

UN ANÁLISIS DE LAS PRÁCTICAS EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN DENTRO DEL SECTOR HOTELERO: DIFERENCIAS ENTRE EL SEGMENTO VACACIONAL Y EL DE CIUDAD

Fernando Campa Planas
M. Victoria Sánchez Rebull
Universitat Rovira i Virgili

RESUMEN

La actividad turística representa un 11,4% del PIB en el Estado español, siendo España el segundo país del mundo en recepción de visitantes. Sin embargo, pese a dicho peso, es remarcable el hecho de que la difusión e implantación de las nuevas tendencias de contabilidad de gestión en este sector no ha sido quizás la deseable y acorde al mismo. Por este motivo, el objetivo de este trabajo se centra en aproximarnos al conocimiento y al nivel de implantación de técnicas como el *Revenue Management*, el USALI, el ABC, la gestión de presupuestos, el MSPA y el Cuadro de Mando en la gestión hotelera.

Para ello se ha considerado oportuno realizar una serie de entrevistas en profundidad a determinados establecimientos hoteleros, tanto del sector vacacional como del sector de ciudad, al objeto de detectar posibles diferencias y similitudes entre ambos.

La actividad turística representa un 14% del PIB en Cataluña, siendo el primer destino del turismo internacional en el Estado español en los últimos tres años, y el segundo destino del turismo interno. En este contexto, la muestra del estudio se ha concentrado en hoteles urbanos situados en Barcelona y en hoteles vacacionales de la Costa Dorada, de categoría de 3, 4 y 5 estrellas, al ser los de dichas categorías los que previsiblemente pueden haber implantado sistemas de contabilidad de gestión; sin que ello, en nuestra opinión, invalide su posible extrapolación a hoteles urbanos y vacacionales del resto del Estado español.

PALABRAS CLAVE: Hotel; Contabilidad de gestión; Revenue management; ABC; Presupuestos.

ABSTRACT

The tourist activity represents 11,4% of the GDP in Spain, being the second country of the world in visitors reception. However, in spite of this weight, it is remarkable the fact that the knowledge and implementation of the new management accounting tendencies in this sector have not been maybe the foreseen. For this reason, we analyze in this work the knowledge and implementation level of tools as Revenue Management, USALI, ABC, budget, MSPA and Balanced scorecard in the hotel management.

In this way, it has been considered to carry out interviews in depth to certain hotel establishments, so much of the sector vacational as of the urban sector, in order to detect possible differences and similarities.

The tourist activity represents 14% of the GDP in Catalonia, being the first destination of the international tourism in Spain in the last three years, and the second destination of the domestic tourism. In this context, the sample of the study has been concentrated on urban hotels located in Barcelona and on vacational hotels of the Costa Dorada, of 3, 4 and 5 stars category, considering that probably these can have implemented management accounting systems. However, we consider this sample does not invalidate its possible extrapolation to urban and vacational hotels of the rest of Spain.

KEY WORDS: Hotel; Management accounting; Revenue management; ABC; Budget.

1. INTRODUCCIÓN

El turismo de sol y playa ha sido calificado en las últimas temporadas turísticas de mercado maduro, con necesidad de reconversión, poco sostenible, con precios baratos, con baja calificación del personal, con escaso nivel de calidad y poco competitivo ante otros destinos turísticos emergentes y cercanos (como la costa este mediterránea o el norte de África). Sin embargo, su dimensión económica e impacto social son indiscutibles. El turismo en el litoral ha sido una actividad transformadora en clave económica, urbanística y demográfica de la fachada litoral a lo largo de, como mínimo, cuatro décadas (Calabuig, 2004).

La principal motivación de los turistas por el denominado turismo de sol y playa se basa en la climatología de una zona turística, pero ésta debe acompañarse de infraestructuras y servicios que garanticen una estancia cómoda y satisfactoria al visitante. Adicionalmente debe ofrecerse la posibilidad de disfrutar de atractivos turísticos complementarios que puedan convertirse, para ciertos segmentos de clientes, incluso en el principal interés por el destino (actividades de ocio, ferias y congresos, gastronomía, turismo cultural, actividades deportivas, bares y discotecas, compras, balnearios, etc.).

Dicha situación no es totalmente extrapolable al sector hotelero de ciudad, donde, aun dándose circunstancias similares respecto a la cobertura de las necesidades que los turistas desean ver satisfechas, factores como una mayor tendencia a la visita cultural, a realizar actividades de ocio, o una menor estancia media del visitante, impactan en diferente medida en las necesidades de los sistemas de información y gestión de los hoteles de ciudad.

Sin duda, la figura del cliente de negocios, que acude a los establecimientos hoteleros de ciudad por motivos de trabajo, por la asistencia a Congresos o a Ferias profesionales u otros motivos laborales, también es fundamental. En la Tabla 1 (Hanks et al, 2002) se muestra la diferenciación entre el turista vacacional y el de negocios.

En adición a lo anterior deben existir y promoverse estructuras de alojamiento orientadas a las diversas necesidades de los clientes, gestionadas de forma eficiente con el objeto de alcanzar los niveles de rentabilidad previstos según su planificación y sus objetivos estratégicos, teniendo en cuenta que las inversiones en activos fijos son elevadas y a largo plazo. Por este motivo, estas organizaciones necesitan disponer de sistemas de gestión útiles que mejoren el conocimiento sobre la marcha de sus negocios. No nos referimos únicamente a la utilización de nuevas tecnologías de información, que por sí solas no aportan el valor diferenciador que exige la supervivencia en un entorno complejo, puesto que son relativamente accesibles y fáciles de imitar, sino que deben combinarse con otros elementos organizacionales para mantener la competitividad de la empresa (Claver et al, 2004) entre los que no deben faltar los sistemas internos de determinación, gestión y control de costes. En este sentido, cabe poner de manifiesto que la investigación en sistemas de gestión de costes aplicables al sector turístico ha sido más bien escasa a pesar de la magnitud del sector turístico en la economía española.

Tabla 1
DIFERENCIAS CUALITATIVAS ENTRE TURISTA VACACIONAL Y DE NEGOCIOS

Turista vacacional	Turista de 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
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

Fuente: Hanks et al, 2002

El producto hotelero presenta una serie de características que merecen una especial atención en relación con las diferentes técnicas de contabilidad de gestión, características que han sido puestas de manifiesto por diferentes autores (Musa y Sanchis, 1993; Mestres, 1995; Chin et al, 1995; Aguayo, 1997; Mattimoe, 2000, y Casanueva et al, 2000).

Por ejemplo, el producto o servicio ofrecido es perecedero; 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 magnitudes tales como previsiones de ventas, reservas, precios de venta o descuentos. Dicha situación se ve acentuada por el hecho de que es imposible aumentar la producción (servicio de alojamiento) a corto plazo.

Otro aspecto fundamental, como siempre que hablamos de un servicio, es que la prestación del mismo al cliente se convierte en un atributo clave. El cliente está presente en el proceso de prestación del servicio por lo que los responsables departamentales deberán efectuar el correspondiente seguimiento sobre la forma en que se ofrece el producto. 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. Interrelaciones que se ven acentuadas por el hecho de que la empresa ha de satisfacer las necesidades de los clientes 24 horas al día y 7 días por semana, por lo que se 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. De igual modo, la empresa debe estar preparada para responder a cualquier petición del cliente, y disponer de los recursos suficientes para hacerlo de una forma flexible y satisfactoria. El peso de los costes fijos (sueldos y salarios, amortización del inmovilizado, financieros, etc.) en la estructura de costes del negocio es muy elevada, lo cual dificulta adaptar dicha estructura de costes a oscilaciones de la demanda.

El sector, tanto el vacacional como el de ciudad, es tremendamente estacional (generalizando, el vacacional por temporadas turísticas y el urbano dentro de la semana). La fijación de precios se realiza con mucha anticipación y la estructura de distribución y venta provoca que un precio se vea alterado de forma muy sensible.

2. OBJETIVOS DEL ESTUDIO

En el año 2004 el turismo supuso el 11% del Producto Interior Bruto del Estado español y España continuaba siendo el segundo país del mundo en recepción de visitantes (55,6 millones en 2005), sólo detrás de Francia. Puesto que suponemos que no existen diferencias significativas en la gestión de los establecimientos hoteleros en función de la zona (provincia, región) turística de España en que estén ubicados, hemos considerado apropiado centrarnos en Cataluña al tratarse del primer destino del turismo internacional en el Estado español (prácticamente el 25% del total) y el segundo destino preferido del turismo interno (14,1% de los viajeros), tras Andalucía (que representaba el 18% en el referido año 2005). Perfectamente podrían haberse escogido hoteles ubicados en otras ciudades y zonas turísticas vacacionales españolas importantes pero hemos considerado que no deberían surgir diferencias significativas en los resultados de este trabajo por el hecho de escoger hoteles ubicados en una zona u otra, pudiendo ser éste el objetivo de un posible estudio futuro.

Concentrándonos, por tanto, en Cataluña, nos centramos en dos destinos turísticos reconocidos como son la ciudad de Barcelona, donde los hoteles son claramente urbanos, y la Costa Dorada, con amplia presencia de hoteles vacacionales. En 2005, Barcelona recibió 5,1 millones de visitantes que se hospedaron en establecimientos hoteleros, suponiendo 10,9 millones de pernoctaciones. En el mismo año, la denominada Costa Dorada Centro que comprende las poblaciones de Salou, Cambrils y Vila-Seca-La Pineda recibió conjuntamente 4,5 millones de visitantes equivalentes a 22 millones de pernoctaciones en establecimientos hoteleros.

El objetivo principal de este trabajo consiste en estudiar el nivel de introducción de los sistemas de gestión y de cálculo de costes en la actividad hotelera, segregando entre los hoteles vacacionales y urbanos, por entender que los requerimientos de información para la toma de decisiones son diferentes para cada segmento y, por lo tanto, los sistemas de contabilidad de gestión también deberían serlo.

Este objetivo principal puede ser subdividido a su vez en los tres subobjetivos siguientes:

- Examinar qué sistemas de información de gestión son conocidos en este sector.
- Conocer en qué medida se aplican o se han planteado la aplicación de tales sistemas.
- Establecer relaciones entre el nivel de implantación y conocimiento de determinados sistemas de gestión con variables relacionadas con las características generales de la empresa (categoría del establecimiento, clasificación de los hoteles en función de la pertenencia a una cadena hotelera o no, etc.).

Entre los distintos sistemas de información contable de gestión se han seleccionado, a efectos de su estudio, el Sistema de costes basado en las actividades (*ABC*), el Cuadro de mando integral (*CMI*), el *Revenue management (RM)*, el Análisis de la rentabilidad por segmento de clientes (*MSPA*), los presupuestos y, finalmente, el sistema de información contable más extendido en el sector, el *Uniform system of accounts for the lodging industry (USALI)*. El estudio se ha centrado en éstos y no en otros sistemas por distintos motivos: por presuponer que lo utilizan mayoritariamente en hoteles urbanos (*USALI*) y (*RM*), por considerar que existe un gran desconocimiento (*ABC*) y (*MSPA*), por confirmar conclusiones de estudios anteriores (*USALI*) y (presupuestos), entre otros.

3. ANTECEDENTES TEÓRICOS

Con el objeto de aproximarnos a la literatura de contabilidad de gestión relacionada con el sector hotelero, abordamos en este apartado una revisión de trabajos centrándonos específicamente en aquellos sistemas son objeto del presente estudio.

3.1. Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)

Probablemente la mayor parte de la literatura en sistemas de información hotelera se ha referido al Sistema uniforme de cuentas para la industria del alojamiento (USALI) por ser el más extendido y aceptado en el sector. (HANYC, 1996; Sánchez, 1999; Vacas, 2000; Baujín, et al, 2001; Moreno y Martín, 2002; Campa y Amat, 2005; AECA, 2005; entre otros). Los estudios que analizan el nivel de implantación del USALI en el sector, su utilidad y los usuarios de la información que genera han revelado su alto grado de conocimiento y aceptación en la industria hotelera en Estados Unidos (Damitio y Schmidgall, 2000; Schmidgall, 1998; Kwansa y Schmidgall, 1999), y en España (Campa, 2005 a y b).

Dicho sistema, originario de los Estados Unidos, data de 1926, y está basado en un modelo de asignación de costes similar al *direct costing*, mediante el cual todos los costes se asignan a los departamentos que los han generado. Presenta, además, una característica remarcable. Todo coste asignado permite una identificación plena de la responsabilidad en la gestión de dicho coste en el departamento receptor del mismo, aspecto fundamental desde el momento en que una correcta aplicación del sistema supone una clara identificación entre presupuesto, resultados económicos, y gestores responsables (AECA, 2005; Campa y Amat, 2005).

Destacamos entre las ventajas de la aplicación del USALI (Schmidgall, 1998; Vacas 2000; Turkel, 1999 y Moreno y Martín, 2002): la labor de homogeneización de resultados, que permite la aplicación del sistema tanto en hoteles grandes como pequeños, individuales o cadenas hoteleras, la posibilidad de aplicación independientemente de la forma de gestión hotelera utilizada (propiedad, arrendamiento, franquicia, etc.), su independencia, relativa, de las legislaciones locales y, por lo tanto, de ámbito geográfico ilimitado, y, la herramienta básica de *benchmarking* que representa para la comparabilidad de resultados entre hoteles.

Sin embargo, no todo son ventajas. Destacamos como limitaciones (Vacas, 2000; Sánchez, 2002; Moreno y Martín, 2002 y Campa, 2005a) la dificultad en asignar costes directos, citada anteriormente, la no imputación de costes indirectos, la dificultad de reparto de ingresos entre diversos departamentos (reparto del paquete turístico entre habitaciones y restauración, por ejemplo), falta de definición de un verdadero cuadro de mando hotelero, poca relevancia en la determinación de márgenes y resultados por departamentos, etc. Estas limitaciones, en especial, las derivadas de la correlación entre imputación de costes y responsable, pueden llevar, en el caso más extremo, a que el gestor individual tome decisiones departamentales que maximicen el resultado del departamento, pero no del hotel en su conjunto.

3.2. El Sistema de costes basado en las actividades (ABC)

El sistema ABC y, por extensión, la gestión de costes basada en las actividades o *Activity based management* (ABM) consiste en una metodología de determinación y gestión de costes, respectivamente, que centra el objetivo de su análisis en las actividades ejecutadas en una organización siendo, en el caso de los hoteles, múltiples y de carácter variado.

La aceptación y aplicación de este sistema se ha evidenciado con más fuerza en las empresas industriales. No obstante, a pesar del interés que en los últimos años se ha detectado por la aplicación del ABC en empresas del sector servicios (empresas sanitarias, de transporte, de educación, consultoras, etc.), resulta difícil encontrar en la literatura descripciones de carácter teórico (Rubio, 1995) y estudios de casos aplicados de forma específica a la industria hotelera (Noone y Griffin, 1997; Ilic, 2000; Sánchez, 2002; Sánchez, 2004). La utilización del ABC en este sector ha sido mínima (Tai, 2000) habiéndose realizado una encuesta por Graham (citado en Tai, 2000) en la cual no se habían identificado hoteles en Europa que lo apliquen. No obstante, más tarde Pellinen y Sutinen (2002),

revelan que en Finlandia los hoteles de tamaño medio y pertenecientes a cadenas son los que más adoptan el ABC.

3.3. Revenue Management (RM)

Igualmente destacable es el interés suscitado por la gestión de ingresos o *Revenue management (RM)* que surgió en el sector de las Compañías Aéreas en 1992 (Magaz, 2001), y ha sido acogido con fuerza en la industria hotelera, especialmente en hoteles de ciudad, individuales o pertenecientes a grupos o cadenas hoteleras. Por RM (Choi y Kimes, 2003) se entiende 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. El concepto «correcto» en esta definición (*right* del original en inglés) significa conseguir el máximo ingreso para el vendedor facilitando el máximo valor para los compradores.

El principio básico de esta metodología radica en ofrecer descuentos selectivos 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. Algunas corporaciones, incluida Hilton, afirman haber experimentado incrementos de ingresos sustanciales implantando esta técnica (Noone y Griffin, 1997). Estudios iniciales (Choi y Kimes, 2003) revelan que algunas compañías hoteleras han conseguido entre un 2 y un 5 % de incremento de ingresos utilizando esta técnica aunque, contrariamente, otros estudios (Enz, 2003) muestran que la demanda hotelera es inelástica al precio, de forma que el incremento de habitaciones vendidas, como consecuencia de reducciones en la tarifa, no compensa la reducción de precio ofrecida.

Otros trabajos también han analizado la relación existente entre el nivel de implantación de las técnicas de RM y variables contingentes significativas de las empresas hoteleras (González et al, 2004; Campa, 2005a), evidenciándose de nuevo en Finlandia que normalmente son los grandes hoteles pertenecientes a cadenas aquéllos que adoptan este sistema (Pellinen y Sutinen, 2002).

3.4. Análisis de la rentabilidad por segmento de cliente (MSPA)

La técnica del RM es a menudo insuficiente si únicamente contempla la gestión de los ingresos de los clientes. Es el beneficio o margen que éstos generan lo que realmente importa, por lo que es indispensable considerar los costes asociados a los mismos. Teniendo en cuenta que un mercado no es un grupo de clientes homogéneos que demandan un producto idéntico, cualquier compañía debe esforzarse en reconocer las diferencias y particularidades de cada grupo de clientes en cada segmento (Noone y Griffin, 1997).

Este planteamiento conduce a tener en cuenta la maximización del beneficio general de la compañía, no sólo de las habitaciones, incorporando en la valoración todos aquellos servicios e ingresos auxiliares al alojamiento. Esta es la base conceptual del denominado análisis de resultados por segmentos (*Market segmentation profit analysis*, MSPA) o análisis de la rentabilidad de clientes (*customer profitability analysis*, CPA).

Según el MSPA, desarrollado por Dunn y Brooks (1990), el marketing hotelero se centra en diferentes segmentos de mercado y de consumidores (negocios, turismo, convenciones, etc.), 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 analítica por departamentos operativos, pero no por segmentos de clientes. Esto comporta una cierta divergencia entre la información de planificación, registro y *reporting* que ofrece la contabilidad y la que necesitan los gestores, especialmente los comerciales.

De ahí la necesidad de identificar e imputar los costes directos e indirectos por segmento de mercado, y no sólo por departamento, siendo necesaria para su implantación los siguientes niveles de análisis: identificar los segmentos de mercado objetivo a incluir en el *reporting* de gestión; informar de todos los ingresos por segmentos; y, finalmente, distribuir todos los costes, incluidos los costes de estructura, entre los segmentos de mercado. Por ello, la información suministrada por un sistema de RM puede constituir la base de un CPA o MSPA, lo cual hace suponer que los hoteles que aplican este último sistema también utilizan el RM.

El éxito del MSPA depende de la fiabilidad de los costes utilizados para determinar los márgenes. Noone y Griffin (1997) proponen el ABC como el método más efectivo y exacto de cálculo de costes para aplicar en el análisis de rentabilidades de cliente en el entorno hotelero. Según estos autores, el ABC aplicado al MSPA comportaría considerar el cliente como objeto de coste en relación al cual deben asignarse los costes de las actividades en función de aquéllas que haya requerido el cliente directamente o la prestación del servicio al cliente. Con ello se conseguiría determinar los márgenes por segmento de cliente. En esta misma línea, Wang (2000) propuso un modelo teórico que utiliza el ABC y el MSPA para categorizar aquellos segmentos que aportan mayores beneficios y que, por tanto, requieren de mayor información y gestión, aunque este modelo aún no ha sido probado en la práctica. Está claro que, sin sistemas sofisticados, no resulta fácil identificar de forma fiable los costes relevantes para cada segmento de mercado (Burgess y Bryant, 2001).

3.5. Cuadro de Mando Integral (CMI)

La información generada internamente en las empresas hoteleras, mediante cualquiera de los sistemas mencionados, es de vital importancia por cuanto a menudo no existe coincidencia entre la titularidad de la propiedad, cuyos objetivos se centran en la recuperación de la inversión a través de dividendos, y de la gestión del establecimiento con objetivos más centrados en la obtención máxima de ingresos. Desde que Kaplan y Norton (1992) introdujeran el Cuadro de mando integral (en adelante CMI) en 1992, más con la finalidad de informar sobre indicadores y resultados que con el objeto de diseñar y aplicar una estrategia, se ha detectado un interés creciente, especialmente en los últimos años, por el diseño y la aplicación de esta herramienta de control de gestión en diferentes sectores productivos.

Años más tarde, estos autores defienden la necesidad de medir la estrategia, por lo que los objetivos e indicadores, financieros y no financieros, que debe contener un cuadro de mando integral, deben derivarse de la visión y estrategia de la organización. Establecen estos indicadores desde cuatro perspectivas distintas: financiera, de clientes, de procesos internos de gestión y de aprendizaje y crecimiento, las cuales tienen sus propias medidas estratégicas, generalmente dependientes de los objetivos de la organización (Kaplan y Norton, 2000).

Por lo que respecta a los objetivos de este trabajo, recientemente se han estudiado las posibilidades de diseño y aplicación del CMI en el sector hotelero (Denton y White, 2000; Muñoz et al, 2004; Vila, 2004). Denton y White (2000) afirman que el CMI permite anticipar tendencias negativas antes que se deteriore la gestión financiera y aporta un resumen de indicadores para todos los hoteles de la cadena que facilita una visión de conjunto.

3.6. Presupuestos

Con el fin de anticipar la realidad financiera futura de una compañía suelen elaborarse presupuestos. Como en cualquier otro sector, la confección de costes presupuestados y planificados para los distintos departamentos de los hoteles resulta útil si la información utilizada en su elaboración es fiable. Probablemente dicha fiabilidad mejoraría si el CMI se integrara con los procesos de planificación y de confección de presupuestos, lo cual es clave para crear una organización basada en la estrategia de la empresa (Kaplan y Norton, 2000).

No obstante, la mayoría de las organizaciones elaboran los presupuestos como sistema de gestión para fijar objetivos, distribuir recursos y contrastar posteriormente los resultados. Por ello, y debido a que suponemos que todos los hoteles confeccionan presupuestos hemos considerado oportuno incorporar esta herramienta de gestión dentro del presente estudio cuya metodología se aborda a continuación.

4. METODOLOGÍA Y ALCANCE DEL ESTUDIO

Partiendo de los objetivos expuestos anteriormente el estudio analiza distintos casos elegidos en función de criterios de accesibilidad y, por tanto, no probabilísticos. La muestra seleccionada para la realización del estudio anticipamos que no es estadísticamente representativa, aun cuando entendemos que brinda una información suficiente e interesante para el estudio de la implantación de los sistemas de contabilidad de gestión en la industria hotelera en España.

Para el estudio del segmento hotelero vacacional, se han escogido empresas hoteleras de tres y cuatro estrellas de la Costa Dorada Centro, por tratarse de una zona turística claramente vacacional,. Se ha considerado a priori que en estas categorías de hoteles existe mayor probabilidad de que apliquen instrumentos de control y gestión de costes que en categorías inferiores puesto que suelen requerir una gestión más experta. No ha podido incluirse ningún establecimiento de cinco estrellas por no existir ninguno ubicado en el área de estudio, en el momento de la elección de la muestra.

Al objeto de evitar al máximo una selección arbitraria, se han escogido dos empresas hoteleras (una de 3 y otra de 4 estrellas de categoría) de cada uno de los tres municipios que conforman la Costa Dorada Centro (Salou, Cambrils y Vila-Seca-La Pineda), siendo seis hoteles en total. Para evitar respuestas parecidas, no se han incluido hoteles del mismo grupo o cadena hotelera. Con el objeto de recoger distintas tipologías dentro de la muestra se ha escogido un hotel perteneciente a una cadena internacional, otro perteneciente a una cadena española sin presencia en el extranjero, dos pertenecientes a cadenas españolas con presencia en países extranjeros, y dos hoteles más de carácter individual gestionados en propiedad y de carácter familiar. El conjunto de los hoteles estudiados ofertan aproximadamente 2.300 habitaciones, y las cadenas hoteleras a las que pertenecen cuentan con alrededor de 350 establecimientos.

Para el estudio del segmento hotelero de ciudad, y teniendo también en cuenta el peso de Barcelona como destino turístico urbano, se han seleccionado hoteles de esta ciudad de 3, 4 y 5 estrellas de categoría. Se escogieron dos hoteles de cada categoría siendo también seis el total de casos. No hay dos hoteles de la misma cadena hotelera o grupo hotelero. Dos hoteles son de cadenas internacionales con presencia en España, tres de cadenas españolas con presencia en el extranjero, y otro hotel es de carácter individual. Así mismo, tres están operados en régimen de gestión y otros tres en régimen de arrendamiento. El conjunto de los hoteles estudiados ofertan aproximadamente 1.400 habitaciones, y el conjunto de cadenas hoteleras a las que pertenecen cuentan con alrededor de 1.150 establecimientos.

Se enviaron cuestionarios y se realizaron algunas entrevistas personales en profundidad, abiertas y semiestructuradas a los Directores Generales de los hoteles o, en su caso, a Directores de Administración y Finanzas; responsables directa o indirectamente de la elaboración de la información de gestión. La entrevista estaba estructurada en dos partes. En la primera versaba sobre características generales de la empresa, como número de habitaciones, departamentos, categoría del establecimiento, volumen de facturación, ocupación media, tipo de contrato (propietario, franquicia, arrendamiento o gestión, pertenencia a una cadena o no, etc.). En la segunda, se cuestionaba sobre aspectos relacionados con el conocimiento e implantación de determinados sistemas de gestión (USALI, ABC, RM, etc.) y se profundizaba sobre cuestiones más técnicas referidas a cada uno de ellos. Finalmente,

también se preguntó acerca de los sistemas informáticos disponibles en el hotel (reservas, *front-office*, etc.), base para alimentar las técnicas de gestión utilizadas por el hotel.

5. RESULTADOS DEL ESTUDIO

La Tabla 2 muestra, de forma resumida, el grado de conocimiento, aplicación y predisposición a su aplicación, de los instrumentos de contabilidad de gestión de los establecimientos seleccionados.

Un primer dato remarcable es que, a pesar de la competencia del sector hotelero y de la estacionalidad de los hoteles vacacionales que haría presuponer la necesidad por parte de la Dirección de disponer de información relevante para la toma de decisiones, únicamente el sistema de presupuestos confeccionado es utilizado por todos los hoteles estudiados. Cinco de los seis hoteles vacacionales estudiados sí aplican alguna técnica de la contabilidad de gestión distinta de los presupuestos, aunque, en alguno de los que afirman hacerlo, únicamente se determinan los escandallos de los platos que se sirven en el departamento de alojamiento y bebidas, y sólo cuatro de los seis casos estudiados en el segmento urbano también utilizan alguna técnica adicional, aunque uno de los que afirman hacerlo únicamente confecciona presupuestos.

Tabla 2
NIVEL DE INTRODUCCIÓN DE SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

	CONOCEN		APLICAN		SE HAN PLANTEADO APLICARLO*	
	<i>Vacacional</i>	<i>Urbano</i>	<i>Vacacional</i>	<i>Urbano</i>	<i>Vacacional</i>	<i>Urbano</i>
USALI	3	5	2	4	0	0
ABC	4	4	0	1	0	1
RM	5	6	2	4	1	2
MSPA	4	5	2	3	1	1
CMI	3	5	1	4	0	1
PRESUPUESTOS	6	6	6	6	-	-

Fuente: Elaboración propia

* Entre los establecimientos hoteleros que no lo aplican

Cabe resaltar que el conocimiento de la contabilidad de gestión es ligeramente más alto en los hoteles urbanos. Los hoteles de ciudad utilizan más que los vacacionales todas las técnicas de contabilidad de gestión. Los hoteles vacacionales utilizan escasamente estas técnicas a excepción de los presupuestos, tal y como ya se ha indicado. Igualmente los establecimientos urbanos se plantean aplicar nuevas tendencias en mayor medida que los vacacionales. En este sentido, cabe destacar que el RM se perfila como el sistema con mayor predisposición a su implantación futura en el sector hotelero de ciudad, de forma, que de confirmarse dicha tendencia, pasaría a ser utilizado en la totalidad de establecimientos estudiados, como ya sucede ahora con los presupuestos.

A continuación se describen los resultados obtenidos del estudio para cada sistema de información de gestión específico, resultados que aparecen esquemáticamente resumidos en la Tabla 3 anexa.

Tabla 3
RESUMEN GRADO IMPLANTACIÓN Y CONOCIMIENTO SISTEMAS DE GESTIÓN

	USALI		ABC		RM		MPSA		CMI		PRESUPUESTO	
	Ciudad	Vacacional	Ciudad	Vacacional	Ciudad	Vacacional	Ciudad	Vacacional	Ciudad	Vacacional	Ciudad	Vacacional
<i>Conocimiento Sistema gestión</i>	No completo Mayor en ciudad	No completo	No completo Igual que vacacional	No completo	Generalizado Mayor en ciudad	Generalizado	Generalizado Mayor en ciudad	Generalizado	Generalizado Mayor en ciudad	No completo	Completo	Completo
<i>Tipología Hoteles con aplicación</i>	Hoteles de todas categoría Hoteles individuales y pertenecientes a cadenas	Hoteles de 4 estrellas y pertenecientes a cadenas hoteleras	Hotel individual 4 estrellas		Mayor que en vacacional Hoteles de 3 y 5 estrellas No coincide hoteles con USALI y RM	Coincide hoteles con USALI y RM	Hoteles de 5 estrellas vinculado a cadenas hoteleras	Hotel individual y hotel perteneciente a cadena <i>No coincide uso MPSA con USALI o RM</i>	Mayor que en vacacional Hoteles de todas categorías	Hotel perteneciente a cadena	Presupuesto desde real año anterior PBC infrautilizado Previsión y revisión posterior datos mensuales Mayoría con plan estratégico	Previsión revisión posterior de datos mensuales Ocasionalmente diario La mayoría no tienen plan estratégico
<i>Tipología Hoteles no aplicación</i>	Pertenecen a cadenas	Individual y de cadenas No planteado aplicación	La mayoría de hoteles, de todas las categorías	Todos hoteles	De 4 estrellas Se han planteado la aplicación en un futuro	No se han planteado la aplicación futura	Hoteles que no utilizan MPSA no aplican RM	Todos de 3 estrellas	Hoteles de 4 y 5 estrellas Probablemente la matriz elabora CMI	Mayoría		
<i>Responsable</i>	Administración y ocasional soporte matriz	Administración y ocasional soporte matriz	Administración		Dirección General, Ventas, <i>Revenue Manager</i> , Dep. Comercial, personal matriz	Dirección General y personal matriz Dep. comercial	Dirección General con Comercial o con Administración	Administración, con Dirección General, ocasionalmente	Administración y Dirección General	Administración	Administración y/o Servicio central grupo	Administración, Dirección General
<i>Impulso</i>	Matriz Dirección General	Matriz Dirección General	Dirección General y Administración		Matriz hotelera, Dirección General	Dirección General y Administración	Matriz Dirección General	Matriz Dirección General	Matriz o Dirección General	Dirección General	Dirección General y matriz	Dirección General y matriz
<i>Objetivos</i>	Mejora gestión márgenes Mejora toma decisiones Mejora elaboración EEFF	Mejora gestión márgenes Mejora toma decisiones Mejora elaboración EEFF	Mejora toma decisiones Actualización instrumentos de control		Mejora gestión de márgenes	Mejora gestión de márgenes Mejora proceso toma decisiones	Mejora gestión de márgenes	Mejora gestión de márgenes	Mejora toma decisiones Mejora gestión márgenes Introduc. TI Actualización sist. de control	Mejora gestión costes y márgenes Elaboración de EEFF		
<i>Factores éxito</i>	Mejora gestión márgenes Mejora proceso toma decisiones Mejora elaboración EEFF	Mejora gestión márgenes Mejora proceso toma decisiones Mejora elaboración EEFF	Mejora gestión negocio gracias a TI Mejora gestión márgenes y resultados		Mejora gestión de márgenes (aumento >5% ingresos) Mejora proceso toma decisiones	Segmentación correcta de clientes	Mejora gestión de márgenes Mejora información segmento clientes	Mejora gestión de márgenes	Mejora toma decisiones Mejora gestión márgenes Introducción TI Actualización herramientas de control	Mejora proceso toma decisiones Mejora gestión márgenes Elaboración de EEFF	Permite cálculo y análisis desviaciones Anticipa situación económica futura	Permite cálculo y análisis desviaciones Anticipa situación económica futura
<i>Factores fracaso o no aplicación</i>	Metodología desconocida	Metodología desconocida No apto a tamaño y necesidades hotel	Metodología desconocida Decisión matriz hotelera o Dirección General Coste/Beneficio	Metodología desconocida Decisión matriz hotelera o Dirección General Coste/Beneficio	Metodología desconocida Coste/beneficio	Metodología desconocida Coste/beneficio No mejora márgenes Tipo clientes no adecuado No mejora decisiones	Metodología desconocida	Metodología desconocida	Metodología desconocida Decisión de matriz o Dirección General Coste/Beneficio	Metodología desconocida Decisión de matriz o Dirección General Coste/Beneficio		

5.1. USALI

Se observa en la Tabla 3 que la mitad de los hoteles vacacionales y uno de los seis hoteles urbanos encuestados (perteneciente a una cadena hotelera) desconocen el USALI. Este hecho es destacable al tratarse de un sistema diseñado precisamente dentro y para el propio sector hotelero. La aplicación de este sistema entre los hoteles estudiados también es escasa teniendo en cuenta que sería previsible lo contrario por ser el sistema de información económica de mayor tradición en este sector.

No se observa ninguna coincidencia entre los hoteles vacacionales que lo aplican, excepto que pertenecen a cadenas hoteleras y son de 4 estrellas, aunque no todos los establecimientos con estas características lo utilizan. Tampoco se detecta correlación entre la aplicación del USALI y las características de los hoteles urbanos; los hay de todas las categorías, tipologías de propiedad y pertenencia o no a cadenas. Básicamente, los hoteles vacacionales no utilizan el USALI ni se han planteado su aplicación, por desconocimiento o por no considerarlo una herramienta adaptable al tamaño y a las necesidades de su organización.

Estos resultados contrastan con las evidencias obtenidas por Campa (2005a) en cuyo estudio sobre la implantación del USALI en las cadenas hoteleras en España, el 100% de las cadenas internacionales manifestaba utilizarlo, las grandes cadenas españolas las seguían en cuanto a su grado de implantación (62,5%), mientras que las cadenas españolas lo utilizaban en un porcentaje inferior a la mitad, el 37,5%.

Tampoco se observan diferencias en cuanto a los impulsores de la implantación del USALI, que suelen ser la matriz hotelera o la Dirección General, ni en los responsables de su aplicación en la organización, que es el Departamento de Administración y Finanzas, con ayuda del personal de estructura de la cadena o del personal de la matriz de la cadena.

Según los hoteles vacacionales que utilizan el USALI, su éxito se atribuye a la mejora en el proceso de preparación de los estados financieros, la gestión de costes y márgenes y la mejora en el proceso de toma de decisiones, objetivos que la Dirección se había planteado para la implantación. Además de estos factores, los hoteles urbanos también señalan que el USALI, combinado con las tecnologías de la información (TI), contribuye a mejorar y a actualizar la gestión de su negocio, lo cual representa una diferencia en relación al sector vacacional que no se lo ha planteado.

5.2. Sistema de costes basado en las actividades (ABC)

De los hoteles estudiados, tan sólo un establecimiento urbano individual de 4 estrellas afirma aplicar el ABC, aunque el 66% de ambos segmentos afirma conocerlo. Probablemente, este hotel ha podido adoptar sistemas de gestión diferentes y novedosos al no pertenecer a ningún grupo hotelero. Los objetivos planteados en la implantación del ABC fueron mejorar el proceso de toma de decisiones y actualizar las técnicas de control. El éxito del sistema se atribuye a que además se ha logrado una mejora en la gestión de márgenes y resultados y una mejora de la gestión del negocio gracias a la utilización de herramientas de TI.

No se ha detectado ninguna relación entre el conocimiento que estos hoteles tienen sobre el ABC y el tipo de contrato de gestión del negocio o la pertenencia o no a una cadena hotelera, bien internacional bien española, por lo que no han podido confirmarse conclusiones de otros estudios. En cambio son todos los hoteles de 5 y 4 estrellas de categoría los que afirman conocer este sistema.

Los hoteles estudiados no se plantean implantar el ABC porque consideran suficiente la información generada por el sistema que utilizan actualmente, y porque una decisión como ésta depende, generalmente, de la matriz hotelera o de la Dirección General.

5.3. Revenue management (RM)

Los hoteles vacacionales que afirman utilizar las técnicas del RM son los mismos que aplican también el USALI (Tabla 3). Incluso el primero de ellos considera un fracaso su implantación debido a que la tipología de sus clientes no es la más adecuada y no ha contribuido a la mejora de los márgenes, ni al proceso de toma de decisiones a pesar de que éstos eran los objetivos perseguidos; mientras que el segundo lo considera un éxito que atribuye a la segmentación correcta de clientes aunque el objetivo inicial de la implantación sólo perseguía mejorar la gestión de los márgenes.

El conocimiento que los hoteles tienen del RM es generalizado. Los establecimientos urbanos que no lo aplican (son todos los de 4 estrellas) tienen previsto hacerlo en un futuro. Los hoteles urbanos de 5 estrellas, pertenecientes a cadenas internacionales y los de 3 estrellas lo aplican todos. Tampoco se ha observado ninguna relación entre el uso de esta técnica y el tipo de contrato de propiedad/gestión de la compañía en este segmento hotelero. Aunque el conocimiento de esta técnica parece estar generalizado en el sector, debido al alto coste/beneficio de la aplicación de un RM, los hoteles vacacionales no se plantean ni tan siquiera desarrollarlo.

En la mayoría de casos el RM es impulsado por la matriz de la cadena y aplicado por personal muy heterogéneo como la Dirección General, el Departamento de ventas, personal específico para esta función dentro del propio hotel (*Revenue Manager*), etc.

Los hoteles urbanos coinciden en considerar un éxito el uso del RM básicamente por la mejora en la gestión márgenes, habiendo declarado que los ingresos han experimentado un incremento promedio derivado de dicha técnica de más de un 5%. Sin duda la gestión de la demanda, con coeficientes de ocupación promedio declarados en el estudio superiores al 70%, en el segmento de ciudad, con la coexistencia de turismo de negocios, de ferias y convenciones, con el meramente turístico de ciudad, confiere al RM un valor añadido de relevancia en este sector.

5.4. Análisis de la rentabilidad de clientes (MSPA)

Los hoteles vacacionales que aplican esta técnica no coinciden con aquéllos que aplicaban el USALI y el RM. Resulta remarcable este hecho si tenemos en cuenta que la información del MSPA suele basarse en la generada por la técnica del RM. En cambio, en el sector hotelero de ciudad constatamos que la mayoría de los que no utilizan el USALI tampoco aplican el RM.

La aplicación del MSPA entre los hoteles vacacionales no presenta ninguna relación con la categoría del establecimiento ni con el tipo de contrato de propiedad/gestión. En cambio, los hoteles urbanos de 5 estrellas y de cadenas internacionales lo utilizan. Tampoco se ha observado ninguna relación entre el MSPA y el tipo de contrato establecido por el hotel de ciudad. Tampoco se evidencia coincidencia en el impulsor de la implantación de esta técnica o bien es la matriz hotelera, o bien la Dirección General del hotel. La responsabilidad es, generalmente, del Departamento de Administración y Finanzas.

5.5. Cuadro de Mando Integral (CMI)

Se evidencia un mayor conocimiento y aplicación del CMI en el segmento de ciudad (83,3% y 66,6%, respectivamente) que en el vacacional (50% y 16%, respectivamente). La aplicación se observa en hoteles de tres y cuatro estrellas, mientras que hoteles de 5 y 4 estrellas, especialmente urbanos y pertenecientes a cadenas no lo hacen. Ello parece indicar probablemente que la matriz sí confeccione un CMI para la correcta gestión de la cadena aunque no lo hagan los hoteles individualmente. Igualmente parece desprenderse que las organizaciones familiares y/o unipersonales de sol y playa, al coincidir la gestión y la propiedad en una misma persona, no valoran el CMI. Las causas de ello son, de nuevo, el desconocimiento de la técnica, el hecho de que la propia matriz hotelera no lo haya propuesto, y el coste/beneficio que atribuyen a la misma.

El éxito del CMI se atribuye a la mejora en la gestión de costes y márgenes, la preparación de estados financieros y el proceso de toma de decisiones. De nuevo observamos cómo los hoteles urbanos resaltan el hecho de adoptar nuevas TI y actualizar las herramientas de control como motivo para la utilización del CMI. En todos los hoteles que aplican el CMI coinciden los objetivos que impulsaron su implantación con los motivos atribuidos a su éxito.

5.6. Presupuestos

La totalidad de los hoteles estudiados confeccionan presupuestos, en su mayoría impulsados por la propia Dirección General o por la matriz del grupo. Generalmente el Departamento de Administración y Finanzas los elabora, con el soporte del personal del servicio central de la cadena, aunque igualmente se observa, en el segmento vacacional que también participa en el proceso, debido a la estructura de propiedad y al carácter familiar de algunos de estos establecimientos, la Dirección General.

Por lo general, los hoteles de sol y playa de tres estrellas no disponen de ningún plan estratégico que fije los objetivos de la compañía a un plazo relativamente largo y que sirva como marco del proceso presupuestario. Todo lo contrario sucede entre los hoteles urbanos que, por norma general, sí disponen de esta herramienta de gestión.

La confección de presupuestos se desarrolla a partir de la realidad del ejercicio anterior, salvo alguna excepción en el segmento vacacional. En algún caso aislado de ciudad, adicionalmente a esta información, se tienen en cuenta los objetivos estratégicos prefijados. El Presupuesto Base Cero no se utiliza en los hoteles vacacionales pero sí se ha detectado su aplicación en alguno de ciudad para la presupuestación de determinadas actividades.

La previsión de ciertos datos del presupuesto, como el coeficiente de ocupación, suele hacerse mensualmente, raramente se realiza anualmente. Se observan casos aislados de hoteles que realizan con periodicidad diaria la previsión de datos como el resultado operativo bruto (GOP), facturación, EBITDA o el ingreso por habitación disponible (REVPAR).

Probablemente, la tipología de cliente afecte a las necesidades de información de la confección de presupuestos. En hoteles de sol y playa, en los que el porcentaje de venta mediante *touropерación* es muy alta (en algunos casos incluso la totalidad), las necesidades de información de gestión diaria/semanal se centran más en la gestión de costes (de ventas de restauración, por ejemplo) que en la gestión de la ocupación. En hoteles urbanos, o con una gestión de ventas diferentes, la gestión de la ocupación es esencial. La venta suele realizarse de forma directa al cliente y con una antelación reducida. Las necesidades de información de gestión diaria/semanal se centran prioritariamente en la gestión de ocupación e ingresos más que en los costes propiamente dichos. En este sentido, la revisión de los datos presupuestados en relación al coeficiente de ocupación, el REVPAR y la tarifa media de habitaciones (ADR), suele realizarse diaria o mensualmente mientras que el resto de variables se revisa cada mes.

La mayoría de los responsables de información de gestión de los hoteles seleccionados analizan posteriormente las desviaciones producidas por volumen y por precio, y otros únicamente lo hacen para las partidas más significativas; aunque a menudo se conocen de antemano las desviaciones producidas y sus causas.

5.7. Tecnologías de la Información (TI)

No se evidencia en el estudio ninguna relación entre el uso de sistemas informáticos concretos y el período de apertura de los hoteles vacacionales, la categoría de los hoteles urbanos o de sol y playa, o la pertenencia a un grupo hotelero.

Los sistemas utilizados por la totalidad de los casos vacacionales estudiados (Tabla 4) son los de reservas, *front-office*, y facturación a clientes. Los menos empleados son la conexión a GDS para la captación de clientes y la realización de reservas, la gestión de tiendas (porque la mayoría de los casos estudiados no tienen), y el sistema de RM.

Tabla 4
NIVEL DE INTRODUCCIÓN DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN

	APLICACIÓN	
	<i>Vacacional</i>	<i>Urbano</i>
Reservas	6	5
Front office	6	6
Rm	1	4
Facturación a clientes	6	6
Reservas por internet	4	5
Conexión a gds (Global Distribution System)	2	4
Erp	3	5
Reporting	3	3
Gestión de Alimentos y Bebidas	5	6
Gestión de Tiendas	2	1

Fuente: Elaboración propia

El segmento urbano hotelero utiliza habitualmente, además de los anteriores, sistemas como los de gestión de alojamientos y bebidas, sistemas de reservas por internet y los sistemas ERP. En nuestra opinión, independientemente de la clase de hotel (vacacional o de ciudad) cualquier establecimiento debe tener estos sistemas para su actividad. Los menos empleados son los sistemas de *reporting* y de gestión de tiendas básicamente porque algunos de dichos establecimientos, como anteriormente indicábamos, no disponen de puntos de ventas de tiendas.

En cambio, se pone de manifiesto una diferencia sustancial en el uso de ERP y conexión a GDS por parte de los dos segmentos hoteleros, siendo el urbano el que los aplica en mayor medida. En el caso del ERP, la causa puede estar vinculada a la mayor complejidad operativa derivada de una mayor rotación de clientes, pues, en general, la estancia media en los hoteles de ciudad es menor que la de los hoteles vacacionales. Por otro lado, su relación con cadenas hoteleras, también de mayor tamaño, favorece la predisposición a utilizar ERP's, que facilitan, a priori, las tareas de homogeneización y *reporting*. En el caso de los GDS, su uso también está ligado a los sistemas de comercialización utilizados. Los hoteles vacacionales están más próximos a grandes *tour* operadores y trabajan con grandes paquetes de reservas; mientras que los hoteles urbanos comercializan de forma más individual, por lo que la integración en GDS facilita en mayor medida su trabajo.

6. CONCLUSIONES

El objetivo del presente estudio ha consistido en analizar el nivel de introducción de los sistemas de gestión y de cálculo de costes en la actividad hotelera, realizando una comparación entre los resultados obtenidos entre el segmento vacacional y el de ciudad. Hemos dado por supuesto que no

existirían diferencias significativas en los resultados si el estudio se hubiera desarrollado en otras ciudades y zonas turísticas similares de España, lo cual no deja de representar una restricción de este trabajo que puede suponer un punto de partida de futuros trabajos de investigación.

En este estudio se han realizado entrevistas en profundidad a determinados establecimientos hoteleros en el área Costa Dorada Centro y se ha distribuido un cuestionario, complementado con entrevistas en profundidad, a hoteles del área urbana de Barcelona.

La principal conclusión destacable es que el grado de implantación, e incluso de conocimiento, de los sistemas estudiados de contabilidad de gestión es más bien reducido entre los hoteles vacacionales y más elevado entre los de ciudad. Asimismo, las expectativas de implantación de los sistemas, conocidos pero no aplicados, son también más elevadas entre los hoteles urbanos. A nivel más detallado, algunos aspectos a resaltar serían los siguientes:

- No se confirman, de forma completa, resultados de estudios anteriores en relación a la utilización generalizada del USALI entre hoteles pertenecientes a cadenas hoteleras, posiblemente debido a la reducida muestra seleccionada.
- El ABC es una técnica bastante conocida por el sector pero no es utilizada y su implantación ha sido escasamente considerada en los segmentos estudiados.
- El RM o gestión de ingresos es conocido por el sector hotelero. Se evidencia una mayor aplicación del RM en el sector hotelero de ciudad, siendo la matriz hotelera quien impulsa generalmente su desarrollo. Los gestores hoteleros manifiestan que el uso del RM ha contribuido a incrementar más del 5% sus ingresos. Se aplica en todos los hoteles de 5 estrellas y pertenecientes a cadenas internacionales.
- Todos los hoteles estudiados de 5 estrellas de categoría afirman aplicar el MSPA.
- Todos los hoteles estudiados elaboran presupuestos. Se evidencia que los hoteles de ciudad confeccionan y utilizan el cuadro de mando para la preparación de los presupuestos en mayor medida que los hoteles vacacionales y que los datos presupuestados son generalmente mensuales o anuales en los hoteles de sol y playa mientras que la periodicidad es mayor en los hoteles urbanos, llegando incluso a ser diaria en algunas magnitudes. Los hoteles vacacionales estudiados trabajan con tour-operadores, con un alto nivel de reserva anticipada y, por tanto, la necesidad de información periódica es menor.
- El nivel de implantación de TI es elevado, disponiendo todos los hoteles analizados de sistema de *front-office*, de facturación a clientes y de gestión de alimentos y bebidas. En cualquier caso, los hoteles de ciudad disponen de ERP y utilizan la conexión a GDS en mayor medida.

En nuestra opinión, la estructura de negocio de estos hoteles y, por lo tanto, sus necesidades de información, condicionan los sistemas de contabilidad de gestión que utilizan. Esta hipótesis, así como otros aspectos expuestos en las conclusiones, abren unas interesantes líneas de investigación en el sector hotelero y, en concreto, en el ámbito de la implantación de la contabilidad de gestión en dichos establecimientos.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguayo, J. M. (1997): *Un modelo para la segmentación de la información contable en las empresas hoteleras*. Tesis doctoral. Universidad de las Palmas de Gran Canaria, julio.
- AECA (2005): *La Contabilidad de Gestión en las Empresas Hoteleras*. Documentos AECA de Contabilidad de Gestión, nº 30, Madrid.
- Baujín, P.; Vega, V. y Armenteros, M. (2001): *Diseño y aplicación de un sistema de costo basado en actividades en instalaciones hoteleras*. Comunicación presentada al VII Congreso del Instituto Internacional de Costos / II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, en julio, León, España.

- Burguess, C. y Bryant, K. (2001): *Revenue Management - the contribution of the finance function to profitability*. International Journal of Contemporary Hospitality Management, vol. 13, nº 3.
- Calabuig, J. (2004): *Dinámica evolutiva del turismo a les terres de l'interior de la demarcació de Tarragona*. Estudis de Turisme de Catalunya, junio, nº 14.
- Campa, F. (2005): *La Contabilidad de gestión en la Industria Hotelera: Estudio sobre su implantación en las cadenas hoteleras en España*. Tesis Doctoral, Reus.
- Campa, F. (2005): *Las tecnologías de la información en la gestión hotelera*. Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad, número 66, julio/agosto.
- Campa, F. y Amat, O. (2005): *La importancia de la contabilidad de gestión en el sector hotelero*. Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, número 72, septiembre.
- Casanueva, C., García, J. y Caro, F. J. (2000): *Organización y gestión de empresas turísticas*. Pirámide. Madrid.
- Chin, J., Barney, W. y O'Sullivan, H. (1995): *Hotels: an industry accounting and auditing guide*. Accountancy Books. The institute's publisher. Central Milton Keynes,
- Choi, S. y Kimes, S. E. (2003): *The impact of distribution channels on Revenue Management*. Cornell University. .
- Claver, E.; Pereira, J.; de Juana, S. y Andreu, R. (2004): *Consecuencias de la Presencia de las Nuevas Tecnologías de la Información y Comunicación en la Rentabilidad, Calidad y Recursos Humanos de los Hoteles de la Provincia de Alicante*. V Congreso TURITEC, octubre, Málaga.
- Damitio, J. W. y Schmidgall, R. S. (2000): *The new lodging scoreboards: The USALI. Focus: Pre-opening expenses*. The Bottomline.
- Denton, G.A. y White, B. (2000): *Implementing a balanced-scorecard approach to managing hotel operations*. Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly, febrero.
- Dunn, K. D. y Brooks, D. E. (1990): *Profit analysis: beyond Revenue Management*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, noviembre.
- Enz, C. A. (2003): *Hotel Pricing in a networked world*. Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Cornell University, febrero, vol. 44, nº 1.
- González, L., Talón, P. y Figueroa, C. (2004): *La optimización de la Gestión en los Servicios Turísticos a través del Revenue Management*. V Congreso TURITEC, octubre, Málaga.
- 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, nº 4.
- Hotel Association of New York City, INC. (HANYC) (1996): *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*. 9ª ed. Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, Michigan.
- Ilic, S. (2000): *Activity-based costing in hotel industry*. Comunicación presentada al 15th Biennial International Congress of "Tourism and hospitality Management: Trends and Challenges for the future". October, Opatija, Croatia.
- Instituto Nacional de Estadística (2004): *Cuenta Satélite del Turismo de España*.
- Kaplan, R.S. y Norton, D.P. (1992): *The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance*. Harvard Business Review, enero-febrero.
- Kaplan, R.S. y Norton, D.P. (2000): *Cuadro de mando integral: The Balanced Scorecard*. Barcelona, Gestión 2000.
- Kwansa, F. y Schmidgall, R.S. (1999): *The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry. Its Importance to and Use by Hotel Managers*. Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly. December.
- Magaz, J. (2001): *La gestión de ingresos en IBERIA, LAE*. Madrid.
- Mattimoe, R. B. (2000): *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
- Mestres, J. R. (1995): *Técnicas de gestión y dirección hotelera*. Ediciones Gestión 2000. Barcelona.
- Moreno, J. y Martín, R. (2002): *El Uniform System of Accounts for The Lodging Industry: Experiencia de implantación en una empresa hotelera española*. X Encuentro de ASEPUC. Santiago de Compostela.

- Muñoz Colomina, C.I., Vacas Guerrero, C., Bonilla Priego, M.J. y Avilés Palacios, C. (2004): *Análisis de la información estratégica publicada por las grandes cadenas hoteleras españolas*. VIII Congreso de ASEPU, junio, Granada.
- Musa, S. M. y Sanchis, J. R. (1993): *La determinación de los precios de alojamiento en la industria hotelera*. Revista de Estudios Turísticos, 1993, nº 117.
- Noone, B. y Griffin, P. (1997): *Enhancing Revenue Management with customer profitability analysis*. International Journal of Contemporary Hospitality Management, nº 9/2.
- Pellinen, J. y Sutinen, T. (2002): *Cost and Revenue Management in finnish hotel industry*. European American Accounting 2002 Annual conference. Copenhagen.
- Rubio Misas, M. (1995): *Los sistemas de costes basados en la actividad. Una aplicación a la empresa hotelera*. Actualidad financiera, nº 25, junio.
- Sánchez, I. (1999): *Adaptación del Uniform System a los Hoteles de España*. Editorial Puzzle. Madrid.
- Sánchez, M. V. (2002): *La propuesta ABC (Activity Based Costing) aplicada al sector hotelero*. Tesis Doctoral. Universitat Rovira i Virgili. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Reus.
- Sánchez, M. V. (2004): *Diseño e implantación del sistema Activity Based Costing en sector hotelero: estudio de un caso*. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Vol. II, nº 1, enero-junio.
- Schmidgall, R. S. (1998): *The new lodging scoreboards: the USALI. Focus: the balance sheet*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, junio-julio, vol. 13, nº 4.
- Tai, H. (2000): *The application of activity based costing in a hotel context*, MSc thesis, no publicada, Oxford Brookes University, Oxford.
- Turkel, S. (1999): *Accounting guide needs revision*. International Society of Hospitality Consultant. Nueva York, octubre.
- Vacas, C. (2000): *Sistema Uniforme de Contabilidad para la industria del alojamiento: un modelo anglosajón de planificación contable*. Técnica Contable, octubre.
- Vila, M (2004): *Aportación al Cuadro de Mando Integral para cadenas hoteleras. Estudio de ejes y variables críticas de actuación en el ámbito español*. Tesis Doctoral. ESADE.
- Wang, X. (2000): *Financial and Marketing Information for Hotel Revenue Management*, Paper presented at Oxford Brookes University, Oxford.

Fernando Campa Planas



Profesor en la Universitat Rovira i Virgili. Director de la Càtedra URV sobre el fomento de la emprendeduría y la creación de empresas. Doctor por la URV, Licenciado en ADE por la Universidad Politècnica de Catalunya y Master en Direcció de Empreses por ESADE. Ha sido auditor en distintas empresas y organismos públicos, así como Director de Control y Seguimiento en IBERIA y Director de Administración y Finanzas en Port Aventura. Es miembro de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA, siendo ponente del Documento nº 30 sobre la Contabilidad de gestión en el sector Hotelero, y del documento en curso sobre Empresas de Transporte aéreo. Tiene diversas publicaciones y comunicaciones vinculadas al sector hotelero y turístico.

M. Victòria Sánchez Rebull



Doctora en Gestión de Empresas por la Universitat Rovira i Virgili en 2002. Vinculada desde 1991 al área de Economía Financiera y Contabilidad del Departamento de Gestión de Empresas de la URV, es actualmente Profesora Titular de Escuela Universitaria. Lleva más de diez años impartiendo docencia en Contabilidad de Costes y de Gestión. Ha sido coordinadora de diversos Cursos Master y actualmente es responsable académica del Master Oficial en Direcció y Planificació de Turisme y Ocio de la URV y Subdirectora de la Escuela Universitaria de Turismo y Ocio de la URV. Es autora de diversas publicaciones y artículos, habiendo presentado comunicaciones en congresos nacionales e internacionales.