
SISTEMAS DE INFORMACIÓN DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN: UNA APLICACIÓN EN HOTELES DE 4 Y 5 ESTRELLA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

*Pablo Alcoy Sapena
Ana Urquidi Martin
Vicente Ripoll Feliu
IMACCEv¹*

RESUMIO

La elección de un sistema de información de contabilidad de gestión, en el ámbito de la empresa hotelera, es un factor importante dada su relación con el éxito de la organización. Sin embargo son pocos los estudios que se han desarrollado en este contexto. En este trabajo partimos de un análisis de la literatura que aborda los distintos sistemas de información y su utilización por parte de diversas organizaciones. Posteriormente, se ha realizado un estudio descriptivo sobre la utilización de éstos por parte de los hoteles de 4 y 5 estrellas de la Comunidad Valenciana.

Palabras claves: Gestión, sistemas de información internos, hoteles.

ABSTRACT

The election of an accounting information system, in the area of the hotel company, is an important factor given its relation with the success of the organization. Nevertheless there are few studies that have developed within this context. We initialise this work with an analysis of the literature that approaches the different systems of information and its utilization on diverse organizations. Subsequently, a descriptive study has been realized on the utilization of these in the hotels of 4 and 5 stars of the Valencian Community.

Keywords: Management, accounting information system, hotels.

¹Equipo Valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes. Este grupo está integrado dentro de la Línea de Investigación del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia (España) denominado "Aportaciones del Management Accounting a la Gestión Estratégica de Costes". El grupo está registrado en la OTRI (Oficina de Transferencia de los Resultados de la Investigación) de la Universitat de Valencia con el código UV- 0723 y en AECA dentro de los Equipos de Investigación con el código UV60. Departamento de Contabilidad.

1 INTRODUCCIÓN

En las décadas anteriores a los años 80, con entornos estables y de reducida presión competitiva, con unas estructuras jerárquicas y centralizadas, y con productos de ciclo de vida largo, se desarrollaron la mayor parte de los sistemas y técnicas de contabilidad de gestión que han predominado hasta finales de los años 80. Sin embargo los cambios producidos a partir de los años 90 sitúan a las empresas en entornos cada vez más abiertos, internacionales y dinámicos en los que la competencia se intensifica y el cambio, especialmente el tecnológico, es permanente y acelerado.

Los cambios que se han ido produciendo en el entorno empresarial obligan a las organizaciones a adaptar sus sistemas de dirección y control para mantener y mejorar su capacidad competitiva. En particular, en condiciones como las actuales la combinación simultánea e incluso paradójica de una estrategia de reducción de costes y de mejora del servicio, para asegurar la competitividad en el entorno abierto e internacional y lograr la satisfacción de los clientes, requiere cambios significativos en los sistemas de costes y en la contabilidad de gestión, no sólo en sus aspectos técnicos, sino fundamentalmente en su filosofía.

2 SECTOR TURÍSTICO

El sector turístico ocupa un papel cada vez más relevante en las modernas economías, lo que contrasta con el escaso interés que ha recibido por parte de los investigadores. La importancia del sector se generaliza a nivel mundial. Las tendencias del mercado indican un crecimiento sostenido en las cuentas de

llegadas de turistas e ingresos y los instrumentos estadísticos diseñados para medir el comportamiento de esta actividad señalan lo que parece ser una firme recuperación del turismo en todo el mundo.

Las previsiones de la Organización Mundial del Turismo establecieron para la década 2000-2010 un crecimiento del orden del 3.5% anual, similar a la década pasada, mientras que el gasto turístico se sitúa por encima de una tasa media de crecimiento del 11% anual.

Si analizamos el sector en datos, nos encontramos que en estos momentos, es la primera industrial nacional, generando en 2003, un 11,4% del Producto Interior Bruto de la Economía Española, siendo la Comunidad Valenciana uno de los destinos preferidos por los turistas, con un total de 99.300 plazas hoteleras.

Pero un incremento desmedido de las plazas hoteleras puede provocar una sobreoferta, y eso unido a la creciente exigencia de los clientes y a la escasa capacidad de predecir el futuro, hacen que la industria hotelera tenga que formular unas estrategias cada vez más complejas, tendentes a alcanzar sus objetivos y poder ser competitivas dentro del sector.

El presente trabajo parte del análisis de distintos estudios sobre los sistemas de información contable que tienen las empresas, para después, compararlos con los que llevan actualmente los hoteles de 4 y 5 estrellas de la Comunidad Valenciana.

3 ANTECEDENTES

Analizando la literatura en Contabilidad de Costes y de Gestión de la última década, se observa un crecimiento en la investigación sobre los sistemas de información para la gestión en general, y los sistemas de cálculo de costes utilizados por las organizaciones en particular. Este

por las organizaciones en particular. Este crecimiento puede ser atribuido probablemente a tres factores:

1. En cuanto al primero, señalar que a principios de 1990 había muy poca evidencia disponible sobre las prácticas de contabilidad de gestión, (Anthony, 1989), sin embargo se detectó la existencia de un gap entre la teoría y la práctica en contabilidad (Scapen, 1991), esto implicaba que la teoría había tenido poca influencia en la práctica (Eduards y Emmanuel, 1990). La investigación sobre las prácticas contables ayudaron a sustentar la existencia y medición de dicho gap, identificando las posibles reformas que se deberían realizar (Bierley, 2001).
2. El segundo factor esta relacionado con los cambios que se están produciendo en el entorno de muchas organizaciones debido a la desregularización, al incremento de la competencia, a la globalización o a la gran variedad de sistemas de información disponibles en software (Bierley, 2001). Esta situación evidencia la necesidad de que las organizaciones adapten los sistemas de información internos al nuevo entorno, pues si no lo hacen, no podrán ser competidores globales, eficientes y efectivos (Álvarez y Blanco, 1998; Amat, 2000; Cooper, 1997; Johnson y Kaplan, 1987; Selto y Widemer, 2004) siendo la realización de encuestas, la mejor forma para conocer como se adaptan las organizaciones a los nuevos entornos (Drury y Tayles, 1995).
3. El tercer y último factor esta relacionado con la gran cantidad de críticas que recibieron al final de

los años 80 las prácticas convencionales de costes, es decir los sistemas de costes que se estaban utilizando desde los inicios del siglo XX (Kaplan, 1984, 1988, 1990; Cooper y Kaplan, 1991, 1998; Johnson y Kaplan, 1987).

Entre las críticas, hay que destacar:

- El coste de los productos o servicios se calculaba para repercutirlo en las cuentas anuales según las necesidades de la contabilidad financiera, y ese mismo coste era utilizado para tomar decisiones.
- Se utilizaban sistemas de repartos de costes simplistas, lo que distorsionaba el coste de los productos o servicios.
- El reparto de costes se realizaba en función de las horas de trabajo del personal y esto no es lo más apropiado ya que este coste tiende a disminuir en relación a otros costes y es inapropiado para muchos de los costes generales.

Sin embargo, estas críticas han sido obtenidas a través de contactos informales con académicos y de la observación de un pequeño número de empresas (Brierly, 2001), por lo que la carencia de datos empíricos que apoyen o nieguen estas críticas, enfatiza la necesidad de realizar encuestas sobre los sistemas de información gerencial que utilizan las empresas. Como afirma Anthony (1989:18): “la información sobre las prácticas de contabilidad de gestión es absolutamente pobre y a veces incluso anecdótica”. Anthony, defiende la necesidad de realizar investigaciones a través de encuestas, para identificar las

técnicas de contabilidad de gestión utilizadas y así poder demostrar que la creencia, hecha frecuentemente por parte de la literatura, con respecto a que una técnica específica es usada por muchas compañías, no es extrapolable cuando realmente no hay evidencia empírica de su uso. De la misma forma Holzer y Norreklit (1991:7) refuerzan esta tesis afirmando que las prácticas de contabilidad de gestión son difícilmente verificables ya que estos datos no están disponibles.

Un rasgo relevante de las críticas que hacen Kaplan y sus colegas es que están referidas, a empresas que operan en Estados Unidos y aunque sus ideas son conocidas fuera de su país, en los últimos años existe un creciente interés por la contabilidad de gestión, principalmente en Europa (Bhimani, 1996; Brierley, 2001; Birket, 1998; Guilding, *et al.*, 2000; Lamminmaki y Drury, 2001; Macintosh, 1998).

Ante esta situación, la literatura en Contabilidad de Costes y Gestión ha mostrado un gran interés por conocer que sistemas de Contabilidad Interna están siendo utilizados por las empresas.

4 OBJETIVOS Y METODOLOGÍA

El objetivo de este trabajo es conocer que sistemas de información interna están utilizando los hoteles de 4 y 5 estrellas de la Comunidad Valenciana.

Para lo cual se elaboró una encuesta que se circularizó por medio de una empresa especializada en este tipo de actividad. La muestra la componían 91 hoteles. El cuestionario abordaba preguntas relativas al estudio del entorno, estrategias empresariales aplicadas y factores relevantes de su gestión a corto y largo plazo, así como, las técnicas de gestión utilizadas. De esta forma pretendíamos

conocer las características propias del sector, y cuales son los sistemas contables de gestión desarrollados en las diferentes organizaciones.

Las preguntas se desarrollaron partiendo de cuestionarios ya utilizados en otras investigaciones y adaptadas al caso español. El cuestionario fue pretestado, en primer lugar por un grupo de expertos compuesto por profesores especialistas en la materia analizada y/o en el campo estadístico. Resultado de esta revisión, se realizaron las modificaciones recomendadas, y se llevó a cabo una segunda consulta, en este caso entre los directivos de 3 empresas pertenecientes a la población seleccionada, asegurándonos que estaban incluidos todos los aspectos relevantes, además de estar adaptado a la terminología del sector y eliminados todos aquellos aspectos que pudieran parecer ambiguos.

Obtuvimos un total de 48 respuestas lo que supone una muestra representativa, para un coeficiente de fiabilidad del 95,5% y un margen de error del +/- 10%, trabajando con una relación de P y Q del 50 %, que representa la situación más desfavorable.

5 SISTEMAS DE INFORMACIÓN INTEGRADOS VERSUS INDEPENDIENTES

Partiendo del hecho que la Contabilidad es el soporte del sistema de información cuantitativa principal de la empresa y que entre sus objetivos esta el de facilitar informes internos para la planificación, control y evaluación, así como informes externos como los estados financieros para los inversionistas, autoridades y otros interesados, nos encontramos con dos ámbitos, el interno y el externo, los cuales tienen objetivos y agregar los datos. Una base de datos ideal

será aquella que nos permita combinarlos y ajustarlos para satisfacer las necesidades de información de los dos ámbitos.

Aunque, como señalan Johnson y Kaplan (1987), un único sistema de información no satisface las necesidades del ámbito interno, principalmente debido a la importancia que tienen los objetivos de la contabilidad financiera (obtención de los estados financieros), que no coinciden con los de la contabilidad de gestión, estos tienden a dominar el sistema de información y los datos obtenidos no servirían para la toma de decisiones en contabilidad de gestión.

Investigaciones realizadas en Reino Unido indican que hay empresas que operan con un solo sistema de información, pero este tiene la suficiente flexibilidad para que se puedan obtener los datos que necesita la contabilidad de gestión. Drury, *et al.* (1993) encuentran que la contabilidad de gestión se prepara con las mismas bases que la contabilidad financiera, el 84% de las empresas valoran las existencias usando un coste completo como se especifica en la normas de valoración financieras, mientras que Drury y Tales (2000), encuentran que sólo el 9% de las empresas encuestadas separan los sistemas de costes para valorar las existencias de los utilizados para la toma de decisiones. Los trabajos de Hopper *et al.* (1992) y Scapen, *et al.* (1996) señalan que aunque ambos sistemas de información están integrados, la inclusión de estadísticas de costes les aporta flexibilidad, y gracias a estas, la contabilidad financiera no tiene influencia directa sobre la contabilidad de gestión.

En Finlandia, Granlund y Lukka (1998), y Ask y Ax en Suecia (1992) y Haldma y Lääts en Estonia (2002), concluyen que las empresas tienden a llevar una sola contabilidad por su simplicidad.

En España, el trabajo realizado por AECA (1994) delimito que el 49% de las empresas integran las dos contabilidades y que sólo un 40% de las empresas lleva con total independencia la contabilidad de gestión.

En nuestra investigación nos encontramos que la mayoría de los hoteles (74%) lleva una contabilidad integrada, frente a un 26% que lleva independiente la contabilidad financiera de la de costes y gestión.

6 MÉTODOS DEL CÁLCULO DE COSTES

La literatura mas convencional de contabilidad de costes propone que los costes de los productos deberían ser calculados sólo con costes variables o parciales, porque estos dan más flexibilidad y eliminan la subjetividad que proporcionan ciertas bases de imputación de los costes indirectos.

Efectivamente un sistema de costes completo se ve influido por las unidades de actividad elegidas para el reparto de los costes comunes y por el mayor o menor volumen de producción de bienes o servicios, por cuanto que se calcula un coste medio de las unidades homogéneas producidas. Todo ello presenta graves inconvenientes cuando la magnitud del coste unitario es utilizada para la toma de ciertas decisiones (precios de venta, volúmenes deseables de producción, supresión de algún producto o servicio, etc.) ya que el margen industrial del producto o servicio, no es un buen indicador de la rentabilidad.

Los métodos de costes parciales van dirigidos a la obtención de márgenes relevantes para la toma de decisiones (Lukka y Granlund 1996). El problema es que no son un modelo útil para presentar la información en las cuentas anuales de

las empresas, no obstante, si se tienen en cuenta las amplias posibilidades que ofrece la informática, a partir de una misma base de datos básicos, podemos construir ambos modelos (coste completo y coste variable) y así utilizar cada uno para aquellas cuestiones para las que sea mas apto.

Si analizamos el proceso habitual de asignación de costes en el modelo ABC, este se inicia con la localización de los costes en las secciones o centros de costes correspondientes, al igual que en el sistema de costes completos. Posteriormente, los costes de las secciones se reparten entre las actividades¹ que se realizan en cada sección y por último los costes de las actividades se asignan a los productos, servicios u otros objetivos de costes en función de las causas o inductores de costes.

En la práctica nos encontramos con una amplia mayoría de empresas que utilizan el coste completo como método para asignación de los costes, así, Haldma y Lääts (2002), señalan que más de la mitad de las empresas utilizan el coste completo, y sólo un 6,5% llevaría los dos sistemas, Aks y Ax (1992) indican que en Suecia, un 60% de empresas aplican el coste completo y un 30% lo aplica simultáneamente con el coste variable. Coates y Longden (1989) y Hendricks (1988) señalan que el 85% de las compañías en Estados Unidos también aplican el coste completo, incluidas las de alta tecnología. En España (AECA, 1994), señala que el 47% de las empresas trabajan con el coste completo total, y el 37% de éstas utilizan el coste completo industrial. Drury *et al.* (1993) encuentran que el 58%

¹ Conjunto de tareas que generan costes y que están orientadas a la obtención de un output para elevar el valor añadido de la organización.

de las empresas utilizan el coste completo y un 54% de las empresas utilizan ambos métodos, aunque las grandes empresas tienden a utilizar prioritariamente el sistema de costes variables.

Queremos resaltar el trabajo de Collier y Gregory (1995), que versa sobre un estudio del caso en 6 hoteles de Gran Bretaña, y el trabajo de Downie (1997) en donde se lleva a cabo un estudio desarrollado en 9 hoteles, en todos los casos se utiliza el coste variable, reconociendo la mano de obra como un coste semivariable, pero que es tratado como fijo ya que así se simplifican los cálculos, esto puede obedecer a que entre las técnicas más relevantes para la toma de decisiones en las empresas hoteleras se encuentran: el análisis coste-volumen beneficio, el room value engineering, y los análisis por segmentos de mercado, para las cuales es necesario el uso del coste variable (Pellien, 2003)

En nuestro estudio encontramos que el 44% de los hoteles utiliza el coste completo, utilizando el coste variable sólo un 16% de la muestra, al contrario que en los estudios en empresas hoteleras anteriormente mencionados.

Los métodos de cálculo de costes atendiendo a la perspectiva temporal, es decir al momento en el que se realiza la medición, se clasifican en:

- Reales o históricos, cuando los datos utilizados (cantidades consumidas y precios de los factores) corresponden a medidas y valores en los que realmente se ha incurrido.
- Predeterminados o estándares, cuando los datos utilizados corresponden a previsiones sobre el consumo de los factores y los precios de los mismos, se trata de

un coste anticipado o planeado que se puede tratar como un objetivo a cumplir.

- Normalizados, en este caso, se trata de un sistema híbrido entre los sistemas de costes históricos (datos reales) y los estándares (datos previsionales). En los sistemas de costes normales, el coste de los materiales directos y de la mano de obra directa es imputado en términos reales; sin embargo, los Costes Indirectos de Producción (CIP) son estimados sobre la base de un nivel de actividad previsto o esperado. Así pues, se procede a promediar o normalizar los CIP totales de un periodo sobre la base de una actividad productiva, con la finalidad de lograr una tasa preestablecida de CIP, al objeto de distribuir dichos costes a los outputs obtenidos. Concretamente, en estos sistemas, los costes se acumulan a medida que se incurre en ellos, pero en el caso de los CIP se aplican a la producción sobre la base de consumos reales de los factores productivos, multiplicados por una tasa predeterminada de aplicación de CIP. Del mismo modo que los sistemas de costes estándares, al finalizar el ejercicio económico se deberá comparar los CIP estimados con los reales (cálculo de desviaciones), analizando las causas de las posibles diferencias acaecidas (proceso de *feed-back*).

Analizando la práctica empresarial encontramos, que los costes estándar son aplicados como método principal en el 36% de los casos analizados por Lukka y Granlund (1996), y conjuntamente con otro método en el 33% de los casos, si analizamos otros estudios nos encontramos con porcentajes similares en AECA,

(1994); Clarke, (1992); Drury y Tales (1994). Las razones que demuestran su uso son: facilidad del cálculo, ahorro de tiempo y análisis de las desviaciones.

En nuestro estudio encontramos que el 54% de los hoteles entrevistados utilizan para el cálculo de costes datos históricos y un 22% utilizan datos estándares. El resto utilizan un sistema normalizado, siendo prácticamente despreciable el porcentaje de organizaciones que utilizan más de un método.

7 OBJETIVOS QUE SE PERSIGUEN CON EL CÁLCULO DE COSTES

Los objetivos de la contabilidad de costes han ido evolucionando con el tiempo, dentro de los avatares de su propia historia, actualmente destacamos la obtención de información con una perspectiva a corto plazo para:

- a) Calcular los costes de los diferentes productos o servicios que prestan, la valoración de inventarios y el consiguiente resultado de su venta. Este es el objetivo clásico de la contabilidad de costes. Esta función de instrumento de valoración enlaza con las necesidades de la contabilidad para usuarios externos. Su perspectiva temporal es fundamentalmente el pasado, ya que se trata de conocer cuál ha sido el coste incurrido, aunque dicha información puede conectar con el futuro.
- b) El control de la gestión de la empresa, de esta forma se puede evaluar de forma periódica el cumplimiento de los objetivos, que habían sido cuantificados a través

de presupuestos y tomar las decisiones correctoras oportunas.

- c) La toma de decisiones, la contabilidad de gestión debe generar la información necesaria para afrontar con éxito las distintas decisiones empresariales.

Cuando examinamos los objetivos de la contabilidad de costes encontramos que la toma de decisiones es la propuesta menos valorada cuando la comparaban con la fijación de precios, presupuestos o facilitar los datos que necesita la contabilidad financiera (Kulmala, *et al*, 2002; Scapens, *et al.*, 1996; Yoshikawa *et al.*, 1989).

Trabajos como el de Theunisse (1992) y Lukka y Grandung (1996), encuentran que la contabilidad de costes tiene como principales objetivos: el cálculo del coste de los productos o servicios, los precios de transferencia, la toma de decisiones como fabricar o comprar, ofertar o no un servicio o cual es la mejor combinación de productos a fabricar.

En los trabajos de Collier y Gregory (1995) y Pellinen (2003), los hoteles indican que la información de costes es utilizada principalmente para la fijación de precios o para el establecimiento de promociones.

En nuestra investigación se les pedía a los hoteles que valoraran del 1 al 5 los objetivos que perseguían con el cálculo de coste y las alternativas que se presentaban eran las siguientes:

- Suministrar la información necesaria para la elaboración de las cuentas anuales
- Calcular los costes y resultados por servicios, centros de actividad, etc.

- Suministrar información para la planificación
- Suministrar información para el control
- Suministrar información para la toma de decisiones

La opción más valorada fue Suministrar información para el control, seguida de Calcular los costes y resultados por servicios, centros de actividad, etc. quedando curiosamente Suministrar información para la toma de decisiones la menos valorada.

8 PRESUPUESTOS

Partiendo de la definición de presupuesto, entendida como aquella previsión cuantitativa sobre el futuro a corto plazo de la empresa, entendemos que la confección de presupuestos no sólo ayuda a la previsión de futuro, sino que también se emplea para controlar y evaluar la gestión de la empresa para poder tomar las medidas correctoras pertinentes, con el fin de mejorar los resultados de la gestión. El presupuesto siempre ha sido un instrumento de gestión utilizado para la planificación y el control a corto plazo.

Pero en los últimos años el presupuesto anual tradicional ha sido muy criticado, utilizando frases tan llamativas como: “¿Es tiempo de reemplazar el tradicional presupuesto?” (Schmidt, 1992), “Bye Bye presupuesto..... el presupuesto anual esta muerto” (Gruton, 1999). Las críticas se centran principalmente en que el presupuesto, tal como lo conocemos, es incapaz de adaptarse al entorno competitivo en el que estamos (Hope y Fraser, 1999). Una de las posibles explicaciones a estas críticas es que los detractores del presupuesto son en su

mayoría consultores y tienen un interés personal porque las empresas cambien sus modelos de gestión (Ekholm y Wallin 2000).

Pero analizando estos artículos encontramos que los adjetivos de ineficiente e incomprensible son muy utilizados, ya que suele ser una planificación rígida basada en presupuestos anteriores mediante incrementos o decrementos esperados, por lo que generan informes erróneos y no contestan al porque y como suceden las cosas (Hope y Fraser, 1999), atando a la empresa durante doce meses, a un compromiso que es aventurado y puede estar basado en pronósticos inciertos, además de ignorar a los Shareholders y centrarse en informes financieros a corto plazo, dando una sensación de falsa seguridad. Estas críticas pueden ser resumidas en la tan extendida frase: una vez que tenemos una cantidad asignada en el presupuesto debemos gastarla en su totalidad, si no el año que viene nos reducirán el presupuesto. Para evitar todos estos problemas es necesario desarrollar un modelo que tenga en cuenta la opinión del personal de primera línea de trabajo, incorporando innovaciones, velocidad y calidad, para que sea más flexible la planificación y control, incluyendo las necesidades del cliente.

A pesar de todas estas críticas hay muchas investigaciones que defienden la utilización de los presupuestos (AECA 1994; Blayney y Yokohama, 1991; Collins, *et al.*, 1997; Epstein y Manzini, 2002; Fisher, *et al.*, 2002; Hansen y Van de Stede, 2004; Luft y Shield, 2003; Waweru, *et al.*, 2004).

Si analizamos las investigaciones sobre la utilización del presupuesto por parte de las organizaciones nos encontramos con trabajos como los AECA (1994), Collins, *et al.* (1997), estas investigaciones concluyen que la gran

mayoría de las empresas, superando el 90%, utilizan los presupuestos como sistema de información interno, en estudios más reciente, Ekholm y Wallin (2000); Waweru *et al.* (2004), el porcentaje de utilización disminuye, pero sigue siendo muy importante, alrededor del 80%, pero los encuestados responden que utilizan el presupuesto anual, aunque lo adapta a las nuevas necesidades.

Si analizamos nuestros resultados el porcentaje de hoteles que llevan presupuestos es muy parecido al del trabajo de Ekholm y Wallin, lo que demuestra una tendencia menor que en la década pasada, pero que sigue siendo muy importante (83%).

8.1. Duración del presupuesto

La planificación a largo plazo, ó planificación estratégica, es la que se circunscribe a un período de entre tres y cinco años, se refiere a la planificación general de los objetivos a alcanzar y los medios a organizar en el período del plan. Mientras que la planificación operativa, anual o de gestión está orientada al corto plazo e intenta asegurar que la empresa, tanto a nivel global como a nivel de centros de responsabilidad y de procesos, alcance todos sus objetivos marcados lo más eficientemente que sea posible. La formulación del presupuesto se encuadra en este tipo de planificación. Los presupuestos pueden hacerse a nivel anual, mensual semestral o diario, lo más habitual es hacerlos a nivel anual con el detalle de los doce meses y normalmente se revisan durante este período. Según el trabajo presentado por AECA (1994), un 72% de las empresas tienen implantado un control presupuestario, el 32% de estas los revisan mensualmente y un 50% los revisa trimestralmente. En nuestra investigación nos encontramos que el 95% de nuestra

muestra utiliza presupuestos anuales y ante la pregunta de con que magnitudes se compara la realidad, un 58% lo hace con el presupuesto inicial, un 16% con el presupuesto revisado, un 44% con el presupuesto inicial por una parte y con el revisado por la otra.

8.2. Utilización de los presupuestos

Los presupuestos se han utilizado principalmente para la planificación de todas las actividades que la empresa debe desarrollar en un periodo determinado, así como, para controlar y evaluar los resultados cuantitativos y cualitativos, y poder tomar las medidas correctoras oportunas que permitan mejorar los resultados de la gestión. Pero además, pueden tener otros usos, entre los que queremos resaltar: como medio para la implementación de las estrategias “el presupuesto es el instrumento principal del sistema de contabilidad de gestión y es usado como un medio para coordinar y transmitir las prioridades estratégicas” (Abernethy y Brownell, 1999: 191) y como medio de comunicación entre la alta gerencia y los niveles mas bajos de gestión. Simons (1994); califica a esta última alternativa como interactiva, porque hay un continuo intercambio de conocimientos, y esto implica, no solo la comunicación entre subordinados y superiores en el proceso de ajuste presupuestario, si no también un dialogo a lo largo de todo el proceso, ya que ante las desviaciones que surgen, hay que ir adaptando continuamente el presupuesto a las nuevas necesidades o comportamientos.

En el trabajos de Ekholm y Wallin (2000); Hansen y Van der Stede (2004), el presupuesto es utilizado principalmente para planificar, controlar y evaluar, quedando muy por debajo las otras utilidades del presupuesto, como

implementar de estrategias o motivar a los empleados.

En nuestra investigación nos encontramos que el presupuesto se utiliza principalmente para valorar y maximizar los resultados, siendo la menos utilizada en este caso, la creación de incentivos y recompensas a los empleados.

9 NUEVAS TÉCNICAS DE GESTIÓN

Dentro del nuevo contexto, los cambios habidos en los procesos productivos, acompañados por otra parte, de importantes modificaciones en los sistemas de organización de las empresas, están determinando modificaciones, asimismo importantes, en la estructura de los costes. El importante aumento de la mecanización e informatización de los procesos, por ejemplo, ha dado lugar a que el coste del personal en muchas empresas pase a ser un mero elemento de control o apoyo a los equipos, que son los que desarrollan realmente las tareas productivas, pasando así a tener una importancia ínfima en relación con los costes totales de la actividad productiva. Todos estos aspectos suponen, en definitiva, un cambio significativo en los sistemas internos de producción y de control, y consecuentemente, en los sistemas de gestión, que han dejado así de plantearse como único elemento de competitividad, la minimización de los costes, dado que los productos buscan objetivos cualitativos tales como -además de la citada diferenciación-: la calidad, los tiempos de respuesta o de suministro de pedidos a los clientes, etc. Todo ello determina la necesidad de llevar a cabo, en primer lugar, un replanteamiento de los sistemas de información, y en segundo lugar, de los sistemas de control vinculados a éstos.

Para hacer frente a estas necesidades surgen las Nuevas Técnicas de Gestión. Uno de los problemas que nos encontramos en este apartado es semántico, ya que si repasamos la literatura, los autores utilizan diferentes nombres para las mismas cosas, así nos encontramos con la denominación de prácticas contables, (Bright, *et al.*, 1992; Chenhall y Langfield-Smith, 1998a, 1998b; Guilding *et al.*, 2000), técnicas contables (Bright, 1992; Cooper, 1996) o herramientas (Rigby, 2003).

Independientemente de la denominación que utilizamos todas estas nuevas técnicas, prácticas o herramientas, surgen como consecuencia de las limitaciones de los sistemas tradicionales para hacer frente a los cambios que se han producido en el entorno.

Darrell Rigby, en su investigación realizada durante más de 7 años, envió unas 10.000 encuestas a empresas de 15 países repartidos por América, Europa y Asia. Las preguntas pretenden medir la utilización de las herramientas y técnicas de gestión, así como la satisfacción que se tiene con la utilización de las mismas (Rigby 2003). El proceso de elaboración de las encuestas es el siguiente: cada año se entrevista a varios seniors managers y se repasa la literatura existente para identificar los 25 instrumentos o técnicas de gestión más utilizados y sobre los que se ha publicado más. Una vez seleccionadas las 25 se elabora la encuesta, la cual se centra en 6 áreas:

- Si ha usado dicha herramienta en los últimos 5 años.
- Si la uso el año pasado.
- Las expectativas de uso que tiene este año.
- Que resultados ha obtenido con el uso de dicha herramienta.

- Actitudes hacia las herramientas o técnicas que propone.
- Datos demográficos de la empresa.

Aunque encuentra algunas diferencias entre los distintos continentes, la media general en cuanto a la utilización de la técnica es la siguiente:

- Planificación estratégica (88%)
- Benchmarking (76.2%)
- C.M.R Customer relation Management (74.3%)
- Outsourcing (61.2%)
- Segmentación de clientes (53.7%)
- Cuadro de mando (43.9%)
- TQ Management (40.7)
- ABC/ABM (37.9%)
- Gestión del conocimiento (28.5%)

Entre las conclusiones que ofrece este estudio queremos resaltar las siguientes:

- No existe una herramienta que por si sola sea la solución definitiva
- Hay que enfocar el esfuerzo hacia las áreas más prometedoras y productivas de sus negocio
- El factor clave es la satisfacción del cliente y no la reducción del coste
- Hay que adaptar las herramientas a nuestros sistemas de información y no al revés

Con respecto a nuestro trabajo, los porcentajes de utilización de estas técnicas, son los que aparecen a continuación:

• Segmentación de clientes.....	68%
• Gestión del conocimiento.....	54%
• Gestión estratégica.....	54%
• Cuadro de mando.....	54 %
• Benchmarking.....	43 %
• Outsourcing	34 %
• Total quality management...	27 %
• ABC.....	16 %
• JIT.....	16 %
• CMR.....	16 %

La técnica mas utilizada es la Segmentación de Clientes con casi un 70%, ya que esta implica una mayor satisfacción en los clientes y por consiguiente su fidelidad hacia este producto.

Un porcentaje elevado de hoteles utiliza el Cuadro de Mando (50%). Una causa de este alto porcentaje puede ser debido a que la encuesta se ha llevado a cabo entre hoteles de 4 y 5 estrellas, los cuales aparentemente tienen mejores sistemas de información que los de menor categoría.

La Gestión del Conocimiento es una técnica muy utilizada también (50%), gracias a la cual se unifican la capacidad intelectual, que está materializada en el saber; y la habilidad para hacer, consiguiendo una mejor comunicación entre todos los trabajadores, acortando los tiempos de respuesta y por consiguiente optimizando los procesos, utilizándose de la forma mas beneficiosa todos los recursos existentes.

Las empresas se ven abocadas a adoptar decisiones que tienen relación con

su rentabilidad a largo plazo y con su posición competitiva. Observamos en nuestro estudio que un 53% de las

empresas analizadas utilizan la gestión estratégica. Tanto la planificación estratégica como la adopción de decisiones necesitan de información de coste más extensiva. Es por ello que la información de costes necesaria para apoyar los objetivos de esta gestión estratégica deben estar relacionados con los clientes y con los proveedores o suministradores, fundamentalmente.

10 CONCLUSIONES

El sector turístico es un componente fundamental de la economía española. Hasta ahora se ha asumido, erróneamente, que cuanto mayor sea el volumen de la demanda recibida mayores serán los beneficios a obtener, de tal manera que toda la política hotelera ha ido encaminada a potenciar la llegada de turistas, pero, dada la saturación que se esta produciendo debido a un exceso de oferta, el principal instrumento de control que se esta utilizando es el precio, lo que ha provocado que se estén fijando unos precios bajos con el objeto de competir en un contexto, cada vez mas agresivo, por lo que las rentabilidades están disminuyendo, y cada vez hay mas responsables de cadenas hoteleras que piensan que se puede “morir de éxito”.

Dados los cambios acaecidos en el entorno, para conseguir una ventaja competitiva es necesario analizar, no sólo donde se compite, sino también como se compite, ya que gracias a esto, la empresa puede disponer de ventajas competitivas que la diferencien frente al resto de las empresas. Un apropiado sistema de información puede ayudar a los gerentes a satisfacer las expectativas de los clientes y a alcanzar los objetivos de la organización.

Los hoteles de 4 y 5 estrellas de la Comunidad Valenciana, en su gran mayoría, están introduciendo mejoras en sus sistemas de información internos, utilizando las herramientas que consideran mejores para alcanzar sus objetivos, siendo la técnica más utilizada la Segmentación por Clientes, seguida del Cuadro de Mando y la Gestión del Conocimiento, gracias a la utilización de éstas, los hoteles han logrado grandes beneficios, entre los que cabe destacar: mejor conocimiento de las necesidades de los clientes, mejoras en la prestación de los servicios, aumento de la eficacia, etc. Aunque todavía no alcanzan los niveles de utilización de estas herramientas obtenidas por otro tipo de empresas, creemos que van por el camino correcto.

11 BIBLIOGRAFÍA

AECA (1994). Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España. Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia.

ABERNETHY, M.A. y Brownell, P. (1999). The role of budget in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting Organizations and Society*, 24 pp. 189-204.

ÁLVAREZ, J. y Blanco, F. (1998). De la Contabilidad de Costes de Dirección Estratégica a través del Management Accounting. *Técnica Contable*, volumen extraordinario, pp. 239-259.

AMAT, O. (2000). Developing a New Management Accounting Framework. *European Business Review*, vol. 12 nº 3, pp. 122-128.

ANTHONY, R.N. (1989). Reminiscences about management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 1 pp. 1-20.

ASK, U. y Ax, C. (1992). Trends in the development of product costing practices and techniques. Paper presented to the European Accounting Association Annual Congress, Madrid, Spain.

BHIMANI, A (1996). Management accounting in the UK: reflections on research, practice and the profession in Bhimani, A. (ed) *Management Accounting: European perspectives*. Oxford: Oxford University Press, pp. 218-241.

BIRKET, W.P. (1998). Management accounting in Europe: a view from down under. *Management Accounting Research*, 9 (4) pp. 485-494.

BIERLEY, J.A. ((2001). Research into product costing practice: a European perspective. *European Accounting Association*, 10 (2) pp.215-256.

BLAYNEY, P. y Yokoyama, I. (1991). Comparative analysis of Japanese and Australian Cost Accounting and management Practices. Universidad de Sydney. Texto citado por Horngren, C.T. Goster, G Datar, S. *Cost Accounting a Managerial Emphasis*, 8ª Ed.

BRIGHT, J.; Davies, R.E.; Downes C.A. y Sweeting, R.C. (1992). The deployment of costing techniques and practices: a UK study. *Management*

- Accounting Research, 3 (3) pp. 201-211.
- CHENHALL, R.H. y Langfield-Smith, K. (1998a). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9 pp. 1- 19.
- CHENHALL, R.H. y Langfield-Smith, K. (1998b). The realtionship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting Organizations and Society*, 23 pp. 243-264.
- CLARKE, P.J. (1992). Management accounting practices in Irish manufacturing businesses: a pilot study. *Proceeding of the annual conference 1992. The Irish Accounting and Finance Association*, pp. 17-34.
- COATES, J.B. y Longden, S.G. (1989). *Management accounting: the challenge of technological innovation*. London. Chartered Institute of Management Accountants.
- COLLIER, P. y Gregory, A. (1995). *Management Accounting in Hotel Groups*. London Chartered Institute of Management Accountants.
- COLLINS, F.; Holzmann, O.; Mendoza, R. (1997). Strategy, budgeting, and crisis in Latin America. *Accounting Organization and Society*, vol 22, pp. 669-689.
- COOPER, Robin (1997). Does your company need a New Cost System? *Journal of Cost Management*, sprint, pp. 45-49
- COOPER, R. y Kaplan, R.S. (1991). *The design of Cost Management Systems: Text, cases and reading*. Englewood Cliffs, NJ Prentice Hall.
- COOPER, R. y Kaplan, R.S. (1998). Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance. Boston MA: Harvard Business School Press.
- DOWNIE, N. (1997). The use of accounting information in Hotels marketing decisions. *International Journal of Hospitality Management*, 16 (3), pp. 305-312.
- DRURY, C. ; Braund, S. Osborne, P. y Tayles , M. (1993). *A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies*. London. Chartered Institute of Management Accountants.
- DRURY, C. y Tayles, M. (1994). Product costing in UK manufacturing organizations. *European Accounting Review*, 3, (3), pp. 443-469.
- DRURY, C. y Tayles, M. (1995). Issues arising from surveys of Management Accounting practice. *Management Accounting Research*, 6 (3) pp.267-280.
- DRURY, C. y Tayles, M. (2000). *Cost system design and profitability analysis in UK companies*. . London. Chartered Institute of Management Accountants.
- EKHOLM, B. y Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead?. *The European, Accounting Review*, 9:4 pp. 519-539.
- EPSTEIN, M.J. y Manzini, J.F. (2002). *Recociling conflicting roles of budgets: review and survey of corporate practices*, Working paper, Rice University and INSEAD.
- FISHER, J.G.; Maines, L.A.; Peffer, S.A. y Sprinkle, G.B. (2002). Using budget for performance evaluation: effects of resourceallocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack and performance. *Accounting Review*, 77, pp. 847-865.
- GRANLUND, M. y Lukka, K. (1998). *It's a small world of management*

- accounting practice. *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 153-179.
- GUILDING, C., Karen, S. y Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11 pp. 113-135.
- GRUTON, A. (1999). Bye, bye budget...the annual budget is dead. *Accountancy*, march, p. 60.
- HALDMA, T. y Lääts, K. (2002). Contingentes influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13, pp. 379-400.
- HANSEN, S.C. y Van de Stede, W.A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*. 15, pp. 415-439.
- HENDRICKS, J.A. (1988). Applying cost accounting to factory automation. *Management Accounting (US)*, 70 (6) pp. 24-30.
- HOLZER, H.P. y Norreklit, H. (1991). Some thoughts on the cost accounting developments in the United States. *Management Accounting Research*, 2 (1) pp. 307-311.
- HOPE, J. y Fraser, R. (1999). Beyond budgeting. Building a new management model for the information age. *Management Accounting*, january, pp. 16-21.
- HOPPER, T., Kirkham, L., Scapens, R.W. y Turley, S. (1992). Dopes financial accounting dominate management accounting- aresearch note. *Management Accounting Research*, 3 pp. 307-311.
- JOHNSON, H.T. y Kaplan, R.S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston MA: Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R.S. (1984). Yesterday's accounting undermines production. *Harvard Business Review*, July-August, pp. 95-101.
- KAPLAN, R.S. (1988). One cost system inn't enough. *Harvard Business Review*, January February, pp. 61-66.
- KAPLAN, R.S. (1990). Contribution margin analysis: no longer relevant. *Journal of Management Accounting Research*, 2 pp. 2-15.
- KULMALA, H.I; Paranka, J. y Uusi-Rauva, E. (2002). The role of Cost Management in network relationships. *International Journal of Production economic*, 79, pp. 33-43.
- LAMMINMAKI, D. y Drury, C. (2001). A comparison of New Zealand and British product-costing practices. *The International Journal of Accounting*, 36, pp. 329-347.
- LUFT, J. y Shield, M.D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting Organization and Society*, vol. 28, pp. 169-249.
- LUKKA, K. y Granlund, M. (1996). Cost accounting in Finland: current practices and trends of development. *European Accounting Review*, 5 (1) pp. 1-28.
- MACINTOSH, N. B. (1998). Management Accounting in Europe: a view from Canada. *Management Accounting Research*, 9 (4) 495-500.
- PELLINEN, J. (2003). Making price decisions in tourism enterprises. *Hospitality Management*, nº 22, pp. 217-235.
- RIGBY, D. K., (2003). Management tools survey 2003; usage up as companies strive to make headway in tough times. *Strategy & Leadership*, Vol. 31, 5, pp. 4 -12.

- SCAPEN, R.W. (1991). Management Accounting: A Review of Contemporary Developments, 2º ed. Basingtoke: Mc Millan.
- SCAPENS, R.W.; Turley, S.; Burns, J.; Lewis, L. ; Josepf, N. y Southworth, A.(1996).External reporting and Management Decisions: a study of their interrelationship in UK companies. London: Chartered Institute of Management accountants
- SCHMIDT, J.A. (1992). Is it time to replace the tradicional budgeting? Journal of Accountancy, oct. pp. 103-107.
- SELTO, F.H. y Widemer, S.K. (2004). New directions in Management Accounting Research: insights from practice. Advances in Management Accounting, vol. 12, pp. 1-35.
- SIMONS, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. Strstegic Management Journal, 15, pp. 169-189.
- THEUNISSE, H. (1992). Cost accounting: theory and practice- the current state in Belgium. Paper presented to the EIASM Workshop on Cost Accounting in Europe: past traditions and current trends, Brussels, Belgium.
- WAWERU, N.M.; Hoque, Z. y Uliana, E. (2004). Management accounting change in South Africa. Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 17, pp. 675-704.
- YOSHIKAWA, T, Innes, J. y Mitchell, F. (1989). Japanese management accounting: a comparative survey. Management Accounting, november, 20-3.