una tendencia a obtener la información con mayor frecuencia.

Resumen pregunta R1 sobre el porcentaje de respuesta de periodicidad mensual en el nivel de detalle al obtener información de determinadas variables				
	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	Otros hoteles
Coefficiente de ocupación*	62,5	62,5	80,0	83,3
RevPor*	62,5	50,0	80,0	50,0
ADR*	62,5	50,0	80,0	66,7
Coste personal operativo	25,0	75,0	80,0	83,3
Coste personal no operativo	25,0	75,0	100,0	100,0
Coste mercancía vendida A&B	37,5	87,5	60,0	83,3
Coste mercancía vendida tiendas	37,5	50,0	60,0	66,7
Resultado por departamentos	62,5	62,5	100,0	100,0
GOP	50,0	87,5	80,0	83,3
EBITDA	50,0	87,5	80,0	83,3
EBT	50,0	75,0	80,0	83,3
Nivel satisfacción clientes	25,0	50,0	60,0	33,3
(*) Frecuencia diaria				
Resto variables mensual				

Figura 5.55. Resumen de los resultados a la pregunta sobre el nivel de detalle sobre determinadas variables en el momento de obtener la información

Pero obviamente toda información se desea obtener no por el mero hecho de obtenerla, sino para que sirva para facilitar la toma de decisiones. En la pregunta R2 abordamos si se calculaban las desviaciones entre el presupuesto y la realidad, sin obtener, diríamos que sorprendentemente, un 100 % de respuestas afirmativas. En las cadenas españolas el 12,5 % indicó que no efectuaban dicho tipo de análisis, tal como observamos en la figura 5.56.

R2. ¿Calculan las desviaciones producidas entre el presupuesto y la realidad?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sí	96,3	95,2	93,8	100	87,5	100	100
No	3,7	4,8	6,3	-	12,5	-	-

Figura 5.56. Resumen de los resultados a la pregunta sobre si realizaban cálculo de desviaciones frente a presupuesto

La pregunta R3 (¿se utilizan las desviaciones para analizar las causas de las desviaciones?) ofreció exactamente los mismos resultados que la pregunta R2, antes descrita.

Cuando profundizábamos respecto al nivel de análisis de dichas desviaciones, observamos en la pregunta R4 que se repetían aproximadamente los mismos resultados que en la pregunta R2 y R3, de forma que prácticamente todas las entidades que realizan análisis de desviaciones segregan la misma entre los típicos efectos de volumen, precio y *mix* (figura 5.57).

R4. ¿Se realiza algún tipo de análisis de desviaciones entre resultados previstos y reales en el que se segmente por efecto precio, efecto volumen y efecto mix?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sí	88,9	90,5	87,5	100	75	100	83,3
No	11,1	9,5	12,5	-	25	-	16,7

Figura 5.57. Resumen de los resultados a la pregunta sobre si el cálculo de desviaciones se segregaba en varios efectos

Una vez analizada la existencia del presupuesto, su periodicidad y la existencia de análisis de desviaciones, el nivel siguiente de análisis era comprobar la existencia de un cuadro de mando integral, cuestión planteada a través de la pregunta R5 y resumida en la tabla 5.58.

En la misma observamos que el 60 % de las cadenas internacionales disponen de un cuadro de mando integral, en las grandes cadenas españolas dicho porcentaje asciende

al 63 %, reduciéndose al 50 % en las restantes cadenas españolas. A nivel global de la muestra, excluidos los otros hoteles, el 57 % de las cadenas dispone de un cuadro de mando. Buscando relación con otras preguntas, podemos decir que, de las compañías que manifiestan disponer de cuadro de mando, el 69 % concedía una importancia muy alta a la información que facilita la contabilidad de gestión (pregunta CC2), el 69 % utiliza USALI (pregunta CC4) y el 75 % dispone de un plan estratégico (pregunta P1). Este último punto es muy importante, especialmente si lo analizamos en sentido contrario. El 60 % de los establecimientos que tienen plan estratégico declaran disponer de un cuadro de mando integral. Parecería razonable pensar que las empresas que tienen establecido un plan estratégico dispusieran de un cuadro de mando integral que les permitiera el seguimiento de las estrategias fijadas, así como también parece razonable pensar que toda compañía que disponga de un cuadro de mando integral debería disponer previamente de un plan estratégico que le sirviera de punto básico de referencia a controlar/gestionar, pero sólo el 75 % lo tiene. Por lo tanto, esta aproximación no se cumple en ninguno de los dos sentidos.

R5. ¿El hotel tiene implantado un cuadro de mando integral?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
		Sí	59,3	57,1	56,3	62,5	
No	40,7	42,9	43,8	37,5	50	40	33,3

Figura 5.58. Resumen de los resultados a la pregunta sobre si disponían de cuadro de mando integral

La pregunta R6 trataba de averiguar, en caso de no disponer de cuadro de mando, la posible utilidad de dicha herramienta de gestión (figura 5.59). Aquí, curiosamente, el 100 % de las cadenas internacionales no lo consideran necesario, mientras que el resto contestan afirmativamente o bien se inclinan por ns/nc, lo cual podría denotar una falta de conocimiento de los beneficios de la herramienta, o incluso del concepto de la propia herramienta.

R6. En caso negativo, ¿considera adecuada su implantación?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sí	54,5	44,4	57,1	66,7	50	-	100
No	18,2	22,2	-	-	-	100	-
Ns/Nc	27,3	33,3	42,9	33,3	50	-	-

Figura 5.59. Resumen de los resultados a la pregunta sobre si le parecería adecuado implantar un cuadro de mando, en caso de no disponer del mismo

En la pregunta R7 preguntábamos acerca de las partes que se incluían en el cuadro de mando integral, obviamente en caso de disponer del mismo, presentándose un resumen de dichos resultados en la figura 5.60.

En la misma observamos que la única información común en todas las respuestas es la cuenta de resultados, lo cual entendemos que no deja de ser una visión relativamente convencional de entender el control de gestión. A continuación, en orden de frecuencia, y confirmando la afirmación anterior, le siguen los objetivos e indicadores cuantitativos. Por ejemplo, a nivel del subsegmento de cadenas hoteleras, el 77,8 % los incluye, mientras que solamente el 44,4 % aporta objetivos e indicadores de carácter cualitativo, y son las cadenas internacionales las que en mayor porcentaje lo aplican (el 66,7 %).

En cuanto a análisis del sector, del entorno y de identificación de riesgos y oportunidades, el grado de implementación es muy bajo, por debajo del 50 % a nivel del subsegmento cadenas, incluso considerando que el 100 % de las cadenas internacionales sí lo realizan. Asimismo, es de resaltar que en general presentan una mayor introducción de información cualitativa y sectorial las cadenas españolas frente a las grandes cadenas españolas.

R7. ¿Cuáles son las partes que se incluyen en dicho cuadro de mando integral?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
		Resumen ejecutivo	75,0	66,7	55,6	80,0	
Análisis entorno económico	25,0	25,0	11,1	-	25,0	66,7	25,0
Análisis del sector hotelero	43,8	50,0	33,3	20,0	50,0	100,0	25,0
Análisis riesgos y oportunidades	37,5	33,3	11,1	-	25,0	100,0	50,0
Objetivos e indicadores cualitativos	62,5	50,0	44,4	60,0	25,0	66,7	100,0
Objetivos e indicadores cuantitativos	87,5	83,3	77,8	80,0	75,0	100,0	100,0
Cuenta de resultados	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Balance de situación	68,8	66,7	66,7	60,0	75,0	66,7	75,0
Estado de tesorería	68,8	75,0	66,7	40,0	100,0	100,0	50,0
Seguimiento de inversiones	68,8	66,7	66,7	80,0	50,0	66,7	75,0
Estimación económica de cierre de ejercicio	68,8	66,7	55,6	60,0	50,0	100,0	75,0

Figura 5.60. Respuestas a la pregunta sobre la información incluida en el cuadro de mando

A través de la pregunta R8 pretendíamos obtener información acerca de las personas destinatarias del mencionado cuadro de mando integral (figura 5.61). En este caso, las respuestas no eran excluyentes, podían remitirse a más de un órgano de gestión y, por lo tanto, la suma puede ser, y es, superior a 100 %. Las respuestas obtenidas muestran que a nivel subtotal cadenas, en casi el 85 % de los casos es remitido a los servicios centrales, y en el 67 % de los casos tanto al comité de dirección como al consejo de administración. Aquí es de resaltar la baja involucración del comité de dirección, de los propios gestores del hotel, que por ejemplo en las cadenas españolas solamente lo reciben en el 25 % de los casos.

R8. ¿A quién se distribuye dicho cuadro de mando?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
		Comité de dirección	68,8	66,7	55,6	80	
Consejo de administración	62,5	66,7	77,8	60	100	33,3	50
Servicios centrales de la cadena	68,8	83,3	88,9	100	75	66,7	25

Figura 5.61. Respuesta a la pregunta sobre a quien se distribuye el cuadro de mando integral

### 5.3.6. Utilización de tecnologías de la información

Finalmente, la encuesta contaba con un apartado sobre la introducción de las tecnologías de la información (TI) en los establecimientos hoteleros objeto de la muestra. La pregunta F1 interrogaba acerca de cuáles de las TI enunciadas en el cuestionario estaban disponibles en los establecimientos, tal como se muestra en la figura 5.62.

De la misma podemos extraer diversas conclusiones. Por un lado, el sistema de reservas, el sistema de facturación a clientes y, en menor medida (87,5 % en cadenas hoteleras españolas), el sistema de *front office*, que está prácticamente generalizado en todas las cadenas hoteleras. Por otra parte, el nivel de implantación de TI es mayor en las cadenas internacionales, pues el 100 % de las mismas, adicionalmente a los sistemas anteriores, disponen de sistema de gestión de ingresos (*revenue management*), sistema de reserva por internet y conexión a sistemas globales de distribución (GDS). Además, se puede comprobar que en estos últimos sistemas la diferencia existente con las cadenas españolas es muy importante. Por ejemplo, sólo el 37 % de las grandes cadenas españolas declaran tener un sistema de gestión de ingresos.

Entre los sistemas menos implantados están los de *reporting*, donde las cadenas extranjeras lo tienen en el 60 % de los casos y las grandes cadenas españolas tan sólo en el 37 %. Relacionando esta pregunta con otras anteriores, observamos que el 91 % de los que manifiestan tener un sistema de *reporting* disponen también de un plan estratégico, y un 67 % de un cuadro de mando. También es de destacar que el nivel de implantación de sistemas integrados de gestión (ERP) es mucho más alto en las cadenas españolas (63 % en las cadenas españolas y 87 % en las grandes cadenas españolas) frente al 60 % de las cadenas internacionales, en parte entendemos debido a la falta de masa crítica en España de dichas cadenas para justificar la rentabilidad de disponer de un ERP, dados los cuantiosos costes de implantación que supone.



F1. ¿Cuáles de los siguientes sistema de información están disponibles informáticamente en su Hotel?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Sistemas de reservas	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100	100,0
<i>Front office</i>	96,3	95,2	93,8	100,0	87,5	100	100,0
Sistema de gestión de ingresos	55,6	57,1	43,8	37,5	50,0	100	50,0
Sistema de facturación a clientes	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100	100,0
Sistema de reservas por internet	85,2	90,5	87,5	87,5	87,5	100	66,7
Conexión a sistemas globales de distribución	55,6	66,7	56,3	62,5	50,0	100	16,7
Sistema integrado de gestión ERP	66,7	71,4	75,0	87,5	62,5	60	50,0
Sistema de <i>reporting</i>	40,7	47,6	43,8	37,5	50,0	60	16,7
Sistema de gestión de alimentación y bebidas	74,1	81,0	81,3	62,5	100,0	80	50,0
Sistema de otras ventas tiendas	33,3	38,1	50,0	12,5	87,5	-	16,7

Figura 5.62. Resultado de la pregunta sobre el grado de implantación de tecnologías de la información

En la última pregunta del cuestionario (F2) planteábamos qué otros aspectos de TI sugerirían para implantar en el establecimiento, de forma que permitieran una mejora en el control de gestión. Entre las respuestas más mencionadas (figura 5.63) cabe destacar la mejora en aspectos de *reporting*, mencionada por los dos subsegmentos de cadenas españolas. Posiblemente las cadenas internacionales, con más tradición en reportar a servicios centrales, no la consideraron una necesidad, y enfocan sus necesidades a aspectos relacionados con funcionalidades a través de internet. Otro aspecto, común a todos los establecimientos, han sido los sistemas enfocados a la gestión de los costes de restauración. Finalmente, hay que destacar que las técnicas enunciadas en el capítulo 1 de *customer relationship management* (CRM) se comienzan a apuntar también por las grandes cadenas españolas y por las cadenas internacionales.

F2. Partiendo de la situación actual del hotel, ¿qué otros aspectos o herramientas incorporaría a los sistemas de información para mejorar el control de gestión?							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
		<i>Reporting</i>	33,3	28,6	37,5	50,0	
Análisis costes restauración	11,1	14,3	12,5	12,5	12,5	20	-
<i>Front office</i>	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-
CRM	11,1	9,5	6,3	12,5	-	20	16,7
Mejora funcionalidades internet	14,8	9,5	-	-	-	40	33,3
Ns/Nc	51,9	57,1	56,3	37,5	75,0	60	33,3

Figura 5.63. Resultado de la pregunta sobre nuevas tecnologías de la información a implantar

#### 5.4. Conclusiones del estudio empírico

A través de la investigación empírica realizada pretendíamos comprobar diversas cuestiones, como conocer la importancia que los gestores de las cadenas hoteleras conceden a la contabilidad de gestión, verificar el grado de implantación del *Uniform Systems of Accounts for the Lodging Industry (USALI)*, tanto desde el punto de vista de imputación contable como de estructura organizativa por departamentos, comprobar las bases de realización de los presupuestos anuales, y la existencia o no de planificación a medio plazo, comprobar el nivel de realización de cuadro de mando integral y el grado de penetración de indicadores no financieros, y, finalmente, verificar el grado de implantación de tecnologías de la información de apoyo a la gestión.

Para la realización del estudio se efectuó una encuesta escrita remitida a los directores Financieros y/o de control de hoteles y cadenas hoteleras, cuyas respuestas se agruparon en cuatro subsegmentos: grandes cadenas españolas, cadenas españolas, cadenas internacionales y otros hoteles. Respecto a este último subsegmento, otros hoteles, la muestra alcanzada no ha sido representativa, pero en el ámbito de cadenas y grandes cadenas españolas, sobre las once primeras en el ranking correspondiente al año 2001, se ha obtenido la respuesta de ocho de ellas.

Los resultados obtenidos en cada una de las cincuenta preguntas se tabularon independientemente para cada uno de los subsegmentos antes mencionados y, además,

se realizaron análisis cruzados entre algunas preguntas, de cara a analizar posibles relaciones entre respuestas.

En primer lugar tratamos de verificar si el establecimiento declaraba utilizar la contabilidad de gestión, comprobando que la totalidad de los encuestados manifestaron que desarrollaban algún tipo de contabilidad de gestión. La formación de sus responsables era mayoritariamente una licenciatura en Ciencias Económicas o Empresariales, ocasionalmente con un master en Administración y Dirección de Empresas. Más de la mitad de las cadenas hoteleras recibían adicionalmente asesoramiento externo en contabilidad de gestión, comprobando que, a medida que aumentaba la importancia que se concedía a la contabilidad de gestión, mayor era el grado de utilización de dichos asesores externos. Respecto a estos asesores, la mayor parte de ellos corresponden a auditores y consultores externos, destacando la utilización de los servicios centrales, como asesores, en el caso de las cadenas hoteleras internacionales.

En cuanto a la utilización que se daba a la contabilidad de gestión, es de destacar la unanimidad en indicar su uso para la toma de decisiones. A continuación destaca un gran porcentaje que entienden su utilidad para facilitar información a los servicios centrales (podríamos decir que utilización como puro *reporting*). De esta forma, en las cadenas españolas solamente el 50 % lo considera útil para el propio hotel, lo cual parece indicar una concentración en la pura operación del mismo, dejando para los servicios centrales el análisis y la toma de decisiones más vinculados a la estrategia. Respecto a la importancia que se daba a la contabilidad de gestión, se obtuvo una media de 4 en cadenas internacionales (0 ninguna importancia, 4 muy importante), 3,4 en cadenas españolas y 3,3 en grandes cadenas españolas.

Observamos que el 87,5 % de las cadenas hoteleras disponen de una contabilidad de costes, sin diferencias significativas entre los diferentes subsegmentos. Respecto a la integración de la información de costes con la contabilidad financiera, cabe resaltar que, mientras que las grandes cadenas hoteleras y las internacionales las tienen integradas, las cadenas hoteleras españolas apenas tienen dicha información agregada.

Las cadenas internacionales demostraron un mayor grado de utilización y cálculo de costes de oportunidad, mientras que las grandes cadenas españolas lo hacían en un escaso 12 % y ninguna de las cadenas españolas los calculaba. Respecto a su utilidad, se mencionaron la mejora del mix de ingresos, análisis de inversiones, consumos internos y apoyo a la toma de decisiones, pero sin ninguna preponderancia de estas respuestas. El bajo nivel de utilización de costes de oportunidad no se repetía en los costes estándar,

donde las grandes cadenas españolas y las internacionales sí manifestaban utilizarlos. En cuanto a la finalidad de utilización de los costes estándar, tanto las grandes cadenas nacionales como las cadenas nacionales mencionaron el análisis de desviaciones y la elaboración de presupuestos, objetivos en buena medida vinculados entre sí. También de forma importante se manifiesta su utilización para prever los márgenes y resultados y como sistema de referencia para comparar con costes históricos. Es de resaltar que no se menciona apenas la utilización de los costes estándares como una ventaja derivada de la economía en las transacciones contables, o sea, en la obtención de información económica, lo cual puede dar lugar a entender que los cierres contables periódicos de los establecimientos se basan en costes reales y no en estándares o estimaciones. En cuanto al criterio de fijación del coste estándar, tampoco hay un criterio preponderante, aunque con una ligera ventaja del coste histórico. Idéntica tendencia se da respecto al área responsable de su fijación, que ofrece resultados no mayoritarios, con mayor inclinación hacia las áreas de administración y de servicios centrales.

Respecto al año de puesta en marcha del sistema de costes vigente, obtuvimos una antigüedad media en torno a los seis años (sin diferencias relevantes entre subsegmentos). Retrocediendo estos seis años, nos daría una fecha media de implantación de los sistemas actuales de coste en torno a los años 1997/1998, probablemente coincidente con los cambios en los sistemas derivados de la adaptación al efecto 2000.

En el tercer bloque de preguntas tratamos de ver el grado de implantación del *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI). En primer lugar se planteaba directamente si el establecimiento utilizaba o no USALI, destacando la total unanimidad de las respuestas afirmativas obtenidas de las cadenas hoteleras internacionales. Las grandes cadenas hoteleras españolas le siguen en cuanto a su grado de implantación, mientras que las cadenas españolas lo utilizan en un porcentaje inferior a la mitad.

Como a lo largo del trabajo se ha venido exponiendo, uno de los principios en los que se basa USALI es en la clara identificación entre imputación de costes e ingresos, resultados en definitiva, y la perfecta asignación a departamentos y responsables de los mismos. Por esta razón, uno de nuestros principales objetivos ha sido ver el paralelismo entre la estructura organizativa y la estructura de departamentos en los sistemas de información, así como el grado de autonomía en la toma de decisiones que se manifestaba para cada uno de los departamentos existentes en el establecimiento. Las cadenas extranjeras manifiestan una total identificación entre estructura organizativa y estructura de los

sistemas de información, mientras que en las cadenas nacionales se sitúa en un porcentaje también alto, 81 %. Asimismo comprobamos que el número de departamentos aperturados era mayor en las cadenas internacionales, mínimo de once, mientras que en las cadenas nacionales solamente coincidieron en el 100 % de los casos los departamentos de habitaciones y de alimentos. Respecto a la autonomía de gestión de los mismos, concediendo un valor de 5 a máxima autonomía y de 1 a menor nivel de independencia, las cadenas internacionales lograron un nivel de 3,5 frente a 2,9 en las grandes cadenas nacionales y 2,6 en las restantes cadenas. Por lo tanto, todo esto nos permite concluir en una mayor implantación de USALI en las cadenas extranjeras que en las nacionales, desde el momento que se produce una mayor desagregación en departamentos, con mayor coincidencia entre los mismos y la estructura organizativa, al mismo tiempo que disponen de una mayor autonomía en la gestión.

Dentro de este mismo bloque de preguntas dedicado a conocer el grado de implantación de USALI, planteamos una serie de cuestiones referentes al criterio de imputación de determinadas operaciones habituales en el sector hotelero, de cara a conocer la uniformidad en su tratamiento. Al respecto pudimos comprobar una notable disparidad de criterios, disparidad que aflora el problema de la heterogeneidad en la información de gestión y la potencial dificultad en considerar la información como uniforme al realizar estudios sectoriales. Por ejemplo, en una operación habitual como es el criterio de segregación del paquete turístico (qué parte imputar a habitaciones, qué parte imputar a alimentos y bebidas), observamos que la mayoría de las cadenas internacionales reparte el paquete entre habitaciones y alimentos y bebidas sobre la base de la aplicación de un porcentaje estándar, mientras que solamente una minoría aplica un importe fijo a alimentos y bebidas y el importe complementario a habitaciones. En cambio, las cadenas hoteleras españolas aplican ambos criterios al 50 %, y no existe un criterio preponderante. Por su parte, las grandes cadenas españolas tienden en mayor porcentaje a aplicar un importe fijo a alimentos y bebidas, aunque hay una minoría que no lo segrega entre departamentos. En otras dos operaciones también habituales en el sector (criterio de reconocimiento y de presentación de los ingresos de habitaciones), aun no llegando a un criterio único, comprobamos que existía un criterio preponderante (en función de los días de estancia y no neteando los ingresos de gastos de comisiones, respectivamente) en un alto porcentaje, sin diferencias significativas entre subsegmentos. Para finalizar este bloque de preguntas vinculado a USALI, planteamos cinco cuestiones respecto a en qué departamentos se debían imputar determinados gastos (formación del personal de

restauración, seguros de responsabilidad civil, material de oficina, comisiones bancarias por venta a través de tarjeta de crédito y gastos de mantenimiento de habitaciones), obteniendo en este punto un verdadero abanico de posibilidades, especialmente en las cadenas españolas (por ejemplo, hasta siete posibilidades diferentes en la pregunta sobre dónde imputar las comisiones por venta a través de tarjeta de crédito), y en menor medida en las cadenas internacionales.

Por lo tanto, la conclusión anticipada de una mayor implantación de USALI en las cadenas internacionales se ha visto refrendada también a través de la respuesta a estas últimas cuestiones de aplicación práctica del mismo.

El cuarto bloque de preguntas estaba enfocado a conocer el nivel de utilización de los sistemas previsionales de gestión, entendiendo como tales el presupuesto, planes estratégicos, así como los criterios de confección y aprobación de los mismos.

Ya en el momento de conocer la existencia de plan estratégico observamos que, mientras que la totalidad de las cadenas internacionales manifiestan confeccionarlo, es un porcentaje mayoritario en las grandes cadenas españolas y disminuye prácticamente a la mitad para las cadenas españolas. Asimismo las cadenas internacionales (en su totalidad) responden que proceden a su actualización con periodicidad anual, mientras que a nivel del subtotal cadenas españolas, sólo una mayoría lo actualizan con dicha periodicidad.

Respecto al nivel de aprobación del mismo, resalta el teóricamente mayor grado de descentralización de las cadenas españolas, que solamente en una minoría de las mismas someten a aprobación de los servicios centrales el plan estratégico del hotel, versus el 100 % de las cadenas internacionales que requieren la aprobación de dichos servicios centrales. Respecto al órgano de aprobación del mismo, en las cadenas españolas el mayor porcentaje se da en el consejo de administración, seguido del comité de dirección. En las grandes cadenas españolas es, en cambio, en el comité de dirección donde se produce el mayor índice de frecuencia, seguido del consejo de administración. En cualquier caso, para una mejor interpretación de estos datos, debería considerarse que la estructura societaria del hotel (coincidencia o no de propietario gestor, franquicia, etcétera) puede condicionar los niveles de aprobación necesarios.

Las siguientes preguntas del bloque estaban enfocadas hacia el proceso presupuestario, preguntando sobre el momento de confección y el momento de aprobación del presupuesto. Quienes inician el proceso con mayor anticipación son las cadenas internacionales, respuesta lógica desde el momento que anteriormente hemos visto que en la totalidad de los casos el plan estratégico es aprobado por servicios centrales (y por

ende entendemos que también el presupuesto), lo cual supone la necesidad de iniciar con mayor anticipación el proceso en su conjunto. En las grandes cadenas españolas, una minoría también inicia el proceso en el tercer trimestre, iniciando el resto de establecimientos el proceso dentro del cuarto trimestre del ejercicio. En cambio, las restantes cadenas hoteleras españolas siguen un proceso de elaboración más tardío, llegando una minoría a elaborar los presupuestos en el propio mes de diciembre e incluso un 25 % ya iniciado el ejercicio a presupuestar. Respecto al momento de aprobación de dichos presupuestos, existe un decalaje razonable y homogéneo con relación al momento en el que se realizó el presupuesto. Así, la gran mayoría de cadenas hoteleras internacionales disponen de los presupuestos aprobados ya antes del inicio del ejercicio, mientras que en el subsegmento de las cadenas hoteleras españolas, aproximadamente un tercio aún no lo tienen aprobado a 31 de diciembre.

Al comprobar la base de confección del presupuesto, hay que destacar, por un lado, que nadie manifiesta utilizar presupuesto base cero y, por otro lado, que las cadenas internacionales vuelven a ser las más agresivas en sus planteamientos al responder, en una gran mayoría, que su base es el ejercicio anterior corregido en un porcentaje al alza o a la baja sobre la base de objetivos de gestión, mientras que en el subtotal de cadenas hoteleras españolas este criterio sólo se sigue en una ligera mayoría de casos. En cuanto a la periodicidad de presupuestación de determinadas variables, aquí las grandes cadenas españolas presupuestan con mayor periodicidad (semanal e incluso diariamente en algún caso) las principales variables de gestión (coeficiente de ocupación, RevPor y ADR).

El quinto bloque de preguntas pretendía ver los indicadores de gestión utilizados, su periodicidad y la existencia y utilidad concedida, en su caso, al cuadro de mando integral. En primer lugar tratábamos de obtener la frecuencia con que se disponía de la información de gestión para las principales variables, donde comprobamos que la frecuencia era mayor que a la que respondían respecto a su presupuestación, con lo cual concluimos que, aun no pudiendo verificar su cumplimiento o desviación presupuestaria, el gestor considera que le aporta información para la gestión. Asimismo es de destacar que existe un porcentaje alto de respuestas sobre la existencia de cálculo de desviaciones de forma periódica, incluyendo análisis de desviaciones precio/volumen/*mix*.

Respecto a la existencia de un cuadro de mando integral en el establecimiento, observamos que las grandes cadenas españolas y las cadenas internacionales disponen de él (60 % aproximadamente), reduciéndose a la mitad en las restantes cadenas

españolas. A continuación preguntábamos sobre la información que incluía dicho cuadro de mando integral, viendo que la cuenta de resultados fue la única información común en todas las respuestas, seguida, en orden de frecuencia, por los objetivos e indicadores cuantitativos. Entendemos que no deja de ser una visión relativamente convencional de entender el control de gestión. Posteriormente pretendíamos obtener información acerca de las personas destinatarias del mencionado cuadro de mando, siendo las respuestas no excluyentes, al poderse remitir a más de un órgano de gestión. Las respuestas obtenidas muestran que a nivel subtotal cadenas, el cuadro de mando integral es remitido mayoritariamente a los servicios centrales seguido del comité de dirección y del consejo de administración.

La encuesta contaba con un bloque de preguntas sobre la introducción de las tecnologías de la información (TI) en los establecimientos hoteleros. La primera pregunta interrogaba acerca de cuáles de las TI enunciadas en el cuestionario estaban disponibles en los establecimientos. El sistema de reservas, el sistema de facturación a clientes y, en menor medida, el sistema de *front office*, están prácticamente generalizados en todas las cadenas hoteleras. Por otra parte, el nivel de implantación de TI es mayor en las cadenas internacionales, pues el 100 % de las mismas, adicionalmente a los sistemas anteriores, disponen de sistema de gestión de ingresos (*revenue management*), sistema de reserva por internet y conexión a sistemas globales de distribución (GDS). En el ámbito de los sistemas menos implantados están los sistemas de *reporting*, aunque es de destacar que el nivel de implantación de sistemas integrados de gestión (ERP) es mucho más alto en las cadenas españolas, en parte entendemos debido a la falta de masa crítica en España de dichas cadenas para justificar la rentabilidad de implantar un ERP.

Finalmente planteábamos, en pregunta abierta, qué otros aspectos de TI sugerirían para implantar en el establecimiento. Entre las respuestas más mencionadas cabe destacar la mejora en aspectos de *reporting*, mencionada por los dos subsegmentos de cadenas españolas, y los sistemas enfocados a la gestión de los costes de restauración. Hay que destacar que las técnicas enunciadas en el capítulo 1 de *customer relationship management* (CRM) se comienzan a apuntar también por las grandes cadenas españolas y por las cadenas internacionales.

Por lo tanto, y a nivel de resumen, podríamos decir que todos los subsegmentos consideran importante la contabilidad de gestión y dedican, en buena parte, recursos a su desarrollo. Respecto a USALI, aun reconociendo en un buen porcentaje la utilización del mismo, su implantación no es homogénea ni amplia, dándose una mayor y mejor



implantación en las cadenas hoteleras internacionales. Respecto a la presupuestación, aun cuando las cadenas españolas suelen presupuestar con mayor frecuencia las variables que podríamos considerar clave (vinculadas a ingresos) tienen en menor medida un plan estratégico de referencia y el proceso de confección y aprobación de presupuestos se alarga hasta ya iniciado el ejercicio en cuestión. Respecto al cuadro de mando integral, existe un claro déficit de variables no monetarias, pues al ver el contenido de los mismos (en los casos en los que se elabora) es preponderante la información económica. Asimismo, corrobora su no utilización como herramienta de gestión, el hecho de la baja distribución del cuadro de mando a los miembros del comité de dirección. Finalmente, y en cuanto a las TI, cabe ratificar la mayor implantación de las mismas en las cadenas internacionales.

## 5.5. Anexos del capítulo

### Anexo 5.5.1.

#### CUESTIONARIO PARA ANALIZAR LA IMPLANTACIÓN EN ESPAÑA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN LOS HOTELES/CADENAS HOTELERAS

En este cuestionario entendemos como **contabilidad de gestión** aquella que aporta información relevante, histórica o previsional, monetaria o no monetaria, segmentada o global, sobre la circulación interna de la información para la toma de decisiones. Entre las herramientas que utiliza la contabilidad de gestión se pueden citar la contabilidad financiera, la contabilidad de costes, el control presupuestario, los cuadros de mando, los sistemas internos de *reporting*, etcétera.

**Nombre del hotel/cadena hotelera:** .....

#### Ficha de segmentación del hotel/cadena hotelera:

	Número de hoteles	Número de habitaciones	Tipo de contrato				Número de países
			Propietario	Franquicia	Arrendamiento	Gestión	
Hotel individual	n/a						n/a
Pertenciente a cadena hotelera internacional							
Cadena hotelera española, sólo presencia nacional							n/a
Cadena hot. española con hoteles en el extranjero							

**I1.-** ¿Desarrolla alguna persona de su equipo algún tipo de contabilidad de gestión?

Sí  No

**I2.-** Formación (titulación) del responsable de contabilidad de gestión

.....

**I3.-** ¿Recibe asesoramiento externo sobre contabilidad de gestión?

Sí  No

**I4.-** En caso afirmativo, de quién recibe dicho asesoramiento externo (empresa consultora, auditores externos, asesor externo individual, etcétera)

.....

**I5.-** Objetivos de la contabilidad de gestión, independientemente de que la misma esté instaurada en su hotel (señale con una X aquellas que considere más importantes)

- Información para el hotel
- Información para los servicios centrales
- Cálculo de costes y resultados por departamento
- Información para la planificación y el control
- Información para la toma de decisiones
- No es necesario llevar contabilidad de gestión

**CC1.-** ¿El hotel lleva algún tipo de contabilidad de costes?

Sí  No

**CC2.-** Utilidad, a su juicio, de la información que suministra la contabilidad de gestión en el día de hoy.

- Ninguna
- Escasa
- Media
- Alta
- Muy alta

**CC3.-** ¿Cómo articulan contablemente la información sobre costes?

	Sí	No
¿Lleva su contabilidad de costes utilizando registros contables por partida doble?		
En caso afirmativo en la pregunta anterior, ¿utiliza el grupo 9 del PGC?		
¿Integra los datos de la contabilidad de costes en la contabilidad financiera?		
¿Los datos de costes son tratados con total independencia con relación a la contabilidad financiera?		
¿Registra sus costes utilizando estadística de costes?		
¿Utiliza algún sistema de costes propuesto por algún organismo?		

**CC4.-** ¿Utiliza su hotel el sistema de cuentas uniforme, *uniforms systems of accounts for the lodging industry*?

Sí  No

**CC5.-** ¿Coincide la estructura organizativa del hotel con los departamentos en los que está estructurada la contabilidad de gestión, de forma que sea plenamente identificable responsable de departamento con resultados económicos?

Sí  No

**CC6.-** Marque (en la tabla incluida en la pregunta CC7), los distintos departamentos en los que está dividido el hotel.

**CC7.-** En cuanto a la autonomía para la toma de decisiones, indique mediante puntuación de 1 a 5 (1 poca, 5 mucha) el grado de autonomía de los departamentos que se relacionan (autonomía en cuanto a la gestión de gastos, gestión de compras, responsabilidad sobre el resultado del departamento, etcétera).

DEPARTAMENTO	CC7		CC8 GRADO DE AUTONOMÍA				
	SÍ	NO	1	2	3	4	5
1.- Habitaciones			1	2	3	4	5
2.- Alimentos			1	2	3	4	5
3.- Bebidas			1	2	3	4	5
4.- Tiendas			1	2	3	4	5
5.- Telecomunicaciones			1	2	3	4	5
6.- Gimnasio/piscina			1	2	3	4	5
7.- Parking			1	2	3	4	5
8.- Lavandería			1	2	3	4	5
9.- Administración			1	2	3	4	5
10.- Comercial			1	2	3	4	5
11.- Sistemas			1	2	3	4	5
12.- Energía			1	2	3	4	5
13.- Recursos humanos			1	2	3	4	5
14.- Seguridad			1	2	3	4	5
15.- Dirección			1	2	3	4	5
16.- Otros gastos societarios			1	2	3	4	5

**CC8.-** Entendiendo por departamentos operativos aquellos que tienen enfocada su actividad a dar directamente servicio al cliente, y por departamentos no operativos aquellos que tienen la función de dar soporte y apoyo a los departamentos operativos, ¿está segmentada su estructura de costes entre departamentos operativos y departamentos no operativos?

Sí  No

**CC9.-** En caso afirmativo, los costes de los departamentos no operativos se imputan a los departamentos operativos de acuerdo a los métodos siguientes:

	Sí	No
Se reparten todos los costes a los departamentos operativos		
Parte se distribuye a los departamentos operativos y parte permanece como resultado no operativo		
No se imputan a los departamentos operativos y se llevan directamente al resultado		
Otros: (indicar)		

**CC10.-** ¿Existe facturación interna entre los diferentes departamentos?

Sí  No

**CC11.-** En caso afirmativo, indique el criterio de valoración utilizado para determinar los precios internos de transferencia

.....

**CC12.-** El criterio de valoración utilizado por el hotel para segmentar la totalidad del ingreso por paquete turístico entre el departamento de habitaciones y el departamento de alimentos y bebidas es el siguiente:

- Precio fijo para alimentos y bebidas aplicando el importe complementario al departamento de habitaciones
- Fijación de un porcentaje estándar de reparto entre habitaciones y alimentos y bebidas y aplicando dicho porcentaje estándar de reparto al precio real del paquete turístico vendido.
- Otros (especificar).....

**CC13.-** El criterio seguido para el reconocimiento de los ingresos de habitaciones en la cuenta de resultados es el siguiente:

- En base a reservas, imputación a resultados en el momento de la reserva de la habitación.
- En base a reservas cobradas, imputación a resultados en el momento del cobro de la reserva (total o parcial) de la habitación.
- En base a ventas, imputación a resultados en el momento que se

cobran las ventas de habitaciones.

- En base al *check-in*, imputación a resultados en el momento del *check-in* del cliente, independientemente de la duración de la estancia.
- En base a la estancia, imputación a resultados diariamente en función de los días de estancia del cliente.
- Otros (especificar).....

**CC14.-** Criterios de valoración utilizados por el hotel para la presentación en la cuenta de resultados de los ingresos de habitaciones:

- Ingresos netos de comisiones / descuentos por agencias / tour operadores u otros sistemas de comercialización / distribución.
- Ingresos brutos, presentando como gastos las diversas comisiones / descuentos satisfechos a agencias / tour operadores u otros sistemas por la comercialización / distribución.
- Otros (especificar).....

**CC15.-** Indique, por favor, en qué departamento imputa los siguientes costes operativos:

- Costes de formación del personal de restauración.....
- Costes de seguros por responsabilidad civil.....
- Material de oficina.....
- Comisiones por ventas a través de tarjeta de crédito.....
- Gastos de mantenimiento de habitaciones.....

**CC16.-** Criterios de valoración utilizados por el hotel para las entradas de materiales o productos:

- Precio de adquisición
- Precio estándar
- Precio de reposición
- Otros (especificar).....

**CC17.-** Criterios de valoración utilizados por el hotel para los movimientos de materiales:

- FIFO
- LIFO
- Promedio ponderado
- Otros (especificar).....

**CC18.-** El hotel, ¿calcula costes de oportunidad? (Coste de oportunidad: coste o pérdida que supone, al tomar una decisión, no emplear unos recursos en otro uso. Coste que representa renunciar a unas determinadas alternativas. Costes que se refieren a consumos reales, pero que no son objeto de facturación ni de pago)

Sí  No

**CC19.-** En caso afirmativo, indique la finalidad de su utilización.

.....

**CC20.-** ¿El hotel utiliza costes estándares?

Sí  No

**CC21.-** En caso afirmativo, ¿cuál o cuáles son los objetivos perseguidos de los que se muestran a continuación?

	Sí	No
Prever los márgenes y resultados		
Analizar las desviaciones, de forma que se puedan localizar las causas y exigir responsabilidades		
Fijar los precios de ventas		
Calcular los costes de los servicios de una forma rápida		
Elaboración de presupuestos		
Tener un patrón de referencia con el que comparar los costes históricos		
Mejorar los procesos		
Facilitar la dirección por excepción		
Economía en los registros contables		
Otros (indicar):		

**CC22.-** ¿Qué criterio utiliza el hotel para el establecimiento de los costes estándares?  
.....

**CC23.-** ¿Quién o quiénes son los responsables de la fijación de los estándares?  
.....

**CC24.-** El sistema de costes actualmente vigente en el hotel se instaló:

- En los últimos dos años
- Hace entre 2 - 5 años
- Hace entre 5 - 10 años
- Hace más de 10 años

**CC25.-** ¿Se han realizado cambios en el sistema de costes con relación al instalado inicialmente?

Sí  No

**CC26.-** En caso afirmativo, indique las causas  
.....

**P1.-** El hotel, ¿tiene establecido un plan estratégico?

Sí  No

**P2.-** En caso de disponer de un plan estratégico, éste es ....

- a 3 años  a 5 años  a un plazo diferente, indicar.....
- Se actualiza cada año  cada dos años  con diferente periodicidad.....
- Es aprobado por: • el comité de dirección 
  - el consejo de administración
  - los servicios centrales de la cadena
  - otros, indicar .....



**P3.-** El hotel, ¿tiene aprobados por escrito los objetivos anuales?

Sí  No

**P4.-** ¿Se utilizan dichos objetivos para la confección del presupuesto del hotel?

Sí  No

**P5.-** ¿En qué momento se **efectúan** los presupuestos de los hoteles?

- Durante el tercer trimestre del ejercicio anterior al ejercicio del presupuesto en cuestión (suponiendo una empresa cuyo ejercicio coincidiera con el año natural, nos estaríamos refiriendo a julio-septiembre del ejercicio t-1, para la confección del presupuesto del ejercicio t).
- Durante los dos primeros meses del cuarto trimestre del ejercicio anterior (octubre / noviembre en el ejemplo) al ejercicio del presupuesto en cuestión.
- Durante el mes anterior al inicio del ejercicio (diciembre en el ejemplo) del presupuesto en cuestión.
- Ya iniciado el ejercicio (durante el año t se realiza el presupuesto del año t).

**P6.-** ¿En qué momento se **aprueban** los presupuestos de los hoteles?

- Durante el tercer trimestre del ejercicio anterior al ejercicio del presupuesto en cuestión (suponiendo una empresa cuyo ejercicio coincidiera con el año natural, nos estaríamos refiriendo a julio-septiembre del ejercicio t-1, para la aprobación del presupuesto del ejercicio t).
- Durante los dos primeros meses del cuarto trimestre del ejercicio anterior (octubre / noviembre en el ejemplo) al ejercicio del presupuesto en cuestión.
- Durante el mes anterior al inicio del ejercicio (diciembre en el ejemplo) del presupuesto en cuestión.
- Ya iniciado el ejercicio se aprueba el presupuesto del año en curso.

**P7.- Punto de partida en el momento de la confección del presupuesto:**

	Sí	No
Se confecciona a partir de la realidad del ejercicio/s anterior/es, (presupuesto incremental).		
Presupuesto base cero.		
Presupuesto base cero para determinadas actividades y/o servicios y, para costes generales o de estructura, se utiliza el presupuesto incremental en función del resultado del ejercicio anterior.		
Se confecciona en base a la realidad del ejercicio anterior más los objetivos fijados en el presupuesto plurianual para este ejercicio (presupuesto incremental también).		
Otros, (indicar)		

**P8.- En el cuadro siguiente indique, para las variables mencionadas, cuál es el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto:**

	Diaria	Semanal	Quincenal	Mensual	Trimestral
Coeficiente de ocupación					
REVPOR (ingreso totales por habitación ocupada)					
ADR (ingreso promedio de habitaciones)					
Costes de personal (departamentos operativos)					
Costes de personal (departamentos no operativos)					
Coste de mercancía vendida (restauración)					
Coste de mercancía vendida (tiendas)					
Resultados por departamentos					
GOP					
EBITDA					
EBT					
Nivel de satisfacción de clientes					

**P9.- ¿Se revisan los presupuestos durante el ejercicio presupuestario?**

Sí  No

**R1.-** Indique, en el cuadro siguiente, cuál es la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de cada una de las variables siguientes:

	Diaria	Semanal	Quincenal	Mensual	Trimestral
Coefficiente de ocupación					
REVPOR (ingreso totales por habitación ocupada)					
ADR (ingreso promedio de habitaciones)					
Costes de personal (departamentos operativos)					
Costes de personal (departamentos no operativos)					
Coste de mercancía vendida (restauración)					
Coste de mercancía vendida (tiendas)					
Resultados por departamentos					
GOP					
EBITDA					
EBT					
Nivel de satisfacción de clientes					

**R2.-** ¿Calculan las desviaciones producidas entre el presupuesto y la realidad?

Sí  No

**R3.-** ¿Se utilizan las desviaciones para analizar las causas de las diferencias, para el control de las actuaciones y para la toma de medidas y acciones correctoras, respecto a los objetivos marcados?

Sí  No

**R4.-** ¿Se realiza algún tipo de análisis de desviaciones entre resultados previstos y reales en los que se segmente por efecto precio, efecto volumen y efecto mix?

Sí  No

**R5.-** ¿El hotel tiene implantado un cuadro de mando integral?

Sí  No

**R6.-** En caso negativo, ¿considera adecuada su implantación?

Sí  No

**R7.- ¿Cuáles son las partes que se incluyen en dicho cuadro de mando integral?**

	Sí	No
Resumen ejecutivo		
Análisis del entorno económico		
Análisis del sector hotelero		
Análisis de riesgos y oportunidades		
Objetivos e indicadores cualitativos		
Objetivos e indicadores cuantitativos		
Cuenta de resultados		
Balance de situación		
Estado de tesorería		
Seguimiento de inversiones		
Estimación económica de cierre de ejercicio		
Otros, indicar .....		

**R8.- ¿A quién se distribuye dicho cuadro de mando?**

- Comité de dirección
- Consejo de administración
- Servicios centrales de la cadena
- Otros, indicar .....

**F1.- ¿Cuáles de los siguientes sistemas de información están disponibles informáticamente en su hotel?**

	Sí	No
Sistema de reservas		
<i>Front office</i>		
Sistema de revenue management		
Sistema de facturación a clientes		
Sistema de reservas por internet		
Conexión a global distribution systems		
Sistema integrado de gestión (ERP)		
Sistema de <i>reporting</i>		
Sistema de gestión de alimentación y bebidas		
Sistema de otras ventas (tiendas)		
Otros, comentar.....		

**F2.- Partiendo de la situación actual del hotel, ¿qué otros aspectos o herramientas incorporaría a los sistemas de información para mejorar el control de gestión?**

Muchísimas gracias por su colaboración.

## Anexo 5.5.2

Respuestas, por departamentos, a la pregunta CC7 sobre el grado de autonomía en la toma de decisiones (resumido en figura 5.39)

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: HABITACIONES							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	7,4	9,5	12,5	12,5	12,5	-	-
2	29,6	23,8	31,3	37,5	25	-	50
3	37	42,9	43,8	37,5	50	40	16,7
4	11,1	9,5	6,3	12,5	-	20	16,7
5 Mucha	7,4	9,5	-	-	-	40	-
.Top two boxes	18,5	19	6,3	12,5	-	60	16,7
Ns/Nc	7,4	4,8	6,3	-	12,5	-	16,7
Media	2,8	2,85	2,47	2,5	2,43	4	2,6
Desv. típica	1,04	1,09	0,81	0,87	0,73	0,89	0,8

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: ALIMENTOS							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	7,4	9,5	12,5	12,5	12,5	-	-
2	14,8	14,3	18,8	25	12,5	-	16,7
3	48,1	47,6	43,8	25	62,5	60	50
4	18,5	19	18,8	37,5	-	20	16,7
5 Mucha	3,7	4,8	-	-	-	20	-
.Top two boxes	22,2	23,8	18,8	37,5	-	40	16,7
Ns/Nc	7,4	4,8	6,3	-	12,5	-	16,7
Media	2,96	2,95	2,73	2,88	2,57	3,6	3
Desv. típica	0,93	1	0,93	1,05	0,73	0,8	0,63

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: BEBIDAS							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	8,7	11,1	15,4	16,7	14,3	-	-
2	21,7	22,2	30,8	33,3	28,6	-	20
3	47,8	44,4	38,5	33,3	42,9	60	60
4	13	11,1	7,7	16,7	-	20	20
5 Mucha	4,3	5,6	-	-	-	20	-
.Top two boxes	17,4	16,7	7,7	16,7	-	40	20
Ns/Nc	4,3	5,6	7,7	-	14,3	-	-
Media	2,82	2,76	2,42	2,5	2,33	3,6	3
Desv. típica	0,96	1,03	0,86	0,96	0,75	0,8	0,63

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: TIENDAS							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	7,1	-	-	-	-	-	33,3
2	28,6	36,4	37,5	25	50	33,3	-
3	35,7	36,4	37,5	50	25	33,3	33,3
4	7,1	-	-	-	-	-	33,3
5 Mucha	14,3	18,2	12,5	25	-	33,3	-
.Top two boxes	21,4	18,2	12,5	25	-	33,3	33,3
Ns/Nc	7,1	9,1	12,5	-	25	-	-
Media	2,92	3	2,86	3,25	2,33	3,33	2,67
Desv. típica	1,14	1,1	0,99	1,09	0,47	1,25	1,25

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: TELECOMUNICACIONES							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	22,2	23,1	37,5	50	25	-	20
2	38,9	38,5	50	50	50	20	40
3	22,2	23,1	12,5	-	25	40	20
4	16,7	15,4	-	-	-	40	20
5 Mucha	-	-	-	-	-	-	-
.Top two boxes	16,7	15,4	-	-	-	40	20
Media	2,33	2,31	1,75	1,5	2	3,2	2,4
Desv. típica	1,03	0,99	0,66	0,5	0,71	0,75	1,02

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: GIMNASIO/PISCINA							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	7,7	-	-	-	-	-	20
2	38,5	37,5	40	-	100	33,3	40
3	30,8	37,5	20	33,3	-	66,7	20
4	7,7	-	-	-	-	-	20
5 Mucha	15,4	25	40	66,7	-	-	-
.Top two boxes	23,1	25	40	66,7	-	-	20
Media	2,85	3,13	3,4	4,33	2	2,67	2,4
Desv. típica	1,17	1,17	1,36	0,94	0	0,47	1,02

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: PARKING							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	23,5	16,7	28,6	-	50	-	40
2	23,5	25	14,3	-	25	40	20
3	29,4	33,3	28,6	33,3	25	40	20
4	5,9	-	-	-	-	-	20
5 Mucha	17,6	25	28,6	66,7	-	20	-
.Top two boxes	23,5	25	28,6	66,7	-	20	20
Media	2,71	2,92	2,86	4,33	1,75	3	2,2
Desv. típica	1,4	1,38	1,55	0,94	0,83	1,1	1,17

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: LAVANDERÍA							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	17,6	15,4	25	20	33,3	-	25
2	35,3	38,5	50	60	33,3	20	25
3	23,5	23,1	12,5	-	33,3	40	25
4	17,6	15,4	12,5	20	-	20	25
5 Mucha	5,9	7,7	-	-	-	20	-
.Top two boxes	23,5	23,1	12,5	20	-	40	25
Media	2,59	2,62	2,13	2,2	2	3,4	2,5
Desv. típica	1,18	1,15	0,93	0,98	0,82	1,02	1,12



CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: ADMINISTRACIÓN							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	11,5	15	20	25	14,3	-	-
2	19,2	20	26,7	37,5	14,3	-	16,7
3	26,9	30	26,7	25	28,6	40	16,7
4	26,9	20	20	12,5	28,6	20	50
5 Mucha	7,7	10	-	-	-	40	-
.Top two boxes	34,6	30	20	12,5	28,6	60	50
Ns/Nc	7,7	5	6,7	-	14,3	-	16,7
Media	3	2,89	2,5	2,25	2,83	4	3,4
Desv. típica	1,18	1,24	1,05	0,97	1,07	0,89	0,8

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: COMERCIAL							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	-	-	-	-	-	-	-
2	9,1	5,9	8,3	16,7	-	-	20
3	31,8	35,3	33,3	33,3	33,3	40	20
4	40,9	41,2	50	50	50	20	40
5 Mucha	9,1	11,8	-	-	-	40	-
.Top two boxes	50	52,9	50	50	50	60	40
Ns/Nc	9,1	5,9	8,3	-	16,7	-	20
Media	3,55	3,63	3,45	3,33	3,6	4	3,25
Desv. típica	0,83	0,78	0,66	0,75	0,49	0,89	0,83

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: SISTEMAS							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	14,3	20	20	33,3	-	20	-
2	7,1	-	-	-	-	-	25
3	35,7	40	60	33,3	100	20	25
4	35,7	30	20	33,3	-	40	50
5 Mucha	7,1	10	-	-	-	20	-
.Top two boxes	42,9	40	20	33,3	-	60	50
Media	3,14	3,1	2,8	2,67	3	3,4	3,25
Desv. típica	1,12	1,22	0,98	1,25	0	1,36	0,83

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: ENERGÍAS							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	15	13,3	18,2	16,7	20	-	20
2	25	20	27,3	33,3	20	-	40
3	30	33,3	36,4	33,3	40	25	20
4	15	13,3	-	-	-	50	20
5 Mucha	10	13,3	9,1	16,7	-	25	-
.Top two boxes	25	26,7	9,1	16,7	-	75	20
Ns/Nc	5	6,7	9,1	-	20	-	-
Media	2,79	2,93	2,5	2,67	2,25	4	2,4
Desv. típica	1,23	1,22	1,12	1,25	0,83	0,71	1,02

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: RECURSOS HUMANOS							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	-	-	-	-	-	-	-
2	25	25	36,4	33,3	40	-	25
3	45	43,8	45,5	50	40	40	50
4	20	18,8	18,2	16,7	20	20	25
5 Mucha	10	12,5	-	-	-	40	-
.Top two boxes	30	31,3	18,2	16,7	20	60	25
Media	3,15	3,19	2,82	2,83	2,8	4	3
Desv. típica	0,93	0,95	0,72	0,69	0,75	0,89	0,71

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: SEGURIDAD							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	8,3	-	-	-	-	-	25
2	33,3	37,5	50	33,3	66,7	-	25
3	41,7	50	33,3	33,3	33,3	100	25
4	16,7	12,5	16,7	33,3	-	-	25
5 Mucha	-	-	-	-	-	-	-
.Top two boxes	16,7	12,5	16,7	33,3	-	-	25
Media	2,67	2,75	2,67	3	2,33	3	2,5
Desv. típica	0,85	0,66	0,75	0,82	0,47	0	1,12

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: DIRECCIÓN							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	-	-	-	-	-	-	-
3	26,1	29,4	25	33,3	16,7	40	16,7
4	43,5	41,2	50	66,7	33,3	20	50
5 Mucha	21,7	23,5	16,7	-	33,3	40	16,7
.Top two boxes	65,2	64,7	66,7	66,7	66,7	60	66,7
Ns/Nc	8,7	5,9	8,3	-	16,7	-	16,7
Media	3,95	3,94	3,91	3,67	4,2	4	4
Desv. típica	0,74	0,75	0,67	0,47	0,75	0,89	0,63

CC7. Respuesta a la pregunta en cuanto a la autonomía para la toma de decisiones: OTROS GASTOS SOCIETARIOS							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
1 Poca	30,8	33,3	33,3	33,3	33,3	33,3	25
2	23,1	22,2	16,7	33,3	-	33,3	25
3	38,5	44,4	50	33,3	66,7	33,3	25
4	7,7	-	-	-	-	-	25
5 Mucha	-	-	-	-	-	-	-
.Top two boxes	7,7	-	-	-	-	-	25
Media	2,23	2,11	2,17	2	2,33	2	2,5
Desv. típica	0,97	0,87	0,9	0,82	0,94	0,82	1,12

### Anexo 5.5.3.

Respuestas, por departamentos, a la pregunta P8 sobre el nivel de detalle de determinadas variables en el momento de confección del presupuesto (resumido en la figura 5.54)

P8. Respuesta a la pregunta sobre el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto: COEFICIENTE DE OCUPACIÓN							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Diaria	25,9	28,6	25	37,5	12,5	40	16,7
Semanal	7,4	9,5	12,5	12,5	12,5	-	-
Mensual	63	57,1	56,3	37,5	75	60	83,3
Trimestral	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

P8. Respuesta a la pregunta sobre el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto: REVPOR INGRESOS TOTALES POR HABITACIÓN OCUPADA							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Diaria	22,2	28,6	25	37,5	12,5	40	-
Semanal	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-
Mensual	70,4	61,9	62,5	37,5	87,5	60	100
Trimestral	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

P8. Respuesta a la pregunta sobre el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto: ADR INGRESO PROMEDIO DE HABITACIONES							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Diaria	22,2	28,6	25	37,5	12,5	40	-
Semanal	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-
Mensual	70,4	61,9	62,5	37,5	87,5	60	100
Trimestral	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

P8. Respuesta a la pregunta sobre el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto: COSTES DE PERSONAL DEPARTAMENTOS OPERATIVOS							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Diaria	7,4	4,8	-	-	-	20	16,7
Semanal	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-
Mensual	85,2	85,7	87,5	75	100	80	83,3
Trimestral	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

P8. Respuesta a la pregunta sobre el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto: COSTES DE PERSONAL DEPARTAMENTOS NO OPERATIVOS							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Semanal	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-
Mensual	92,6	90,5	87,5	75	100	100	100
Trimestral	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

P8. Respuesta a la pregunta sobre el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto: COSTES DE MERCANCÍA VENDIDA RESTAURACIÓN							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Diaria	3,7	-	-	-	-	-	16,7
Semanal	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-
Mensual	88,9	90,5	87,5	75	100	100	83,3
Trimestral	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

P8. Respuesta a la pregunta sobre el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto: COSTES DE MERCANCÍA VENDIDA TIENDA							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Diaria	3,7	-	-	-	-	-	16,7
Semanal	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-
Mensual	70,4	71,4	75	75	75	60	66,7
Trimestral	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-
Ns/Nc	18,5	19	12,5	-	25	40	16,7

P8. Respuesta a la pregunta sobre el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto: RESULTADOS POR DEPARTAMENTOS							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Mensual	96,3	95,2	93,8	87,5	100	100	100
Trimestral	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

P8. Respuesta a la pregunta sobre el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto: GOP							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Mensual	96,3	95,2	93,8	87,5	100	100	100
Trimestral	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

P8. Respuesta a la pregunta sobre el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto: EBITDA							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Mensual	96,3	95,2	93,8	87,5	100	100	100
Trimestral	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

P8. Respuesta a la pregunta sobre el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto: EBT							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Mensual	88,9	90,5	87,5	87,5	87,5	100	83,3
Trimestral	7,4	9,5	12,5	12,5	12,5	-	-
Ns/Nc	3,7	-	-	-	-	-	16,7

P8. Respuesta a la pregunta sobre el nivel de detalle en el momento de la confección del presupuesto: NIVEL DE SATISFACCIÓN DE CLIENTES							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Diaria	3,7	-	-	-	-	-	16,7
Semanal	11,1	9,5	12,5	-	25	-	16,7
Mensual	59,3	61,9	62,5	75	50	60	50
Trimestral	7,4	9,5	6,3	12,5	-	20	-
Ns/Nc	18,5	19	18,8	12,5	25	20	16,7



#### Anexo 5.5.4.

Respuestas, por departamentos, a la pregunta R1 sobre el nivel de detalle de determinadas variables en el momento de preparar información de seguimiento (resumido en la figura 5.55)

R1. Respuesta a la pregunta sobre la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de variables: COEFICIENTE DE OCUPACIÓN							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Diaria	70,4	66,7	62,5	62,5	62,5	80	83,3
Semanal	11,1	14,3	18,8	12,5	25	-	-
Mensual	14,8	14,3	12,5	12,5	12,5	20	16,7
Ns/Nc	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

R1. Respuesta a la pregunta sobre la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de variables: REVPOR INGRESOS TOTALES POR HABITACIÓN OCUPADA							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Diaria	59,3	61,9	56,3	62,5	50	80	50
Semanal	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-
Mensual	33,3	28,6	31,3	12,5	50	20	50
Ns/Nc	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

R1. Respuesta a la pregunta sobre la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de variables: ADR INGRESO PROMEDIO DE HABITACIONES							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Diaria	63	61,9	56,3	62,5	50	80	66,7
Semanal	7,4	9,5	12,5	12,5	12,5	-	-
Mensual	25,9	23,8	25	12,5	37,5	20	33,3
Ns/Nc	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

R1. Respuesta a la pregunta sobre la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de variables: COSTES DE PERSONAL DEPARTAMENTOS OPERATIVOS

	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Semanal	14,8	14,3	18,8	25	12,5	-	16,7
Quincenal	7,4	9,5	12,5	12,5	12,5	-	-
Mensual	63	57,1	50	25	75	80	83,3
Ns/Nc	7,4	9,5	12,5	25	-	-	-

R1. Respuesta a la pregunta sobre la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de variables: COSTES DE PERSONAL DEPARTAMENTOS NO OPERATIVOS

	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Semanal	11,1	14,3	18,8	25	12,5	-	-
Quincenal	11,1	14,3	18,8	25	12,5	-	-
Mensual	70,4	61,9	50	25	75	100	100
Ns/Nc	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

R1. Respuesta a la pregunta sobre la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de variables: COSTES DE MERCANCÍA VENDIDA RESTAURACIÓN

	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Semanal	11,1	9,5	6,3	12,5	-	20	16,7
Quincenal	11,1	14,3	18,8	25	12,5	-	-
Mensual	66,7	61,9	62,5	37,5	87,5	60	83,3
Ns/Nc	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

R1. Respuesta a la pregunta sobre la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de variables: COSTES DE MERCANCÍA VENDIDA TIENDA							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Diaria	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-
Semanal	7,4	4,8	6,3	12,5	-	-	16,7
Quincenal	11,1	14,3	18,8	25	12,5	-	-
Mensual	51,9	47,6	43,8	37,5	50	60	66,7
Trimestral	3,7	4,8	6,3	-	12,5	-	-
Ns/Nc	22,2	23,8	18,8	12,5	25	40	16,7

R1. Respuesta a la pregunta sobre la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de variables: RESULTADOS POR DEPARTAMENTOS							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Semanal	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-
Quincenal	7,4	9,5	12,5	12,5	12,5	-	-
Mensual	77,8	71,4	62,5	62,5	62,5	100	100
Trimestral	3,7	4,8	6,3	-	12,5	-	-
Ns/Nc	7,4	9,5	12,5	12,5	12,5	-	-

R1. Respuesta a la pregunta sobre la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de variables: GOP							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Semanal	7,4	4,8	6,3	12,5	-	-	16,7
Quincenal	14,8	19	18,8	25	12,5	20	-
Mensual	74,1	71,4	68,8	50	87,5	80	83,3
Ns/Nc	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

R1. Respuesta a la pregunta sobre la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de variables: EBITDA							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Semanal	7,4	4,8	6,3	12,5	-	-	16,7
Quincenal	14,8	19	18,8	25	12,5	20	-
Mensual	74,1	71,4	68,8	50	87,5	80	83,3
Ns/Nc	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

R1. Respuesta a la pregunta sobre la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de variables: EBT							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Semanal	7,4	4,8	6,3	12,5	-	-	16,7
Quincenal	14,8	19	18,8	25	12,5	20	-
Mensual	70,4	66,7	62,5	50	75	80	83,3
Trimestral	3,7	4,8	6,3	-	12,5	-	-
Ns/Nc	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-

R1. Respuesta a la pregunta sobre la periodicidad con que se suelen preparar informes sobre la evolución de variables: NIVEL DE SATISFACCIÓN DE CLIENTES							
	TOTAL	CADENAS HOTELERAS					Otros hoteles
		Subtotal cadenas	Subtotal cadena española	Gran cadena española	Cadena española	Cadena internacional	
Diaria	3,7	4,8	6,3	12,5	-	-	-
Semanal	18,5	9,5	12,5	-	25	-	50
Quincenal	11,1	14,3	18,8	25	12,5	-	-
Mensual	40,7	42,9	37,5	25	50	60	33,3
Trimestral	7,4	9,5	6,3	12,5	-	20	-
Ns/Nc	18,5	19	18,8	25	12,5	20	16,7

## 6. Conclusiones finales

### 6.1. Introducción

A través de este trabajo se han analizado los diversos sistemas de estructurar la contabilidad de gestión en la industria hotelera, y las diversas técnicas presupuestarias, así como comprobar su grado de implantación en las cadenas hoteleras en España, y en concreto del sistema uniforme de cuentas para la industria de alojamiento (*Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, USALI*). Para ello se ha realizado una investigación empírica que, a través del análisis de sus resultados, ha permitido obtener unas conclusiones muy significativas, como posteriormente se describirá.

De forma previa a la confección de este estudio se han efectuado una serie de capítulos que han permitido introducir el trabajo de investigación desde diversas perspectivas.

En el capítulo 1 se ha analizado la importancia que tiene para la economía española el sector turístico, y en concreto el hotelero, las diferentes formas de gestión y/o explotación hotelera, los factores clave de éxito de dicha industria y la creciente tendencia a la utilización de tecnologías de la información en el sector.

En el segundo capítulo se han abordado los fundamentos doctrinales y la evolución histórica de la contabilidad de gestión.

En el tercer capítulo se ha descrito la aportación de los *Uniform Systems*, en este caso el anteriormente mencionado USALI, para la homogeneización de la información de gestión, en concreto, de costes. En este mismo capítulo se han analizado los distintos tipos de costes, las políticas de fijación de precios, la ayuda para la toma de decisiones (cierre parcial o temporal de un establecimiento, subcontratación, etcétera), así como para el análisis de inversiones.

En el capítulo cuatro se ha descrito el proceso presupuestario, las bases y técnicas de confección del mismo, así como los indicadores (monetarios y no monetarios) a incluir en los cuadros de mando integral.

Finalmente, en el capítulo quinto, se expone el estudio empírico anteriormente mencionado, que ha servido para comprobar el escaso grado de implantación del USALI en las cadenas hoteleras españolas, así como la falta de homogeneidad en los criterios de aplicación del mismo.

En el presente capítulo se resumen las principales conclusiones del trabajo y en el apartado 6.3. se enumeran posibles líneas de investigación futura, derivadas del trabajo realizado.

## 6.2. Conclusiones introductorias

Las principales conclusiones de la parte introductoria del trabajo realizado han sido las siguientes:

- España representa, a nivel mundial, una potencia turística que dispone de un 5 % de la capacidad mundial hotelera y que ocupa el segundo lugar mundial en cuanto a número de turistas y nivel de gasto de los mismos. Dicha importancia justifica la necesidad de disponer de unos principios de contabilidad de gestión específicos para dicho sector.
- Entre las principales características diferenciales del producto hotelero cabe destacar que se trata de un servicio perecedero en el tiempo (la habitación no ocupada hoy es un potencial ingreso ya irrecuperable) con una elevada rigidez en su estructura de costes, lo cual supondrá la necesidad de introducir políticas que, en la medida de lo posible, aumenten su variabilidad considerando, especialmente en los costes laborales, las restricciones contractuales.
- La evolución de la contabilidad de gestión se ha producido al mismo ritmo que evolucionaba la gestión y necesidad de información de las organizaciones, organizaciones que antiguamente podían ser artesanos, fabricantes, etcétera y, actualmente, empresas propiamente dichas, no entendiéndose la evolución de la contabilidad de costes al margen de la contabilidad financiera.
- Los cambios en los modelos organizativos han generado la necesidad de disponer de indicadores de gestión (monetarios y no monetarios, cualitativos y cuantitativos), plasmados en un cuadro de mando integral.
- La característica de tener un margen a coste variable muy importante (el coste variable por unidad vendida es bajo), una vez logrado dicho punto de equilibrio el porcentaje de ventas adicionales que fluye directamente al beneficio es muy alto. De esta forma, el conocer la variabilidad de los costes se convierte en una necesidad fundamental, motivo por el que determinar qué costes son fijos y qué costes son variables, facilita la toma de decisiones en alternativas de subcontratación y/o cierre temporal del establecimiento o parte del mismo.
- La importante contribución de la mano de obra dentro de la estructura de costes del negocio hotelero resalta la importancia de la calidad prestada, al mismo tiempo que la percibida por el cliente. La calidad puede generar ingresos presentes al facilitar un mayor consumo inmediato, ingresos futuros a través de la fidelización de

clientes, así como menores costes, dado que económicamente es más rentable mantener un cliente que obtener uno nuevo (o recuperar un cliente antiguo). En cualquier caso, es también importante destacar que el concepto de fidelización tiene una relevancia diferente en función del segmento de mercado en el que se sitúe el hotel.

- Se trata de un producto con un alto margen de rentabilidad económica. Por ejemplo, en España, el resultado operativo bruto representa una tercera parte de las ventas, tanto en el segmento de hoteles de ciudad como en el segmento de hotel vacacional.
- Dada la rígida estructura de costes y la alta contribución del negocio en términos de margen a coste variable, la introducción de tecnologías de la información puede suponer disponer de importantes herramientas para la obtención de información relevante de cara a la gestión que permitan tanto la maximización de ingresos como la flexibilización y consecuente reducción de costes.
- La incorporación de otros aspectos, ahora valorados en mayor medida por la sociedad, (como el respeto al medio ambiente o el concepto de desarrollo sostenible), pone de manifiesto la necesidad de incorporar otros conceptos/costes antes no considerados. Aspectos como el nivel de satisfacción del cliente, nivel de satisfacción del empleado, calidad o medio ambiente pasan a aspectos incorporados en el seguimiento y control de la gestión de las empresas, a través de los mencionados cuadros de mando integral.
- La disociación entre el propietario del hotel y el gestor del mismo puede generar confrontación de intereses entre ambas figuras. Mientras el propietario del inmueble busca una rentabilidad superior a la que obtendría a través de una inversión puramente inmobiliaria, el gestor hotelero profesional no se preocupa por la inversión en capital que supone la inversión en el inmueble. En cualquier caso, este hecho aporta una justificación adicional a la necesidad de disponer de unos criterios de contabilidad de gestión definidos y homogéneos.
- Los hoteles y cadenas hoteleras españolas tienen un bajo nivel de introducción de las tecnologías de la información (TI). Entre los motivos generales que lo explican, podemos destacar la propiedad familiar de las empresas, el bajo nivel de formación, el enfoque a corto plazo de los gerentes, el alto nivel de inversión necesario para la adquisición de los equipos informáticos y la posterior dependencia que tienen los gestores hoteleros de los consultores de TI que han

implementado dichos sistemas, todo ello pese a la economía creciente de costes que presentan dichas inversiones.

- El USALI está basado en un modelo de asignación de costes similar al *direct costing* (modelo norteamericano de cuenta de resultados), de forma que todos los costes se asignan a los departamentos que los han generado y, además, con una característica importante, bajo el criterio de que todo coste asignado significa una plena identificación de responsabilidad en la gestión de dicho coste en el departamento receptor del mismo. Este aspecto se convierte en fundamental, desde el momento que una correcta aplicación del sistema supone una clara identificación entre presupuesto/resultados económicos y gestores responsables. Por el contrario, la no aplicación correcta de dicho principio supone una limitación a este sistema desde su mismo inicio.
- En cualquier caso, existen ventajas importantes en la aplicación del USALI, entre las que podríamos destacar la labor de homogeneización de resultados, que permite la posibilidad de aplicarse tanto por hoteles grandes como pequeños, hoteles individuales como cadenas hoteleras, la posibilidad de aplicación independiente de la forma de gestión hotelera y, por lo tanto, una herramienta básica de *benchmarking* y comparabilidad de resultados entre establecimientos. Pero no todo son ventajas, sino que USALI presenta limitaciones, también importantes, entre las que podemos citar la ya enunciada dificultad en la asignación de costes directos, la no imputación de costes indirectos, la dificultad de reparto entre departamentos de los ingresos, la falta de definición de un verdadero cuadro de mando hotelero, etcétera.
- Al ser un sector, tal como hemos dicho, que posee una alta estructura de costes fijos, la mayor atención presupuestaria se centra en los ingresos (en contraposición a las empresas con una elevada estructura de costes variables, donde se da mayor preponderancia en analizar los ingresos). Esto supone que las técnicas de presupuestación en la parte de los costes se centren en aquellos apartados con una cierta capacidad de gestión y posibilidad de obtención de resultados en el corto plazo, como pueden ser los costes laborales y los de restauración.
- Entre los indicadores más específicos del negocio hotelero podemos mencionar el RevPor (*revenue per available room*, ingreso por habitación disponible), GopPar (*gross operating profit per available room*, resultado operativo bruto por habitación disponible), coeficiente de ocupación, índice de satisfacción de clientes y



porcentaje sobre de coste de ventas sobre ventas de restauración. RevPar había sido el índice de gestión por excelencia, pero últimamente comienzan a existir autores que, dadas las limitaciones del mismo (sólo considera ingresos, no costes), comienzan a tender a proponer la utilización del GopPar. De hecho, la preponderancia del RevPar, de un índice de ingresos, no viene más que a confirmar el hecho apuntado antes de la tendencia a enfocarse en los ingresos de los negocios con una estructura de costes fijos muy alta. En cualquier caso, otro debate comentado es que los ratios, los índices como tal, no dejan de ser medias de información económica sujetas a una correcta interpretación posterior.

### **6.3. Conclusiones del estudio empírico**

El trabajo empírico se ha realizado mediante encuesta a las principales cadenas hoteleras nacionales y cadenas extranjeras con presencia en España. De dicho trabajo empírico se han desprendido diversas conclusiones, algunas evidentes y relevantes y otras de menor importancia, todas resumidas y descritas en el capítulo 5 de este trabajo.

En cualquier caso, a modo de resumen, las que consideraríamos como principales conclusiones a destacar han sido las siguientes:

- El 100 % de los encuestados han manifestado que desarrollaban algún tipo de contabilidad de gestión, siendo mayoritariamente la formación de sus responsables licenciados en ciencias económicas o empresariales. Asimismo, más de la mitad de las cadenas hoteleras recibían adicionalmente asesoramiento externo en contabilidad de gestión, comprobando que a medida que aumentaba la importancia que se concedía a la contabilidad de gestión mayor era el grado de utilización de asesores externos. Respecto a dichos asesores, la mayor parte de ellos corresponde a auditores y consultores externos, destacando la utilización de los servicios centrales, como asesores, en el caso de las cadenas hoteleras internacionales.
- Respecto a la utilización de la contabilidad de gestión, cabe destacar la unanimidad en indicar su uso para la toma de decisiones, siguiendo en orden de utilidad el hecho de facilitar información a los servicios centrales.
- Todos los subsegmentos en los que se distribuyó la muestra han concedido una gran importancia a la contabilidad de gestión, destacando especialmente en las cadenas internacionales.

- La mayor parte de las cadenas hoteleras disponen de una contabilidad de costes, sin diferencias significativas entre los diferentes subsegmentos. Respecto a la integración de la información de costes con la contabilidad financiera, mientras las grandes cadenas hoteleras y las internacionales las tienen integradas, las cadenas hoteleras españolas las tienen integradas en una minoría.
- Respecto a si el establecimiento estimaba costes de oportunidad, las cadenas internacionales demostraron un mayor grado de utilización, mientras que las grandes cadenas españolas lo hacían escasamente y ninguna de las cadenas españolas los calculaba. Respecto a su utilidad, se mencionaron la mejora del mix de ingresos, análisis de inversiones, consumos internos y apoyo a la toma de decisiones, pero sin ninguna preponderancia de estas respuestas.
- En cambio, se ha observado un mayor nivel de utilización de los costes estándar, donde las grandes cadenas españolas y las internacionales lo utilizaban significativamente. En cuanto a la utilización de los mismos, responden mayoritariamente el análisis de desviaciones y la elaboración de presupuestos, objetivos en buena medida vinculados entre sí.
- En la respuesta respecto a la antigüedad media del sistema de costes vigente obtuvimos una media en torno a los seis años (sin diferencias significativas entre subsegmentos), lo cual, yendo hacia atrás estos años, nos daría una fecha media de implantación de los sistemas actuales de coste en torno a los años 1997/1998, probablemente coincidente con los cambios en los sistemas derivados de la adaptación al efecto 2000.
- En cuanto al grado de implantación de USALI, destaca la total unanimidad de las respuestas obtenidas al respecto de las cadenas hoteleras internacionales, siguiéndoles de forma mayoritaria las grandes cadenas hoteleras españolas, mientras que las cadenas españolas lo utilizan en un porcentaje inferior a la mitad.
- También las cadenas extranjeras manifiestan en un 100 % la total identificación entre estructura organizativa y estructura de la información, mientras que en las cadenas nacionales se sitúa en un porcentaje también alto, 81 %, al mismo tiempo que el número de departamentos abiertos era mayor en las cadenas internacionales, mínimo de once, mientras que en las cadenas nacionales solamente coincidieron en el 100 % de los casos los departamentos de habitaciones y de alimentos.

- Respecto a la autonomía de gestión de los mismos, las cadenas internacionales conceden una mayor autonomía a los departamentos. De esta forma, concediendo un valor de 5 a máxima autonomía y de 1 a menor nivel de independencia, las cadenas internacionales lograron un nivel de 3,5 frente a 2,9 en las grandes cadenas nacionales y 2,6 en las restantes cadenas.
- Planteadas una serie de cuestiones referentes al criterio de imputación de determinadas operaciones habituales en el sector hotelero, pudimos comprobar una notable disparidad de criterio, disparidad que aflora el problema de la heterogeneidad en la información de gestión, y la potencial dificultad en considerar la información como uniforme al realizar estudios sectoriales. Por ejemplo, en una operación habitual como es el criterio de segregación del paquete turístico (qué parte a imputar a habitaciones, qué parte a imputar a alimentos y bebidas), observamos que las cadenas internacionales, en un 80 %, reparten el paquete entre habitaciones y alimentos y bebidas en base a la aplicación de un porcentaje estándar, mientras que en el restante 20 % aplican un importe fijo a alimentos y bebidas y el importe complementario a habitaciones. En dos operaciones también habituales en el sector (criterio de reconocimiento y de presentación de los ingresos de habitaciones), aun no llegando a un criterio único, comprobamos que existía un criterio preponderante (en función de los días de estancia y sin netear los ingresos de gastos de comisiones, respectivamente) en un alto porcentaje (80 %), sin diferencias significativas entre subsegmentos. En otras cinco cuestiones respecto a qué departamentos se debían imputar determinados gastos (formación del personal de restauración, seguros de responsabilidad civil, material de oficina, comisiones por venta a través de tarjeta de crédito y gastos de mantenimiento de habitaciones), obtuvimos un verdadero abanico de posibilidades, especialmente en las cadenas españolas (por ejemplo, hasta siete posibilidades diferentes en la pregunta sobre tarjeta de crédito), y en menor medida en las cadenas internacionales.
- Por lo tanto, todas estas últimas respuestas respecto al grado de implantación de USALI, nos permiten concluir la existencia de una mayor implantación de USALI en las cadenas extranjeras que en las nacionales, desde el momento que se produce una mayor desagregación en departamentos, con mayor coincidencia entre los mismos y la estructura organizativa, al mismo tiempo que disponen de una mayor autonomía en la gestión.

- Mientras el 100 % de las cadenas internacionales manifiestan confeccionar un plan estratégico, dicho porcentaje disminuye para las grandes cadenas españolas. Asimismo las cadenas internacionales (en su totalidad) responden que proceden a su actualización anualmente, mientras que a nivel del subtotal cadenas españolas, el 70 % lo actualiza con dicha periodicidad.
- Respecto al nivel de aprobación del mismo, resalta el teóricamente mayor grado de descentralización de las cadenas españolas, que solamente en pocos casos someten a aprobación de los servicios centrales el plan estratégico del hotel, versus el 100 % de las cadenas internacionales. En cualquier caso, para una mejor interpretación de estos datos, debería considerarse que la estructura societaria del hotel (coincidencia o no de propietario gestor, franquicia, etcétera) puede condicionar los niveles de aprobación necesarios.
- Quienes inician el proceso del presupuesto con mayor anticipación son las cadenas internacionales (en el tercer trimestre del ejercicio anterior), respuesta lógica desde el momento que anteriormente hemos visto que, en el 100 % de los casos, el plan estratégico (y por ende entendemos que también el presupuesto) es aprobado por servicios centrales. En las grandes cadenas españolas, en un pequeño número de casos se realiza el proceso en el tercer trimestre, siendo en su mayoría en el cuarto trimestre del ejercicio cuando se realiza. Respecto al momento de aprobación de dichos presupuestos, existe un decalaje razonable y homogéneo en relación al momento en el que se realizó el presupuesto.
- En cuanto a la periodicidad de presupuestación de determinadas variables, aquí las grandes cadenas españolas presupuestan con mayor periodicidad que las restantes (semanal e incluso diariamente en algún caso) las principales variables de gestión (coeficiente de ocupación RevPor y ADR). Asimismo es de destacar que la información de dichas variables se obtiene con más periodicidad que como se presupuestan. De esta forma, aunque esta diferencia suponga no poder realizar control presupuestario, el gestor considera que le aporta información para la gestión (también puede considerarse que la puede confrontar con la información del ejercicio anterior). También hay que mencionar que existe un porcentaje alto de respuestas sobre la existencia de cálculo de desviaciones de forma periódica, incluyendo análisis de desviaciones precio/volumen/mix.
- Más de la mitad de las cadenas hoteleras disponen de un cuadro de mando integral. Comprobamos asimismo que aproximadamente el 60 % de los

establecimientos que tienen plan estratégico disponen de un cuadro de mando integral. Parecería razonable pensar que las empresas que tienen establecido un plan estratégico dispusieran de un cuadro de mando integral, así como también parece razonable pensar que toda compañía que disponga de un cuadro de mando debería disponer previamente de un plan estratégico que le sirviera de punto básico de referencia a controlar/gestionar, pero sólo el 75 % lo tiene. Por lo tanto, esta aproximación no se cumple en ninguno de ambos sentidos.

- Comprobamos que la cuenta de resultados fue la única información común en todas las respuestas respecto al contenido del cuadro de mando, seguida, en orden de frecuencia, de los objetivos e indicadores cuantitativos, lo cual no deja de ser una visión relativamente convencional de entender el control de gestión.
- Al obtener información acerca de las personas destinatarias del mencionado cuadro de mando, siendo las respuestas no excluyentes, al poderse remitir a más de un órgano de gestión, resaltamos la baja involucración del comité de dirección, de los propios gestores del hotel.
- Respecto a la introducción de las TI comprobamos que el sistema de reservas, el sistema de facturación a clientes y, en menor medida, el sistema de *front office*, está prácticamente generalizado en todas las cadenas hoteleras. Por otra parte, el nivel de implantación de TI es mayor en las cadenas internacionales, puesto que la totalidad de las mismas, adicionalmente a los sistemas anteriores, disponen de sistema de gestión de ingresos (*revenue management*), sistema de reserva por internet y conexión a sistemas globales de distribución (GDS).

Por lo tanto, y a nivel de resumen del estudio empírico, podríamos decir que aun reconociendo en un buen porcentaje la utilización de USALI, su implantación no es homogénea ni amplia. Decimos que no es homogénea desde el momento que transacciones hoteleras habituales no son tratadas de forma homogénea, los departamentos en los que están divididos los establecimientos difieren sensiblemente, y el grado de autonomía de los mismos también ofrece diferencias significativas. Respecto al grado de implantación, solamente es mayoritario en las cadenas hoteleras internacionales. Respecto a la presupuestación, aun cuando las cadenas españolas suelen presupuestar con mayor frecuencia las variables que podríamos considerar clave (vinculadas a ingresos), tienen en menor medida un plan estratégico de referencia y el proceso de confección y aprobación de presupuestos se alarga hasta ya iniciado el ejercicio en cuestión. Respecto al cuadro de mando integral, existe un claro déficit de

variables no monetarias, pues al ver su contenido (en los casos en los que se elabora), prepondera la información económica. Asimismo, corrobora la no utilización del mismo como herramienta de gestión el hecho de la baja distribución del cuadro de mando a los miembros del comité de dirección.

#### 6.4. Posibles líneas de investigación futura

Del trabajo realizado y de las conclusiones previamente mostradas entendemos que podemos enumerar diversas posibles líneas de investigación futura.

La importancia del sector hotelero en España, y la creciente necesidad de disponer de información de gestión adecuada para la toma de decisiones, entendemos justifica la necesidad de disponer de unos principios de contabilidad de gestión aplicados al sector hotelero en España, que sirvan para cubrir los principios de uniformidad, comparabilidad, sencillez, etcétera, en que se basa USALI.

Existen numerosos ejemplos detectados en la investigación empírica que no quedan resueltos, entre los que podríamos citar:

- Criterios para el reparto de ingresos.
- Criterios para la presentación en la cuenta de resultados de los ingresos y gastos (imputación a qué departamentos, brutos versus netos, etcétera).
- Fijación de las partes que debe contener un cuadro de mando integral.
- Clarificar los criterios para la imputación de gastos por departamentos.
- La frontera, a veces difusa, entre el concepto de inversión y el concepto de gasto requeriría una mayor clarificación, especialmente por la repercusión que tiene cuando está disociado el propietario del gestor.
- Emitir normas para el cálculo de los ratios, monetarias y no monetarias. Por ejemplo, un índice tan utilizado como el RevPar, no tiene una homogeneización tanto desde el punto de vista del numerador, ingresos, como del denominador, definición de habitaciones disponibles.
- Segregación necesaria de los departamentos indirectos (recursos humanos, tecnología de la información, etcétera) o su inclusión genérica bajo el concepto de administración.

Por otra parte, las técnicas de gestión de ingresos (*revenue management*) están teniendo una importancia creciente en servicios con capacidad limitada, como puede ser la

industria de transporte aéreo, hostelería, etcétera. Dados los costes que dichas técnicas tienen, tanto directos (de la propia herramienta), como de gestión (coste económico y de imagen del posible *overbooking*), entendemos que debe profundizarse en el análisis sobre la rentabilidad de dicha estrategia. Si bien indican algunos estudios que las herramientas de gestión de ingresos han llegado a incrementar los ingresos de los hoteles entre un 2 y un 5 % a través de la discriminación de la demanda y la gestión de los inventarios, otros estudios indican que la demanda hotelera es inelástica al precio, de forma que el incremento de habitaciones vendidas, como consecuencia de reducciones en la tarifa, no compensan la reducción de precio ofrecida. El desarrollo de dichos estudios, especialmente aplicados al caso español, vacacional, podría ser de gran utilidad.

En este mismo sentido de buscar la rentabilidad, aun habiéndose realizado algunos estudios, entendemos que los cambios en la estrategia de distribución de las pernoctaciones, los cambios en los hábitos de consumo y los cambios en la elasticidad de la demanda hotelera a diversos atributos del producto hotelero, justifican realizar estudios sobre la rentabilidad en la inversión en el concepto de calidad. ¿Es rentable la calidad? ¿Qué entendemos por calidad? ¿Qué segmentos, de la oferta y/o de la demanda son elásticos a la calidad?

Bajo los mismos parámetros e interrogantes creemos que debería analizarse la rentabilidad de la inversión en costes medioambientales. ¿Es rentable la inversión en activos medioambientales? ¿Es rentable el tratamiento de residuos? ¿Hasta qué punto lo valora el mercado, y/o qué segmento del mercado? ¿A qué plazo consideramos que es o no rentable?

Dada la alta importancia de los costes fijos, así como la alta estacionalidad de una buena parte de establecimientos en nuestro país, parece relevante investigar las técnicas de segregación de costes entre fijos y variables, de cálculo del punto de equilibrio, de análisis de sensibilidad al cierre parcial o temporal de parte del establecimiento o de una actividad secundaria, etcétera. En este punto, técnicas de MSPA (*market segmentation profit analysis*) donde se pretende analizar la rentabilidad por segmentos, son también de gran utilidad.

Dicha rigidez de la estructura de costes, y el alto contenido de mano de obra, hacen de la planificación de los recursos humanos (tanto a medio plazo, *schedulling*, como a corto plazo, *staffing*), un factor fundamental de la gestión económica de los establecimientos hoteleros. Por lo tanto, técnicas de planificación de dichos recursos, de gestión de los mismos, de decisión de contratación versus subcontratación, entendemos son un área de

investigación importante, en la medida en que la atomización del sector y, por lo tanto, de diferentes circunstancias, abren múltiples escenarios de trabajo.

Considerando las diversas formas de gestión del negocio hotelero, podrían estudiarse las diferentes tipologías de cuadros de mando en función de dicho modelo de gestión. En cada cuadro de mando deberían considerarse los diferentes indicadores que querría ver el propietario, como indicadores de gestión, frente a los que sólo querría ver el gestor, así como los que serían comunes a ambas figuras.

Finalmente, la búsqueda de un indicador único que refleje la marcha del negocio, simple, fácil de obtener y representativo, es un objetivo deseable. Históricamente, el sector, desde la mencionada preponderancia en la gestión de los ingresos, más que de los costes, había venido utilizando el RevPar (*revenue per available room*, ingreso por habitación disponible), como forma sencilla de seguimiento de la gestión. Últimamente, ante la limitación de la falta de consideración de los costes, se comienza a sugerir la utilización del GopPar (*gross operating profit per available room*, resultado operativo bruto por habitación disponible), pero no hemos de olvidar que su cálculo presenta una mayor complejidad, que posiblemente solamente podría ser resuelta a través de una utilización intensiva de costes estándar. Por lo tanto, aquí se abre otra posible línea de investigación sobre las ventajas, inconvenientes y limitaciones de ambos indicadores, y la manera de implantar de forma económica (sencilla y en el momento oportuno) un indicador lo más representativo posible.



## 7. Bibliografía

Adams, D. *FRS 15 - Friend or Foe?*. International Journal of Contemporary Hospitality Management. Londres, 2001, vol. 13, núm. 3.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

*Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión. Principios de contabilidad de gestión: El marco de la contabilidad de gestión.* AECA. Madrid, 1990.

*Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España.* Realizado por el departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia. Madrid, 1994.

*Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión. Glosario de términos de contabilidad de gestión.* Madrid, 1994.

*Costes de calidad.* Documento 11 de principios de Contabilidad de Gestión, 1995.

*La Contabilidad de gestión medioambiental.* Documento 13 de principios de Contabilidad de Gestión, 1996.

Aguayo, J. M.

*Un modelo para la segmentación de la información contable en las empresas hoteleras.* Tesis doctoral. Universidad de las Palmas de Gran Canaria, julio 1997.

*La información contable segmentada en las empresas hoteleras.* Servicios Publicaciones Universidad Las Palmas de Gran Canarias, 1999.

Aguiló, A., Martorell, O., y Aleñar, M. *Política de precios en la hostelería vacacional.* V Congreso de Economía. Las Palmas, diciembre 1995.

Alcarria, J. J. y Martínez, M. *Prácticas y usos de contabilidad de gestión.* Partida doble. Madrid, mayo 2003, núm 144.

Álvarez, J. *Elementos de contabilidad y teneduría de libros*. Editorial Donostiarra, San Sebastián, 1986.

Álvarez, J., Amat, J., Amat, O. y Balada, T. J. *Contabilidad de gestión avanzada: Planificación, control y experiencias prácticas*. Mc Graw Hill. Madrid, 1995.

Amat, O.

*Contabilidad y finanzas de hoteles*. Gestión 2000. Barcelona, 1992.

*Costes de calidad y costes de no calidad*. Gestión 2000, Barcelona, 1992.

Amat, O. y Soldevila, P. *Contabilidad y Gestión de Costes*. Gestión 2000 Barcelona, 2000.

American Hotel & Motel Association. *Uniform systems of accounts for the lodging industry*. Hotel Association of New York City, 9ª edición, 1996.

American Society for Quality Control (ASQC). *Quality Cost, What and How*. Committee for Quality Cost, 1974.

Aranda, A. W. *Gestión Técnico-Económica de Hoteles*. Editorial Díez de Santos. Madrid, 1994.

Arnett, D. B, Lavarie, D. A. y McLane, C. *Using job satisfaction and pride as internal-marketing tools*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, abril 2002, vol. 43, núm. 2.

Asociación de Cadenas Hoteleras Españolas. *Las Cadenas Hoteleras en España*. 1999. ACHE. Madrid, 1999.

Atkinson, S., Kelliher, C. y Le Bruto, S. *Capital-Budgeting Decisions Using Cristal Ball*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, octubre 1997, vol. 38, núm. 5.

Ayguavives, J. M. *El cuadro de mando de tesorería en el contexto del cuadro de mando de la empresa*. Revista Asociación Española de financieros y tesoreros de Empresa. Barcelona, marzo 2003, núm. 34.

Baloglu, S. *Dimensions of customer loyalty: Separating friends from well wishers*. Hotel and Restaurant Administration Quaterly. Cornell University, febrero 2002, vol. 43, núm. 1.

Baujín, P., Vega, V. y Armenteros, M. *Diseño y aplicación de un sistema de costo basado en actividades en instalaciones hoteleras*. II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva. León, 2001

Ben Yelles, A. *Uniform system of accounts for hotels*. Méthodes et applications de contrôle de gestion hôtelière d'Horwath and Horwath International. Cahiers du Tourisme. Université d'Aix-Marseille, Aix en Provence, 1975.

Berry, L. y Parasuraman, A. *Marketing services: competing trough time*. Free press. Nueva York, 1991.

Biosca, D.

*200 Ratios para dirigir con eficacia en la Hostelería*. CDN, Ciencias de la Dirección. Madrid, 1996.

*125 ideas para bajar costes en la Hostelería*. Educativ. Barcelona, 2001.

Blanco Ibarra, F. *Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas*. Deusto. Bilbao, 1999.

Blanco Illescas, F. *El control como guía de la gestión empresarial*. Instituto de la pequeña y mediana empresa. Madrid, 1986.

Bosch, X. *¿Qué beneficios aporta la implantación de un sistema de calidad en el sector hotelero?* Tesina de licenciatura ADE. ESADE. Barcelona, 2002.

Bowen, J. *The ROI of customer surveys*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, febrero 1998, vol. 13, núm. 1.

Brander, J. y Atkinson, H. *Budgeting in the information age: a fresh approach*. International Journal of Contemporary Hospitality Management. Londres, 2001, vol. 13, núm. 3.

Brown, J. R. y Dev, C. S. *Looking beyond REVPAR*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, abril 1999, vol. 40, núm. 2.

Buhalis, D. y Main, H. *Information technology in peripheral small and medium hospitality enterprises: strategies analysis and critical factors*. International Journal of Contemporary Hospitality Management. Londres, 1998, vol. 10, núm. 5.

Burger, R. *10 green ways to blacken your bottom-line*. Green suites website, septiembre 2003.

Burgess, C. y Bryant, K. *Revenue management – the contribution of the finance function to profitability*. International Journal of Contemporary Hospitality Management. 2001, revista 13/3.

Camisón, C. *La calidad como factor de competitividad en turismo: análisis del caso español*. Información Comercial Española. 1996, revista 749.

Camisón, C. y Roca, V. *Los costes totales de la calidad: un estudio en la empresa hotelera*. Editorial Civitas. Madrid, 1997.

Cano, F. *CRM: Algo más que software*. Revista ESADE Asociación. Barcelona, 2001, núm. 93.

Canina, L. *Initial Public Offerings in the Hospitality Industry*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, octubre 1996, vol. 37, núm. 5.

Caro, J. L., Guevara, A., Aguayo, A. y Gálvez, S.

*Tecnología workflow aplicada a los sistemas informáticos de gestión hotelera.*  
Instituto de Estudios Turísticos. Madrid, 1999, núm. 142.

*Innovaciones tecnológicas en los sistemas informáticos de gestión hotelera.*  
Instituto de Estudios Turísticos. Madrid, 2000, núm. 146.

Carmona, S. *A red queen approach to management consulting: an experimental study of a Spanish hotel group.* Working papers. Universidad Carlos III. Madrid, 1996.

Carr, G. *RevPar vs. GopPar. There are time when RevPar just does not reveal enough.*  
Hospitality News resource, abril 2003.

Casanueva, C., García, J. y Caro, F. J. *Organización y gestión de empresas turísticas.*  
Pirámide. Madrid, 2000.

Cazaux, L. F. G. *De la Comptabilité dans une entreprise industrielle et spécialement dans une exploitation rurale.* Toulouse, 1824.

Cerveró, J. *Finanzas para no financieros en la hostelería.* CDN, Ciencias de la Dirección.  
Madrid, 1996.

Chervenack, L. *30 years of hospitality technology.* The Bottomline. The Journal of HFTP.  
Austin, junio-julio 2002, vol. 17. núm. 4.

Chin, J., Barney, W. y O'Sullivan, H. *Hotels: an industry accounting and auditing guide.*  
Accountancy Books. The institute's publisher. Central Milton Keynes, 1995.

Choi, S. y Kimes, S. E.

*Electronic distribution channel's effect on hotel revenue management.* Hotel and  
Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 2002, vol. 43, núm. 3.

*The impact of distribution channels on revenue management.* Cornell University, 2003

Chow, C. W., Wright, P. L. y Haddad, K. H. *Increasing the effectiveness of hotel's investments.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 2000, vol. 41, núm. 6.

Cichy, R. F. y Schmidgall, R. S. *Leadership Qualities of Financial Executives.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, abril 1996, vol. 37, núm. 2.

Cline, R. S. y Warner, M. M. *Hospitality 2000: The Technology.* Arthur Andersen, New York University y Hospitality Financial and Technology professionals (HFTP). Nueva York, 1999.

Cobanoglu, C. *Getting results from CRM.* The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, junio-julio 2002, vol. 17, núm. 4.

Collier, P. y Gregory, A.

*Management accounting in Hotel Groups.* The Chartered Institute of Management Accountants. Londres, 1995.

*Strategic management accounting: a UK hotel sector case study.* International Journal of Contemporary Hospitality Management. Londres, 1995, vol. 7, núm. 1.

Collington, R. *CRM. Creating shareholder value.* Hotel Technology international. Deloitte consulting, 2002.

Coltman, M. M. *Hospitality management accounting.* CBI Publishing Company. Boston, 1978.

Cooper, R. y Kaplan, R. *The Design of Cost Management System.* Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1991.

Corroto, M. I., Bernardo, M. A. y Albadalejo, D. T. *Contabilidad de costes en empresas hoteleras*. Partida Doble. Madrid, abril 1996.

Countryman, C. y DeFranco, A. *2002 Compensation and Benefits Survey*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, octubre-noviembre 2002, vol. 17, núm. 7.

Damitio, J. W. y Schmidgall, R. S.

*Accounting for China, glassware, silver, linen & uniforms: the new guidelines for the lodging industry*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, abril-mayo 1998, vol. 13, núm. 3.

*The new lodging scoreboards: The USALI. Focus: Pre-opening expenses*. The Bottomline, 2000.

*Budgeting for capital expenditures. Results to a survey studying the capital budget practices of major lodging chains*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, agosto-septiembre 2003, vol. 18, núm. 5.

David, J. S., Grabsky, S. y Kasavana, M. *The productivity paradox of hotel-industry technology*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, 1996, vol. 37, núm. 2.

De Falguera, J. *La contabilidad de gestión en los centros sanitarios*. Tesis Doctoral Universidad Pompeu Fabra. Barcelona, 2002.

DeFranco, A. y Schmidgall, R. S.

*Financial planning in the lodging industry*. The Bottomline. The Journal of HFTP, Austin, febrero-marzo 1999, vol. 14, núm. 1.

*Capital budgeting and its uses in the lodging industry*. The Bottomline. The Journal of HFTP, Austin, abril-mayo 1999, vol. 14, núm. 3.

*The cash budget and its uses in the lodging industry.* The Bottomline. The Journal of HFTP, Austin, junio-julio 1999, vol, 14. núm. 4.

*Forecasting sales in the lodging industry.* The Bottomline. The Journal of HFTP, Austin, agosto-septiembre 1999, vol, 14. núm. 5.

*Operating budgets in the lodging industry.* The Bottomline. The Journal of HFTP, Austin, octubre-noviembre 1999, vol, 14. núm. 7.

*Budgetary control in the lodging industry.* The Bottomline. The Journal of HFTP, Austin, diciembre-enero 99-00, vol, 14. núm. 8.

Denton, G. A. *Managing Capital Expenditures.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, abril 1998, vol. 39, núm. 2.

Denton, G. A. y White, B. *Implementing a balanced-scoreboard approach to managing Hotel Operations.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, febrero 2000, vol. 41, núm. 1.

De Roos, J. A. *Measuring Lodging-Property Performance.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, agosto 1996, vol. 37, núm. 4.

Dimmerling, M. E. *Budgeting and forecasting made easy.* The Bottomline. The Journal of HFTP, Austin, octubre-noviembre 1997, vol, 12. núm. 7.

Dubé, L., Enz, C. A., Renaghan, L. M. y Siguaw, J. A. *Best Practices in the U. S. Lodging Industry.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 1999, vol. 40, núm. 4.

Dubé, L. y Renaghan, L. M.

*Sustaining Competitive Advantage.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 1999, vol. 40, núm. 6.



*Strategic Approaches to Lodging Excellence.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 1999, vol. 40, núm. 6.

Dun & Bradstreet. *Duns 50.000 principales empresas españolas.* Edición 2001. Dun & Bradstreet. Madrid, 2002.

Dunn, K. D. y Brooks, D. E. *Profit analysis: beyond yield management.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, noviembre 1990.

Elgonemy, A. R. *Debt-financing alternatives: Refinancing and restructuring in the lodging industry.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 2002, vol. 42, núm. 3.

Emerson, H. *Efficiency as a Basis for Operation and Wages.* The Engineering Magazine, julio 1908.

Emmer, R. M., Tauck, C., Wilkinson, S. y Moore, R. G. *Marketing Hotels.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 1993, vol. 34, núm. 6.

Enz, C. A.

*Information + analysis = understanding.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 2001, vol. 42, núm. 3.

*Hotel Pricing in a networked world.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, febrero 2003, vol. 44, núm. 1.

Enz, C. A. y Siguaw, J. A.

*Best Hotel environmental practices.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, octubre 1999, vol. 40, núm. 5.

*Best Practices in Human resources.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, febrero 2000, vol. 41, núm. 1.

Enz, C. A. y Canina, L. *The best of times, the worst of times. Differences in hotel performances. Following 9/11.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, octubre 2002, vol. 43, núm. 5.

Enz, C. A., Canina, L. y Walsh, K.

*Hotel-industry averages: An inaccurate tool for measuring performance.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 2001, vol. 42, núm. 6

*Developing the full picture on hotel industry averages.* CHR Reports. Cornell University, 2002.

Enz, C. A., Potter, G. y Siguaw, J. A. *Serving more segments and offering more products.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 1999, vol. 40, núm. 6.

Ernst & Young

*Indicadores económicos en la industria hotelera española, 1998.* Ernst & Young. Madrid, 1998.

*Indicadores económicos en la industria hotelera española, 1999.* Ernst & Young. Madrid, 1999.

*Indicadores económicos en la industria hotelera española, 2002.* Ernst & Young. Madrid, 2002.

*Indicadores económicos en hoteles del Caribe, 2002.* Ernst & Young. Madrid, 2002.

*Indicadores económicos en la industria hotelera española, 2003.* Ernst & Young. Madrid, 2003.

*Indicadores económicos en hoteles del Caribe, 2003.* Ernst & Young. Madrid, 2003.

Escobar, B. y Lobo, A.

*Control de gestión en las empresas turísticas: implicaciones para la formación de profesionales.* Instituto de Estudios Turísticos. Madrid, 2001, núm. 149.

*Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión.* Revista Española de Financiación y Contabilidad, enero-marzo 2002, vol. XXXI, núm. 111.

Escobar, T.

*El papel del cuadro de mando en la gestión estratégica de la empresa.* Revista Española de Financiación y Contabilidad, octubre-diciembre 1999, vol. XXVIII, núm. 102.

*El cuadro de mando como herramienta para el control de gestión: el estudio de un caso.* Revista Española de Financiación y Contabilidad, julio-septiembre 2002, vol. XXXI, núm. 113.

Espinet, J. M. *Anàlisis dels preus al sector hotelier de la costa Brava Sud.* Tesis doctoral. Universitat de Girona, 1999.

Exceltur. *Perspectivas turísticas. Abril 2003.* Exceltur. Madrid, 2003.

Eyster, J. y Geller, N. *The capital investment decision: techniques used in the hospitality industry.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, mayo 1981.

Falces, C., Sierra, B., Becerra, A. y Briñol, P. *Hotelqual: Una escala para medir calidad percibida en servicios de alojamiento.* Instituto de Estudios Turísticos. Madrid, 1999, núm. 143.

Federación Española de Hostelería. *Los sectores de la Hostelería en 1999.* FEHR. Madrid, 2001.

Federación Española de Hoteles. *El sector hotelero en España. 2000*. FEH. Madrid, 2001.

Fernández, A. *Situación actual y perspectivas futuras en Contabilidad de Gestión*. Elementos de Contabilidad de Gestión. AECA, Madrid, 1994.

Fernández-Revuelta, L. y Ask, U. *Diseño e implantación del cuadro de mando estratégico: el caso de tres empresas multinacionales*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, julio-septiembre 2001, vol. XXX, núm. 109.

Ferrer, M. *Análisis económico de la gestión de la empresa hotelera*. Tesis doctoral. Universidad de Valencia, julio 1986.

Figuerola, M. *Economía para la gestión de las empresas turísticas (producción y comercialización)*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces. Colección de Estudios Turísticos. Madrid, 1995.

Flayih, N. *Control de los centros de responsabilidad operativos: Un estudio empírico en la industria hotelera*. Tesis doctoral. Universidad de Valencia, septiembre 1992.

Fluvià, M. *Yield management i política de preus de l'empresa turística*. Estudis de Turisme de Catalunya, diciembre 2000, núm. 7.

Fomento de la producción. *España 30.000. Edición 2002*. Fomento de la producción. Madrid, 2002.

Gamble, P. *El efecto de la tecnología como ventaja competitiva*. Papers de turisme. 1990, núm. 4.

Garbey, N. *Sistemas de contabilidad y costos en las empresas hoteleras*.

[www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/siscontcostemprhot.htm](http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/siscontcostemprhot.htm). Santiago de Cuba, 2003.

García, M. A., Humphrey, C., Moizer, P. y Turley, S. *La auditoría y sus expectativas: los casos de España y del Reino Unido*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1993.

Garcke, E. y Fells, J. M. *Factory Accounts, their Principles and Practice*. Crosby, Lockwood and son, Londres, 1887.

Garner, S. P. *Historical Development of Cost Accounting*. The Accounting Review, New York, vol XXII, núm. 4, octubre 1947.

Geller, A. N. *How to Improve your Information System*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, agosto 1985, vol. 26, núm. 2.

Ghiselli, R. y Yuan Chen, B. *Approaches and responses to evaluating the performance of hotel controllers*. The bottomline. The Journal of HFTP. Austin, agosto-septiembre 1996, vol. 11, núm. 5.

Gibson, A. H. *Trading and profit and loss Accounts*. The Accountant, junio 1987.

Goldfarb, R. *Managing the relationship between corporate information technology and the franchisees*. The edge consulting group, otoño 2002.

Gonzalez, J. A. *La tesis doctoral. Planificación y ejecución de un trabajo de investigación en contabilidad y finanzas*. AECA. Madrid, 2000.

González-Úbeda, J. y Sagües, M. *Conceptos sobre control de gestión*. Instituto de Empresa, Madrid, 1992.

González-Úbeda, J. y Navarro, F. *La gestión de empresas basada en las actividades y en los procesos de negocio y su implantación en el control de gestión*. La Contabilidad de Gestión Actual: Nuevos Desarrollos. AECA, Madrid, 1994.

Gourville, J. T. y Soman, D. *The potential downside of bundling: How packaging services can hurt consumption*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 2001, vol. 42, núm. 3.

Grönroos, C. *Marketing y gestión de servicios*. Díez de Santos. Madrid, 1994.

Guevara, A., Aguayo, A., Caro, J. L. y Gálvez, S. *Innovaciones tecnológicas en los sistemas informáticos de gestión hotelera*. Revista Estudios Turísticos, 2000, núm. 146.

Gutierrez, H. *Los sistemas contables de gestión y el factor humano: una apuesta de futuro*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid, 1991.

Hamilton, A. *Engineering Magazine*, vol. 21 y vol. 22, 1901.

Hanks, R. D., Cross, R. G y Noland, R. P. *Discounting in the hotel industry: A new approach*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, agosto 2002, vol. 43, núm. 4.

Harris, J. *¿Cuánto hemos ganado el mes pasado?* Research Series de la National Association of Costs Accountants, 1936.

Harris, P.

*Accounting and finance for the international hospitality industry*. Oxford Brookes University, 1995.

*Profit planning*. Butterworth-Heinemann. Londres, 2001.

Harris, P. y Hazzard, P. *Accounting in the hotel and catering industry*. Stanley Thornes. Cheltenham, 1995.

Harrison, G. Ch. *Cost Accounting to Aid production*. Industrial Management, octubre 1918.

Harrison, J. S. *Strategic analysis for the hospitality industry*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, abril 2003, vol. 44, núm. 2.

Hendricks, J. A. *Applying Cost Accounting to Factory Automation*. Management Accounting, diciembre 1998.

Hess, H. *Manufacturing: Capital, Costs, Profits and Dividends*. Engineering Magazine, diciembre 1903.

Hinkin, T. R. y Tracey, J. B. *The cost of turnover*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 2000, vol. 41, núm. 3.

Horton, B. *The use of menu-engineering to impact restaurant profitability*. HRIM research, octubre 2000.

Horwarth Consulting España.

*La industria hotelera española 1998*. Horwarth Consulting España. Barcelona, 1998.

*La industria hotelera española 1999*. Horwarth Consulting España. Barcelona, 1999.

Huckestein, D. y Duboff, R. *Hilton Hotels: A comprehensive approach to delivering value for all stakeholders*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, agosto 1999, vol. 40, núm. 4.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. *Resolución de 25 de marzo de 2002 por la que se aprueban las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales*. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 4 de abril de 2002.

Instituto de Estudios Turísticos. *Estadísticas de Balanza de Pagos*. [www.iet.tourspain.es](http://www.iet.tourspain.es), 2004

Instituto Nacional de Estadística.

*Informative National Statistics Institute Bulletin. The economic impact of tourism.*  
INE. 2001.

*Cuenta satélite del turismo en España.* Instituto Nacional de Estadística. Madrid,  
2002.

Iranzo, J., Pedrosa, M., Salido, J., Izquierdo, G., Martínez de Dios, J. y Díaz, S. *La estructura económica de los mercados turísticos.* Instituto de Estudios Económicos. Colección Universidad. Madrid, 2003.

Ismail, J. A., Dalbor, M. C. y Mills, J. E. *Using RevPAR to analyze lodging-segment variability.* Hotel and Restaurant Administration Quaterly. Cornell University, diciembre 2002, vol. 43, núm. 6.

John, G., Weis, A. M. y Dutta, S. *Marketing in technology-intensive markets: toward a conceptual framework.* Journal of marketing, 1999, vol. 63.

Johnson, T. *Activity-based information: a blueprint for world-class management accounting.* Management Accounting, junio 1988.

Johnson, T. y Kaplan, R. S. *La contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión.* Plaza & Janés, Barcelona, 1988.

Jones Lang Lasalle hotels.

*Finance issues in hotel real estate.* Hotel topics núm. 1, septiembre 1999.

*Management agreement trends worldwide.* Hotel topics núm. 7, junio 2001.

*Changing ownership structures.* Hotel topics núm. 13, diciembre 2002.

*Digest Europe.* Londres, 2003.



*Hotel investment strategy annual 2003.* Jones Lang Lasalle hotels and investment management, 2003.

*Aspectos prácticos de la relación promotor-gestor en el sector hotelero.* Madrid, junio 2003.

*A global comparison of hotel and office real state.* Hotel topics, núm. 14, julio 2003,

Juran, J. M. *Quality Control Handbook.* Mc. Graw-Hill, Nueva York, 1951.

Kaplan, R. S.

*Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research.* The American Accounting Review, vol. LVIII, núm. 4, octubre 1983.

*The Evolution of Management Accounting.* The American Accounting Review, vol. LIX, núm. 3, julio 1984.

*In Defense of Activity-Based Cost Management.* Management Accounting, vol. 24, núm. 5, noviembre 1992.

*The Role for Empirical Research in Management Accounting.* Working Paper 9-785-001, Harvard Business School, Cambridge, Mass, 1994.

Kaplan, R. S. y Cooper, R. *Coste y efecto.* Gestión 2000. Barcelona, 1999.

Kaplan, R. S. y Norton, D. P.

*Evaluación de resultados: algo más que números.* Harvard Deusto Business Review. Bilbao, 1993, núm. 55.

*El cuadro de mando integral (The balanced scorecard).* Gestión 2000. Barcelona, 1997.

*Como utilizar el cuadro de mando integral. Para implantar y gestionar su estrategia.* Gestión 2000. Barcelona, 2001.

*The balanced Scorecard-Measures that Drive Performance.* Harvard Business Review, enero-febrero 1992.

*Putting the Balanced Scorecard to Work.* Harvard Business Review, septiembre-octubre, 1993.

*Using the Balanced Scorecard as strategic management system.* Harvard Business Review, enero-febrero 1996.

Kasavana, M. L. y Smith D. J.

*Menu engineering : a practical guide to menu analysis.* Hospitality publishing. East Lansing, 1982.

*Creating a multi-processor environment through systems integration.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, agosto 1992.

Kasavana, M. L.

*Computers and Multiunit Food-Service Operations.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 1994, vol. 35, núm. 3.

*PC-Based Registers.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, abril 1995, vol. 36, núm. 2.

*Time is money. Staffing for success.* The bottomline. The Journal of HFTP. Austin, abril-mayo 2003, vol. 18, núm. 3.

*Intro to the next generation of Club POS Systems.* The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, junio-julio 2003, vol. 18, núm. 4.

Keiser, J. y Kallio, E. *Controlling and analyzing costs in Food service operations*. John Wiley and sons. Nueva York, 1974.

Kimes, S. E.

*Yield management*. Cornell University. CHR Reports. 2001.

*Perceived Fairness of Yield Management*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, febrero 2002, vol. 43, núm. 1.

*A retrospective commentary on "Discounting in the hotel industry": A new approach*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, agosto 2002, vol. 43, núm. 4.

*Revenue management at Chevys*. Cornell University. Working papers series. Nueva York, abril 2003.

Klancnik, R. V. y Peressolova, A. *World tourism in 2002: Better than expected*. World Tourism Organization, 2002.

Koci, D. *What's the score: enterprise performance management and the balanced scorecard*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, junio-julio 2001, vol. 16, núm. 4.

Kutchins, A. *Where's the profit? Target your controls where profits are slipping out the door*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, marzo 2003, vol. 18, núm. 2.

Kwansa, F. y Schmidgall, R. S. *The Uniform System of accounts for the Lodging Industry*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 1999, vol. 40, núm. 6.

Lebas, M.

*Evolution d'un système d'information de gestion: un exemple*. Revue Française de Comptabilité, febrero 1993.

*Managerial Accounting in France; Overview of Past tradition and Current Practice.*  
European Accounting Review, núm. 3, 1994.

Lesser, D. H. *Rates of Return on Hotel Investments.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 1993, vol. 34, núm. 3.

López, A.

*El cuadro de mando y los sistemas de información para la gestión empresarial.*  
AECA Monografías. Madrid, 1998.

*Gestión estratégica y medición. El cuadro de mando como complemento del Balanced scorecard.* AECA Monografías. Madrid, 2003.

López, J. y Gadea, A. *El control de gestión en la administración local.* Fundemi Books, Gestión 2000. Barcelona, 1992.

López, M. *El control y la contabilidad de gestión. Una propuesta para las empresas hoteleras.* II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva. León, 2001.

Lorino, P. *El control de gestión estratégico. La gestión por actividades.* Marcombo. Barcelona, 1993.

Lovelock, C. y Young R.F. *Look to consumers to increase productivity.* Harvard Business review, mayo-junio, 1979.

Magdalena, R. *Revenue management y las empresas orientadas al cliente.* Tecnohotel, mayo-junio 2003.

Magaz, J. *La gestión de ingresos en IBERIA, LAE.* Madrid, 2001.

Mallo, C. y Merlo, J. *Control de gestión y control presupuestario.* Mc Graw Hill. Madrid, 1995.

Mallo, C., Kaplan, R. S., Meljem, S. y Jiménez, C. *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. Prentice Hall. Madrid, 2000.

Mann, J. *The Accountant*. August 25 and September 5, 1891.

Manzano, I. y Porras, M<sup>a</sup>. J. *Una aproximación al modelo contable de las empresas hoteleras*. Técnica Contable, noviembre 2002, núm 647, vol 54.

Marín, S. y Rojas, J. A. *Diseño y análisis de un modelo de contabilidad de costes*. Partida Doble, mayo 2003, núm 144.

Marsan, J. *One for the money. Property management solution*. Hotels Magazine, enero 2001.

Martín, I. y Pellejero, C. *Las estrategias de crecimiento en las empresas de hostelería y sus consecuencias en la gestión empresarial: El caso Sol Meliá*. Papers de turisme. Agencia Valenciana de turisme, 1998.

Maté, C., Fernández, M. y Campos, J. A. *La medición de la satisfacción del cliente del hotel. Estado del arte y nuevas perspectivas sobre su medición*. Instituto de Estudios Turísticos. Madrid, 2001, núm. 147.

Mattimoe, R. B. *An institutional study of the factors impacting on room rate pricing strategy in the irish hotel industry*. The Sixth Inter-disciplinary perspectives on accounting conference, julio 2000.

Mazars Turismo.

*La Industria Hotelera española 2000*. Mazars Turismo. Barcelona, 2000.

*La Industria Hotelera española 2001*. Mazars Turismo. Barcelona, 2001.

*Los Hoteles de Barcelona y Madrid: 1998, 1999 y 2000*. Mazars Turismo. Barcelona, 2001.

*La Industria Hotelera española 2002.* Mazars Turismo. Barcelona, 2002.

*La Industria Hotelera española 2003.* Mazars Turismo. Barcelona, 2003.

McCool, A. C. y Regev, S. *A guide to the 1996 edition of uniform system of accounts for restaurants.* The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, abril-mayo 1996, vol. 11, núm. 3.

Mestres, J. R. *Técnicas de gestión y dirección hotelera.* Ediciones Gestión 2000. Barcelona, 1995.

Metcalpe, H. *The cost of manufactures.* John Wiley and sons, Nueva York, 1885.

Ministerio Transporte Turismo y Comunicaciones. *Real Decreto 1634/83 de 15 de junio por el que se establecen las normas de clasificación de los establecimientos hoteleros.* Boletín Oficial del Estado. Madrid, 17 de junio 1983.

Mohamed, E. A.

*Food cost analysis: a step guide to analyzing and improving efficiency in the food cost area.* The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, abril-mayo 1997, vol. 12, núm. 3.

*Beverage cost analysis: a step by step guide to analyzing and improving efficiency.* The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, agosto-septiembre 2001, vol. 16, núm. 5.

Moreno, J. y Martín, R. *El Uniform system of accounts for the lodging industry: Experiencia de implantación en una empresa hotelera española.* X Encuentro de la Asociación Española de Profesores de Contabilidad (ASEPUC) en Santiago de Compostela, 2002.

Muller, C. C. *A simple measure of restaurant efficiency.* Hotel and Restaurant Administration Quaterly. Cornell University, junio 1999, vol. 40, núm. 3.

- Mullins, K. y Pigliucci, J. *Monster survey compares vacation time around the globe*. Monster website, agosto 2003.
- Murphy, J, Forrest, E. J., Wotring, C. E. y Brymer, R. A. *Hotel Management and Marketing on the Internet*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 1996, vol. 37, núm. 3.
- Musa, S. M. y Sanchis, J. R. *La determinación de los precios de alojamiento en la industria hotelera*. Revista de Estudios Turísticos, 1993, núm. 117.
- Nebel III, E. C., Rutherford, D. y Schaffer, J. D. *Reengineering the Hotel organization*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, octubre 1994, vol. 35, núm. 5.
- Nendick, J. y Evans, M. *Hospitality financial accounting update*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, febrero-marzo 1998, vol. 13, núm. 2.
- Nevado, D. *El control de gestión renovado. Factor humano y nuevos instrumentos de gestión empresarial*. AECA. Monografías. Madrid, 1999.
- New York University y PhocusWright Inc. Joint research. *Building the online vacation package marketplace: survey results*. New York University and PhocusWright Inc, 2003.
- Niven, P. R. *Balance Scorecard. Step by step: Maximizing performance and maintaining results*. John Wiley & Sons. Nueva York, 2002.
- Noone, B. M. y Griffin, P. *Enhancing yield management with customer profitability analysis*. International Journal of contemporary hospitality management. Revista 9/2, 1997.
- Noone, B. M., Kimes, S. E. y Renaghan, L. M. *Integrating customer relationship management and revenue management: a hotel perspective*. Cornell University, 2003

Nordling, C. W. y Wheeler, S. K. *Building a market-segment accounting to improve profits*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 1992.

Norton, G. P. *Textile Manufactures Bookkeeping*. Simpkin, Londres, 1889.

Oller, J. *Contabilidad de costes para agencias de viajes, hoteles y campings*. Editorial Síntesis. Madrid, 1994.

Olmeda, I., Fernández, E. y De Miguel, M<sup>a</sup> del M. *Sistemas de predicción para la demanda de plazas hoteleras: el proyecto plaza*. Instituto de Estudios Turísticos. Madrid, 1999, núm 142.

Orkin, E. B. *Wishful Thinking and Rocket Science*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, agosto 1998, vol. 39, núm. 4.

Ortega, E. *Manual de Investigación Comercial*. Pirámide. Madrid, 1994.

Patterson, J. y Alvarez, R. *Computer Systems for Food-Service Operations*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, mayo 1985, vol. 26, núm. 1.

Pérez, A. *El contrato de gestión hotelera*. Tirant lo Blanch. Valencia, 1998.

Pérez, J. F. *Control de la gestión empresarial*. ESIC. Madrid, 1990.

Pernsteiner, C. y Gart, A. *Why buyers pay a premium for hotels*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, octubre 2000, vol. 41, núm. 5.

Pigou, A. C. *The economics of welfare*. Mc. Millan. Londres. 1920.

PKF (Pannell, Kerr & Forster), Hospitality Research Group. *Benchmarker of hotel profits*. The hospitality research group PKF, 2003.



Popowich, L., Taylor, D. y Sydor, D. *Uniform system of accounts for the lodging industry: are you up to date*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, octubre-noviembre 1997, vol. 12, núm. 7.

Prat, R. y Muñiz, L. *Sistemas de retribución variable e indicadores de control de gestión*. Partida Doble. Madrid, julio-agosto 2003. núm. 135.

Pyhrr, P. A. *Presupuesto Base cero. Método práctico para evaluar gastos*. Limusa. México, 1986.

Quain, W. J., Sansbury, M. W. y Quinn, D. *Revenue enhancement. Part 3*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, abril 1999, vol. 40, núm. 2.

Quain, W. J., Sansbury, M. W. y Lebruto, S, M. *Revenue Enhancement, part 4*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 1999, vol. 40, núm. 3.

Quan, D. C. *The price of a reservation*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 2002, vol. 43, núm. 3.

Quek, P. *What makes a hotel profitable?* Hotel On line. San Francisco, febrero 1999.

Reed, W. F. *Understanding RevPar*. Primedia Business magazines. 2003.

Reichheld, F. F. *The loyalty effect: the hidden force being growth, profits, and lasting value*. Bain & Company Inc. Harvard Business School Press. Boston, 1996.

Reichheld, F. F. y Sasser, W. E. Jr. *Zero Defections: Quality comes to services*. Harvard Business Review, septiembre-octubre 1990.

Reid, R. D. y Sandler, M. *The Use of Technology to Improve Service Quality*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 1992, vol. 33, núm. 3.

Reynolds, D. *Productivity Analysis*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 1998, vol. 39, núm. 3.

Ribeiro, D. *Total quality management. Applying the European model to Spain's urban hotels*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, febrero 1999, vol. 40, núm. 1.

Ripoll, V. M. *Aspectos estructurales de la contabilidad de gestión y principales líneas de investigación*. Elementos de contabilidad de gestión. AECA, Madrid, 1994.

Rocafort, A. y Martín, F. *Just in Time: Algo más que patria y trabajo*. Partida Doble, núm. 47, julio-agosto 1994.

Rodriguez, J. M. *La nueva gestión hotelera ante el reto de la Sociedad del Conocimiento*. Revista AECA, septiembre 2003, núm. 64.

Roginsky, R. J. *A critical Analysis of Hotel-Impact Issues*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, agosto 1995, vol. 36, núm. 4.

Romano, P. L. *Measuring Planning and Controlling Quality Costs*. Management Accounting, diciembre 1987.

Rosanas, J. M. y Ballarín, E. *Contabilidad de costes para toma de decisiones*. DDB, Bilbao, 1994.

Roth, H. P. y Morse, W. J. *Lets Help Measure and Report Quality Costs*. Management Accounting, abril 1983.

Rufín, R. *Las empresas turísticas en la sociedad de la información*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid, 2002.

Ruiz, A. V. *Segmentación de mercados y políticas de precios de hoteles y servicios turísticos*. Turismo y promoción de destinos: implicaciones empresariales. Universidad de Oviedo, 1996.

Rushmore, S. *Hotel-Valuation Techniques*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, agosto 1992, vol. 33, núm. 4.

Rushmore, S. y Goldhoff, G. *Hotel Value Trends*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 1997, vol. 38, núm. 6.

Sabaté, P. y Joval, J. *El cuadro de mando integral en las pequeñas y medianas empresas. Propuesta de aplicación en una industria de transformación de la madera*. Técnica contable, mayo 2002, vol. 54, núm. 641.

Sáez, A., Fernández, A. y Gutiérrez, G. *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. Mc.Graw-Hill. Madrid, 1993.

Sammons, G. y Petrillose, M. *Analysis of benefits offered within the US lodging industry*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, febrero-marzo 1999, vol. 14, núm. 1.

Sánchez, I. *Adaptación del Uniform System a los hoteles en España*. Editorial Díez de Santos. Madrid, 1998.

Sánchez, M., Marín, M<sup>a</sup> B. y Sánchez, R.

*Utilización de las tecnologías de la información en la industria hotelera: Un análisis empírico*. Papers de turisme. Agencia valenciana turisme. Valencia, 2001, núm. 29.

*El outsourcing de las tecnologías de la información: factores determinantes en la industria hotelera*. Instituto de Estudios Turísticos. Madrid, 2001, núm. 147.

Sánchez, V.

*Propuesta ABC (Activity based consulting) aplicada al Sector Hotelero*. Tesis doctoral Universidad Rovira i Virgili. Reus, 2002.

*Uniform system of accounts for lodging industry (USALI) y el sistema Activity based consulting (ABC)*. Gestión en H, noviembre-diciembre, 2003.

Sangree, D. J. y Hathaway, P. P. *Trends in hotel management contracts. Shorter lengths and changing fee structures.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, octubre 1996, vol. 37, núm. 5.

Schmidgall, R. S.

*The new lodging scoreboards: the USALI. Focus: the balance sheet.* The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, junio-julio 1998, vol. 13, núm. 4.

*Hospitality Industry Managerial Accounting.* Educational Institute of the American Hotel & Lodging Association. Lansing, Michigan, 2002.

*Keeping score from club to club. Highlights from the just published Uniform systems of financial reporting for clubs (6<sup>th</sup> edition).* The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, febrero-marzo 2003, vol. 18, núm. 1.

Schmidgall, R. S., DeFranco, A. *Budgeting and Forecasting.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 1998, vol. 39, núm. 6.

Schmidgall, R. S. y Damitio, J. W.

*Currents capital budgeting practices of major lodging chains.* Real estate review, vol. 20, núm. 3, 1990.

*Hospitality Industry Financial Accounting.* Educational Institute of the American Hotel & Lodging Association. Lansing, Michigan, 1999.

Schmidgall, R. S., Geller, A. N. y Ilvento, C. *Financial Analysis Using the Statement of Cash Flows.* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, febrero 1993, vol. 34, núm. 1.

Schmidgall, R. S., Damitio, J. W. y Singh, A. J. *What is a Capital Expenditure?* Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, agosto 1997, vol. 38, núm. 4.

Scholz, W. *Administración lucrativa de hoteles y moteles*. CECSA. México, 1979.

Selig, E. R. y Wolfe, F. I. *HFTP member preferences for USALI 10<sup>th</sup> edition*. The Bottomline. The Journal of HFTP, diciembre-enero 2003, vol. 17, núm. 8.

Serra, V. y Flayih, N. *Sistemas de información contable en la empresa hotelera*. Partida Doble, mayo 1994, núm. 45.

Siguaw, J. A. y Enz, C. A.

*Best Practices in Information Technology*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 1999, vol. 40, núm. 5.

*Best Practices in Hotel Operations*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 1999, vol. 40, núm. 6.

Simons, T. y Hinkin, T. *The effect of employee turnover on hotel profits: A test across multiple hotels*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, agosto-septiembre 2001, vol. 42, núm. 4.

Slater, L. J. *The Commercial Organization of Factories*. E. and F. N. Spon, 1896.

Smith, R. A. y Lesure, J. D. *Don't Shoot the Messenger*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, febrero 1996, vol. 37, núm. 1.

Smith, S. A. *Benefits to focusing on labor go beyond reducing costs*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, abril-mayo 2003, vol. 18, núm. 3.

Somohano, F. M. y Martínez, F. J. *Control de gestión con producción heterogénea*. Partida Doble, septiembre 2003, núm. 147.

Spinelli, M. A. y Canavos, G. C. *Investigating the relationship between employee satisfaction and guest satisfaction*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 2000, vol. 41, núm. 6.

Starkov, M. *The internet: hotelier's best ally or worst enemy*. Hotel On line. Special report. Nueva York, octubre 2002.

Stipanuk, D. M. *Energy management in 2001 and beyond: Operational options that reduce use and cost*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 2002, vol. 42, núm. 3.

The Bottomline. The Journal of HFTP. Sección de preguntas y respuestas. *What are the facts of GDS versus direct booking*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, junio-julio 2003, vol. 18, núm. 4.

Thompson, G. M.

*Labor Scheduling, Part 1*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, octubre 1998, vol. 39, núm. 5.

*Labor Scheduling, Part 2*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 1998, vol. 39, núm. 6.

*Labor Scheduling, Part 3*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, febrero 1999, vol. 40, núm. 1.

*Labor Scheduling, Part 4*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, junio 1999, vol. 40, núm. 3.

Thornfield, A. *Accounting in Hotels*. The Chartered Institute of Management Accountants. Framework series in Accountancy. Londres, 1991.

TRI Hospitality Consulting. *La industria hotelera española 1999*. TRI Hospitality Consulting. Madrid, 1999.

Turkel, S. *Accounting guide needs revision*. International Society of Hospitality Consultant. Nueva York, octubre 1999.

Ulaemminch, J. *Historia y doctrinas de la contabilidad*. EJES. Madrid, 1961. US Health Information Policy Council. Uniform Hospital Discharge Data Set. J Am Med record 1985.

Uriel, E., Monfort, V., Ferrí, J. y Fernández de Guevara, J. *El sector turístico en España*. Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas. Valencia, 2001.

Vacas, C.

*Normalización contable del sector de la hostelería. Una propuesta de adaptación del plan general de contabilidad al sector*. Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid, 1999.

*Curso Básico de Contabilidad Financiera*. Edición dirigida al sector turístico. Editorial Síntesis. Madrid, 1999.

*Sistema Uniforme de contabilidad para la industria del alojamiento: un modelo anglosajón de planificación contable*. Técnica Contable. Madrid, octubre 2000.

*Análisis económico-financiero del sector hotelero*. Técnica Contable. Madrid, mayo 2001, núm. 629.

*La normalización contable en el sector hotelero*. Partida Doble. Noviembre 2001, núm. 127.

Valls, J. F. *Gestión de empresas de turismo y ocio: El arte de provocar la satisfacción*. ESADE. Gestión 2000. Barcelona, 2000.

Vargo, C. R.

*The Battle of the PARs-RevPar vs GopPar*. The hospitality research group PKF, marzo 2003.

*Searching for profitability: the financial comparison of golf & spa operations at resorts*. The hospitality research group PKF. Atlanta, 2003.

Van Hoof, H. B., Collins, G. R., Combrink, T. E. y Verbeeten, M. J. *Technology Needs and Perceptions*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, octubre 1995, vol. 36, núm. 5.

Van Hoof, H. B., Verbeeten, M. J. y Combrink, T. E. *Information Technology Revisited*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 1996, vol. 37, núm. 6.

Van Hoof, H. B. y Combrink, T. E. *U. S. Lodging Managers and the Internet*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, abril 1998, vol. 39, núm. 2.

Vazquez, J. C. *Tratado de costes*. Aguilar. Buenos Aires, 1978.

Weatheford, L. R., Kimes, S. E. y Scott, D. A. *Forecasting for hotel revenue management: Testing aggregation against disaggregation*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, agosto-septiembre 2001, vol. 42, núm. 4.

Weeks, H. A. *Accounting for other rooms revenue and average statistic*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, abril-mayo 2001, vol. 16, núm. 3.

Westwick, C. A. *Manual para la aplicación de ratios de gestión*. Ediciones Deusto. Bilbao, 1994.

White, D. W. *A brief history of hotel accounting and a prediction of its future*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, agosto-septiembre 2003, vol. 18, núm. 5.

Whitemore, J.

*Factory Accounting as Applied to Machine Shops*. Journal of Accountancy, 1906.

*Shoe Factory Cost Accounts*. Journal of Accountancy, 1908.

Witt, S.F. y Mountinho, J. *Tourism marketing and management handbook*. Prentice-Hall, 1994.



Woods, R. H., Sciarini, M. y Breiter, D. *Performance Appraisals in Hotels*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, abril 1998, vol. 39, núm. 2.

Woods, R. H., Rutheford, D. G., Schmidgall, R. S. y Sciarini, M. *Hotel General Managers*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, diciembre 1998, vol. 39, núm. 6.

World Tourism Organization (WTO). *International tourism expenditure by country of destination*, agosto 2001.

Yepes, V. *Hacia la gestión de calidad turística de la Comunidad Valenciana*. Revista Valenciana d'estudis autonòmics. Valencia, 4º trimestre 1998, núm. 25.

Younes, E. y Kett, R. *Goppar, a derivate of Revpar*. HVS International, marzo 2003.

Zeithaml, V. A., Parasuraman, A. y Berry, L. *Calidad de total en la gestión de servicios*. Díez de Santos. Madrid, 1993.

Zeithaml, V. A. y Bitner, M. J. *Marketing: Un enfoque de integración del cliente a la empresa*. Mc Graw Hill. México, 1996.