

APROXIMACIÓN A LAS PRÁCTICAS EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN DE LA INDUSTRIA DE PARQUES TEMÁTICOS ESPAÑOLES

*Fernando Campa Planas
M. Victoria Sánchez Rebull
Salvador Antón Clavé
Universidad Rovira i Virgili*

RESUMEN

La industria de Parques de ocio ha crecido notablemente en los últimos años a nivel mundial, y en concreto en España. De entre la tipología variada de parques de ocio que encontramos, concentramos el estudio en los parques que son exclusivamente temáticos. No se estudian por tanto, parques acuáticos, zoológicos y acuarios u otros equipamientos de componente lúdico.

El objetivo principal de este trabajo es realizar un análisis del grado de conocimiento y de implantación de herramientas de contabilidad de gestión como elaboración de presupuestos operativos, el MSPA, el Cuadro de Mando Integral, el ABC, entre otros y indicadores de gestión, en el sector de los Parques Temáticos españoles. Este trabajo de investigación se encuadra dentro de un proyecto de mayor alcance que pretende analizar la situación de la Contabilidad de Gestión en la Industria de Parques Temáticos europeos.

PALABRAS CLAVE: Parque temático; Contabilidad de gestión; Presupuestos; Cuadro de Mando Integral.

ABSTRACT

The theme park industry has grown notably in the last years worldwide, and in especially in Spain. Considering the varied typology of theme park that we can find around the world, we concentrate the study in the parks that are exclusively themed. Therefore there are not studied water parks, zoological parks and aquariums or other leisure facilities

The main target of this paper is to do an analysis of the level of knowledge and implantation of management accounting tools: as operational budgets, MSPA, balanced scorecard, ABC, between others; and key management indicators, in the Spanish theme park market. This research is fitted inside a project of higher scope that tries to analyze the situation of the management accounting in the european theme Park industry.

KEY WORDS: Theme park; Management accounting; Budget; Balanced scorecard.

1. INTRODUCCIÓN: EL DESARROLLO DE LA INDUSTRIA DE LOS PARQUES TEMÁTICOS EN ESPAÑA

Puede caracterizarse un parque temático como un microcosmos simbólico con identidad distintiva que propone una experiencia emocional completa. Un lugar creado para el consumo, un espacio producido para el ocio, un espacio de ficción que basa su existencia en la materialización de una narración fantástica a través de formas, volúmenes e interpretaciones. Representa, por lo tanto, un espectáculo armónico que puede ser visto, oído y vivido de manera diferente a cómo se vive la vida convencionalmente (véase Antón, 2007). Desde un punto de vista operativo lo que singulariza un

parque temático es su énfasis en el control. Desde esta perspectiva, un parque temático es una organización que gestiona de manera muy cuidadosa la venta de sus productos (restauración y recuerdos) y sus experiencias (arquitectura, atracciones y espectáculos) en función de la imagen y los objetivos corporativos de sus propietarios.

El sistema de parques temáticos existente en España se inicia con la creación de Port Aventura a mediados de los años 90. A partir de este momento, de no existir como concepto de negocio, el sector de los parques temáticos en España se ha consolidado en una situación en la que coexisten cuatro parques temáticos con esfuerzos inversores y éxito empresarial dispares (véase Antón, 2005a). En función de las estrategias desarrolladas hasta el momento y de los resultados obtenidos, la Tabla 1 pretende sintetizar las perspectivas de los parques temáticos españoles existentes en la actualidad. En cualquier caso, su evolución futura depende de la medida en que se establezca una óptima relación entre la capacidad del parque, su demanda potencial y los mecanismos reales de atracción de visitantes. Finalmente, no puede olvidarse la importancia de la eficacia en el uso de instrumentos de gestión.

TABLA 1
SITUACIÓN Y PERSPECTIVAS DE LOS PARQUES TEMÁTICOS ESPAÑOLES

	<i>Año apertura</i>	<i>Visitantes 2006 (en millones)</i>	<i>Tendencia</i>	<i>Principales condicionantes</i>	<i>Mercado turístico (prospectiva)</i>
Port Aventura	1995	3.900	Expansión	Concepto Mercado	+++++
Isla Mágica	1997	0.910	Redimensionamiento	Finanzas Operación (estrategia)	+
Terra Mítica	2000	1.100	Reposicionamiento	Partners Producto	+++
Warner Bros Park	2002	1.010	Ajuste	Mercado Operación (calidad)	++

Fuente: Revisado de Antón (2005b)

Debe indicarse, sin embargo, que, actualmente, a parte de los parques temáticos, el negocio de los espacios de entretenimiento en España se compone por otros tipos de parques e instalaciones recreativas como parques zoológicos y acuarios, parques acuáticos y parques de atracciones. En este sentido, dos de las principales corporaciones gestoras de este tipo de instalaciones en Europa son españolas. Se trata de Parques Reunidos (que gestiona parques en España, Bélgica, Noruega, Italia, Francia y Argentina) y Aspro Ocio (que explota instalaciones en España, Francia, Suiza, Portugal, Gran Bretaña, Martinico y Bélgica). De hecho, puede hablarse en España de un claro proceso de diversificación de la industria de las instalaciones y equipamientos recreativos que tiene como principal característica el advenimiento de nuevas propuestas de parques de ocio de dimensiones medias y pequeñas y vinculados a diversos conceptos específicos.

2. CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS PARQUES TEMÁTICOS

En el presente estudio nos planteamos conocer cuál es el grado de implantación de la contabilidad de gestión en los diferentes parques temáticos españoles; tratando de analizar posibles analogías y diferencias entre ellos, en base a diferentes variables contingentes que posteriormente definiremos.

Para determinar qué sistemas de contabilidad de gestión son más eficientes en esta industria, se muestran los factores de negocio específicos que requerirán información de gestión para su correspondiente tratamiento para la toma de decisiones. Posteriormente se describen brevemente los diversos sistemas de control de gestión potencialmente utilizados por los parques temáticos.

Planteado desde el punto de vista de su viabilidad económica y financiera, la gestión de un parque temático tiende a maximizar los ingresos y llevar los costes variables a lo mínimo posible, dado el alto componente de los costes fijos; al objeto de maximizar la rentabilidad de la inversión realizada. No puede olvidarse, de todas maneras, el coste del tiempo, el esfuerzo y el dinero necesario para conseguirlo. Desde el punto de vista de los ingresos, algunas de las estrategias de gestión de los parques que se establecen para incrementarlos son las siguientes:

- 1) Incrementar el número de visitas.
- 2) Diseñar políticas de precios con la finalidad de atraer más visitantes.
- 3) Estimular los gastos (el consumo) de los visitantes una vez en el parque.
- 4) Potenciar el uso del parque por parte de clientes corporativos.
- 5) Obtener ingresos por otras vías como alquileres, franquicias, concesiones, *subvenciones*, esponsorizaciones o servicios de consultoría.

Paralelamente, el control y la reducción de los costes una estrategia de gestión fundamental desde el punto de vista de la maximización de los beneficios. Sin embargo, los procedimientos más útiles para conseguir este propósito son bastante más complejos que los utilizados para incrementar los ingresos. Entre ellos, se encuentran:

- 1) Gestionar adecuadamente los recursos humanos.
- 2) Reducir los costes derivados de la compras de productos a poner a la venta en los establecimientos del parque o en los restaurantes.
- 3) Reducir los costes generales de comunicación, agua, electricidad y gas a través de la realización de un uso eficiente de los recursos disponibles.
- 4) Establecer medidas de ahorro energético, promover programas de recuperación y reutilización de residuos, subcontratar servicios.
- 5) Ajustar los períodos de operación del parque fuera de temporada alta. No puede olvidarse, en este sentido, que la estacionalidad es, sin duda, uno de los principales retos en la gestión de un recinto de ocio y, en concreto, de un parque temático (véase Goulding, 2003).

En cualquier caso, teniendo en cuenta que los parques temáticos tienen unos relativamente altos costes fijos, una estrategia de reducción de costes podría suponer una disminución de la calidad del servicio que se ofrece a los visitantes. Este sería un resultado no deseado que podría generar importantes problemas de competitividad y posicionamiento y que, por lo tanto, debe evitarse. Por otra parte, como en el caso de los ingresos, no puede olvidarse que el gasto ocasionado por la reducción de costes puede ser, asimismo, eficiente.

Tiene especial interés la evaluación de los resultados de cada unidad de coste y de cada unidad de beneficio, ya sean atracciones, espectáculos, restaurantes o tiendas. Ahora bien, si bien es relativamente fácil asignar una porción de ingresos a cada unidad de negocio es más difícil decidir qué proporción de los costes totales puede asignarse a cada componente del parque. Por ejemplo, en el caso de un restaurante hay costes que son fáciles de identificar como los derivados de los procesos de compra y de personal. Sin embargo, están también los costes generales de administración y los gastos financieros. Otra dificultad deriva de la existencia de costes fijos (por ejemplo seguros), semifijos (por ejemplo, mantenimiento y energía) y variables (por ejemplo, coste de los productos de venta al público). En cualquier caso, los indicadores de gestión permiten tomar decisiones a la hora de realizar el presupuesto anual del parque.

Ante la falta de estudios similares de Contabilidad de Gestión, tanto en España como en Europa, tomamos como punto de partida el conocimiento general, no concretamente en control de gestión, así como los resultados obtenidos en estudios sobre la implantación de técnicas de control de gestión en sectores próximos al de Parques Temáticos, como puede ser el Sector Hotelero. Consideramos próximo dicho sector por su vinculación al ocio y al turismo, por las fuertes inversiones necesarias, por la necesidad de gestionar una determinada capacidad, y por la conexión en la distribución, e incluso a veces en la gestión, entre los parques temáticos y los hoteles.

Entre las principales características de los Parques Temáticos, que afectan a la necesidad de información de gestión, cabe mencionar las siguientes:

- *El producto o servicio ofrecido es perecedero.* Este hecho hace indispensable la información en tiempo real sobre temas relacionados con la gestión de los ingresos tales como previsiones de ventas, reservas, precios de venta o descuentos. En cualquier caso, los Parques temáticos no acostumbran a tener una capacidad de oferta limitada, excepto en muy contadas ocasiones. Un hotel puede tener numerosos días de demanda de habitaciones que superen la capacidad ofertada. En un Parque temático, la oferta, el potencial aforo, es una variable más de calidad de servicio (una asistencia muy por encima de la capacidad razonable llevaría a índices de satisfacción muy bajos), que una limitación real. En este contexto, las técnicas de *revenue management* o gestión de ingresos parecen tener menor importancia, y, por tanto, una potencial menor aplicación que en el sector hotelero.
- *La previsión de asistencia es de más difícil cálculo que en el sector hotelero.* No es tan importante para el cliente la reserva previa ya que tiene la certeza que podrá disponer del servicio (otra cosa es que se encuentre con una gran asistencia en el Parque) y que la reserva previa no le reportará, generalmente, un mejor precio de entrada (excepto, normalmente, en el caso de reserva de grupos).
- *La calidad en la prestación del servicio al cliente es un atributo clave.* 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.
- *Una gran variedad de productos y servicios se ofrece de forma conjunta,* como la restauración, la venta en tiendas, etc.
- *Existen múltiples fuentes de ingresos* como consecuencia de los diversos centros de beneficios existentes en la empresa (admisiones, restaurantes, tiendas, juegos, parking, etc.).
- *El producto se consume en el mismo lugar de producción.* Puede afirmarse que existe simultaneidad entre el consumo y la producción.
- *La empresa ha de satisfacer las necesidades de los clientes durante el tiempo en que el cliente está en el Parque.* Es indispensable disponer de información en tiempo real sobre el número de visitantes y el nivel de oferta del parque en cada una de las dependencias y de los servicios ofertados.
Generalmente a mayor estancia media en el establecimiento se produce un mayor incremento de consumo de los visitantes durante su estancia. Es por ello que el control del nivel de asistencia de los mismos se convierte en un factor clave.
- *Altos niveles de inversión conllevan unos costes fijos elevados* y la necesidad de conseguir la mayor rotación posible de activos.
- *Los costes de estructura* (sueldos y salarios, mantenimiento, etc.) *son importantes.* Asimismo el nivel de dimensionamiento diario de la oferta se convierte en una variable importantísima. En base a la demanda prevista se realizará un nivel de oferta diferente, ofreciendo más o menos atracciones/tiendas/puntos de restauración; o bien, ofreciendo la misma oferta pero a nivel más reducido (menor frecuencia en las atracciones, número menor de empleados en las tiendas, menores líneas de oferta en cada restaurante, etc.)
- *El principal servicio prestado son las atracciones* (considerando como tales, en algunos casos, los espectáculos), que representa el producto realmente comercializado y publicitado.

- *Existen diferentes modelos de negocio.* Algunos parques no tienen ticket de entrada y se satisface el pago en función de las atracciones visitadas. En otros la entrada no es significativa sobre los ingresos totales del Parque (la importancia recae en otros servicios/negocios complementarios tales como la restauración, tiendas y otros). En cambio, en otros parques la entrada sí es representativa sobre el total de ingresos de la compañía.
- *La actividad suele ser estacional* a lo largo del año e incluso a lo largo de las semanas. Adicionalmente esta estacionalidad se puede ver intencionadamente causada por la estrategia del Parque, al diseñar fiestas/períodos especiales, como *Halloween*, Navidad, *Jeudi Gras*, etc.
- En algunas circunstancias existe *vinculación* directa en la gestión, en la gestión y en la propiedad, o tan solo en la comercialización, *de establecimientos hoteleros* construidos en el propio parque o en su área de influencia. Dicha gestión común de negocios requerirá disponer de información desagregada de cada uno de ellos y la necesidad de establecer precios de transferencia y segregación de ingresos (en el caso de venta de paquetes turísticos incluyendo noche de hotel más entrada al parque, por ejemplo).

A fin de facilitar la gestión y, en especial la toma de decisiones en el corto y medio plazo, la dirección de un parque temático suele establecer sistemas de información periódica -en algunos casos diaria- acerca de sus resultados en términos de visitantes, ingresos, niveles de existencias, variaciones presupuestarias, costes laborales y otros. Además de facilitar la toma de decisiones inmediata, esta información es útil a los efectos de evaluar la evolución del parque, disponer de datos para hacer predicciones, proporcionar información a potenciales inversores, informar a los accionistas o identificar la magnitud de las obligaciones fiscales a sufragar a las Administraciones. A partir de la información disponible por conceptos, se establecen indicadores de gestión que permiten evaluar la salud financiera del parque. Algunos de los más habituales son, según Swarbrooke (2002):

- Coste de personal sobre ingresos
- Beneficio por centro de coste por empleado
- Gastos operativos por visitante
- Gasto de marketing por visitante
- Ingresos de admisiones sobre total costes operativos
- Consumos de visitantes per cápita

Una vez descritas las particularidades más notables de la industria de Parques Temáticos se analizan a continuación los diferentes sistemas de control de gestión que potencialmente pueden ser utilizados por los mismos y que se estudian en este trabajo.

2.1. Revenue Management (RM)

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.

El hecho de que no exista una capacidad limitada en el Parque restringe sensiblemente la utilidad y el uso de las técnicas de RM en los Parques Temáticos, limitándose a políticas de venta a grupos y tour-operadores en días determinados.

2.2. 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 sus costes asociados. 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 presente la maximización del beneficio general del Parque, no tan solo de los ingresos por admisiones, incorporando en la valoración todos aquellos servicios e ingresos auxiliares al ticket de entrada (en caso de que éste exista). 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, generalmente, en el sector de Parques temáticos. 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.

2.3. Presupuestos

El presupuesto permite visualizar los objetivos corporativos de los gestores de un Parque temático. El presupuesto es el referente para la evaluación financiera y, por lo tanto, de los resultados de la gestión del parque, ayuda a la planificación financiera y permite establecer dinámicas internas de mejora a través de la implicación de los diferentes departamentos. De hecho, el presupuesto ofrece el marco de funcionamiento del parque durante el año que es vigente. Cuestiones relevantes en la gestión de un parque temático como son el diseño de operaciones, la dotación de los recursos humanos, las estrategias de marketing, la responsabilidad social de la empresa o la previsión de recursos para atender a dinámicas de cambio en el futuro tienen su reflejo en la previsión presupuestaria.

Como en cualquier otro sector, la confección de costes presupuestados y planificados de los Parques temáticos resulta útil si la información utilizada en su elaboración es fiable. Probablemente dicha fiabilidad mejoraría si el Cuadro de Mando Integral (en adelante 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 Parques temáticos confeccionan presupuestos hemos considerado oportuno incorporar esta herramienta de gestión dentro del presente estudio.

2.4. Cuadro de Mando Integral (CMI)

La información generada internamente en las empresas que gestionan parques temáticos, es de vital importancia para la adecuada toma de decisiones. Desde que Kaplan y Norton (1992) introdujeran el 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 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. Estos indicadores se establecen 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).

En este estudio se pretende determinar el nivel y la frecuencia de utilización de ratios específicos de la industria de parques temáticos (como puede ser la asistencia (*attendance*), los ingresos y consumos per cápita (*percaps*), el número de visitas por visitante, paradas por mantenimiento y/o razones operativas de atracciones (*downtime*), etc.) y otros más comunes, bien sean financieros, de productividad o de calidad percibida.

2.5. Activity Based Costing (ABC)

El sistema de costes basado en las actividades (*Activity Based Costing* o 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 parques temáticos, múltiples y de carácter variado.

La aceptación y aplicación de este sistema se ha evidenciado con más fuerza en las empresas industriales. A pesar del interés reciente 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 y estudios de casos aplicados de forma específica a la industria hotelera (Noone y Griffin, 1997; Sánchez, 2002 y 2004). En el caso de los Parques Temáticos, se plantea conocer en este trabajo el nivel de conocimiento e implantación del mismo.

3. OBJETIVOS DEL ESTUDIO

El objetivo principal del presente estudio consiste en valorar el grado de conocimiento y de aplicación de determinadas herramientas de contabilidad de gestión en la industria española de parques temáticos. No se han analizado todos los sistemas o modelos de contabilidad de gestión existentes aunque el trabajo admite la posibilidad que cualquier empresa, contenida en la muestra, señale si utiliza algún sistema adicional a los indicados. Los motivos en los que nos hemos basado para la selección de aquéllos que se han propuesto para el análisis son los siguientes:

- Por ser los sistemas que suelen utilizarse de una manera generalizada, independientemente del sector (Presupuestos).
- Por considerarlos últimas tendencias en contabilidad de gestión (Cuadro de Mando Integral o *Balanced Scorecard*, MSPA o *Market Segmentation Profit Analysis*, ABC o *Activity Based Costing*).

- Por tratarse de herramientas habituales en otras actividades del sector turístico (*Revenue Management*).

El objetivo principal señalado anteriormente puede ser subdividido a su vez en los cuatro subobjetivos relacionados a continuación:

- Examinar qué herramientas de información de gestión son conocidos por la industria de parques temáticos en España.
- Conocer en qué medida se aplican o se han planteado la implantación de tales herramientas. Bajo este objetivo se plantean las siguientes hipótesis:
 - Primera: los “presupuestos” serán como mínimo uno de los sistemas de gestión utilizados por los parques temáticos europeos.
 - Segunda: la mayoría de los parques analizados no utiliza más de un sistema de gestión. Es decir, no se espera que se utilice ningún otro sistema adicional a los presupuestos.
 - Tercera: la utilización del CMI es baja en la industria de parques temáticos.
 - Cuarta: la utilización del ABC en este sector es nula.
- Descubrir los motivos que justifican el éxito o el fracaso de la implantación de alguna de estas herramientas en estas organizaciones, y los motivos del rechazo de una posible aplicación futura de estos sistemas.
- Determinar los indicadores o ratios más utilizados para la gestión en este sector de actividad (clasificados en indicadores financieros, comerciales, de gestión o de funcionamiento del parque, de mantenimiento, de recursos humanos, etc.).

También se pretende establecer relaciones entre el nivel de implantación y conocimiento de determinados sistemas de gestión con variables contingentes endógenas y otras relacionadas con las características generales de la organización (localización geográfica, activos totales, pertenencia a una cadena de parques, nivel de facturación, estacionalidad, número de visitantes, etc.). El planteamiento de este trabajo de investigación como un primer paso para un proyecto de mayor alcance a nivel europeo nos lleva a considerar en el apartado siguiente algunos aspectos relacionados con el diseño del cuestionario y la metodología del estudio.

4. METODOLOGÍA

Teniendo en cuenta los objetivos de este estudio, hemos procedido a la selección de la muestra de estudio, a la elección de la técnica más adecuada para la recogida de dicha información, que ha sido el cuestionario, y a su diseño posterior.

4.1. Muestra del estudio

De entre la tipología variada de parques de ocio que encontramos, concentramos el estudio en los parques que son exclusivamente temáticos. No se estudian por tanto, parques acuáticos, zoológicos y acuarios u otros equipamientos de componente lúdico. Por lo tanto, la población a considerar se corresponde con los parques temáticos españoles.

Dada la dimensión del estudio y la extensión geográfica que abarca, no se ha considerado apropiado realizar entrevistas personalizadas, siendo el “cuestionario” la metodología elegida.

La persona objetivo a quien se dirige prioritariamente la dirección del cuestionario y la carta informativa adjuntada es el Director Financiero de la compañía. Se ha enviado la misma información al director del parque solicitándole su soporte en el estudio y el apoyo para que el Director Financiero responda el cuestionario.

4.2. Partes del cuestionario

Las variables de interés propuestas en el estudio que responden a los objetivos planteados son las siguientes:

- Variables contingentes de los parques temáticos
- Cuestiones relacionadas con la contabilidad y el control de gestión
- Conocimiento de sistemas de contabilidad de gestión
- Grado de aplicación de sistemas de contabilidad de gestión
- Previsión de aplicación futura de determinadas herramientas de contabilidad de gestión

Por tanto, mediante el cuestionario se pretende extraer información sobre aspectos relacionados con la estructura organizativa, ratios e indicadores utilizados para la gestión del negocio, motivos por los que no están interesados en la implantación de nuevas herramientas de contabilidad de gestión, personas responsables de la implantación de las herramientas utilizadas, objetivos perseguidos con el proceso de adopción de dichos sistemas, motivos de su éxito o fracaso, si conocen, usan o se han planteado aplicar alguna herramienta de contabilidad de gestión, si consideran que su implantación ha sido un éxito o no, etc.

En cualquier caso se solicita al encuestado que, si lo considera oportuno, aporte sus opiniones en relación al diseño y facilidad de comprensión del cuestionario y que igualmente sugiera nuevas preguntas u opciones de respuestas no recogidas en la encuesta, que sin duda deberían contribuir a la mejora del diseño de dicho cuestionario.

A modo de resumen, el cuestionario se ha estructurado en las siguientes partes: información general, cuestiones de contabilidad y control de gestión, herramientas de contabilidad de gestión y cuestiones específicas para cada herramienta o sistema de contabilidad de gestión (CMI, Presupuestos, ABC, RM, etc.)

A partir de estas variables de interés se redactaron las preguntas que han sido finalmente incluidas en el cuestionario. Previamente a abordar la investigación completa a los parques temáticos españoles se ha considerado oportuno realizar una prueba piloto con uno de ellos. Con esta prueba se persigue validar la viabilidad del cuestionario y detectar posibles lagunas entre las preguntas formuladas, ambigüedades, etc.

En una fase posterior de la investigación se pretende enviar el cuestionario a la población europea de parques temáticos, ampliando así el número de casos analizados para proceder al análisis de la aplicación de los sistemas de contabilidad de gestión en esta industria.

5. RESULTADOS OBTENIDOS

Resaltar que finalmente han contestado el cuestionario tres parques temáticos españoles. Los resultados de este estudio se presentan segregando por un lado, las conclusiones derivadas de la estructura y del diseño del cuestionario y, por otro lado, el cumplimiento de las hipótesis anteriormente planteadas.

5.1. Resultados relacionados con el diseño y contenido del cuestionario

Antes de abordar los resultados obtenidos en este estudio se exponen en este apartado algunas cuestiones relacionadas con el diseño y el contenido del cuestionario.

Se ha detectado cierto interés por disponer de datos sobre rentabilidades para analizar dimensión y actividades realizadas por cada parque con la rentabilidad que generan y poder comparar

así entre los casos analizados. En cualquier caso, se ha considerado más oportuno abordar, en otra investigación, el análisis de estos datos, y centrarnos en información relevante para nuestro trabajo en términos de contabilidad de gestión, sin solicitar información financiera que, dado su carácter confidencial, posiblemente reduciría el nivel de respuesta de la encuesta.

Se han puesto de manifiesto ciertas dificultades para responder cuestiones sobre los motivos que justifican la decisión de no aplicar un sistema de costes determinado debido a que, a menudo, la persona responsable del departamento en el momento de responder la encuesta no estaba trabajando en el momento en que se tomó la decisión de utilizar un sistema y no otro.

Asimismo, en las preguntas vinculadas a variables contingentes, se ha planteado por algún Parque la posibilidad de matizar la cifra de *attendance* solicitada, si nos referíamos al total, de pago, visitantes (versus visitas); etc.

Finalmente, en el momento de determinar el nivel de apalancamiento (*gearing ratio*), también se nos ha sugerido la posibilidad de matizar si el mismo se refería al cálculo seleccionando el endeudamiento a corto, a largo plazo, o a la suma de ambos.

5.2. Resultados relacionados con la contabilidad de gestión en parques temáticos españoles

En este apartado se aborda una primera aproximación de los resultados obtenidos sobre el conocimiento de la situación en España de la Contabilidad de Gestión en los parques temáticos.

TABLA 2
NIVEL DE INTRODUCCIÓN DE SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN
EN LOS PARQUES TEMÁTICOS ESPAÑOLES

	CONOCEN		APLICAN		SE HAN PLANTEADO APLICARLO (entre los que no lo aplican)	
	SÍ	NO	SÍ	NO	SÍ	NO
RM	2	1		3	1	2
MSPA	1	2	1	2		2
PRESUPUESTOS OPERATIVOS	3		3			
CMI	3		1	2	1	1
ABC	2	1		3		3

Fuente: Elaboración propia

En relación a las hipótesis planteadas:

- a) Primera: Todos los parques temáticos confeccionan presupuestos operativos. Es decir, los “presupuestos” serán como mínimo uno de los sistemas de gestión utilizados por los parques temáticos españoles.

Se confirma claramente esta primera hipótesis entre los parques estudiados. Los parques temáticos españoles confeccionan en su totalidad presupuestos operativos y disponen de un plan estratégico para el parque con los correspondientes objetivos estratégicos. Las variables que todos los parques relacionan con estos objetivos estratégicos son *EBITDA*, *Attendance*, *Yield* (ingreso promedio) o Ingresos totales (ver Tabla 3). Otras variables apuntadas por alguno de los parques estudiados han sido: *percap*, visitantes repetidores o recursos financieros disponibles.

La mayoría de datos presupuestados se planifican y posteriormente se determinan e informan de forma mensual. En menor medida (*Attendance*, *Ticket percap*, *In-Park percap*, coste de ventas o gastos de personal) se planifican e informan también con periodicidad diaria. Un único parque realiza

presupuestos y posteriormente informa de la mayoría de las variables con periodicidad diaria, semanal, mensual, trimestral y anual.

TABLA 3
VARIABLES RELACIONADAS CON LOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS DE LA COMPAÑÍA

<i>VARIABLES</i>	<i>PARQUES</i>
<i>ROE</i>	2
<i>ROI</i>	2
<i>EBITDA</i>	3
Penetración de mercado	1
Dividendos	1
Satisfacción cliente	2
<i>Attendance</i>	3
Nivel de endeudamiento (<i>Gearing Ratio</i>)	2
<i>Yield</i>	3

Fuente: Elaboración propia

Puede afirmarse que los gestores de los parques españoles analizan las diferentes desviaciones producidas en relación con los presupuestos, especialmente en relación a las variables EBITDA, datos globales, entre otros. En cuanto a su base de comparación, algunos parques comentan su análisis por centro de coste, dirección, etc.; otros exclusivamente de forma global; y uno de los Parques refuerza su análisis de comparación con la temporada anterior.

- b) Segunda: La mayoría de los parques analizados no utiliza más de un sistema de gestión. Es decir, no se espera que se utilice ningún otro sistema a parte de los presupuestos.

Esta hipótesis no se cumple. Como puede observarse en la Tabla 2, todos los parques confeccionan presupuestos operativos, pero dos de ellos además, utilizan instrumentos diferentes de gestión como el *Balanced Scorecard* o el Análisis de Beneficios por segmento de clientes (*MSPA*).

Adicionalmente resaltar que se plantean incrementar sus sistemas de gestión. Un Parque manifiesta su voluntad de implantar el CMI mientras otro plantea la puesta en marcha de RM (sería el primer caso de implantación en los parques temáticos españoles).

- c) Tercera: La utilización del CMI es baja en la industria de parques temáticos.

Se ha confirmado parcialmente esta hipótesis, pues sólo 1 de los 3 Parques lo utiliza. En cualquier caso, también podemos decir que después de los presupuestos operativos es, junto al MSPA, la segunda técnica utilizada, con mayor proyección de aplicación futura, según las manifestaciones recibidas.

- d) Cuarta: La utilización del ABC en este sector es nula.

Esta cuarta y última hipótesis se confirma claramente. Tal y como se esperaba, teniendo en cuenta la inexistencia de literatura al respecto, se trata de un sistema no utilizado en esta industria en el ámbito estatal. No obstante, en uno de los parques la implantación del ABC ha sido cuando menos sugerida aunque, por el momento, no se han planteado desarrollarla. Resaltar que dos de los tres parques conocen la técnica del ABC.

A parte de las hipótesis contrastadas anteriormente, cabe resaltar algunas cuestiones. Entre los sistemas estudiados, el *Revenue Management* y el *Balanced Scorecard* han sido planteados por

algunos parques temáticos para su implantación futura, tal como anteriormente se indicaba. De confirmarse dicha implantación, podría afirmarse que todos los sistemas de gestión expuestos en el presente trabajo, con la excepción del ABC, serían utilizados por al menos un parque temático español en un futuro. Las previsiones de nuevas implantaciones de sistemas de gestión entre la industria española es una dinámica positiva, signo de la preocupación que los gestores deben tener por la mejora de la actividad empresarial de los parques.

6. CONCLUSIONES

Este trabajo de investigación se encuadra dentro de un proyecto de mayor alcance que pretende analizar la situación de la Contabilidad de Gestión en la Industria de Parques Temáticos Europeos, habiéndonos centrado en una primera fase en el ámbito español. El objetivo principal perseguido es disponer de una mayor información sobre el grado de conocimiento y aplicación de los sistemas de contabilidad de gestión en la industria de parques temáticos.

El estudio realizado muestra que todos los Parques españoles realizan presupuestos operativos con un elevado nivel de detalle, utilizando indicadores de gestión similares, y con periodicidad de análisis al menos mensual. Asimismo, como segundo instrumento de gestión se sitúa el Cuadro de Mando Integral, con una implementación declarada y otra prevista. Otras herramientas como el *Revenue Management*, el ABC o el MSPA son escasamente utilizadas, e incluso conocidas, en el caso del MSPA, por el sector.

Por último, resaltar algunas consideraciones recibidas del estudio piloto sobre la conveniencia de realizar investigaciones de esta tipología en el sector de Parques temáticos. Según ellos, se trata de un sector poco transparente y consideran que la publicación de resultados de estudios a nivel europeo puede suponer una importante referencia y un notable avance entre todos los gestores de Parques. Cualquier avance realizado en el estudio de los sistemas de contabilidad de gestión más utilizados por la industria turística en general, y por el sector de los parques temáticos, en particular, va a suponer un avance para la buenas prácticas de la contabilidad de gestión; dado que en la actualidad no existe ningún estudio similar en Europa sobre la industria de parques temáticos.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Antón, S. (2005): Parques temáticos. Más allá del ocio. Ariel. Barcelona.
- Antón, S. (2007): The global theme park industry. CABI Publishing. Wallingford.
- Brown, J.; Church, A. (1987): "Theme parks in Europe. Riding high in the 1980s" *Travel and Tourism Analyst*, 2, pp. 35-46.
- Campa, F; Sánchez, V.; Antón, S. (2006): "Un análisis de las prácticas en contabilidad de gestión de la industrias de parques temáticos europeos". X Jornada de ASEPUC de Contabilidad de Costes y de Gestión. Reus.
- Choi, S.; Kimes, S. E. (2003): The impact of distribution channels on Revenue Management. Cornell University.
- Dunn, K. D.; Brooks, D. E. (1990): Profit analysis: beyond Revenue Management. *Hotel and Restaurant Administration Quarterly*. Cornell University, noviembre.
- Goulding, P. (2003): "Seasonality: the perennial challenge for visitor attractions". Fyall, A. Garrod, B. and Leask, A. (eds.) *Managing visitor attractions. New directions*. Elsevier Butterworth-Heinemann. Oxford, pp. 140-158.
- Kaplan, R.S.; Norton, D.P. (1992): The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, enero-febrero.
- Kaplan, R.S.; Norton, D.P. (2000): Cuadro de Mando Integral: The Balanced Scorecard. Barcelona, Gestión 2000.
- Magaz, J. (2001): La gestión de ingresos en IBERIA, LAE. Madrid.

- Noone, B.; Griffin, P. (1997): Enhancing Revenue Management with customer profitability analysis. *Internacional Journal of Contemporary Hospitality Management*, nº 9/2.
- Sánchez, M. V. (2002): La propuesta ABC (Activity Based Costing) aplicada al sector hotelero. Tesis Doctoral. Universidad Rovira i Virgili. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Reus.
- Sánchez, M. V. (2004): Diseño e implantación del sistema Activity Based Costing en el sector hotelero: Estudio de un caso. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. Vol. II, nº 1, enero-junio.

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. Victoria Sánchez Rebull



Doctora en Gestión de Empresas por la Universitat Rovira i Virgili (URV). Vinculada desde 1991 al área de Economía Financiera y Contabilidad de la URV, es actualmente Profesora Titular de Escuela Universitaria. Lleva más de diez años impartiendo docencia en Contabilidad de Costes y de Gestión. Actualmente es Subdirectora de la Escuela Universitaria de Turismo y Ocio de la URV. Representante del Departamento de Gestión de Empresas de la URV en el Patronato de la Fundación de Estudios Turísticos Costa Daurada. Autora de diversas publicaciones y artículos, habiendo presentado comunicaciones en Congresos nacionales e internacionales sobre temas relacionados con la contabilidad de gestión, en especial, adaptada al sector turístico y la docencia universitaria y el EEES.

Salvador Antón Clavé



Profesor Titular de Análisis Geográfico Regional en la Universidad Rovira i Virgili, donde actualmente es Director de la Escuela Universitaria de Turismo y Ocio y del Parque Científico y Tecnológico de Turismo y Ocio. Ha sido investigador visitante en las universidades de Exeter (Gran Bretaña), Marne-la-Vallée (Francia), George Washington University (Estados Unidos) y Rutgers-the State University of New Jersey (Estados Unidos). Es autor, coautor y coeditor de numerosos libros entre los cuáles destacan, entre los más recientes: *Parques temáticos. Más allá del ocio* (Ariel, 2005), *The global theme park industry* (CABI, 2007) y *A propósito del turismo. La construcción social del espacio turístico* (UOC, 2007). Ha publicado numerosos capítulos de libros y artículos en revistas especializadas, e impartido cursos como profesor invitado en diversas universidades.