

EL CUADRO DE MANDO COMO INSTRUMENTO PARA LA GESTIÓN: UNA PROPUESTA PARA EL SECTOR HOTELERO

Bernabé Escobar Pérez y Antonio Lobo Gallardo*

Resumen. El entorno en el que operan actualmente las empresas hoteleras es el resultado de los cambios profundos experimentados en las últimas décadas. Este nuevo escenario está afectando a las pautas tradicionales de actuación de estas empresas, a las prácticas de gestión imperantes y a las necesidades informativas que de ellas se derivan, para una toma de decisiones eficaz y eficiente. En consecuencia, se hace necesario usar más y mejor los sistemas de información de gestión para que sus directivos puedan satisfacer las expectativas de sus clientes y, en última instancia, alcanzar sus objetivos organizativos.

En este sentido, el Cuadro de Mando se presenta como una herramienta de gestión que permite sintetizar en un sólo documento, los indicadores financieros y no financieros más importantes para el negocio. Estos indicadores se derivan de la estrategia empresarial, deben estar integrados entre sí y ser congruentes con aquella, pues determina la forma de competir y, por consiguiente, han de informar sobre todos los aspectos relevantes de la gestión que deben ser medidos y controlados. Ahora bien, hemos de señalar que no existen cuadros de mando universalmente válidos. Cada hotel deberá adaptar este instrumento a sus necesidades que variarán dependiendo del entorno socioeconómico en el que desarrolle su actividad, el segmento en el que compita, la estrategia elegida, su estructura organizativa, etc.

Considerando todo lo anterior, en este trabajo se analizan las necesidades de información para la gestión en el sector hotelero y en función de éstas, se articula una propuesta de Cuadro de Mando que pueda utilizarse como instrumento en los procesos de planificación y control.

Palabras clave: Cuadro de Mando, Sector Hotelero, Contabilidad para la Gestión, Indicadores de Gestión.

Abstract. Hotels operate in an environment which has experienced deep changes in the last decades. This new scenery is affecting their traditional operating guidelines, the current management practices and the informative necessities for a effective and efficient decision making process. Consequently, is becoming necessary a better use of management information systems so that hotel managers can satisfy their own expectations as well as their clients and, in last instance, to reach the main organizational goals.

In this sense, Balanced Scorecard is a management tool that allows to synthesize in single document, both financial and non financial indicators and for business management. These indicators derived from the enterprise strategy. They must be integrated among them and be congruent with strategy, because this is determinant to compete and, therefore, they have to inform on all the management relevant aspects that must be measured and be controlled. However, we have to indicate that universally valid Balanced Scorecard do not exist. Each hotel will have to adapt this instrument to its particular necessities that will vary depending on the environment in which the hotel develops its activity, the segment in which competes, the chosen strategy, its organizational structure, etc.

Considering all the above mentioned, this work analyses information management necessities for the hotel sector managers and based on these, is provided a proposal of Balanced Scorecard that can be used like instrument for the planning and control processes in these organizations.

Key words: Balanced Scorecard, Hotel Sector, Management Accounting, Management Indicators.

I. INTRODUCCIÓN

El entorno actual en el que operan las empresas, resultado de los cambios profundos ocurridos en las últimas décadas, se caracteriza entre otras cuestiones por (Olsen y Roper, 1998; Olsen, 1999, Connolly y Olsen, 2001) una progresiva globalización e

internacionalización de los mercados que tiene como principal consecuencia un aumento notable de la competencia y una creciente incertidumbre que contrasta con la estabilidad de épocas anteriores, derivada de cambios tecnológicos, sociológicos y políticos que lo hacen menos predecible y, por tanto, dificultan el control organizativo.

* Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla. bescobar@us.es y alobo@us.es.

Además, existen otras características específicas del sector servicios, de las actividades turísticas y de los hoteles, entre las que destacan que los servicios que se prestan son perecederos e intangibles; y se desarrollan, prestan y consumen de forma simultánea, lo que disminuye la capacidad de reacción de los directivos; se produce una gran interacción con los clientes, por lo que el trabajo es poco homogeneizable; existe un elevado componente estacional, lo que provoca la concentración de la actividad en determinados períodos; y se trata de una actividad muy vulnerable a las variaciones del entorno.

Este escenario está obligando a cambiar las pautas tradicionales de actuación de las empresas hoteleras, las prácticas de gestión imperantes y, por tanto, las necesidades informativas que de ellas se derivan para una toma de decisiones eficaz y eficiente, lo que implica que se tengan que utilizar más y mejor los sistemas de información para la gestión.

A este respecto, Gordon y Narayanan (1984), Chenhall y Morris (1986), Mia y Chenhall (1994), entre otros, han comprobado como situaciones de elevada incertidumbre, los gestores usan de forma mucho más intensa los sistemas de información contable para la gestión. Lógicamente, las demandas informativas concretas diferirán según provengan de la Alta Dirección o de directivos de área, básicamente, en la periodicidad, en la profundidad del análisis, en la orientación a corto, medio o largo plazo, etc.

Ahora bien, dado que son muchas y muy diversas las cuestiones sobre las que se puede demandar información específi-

ca (1), también hay que evitar el sobreempleo de los sistemas de información para la gestión, ya que las actuales tecnologías de la información facilitan la elaboración de informes —Presupuestación, Facturación, Contabilidad Analítica, Contabilidad Financiera, etc.—, sin reflexionar sobre las necesidades reales de sus usuarios. El resultado es un incremento de información que no sólo no ayuda a los responsables de la gestión, sino que suelen entorpecer la toma de decisiones.

En relación con esta cuestión, Daniels (1994) evidenció que en empresas donde se manejaba gran cantidad de información, sólo una pequeña proporción era útil para la toma de decisiones, de lo que se desprende que existe un número limitado de variables que si son satisfactorias, aseguran el éxito competitivo de la organización. Estas variables se suelen denominar *factores críticos de éxito* (Rockart, 1979), y por ser claves para la consecución de los objetivos estratégicos, deben recibir una constante atención.

Por otra parte, como los directivos no tienen ni una capacidad ilimitada ni tiempo material para procesar toda la información, han de llevar a cabo una gestión por excepción, en un doble sentido. En primer lugar, el directivo responsable de un área o de la dirección general, actuaría sólo y exclusivamente sobre aquellas variables, indicadores o ratios que previamente se hayan consensuado como los principales para ser monitorizados. En segundo lugar, no se tomarían decisiones siempre sobre estas variables ante cualquier cambio, sino que sólo se haría cuando el valor que alcancen sea significativamente diferente al estimado, es decir,

cuando la desviación se encuentre fuera de los valores considerados admisibles.

En este sentido, el Cuadro de Mando (en adelante, CM) constituye una potente herramienta de gestión para los directivos. En él se representarían, al igual que en un panel de control, los principales indicadores que les permiten dirigir con éxito los recursos físicos, humanos y financieros que tiene a su cargo para alcanzar los objetivos de forma eficaz y eficiente.

El CM puede definirse como «*una herramienta de ayuda a la gestión que apoya constantemente el proceso de toma de decisiones*» (López, 1998, p. 65) que se caracteriza por ser un documento de síntesis centrado en las variables clave que se representan a través de indicadores de distinta naturaleza: Financiera y no financiera, referidos a variables internas y externas a la empresa, cualitativas y cuantitativas no financieras y basados en datos históricos y previsionales.

Además, los indicadores del CM presentarán información evolutiva y podrán establecerse comparaciones con objetivos o evoluciones temporales de la propia empresa, así como comparaciones con variables de otras empresas de la misma cadena o de la competencia. Esto pone de manifiesto las tendencias y desviaciones, lo que proporciona información relevante para decidir sobre la ejecución de las acciones correctoras oportunas.

Asimismo, la utilización del CM para la gestión requiere que la información se presente en un formato gráfico —gráficos y tablas— que optimice el esfuerzo de análisis

del decisor, dado que suele disponer de poco tiempo.

Como documento de síntesis, el CM debe diseñarse de forma congruente con la estrategia global del negocio y los objetivos de cada unidad, por lo que debería contener los indicadores de todos sus factores críticos de éxito. Dado que esto no resultaría posible en un documento único, cada departamento al tener sus propias necesidades informativas, tendrá su propio CM que en función de la estructura de la empresa, se irá integrando con otros CM de orden superior hasta llegar al de la Alta Dirección —pirámide de CM—, cuestión de suma importancia a la hora del diseño y la implantación.

Por último, hemos de resaltar dos circunstancias que favorecen el uso del CM como herramienta de gestión. Por un lado, el desarrollo de las tecnologías de la información y de las comunicaciones están permitiendo mejorar el diseño y la explotación de los CM, por ejemplo, mediante el empleo de Intranet y de Internet. Por otro, el CM proporciona un conjunto de indicadores a los que es fácil que los directivos apliquen técnicas de gestión comparada (*benchmarking*), de forma que puedan comparar sus resultados y conocer la posición relativa de su hotel, interna y externamente.

II. PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA Y FACTORES CRÍTICOS DE ÉXITO EN EL SECTOR HOTELERO

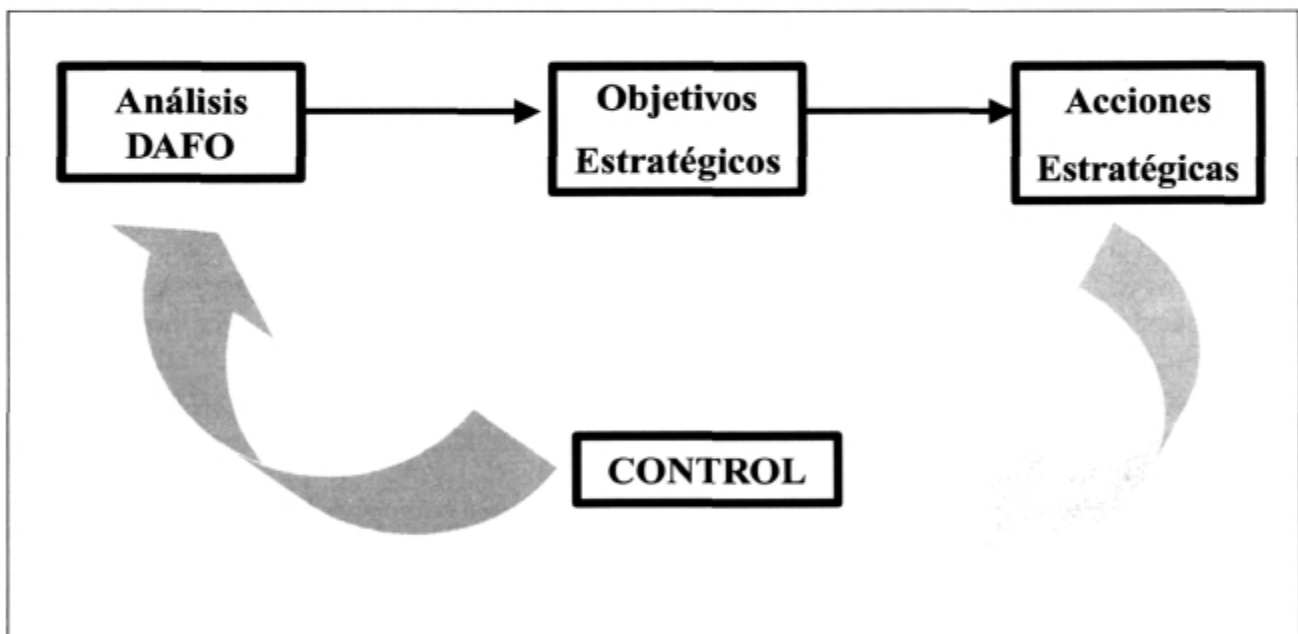
La planificación estratégica puede entenderse como un proceso formalizado

de reflexión por parte de la Alta Dirección para decidir la posición competitiva futura de la organización que se quiere conseguir. Por tanto, este proceso supone la orientación de organización hacia el alcance de sus objetivos a largo plazo mediante el ajuste entre sus recursos y el entorno cambiante en el que opera (Johnson y Scholes, 1997).

El proceso de formulación de estrategias se puede iniciar en las organizaciones con un doble análisis (Porter, 1980) de la situación de partida, conocido como

DAFO (Debilidades, Amenazas, Fortalezas y Oportunidades). Por un lado, internamente han de valorarse las fortalezas y debilidades de empresa, entendidas como las circunstancias favorables y adversas, respectivamente, para afrontar la nueva situación competitiva en el futuro. Por otro lado, el análisis externo persigue valorar las posibles circunstancias del entorno como amenazas y oportunidades, en función de que sean potencialmente contrarias o favorables, respectivamente, para la empresa.

Gráfico 1
Planificación y Control Estratégicos



Fuente: Adaptado de Porter (1980).

En el caso concreto del sector hotelero en nuestro país, García y Medina (1998) a través de una encuesta a directivos, identificaron, por una parte, los elementos claves para el análisis de la situación interna en

las cadenas hoteleras que operan en nuestro país, entre los que destacan la calidad en los servicios (principales como Habitaciones, Recepción y Conserjería y Alimentos y Bebidas, y de apoyo como

Administración y Finanzas, Ventas y Marketing, Recursos Humanos e Investigación y Desarrollo), la calidad en la gestión, la preparación y actuación del personal, el impacto medioambiental y social de las actividades de la cadena. Por otra parte, en relación con el análisis externo, los directivos de las cadenas hoteleras que operan en España destacaron la importancia de los canales de distribución, las necesidades y preferencias de los consumidores/viajeros, los principales competidores y las tendencias del entorno económico, legislativo, sociocultural, tecnológico (García y Medina (1998).

Tras la realización del análisis DAFO, la Alta Dirección de la organización hotelera pasaría a fijar los objetivos estratégicos que permitieran aprovechar las oportunidades que brinda el entorno y evitar sus amenazas. Para ello, deberá explotar sus fortalezas y minimizar sus debilidades. En este sentido, los principales objetivos estratégicos expresados por las cadenas hoteleras que operan en España, según la importancia prestada por la Alta Dirección (García y Medina, 1998), son: Crecimiento de la ocupación, mejor reputación entre los clientes, crecimiento de las ventas, de los beneficios, de los márgenes y de la cuota de mercado, desarrollo de nuevos productos/servicios, alta rentabilidad del capital invertido y estabilidad en los beneficios.

Una vez fijados los objetivos se han de seleccionar e implantar las estrategias que permitan alcanzarlos, para lo que debe seguirse una aproximación contingente, ya que debe existir una congruencia entre éstas y la estructura organizativa y los sis-

temas de control. A este respecto, García y Medina (1998) recogen las acciones estratégicas más empleadas por las cadenas hoteleras españolas, entre las que podemos destacar las relacionadas con:

a) La calidad del servicio, como la consideración de las quejas y sugerencias de clientes y la mejora de la calidad en los servicios y productos.

b) La actividad comercial, como la mejora y potenciación de la imagen de marca, mejora de la relación con los clientes potenciales y con los canales de distribución, y potenciación de las actividades de venta y promoción.

c) Otras cuestiones, como reducción de los costes de las operaciones, la utilización de la tecnología y sistemas de información más avanzados, incremento y mejora de los servicios complementarios, mejora de la relación con los proveedores, con los organismos públicos, mejora de la relación con otras cadenas hoteleras, etc.

Para llevar a cabo la implantación de la estrategia seleccionada, es necesario identificar un conjunto reducido de variables cruciales para la consecución de los objetivos de la organización, es fundamental para el éxito de la empresa a largo plazo.

A este respecto, Hofer y Shendel (1977, p. 77) definen los factores clave de éxito como *«aquellas variables en las que la dirección puede influir a través de sus decisiones y que pueden afectar de manera significativa a la posición competitiva general*

de la empresa en un sector ». Podemos destacar una serie de características de los factores clave de éxito:

a) Se relacionan directamente con los objetivos y estrategias de la organización.

b) Su impacto sobre la situación de la empresa es suficientemente significativo, por lo que es necesario su monitorización continua y una actuación rápida sobre las desviaciones.

c) En general, son factores permanentes y a largo plazo. No obstante, pueden surgir factores críticos coyunturales que exijan un seguimiento transitorio por circunstancias, tanto de la propia empresa como del entorno.

La determinación de los factores críticos no resulta fácil, exige un profundo conocimiento de la organización y su entorno. No obstante, Rockart (1979) señala que se pueden diferenciar las siguientes fuentes:

a) El entorno socioeconómico en el que opera la empresa. Factores como la coyuntura económica, la legislación laboral, las políticas de empleo, la disponibilidad de los recursos, etc. pueden constituir factores críticos para determinadas empresas. En el caso de la empresa hotelera española los períodos de recesión económica en dos de los principales países emisores como Alemania o Reino Unido, tienen un efecto casi inmediato sobre la demanda de los servicios turísticos, principalmente en Baleares. A este nivel, el control sobre estos factores es prácticamente nulo, por lo que

su seguimiento tiene una finalidad básicamente adaptativa.

b) La industria o sector al que pertenece la empresa. La industria hotelera, por su propia naturaleza, tiene un conjunto de factores críticos que determinan su estructura y características propias. Así, los hoteles emplean diferentes factores críticos propios del sector para alcanzar sus objetivos, por ejemplo, el control de los niveles de ocupación y la satisfacción de los clientes constituyen factores clave para cualquiera de los competidores, sea cual sea su posicionamiento competitivo. En este sentido, en el sector hotelero se usan de forma generalizada los indicadores proporcionados por el Sistema Uniforme de Cuentas (USALI), éste es un sistema de asignación de costes y control de gestión.

c) La estrategia competitiva elegida y la posición competitiva de la empresa. Toda empresa ocupa una posición competitiva distinta en el sector al que pertenece. Esta posición y su forma de competir condiciona sus factores críticos. Por ello, empresas que compiten en un mismo entorno y sector, pueden tener factores claves distintos o con diferente prioridad de cara a la competitividad o la rentabilidad. Así, en la industria hotelera, cadenas como NH que pretenden diferenciarse prestando servicios de calidad en hoteles medios urbanos —tres o cuatro estrellas—, pueden tener como factor crítico de éxito los estándares de calidad establecidos, mientras que otras cadenas como Sol Meliá que persiguen crecer en nuevos mercados, prestan más atención a sus inversiones en nuevos destinos y la captación de clientes para los mismos.

d) La función que realiza cada unidad en la empresa. Con independencia de que existan factores críticos comunes para distintas unidades organizativas, cada unidad funcional dentro de la empresa puede tener sus factores críticos relacionados directamente con la función organizativa que desempeñan. Así, por ejemplo, para el Área de Producción serán factores clave la calidad del producto, el tiempo de proceso, mientras que en el Departamento Financiero puede ser clave la evolución de los tipos de interés.

Por todo lo anterior, es necesario adoptar una aproximación contingente para determinar los factores críticos de éxito y, consecuentemente, no pretender emplear fórmulas universalmente válidas. Así, cada empresa tendrá los suyos y dentro de ella las distintas unidades organizativas pueden tener factores críticos de gestión distintos, dependiendo de su aportación a la consecución de los objetivos globales.

De cara a un buen diseño de los CM no es sólo importante la correcta identificación de los factores críticos de éxito, sino también la posterior elección de los indicadores específicos para cada uno de ellos para que nos ayuden a medirlos y gestionarlos. Un indicador es el instrumento que informa del valor de un factor clave. El factor clave es, en cierta forma, «*lo que es necesario medir*», mientras que el indicador se refiere más a «*cómo medir*» dicho factor clave y su evolución.

Según Amat y Campa (2002), los indicadores más relevantes para la gestión de la actividad hotelera se pueden clasificar en cuatro tipologías claramente diferenciadas:

De mercado, económicos, financieros y no económicos.

a) De mercado. No están relacionados directamente a la actividad del hotel, pero permiten analizar el entorno en el que desarrolla su actividad. Entre ellos, se pueden destacar:

- Crecimiento del mercado respecto al año anterior. Permite conocer la evolución del sector.
- Porcentaje de ocupación de los hoteles de la competencia. En relación con el ratio anterior y la variación de oferta (habitaciones abiertas/cerradas), nos permitirá conocer el ajuste de la oferta a la evolución del mercado.
- Ingreso medio por habitación ocupada de los hoteles de la competencia. Junto con el anterior, nos permitirá conocer la marcha de las ventas del sector, en general, y de nuestros competidores, en particular.
- Estadísticas sobre movimientos de viajeros en aeropuertos, puertos, etc. Aportan información complementaria al indicador anterior.
- Número de congresos en el área. Puede ser relevante en función del área y del tipo de hotel.

b) Económicos: Se derivan de la explotación hotelera y permiten evaluar el impacto económico de la gestión operativa del hotel.

b. 1) Ocupación hotelera. Es indicativo del nivel de actividad del hotel, no sólo del departamento de Habitaciones, sino también de los demás, pues normalmente un mayor número de clientes alojados, suele provocar un aumento en el uso de otros servicios como los de Restauración, Lavandería, Telecomunicaciones, etc.

Ratio de ocupación: Es uno de los más importantes en cualquier hotel. Al igual que cualquier otro referido a las habitaciones, se puede calcular por tipo de habitaciones y por tipo de clientes, aunque normalmente se determina en el ámbito global del hotel.

Coefficiente de doble ocupación. Normalmente la estructura de precios de los hoteles establecen un sistema de un precio base por habitación doble. A partir de él se determinan los suplementos por tercer y cuarto ocupante en habitación. Por lo tanto, conocer este coeficiente será un indicador del comportamiento del ingreso medio.

b.2) Ingresos. Los ratios relacionados con esta variable pueden ser indicativos de la capacidad que tienen para generarlos los diferentes servicios que se prestan en un hotel.

- Ingreso total por habitación ocupada (REVPOR, *revenue per occupied room*). Relaciona el total de ingresos de todos los servicios del hotel con las habitaciones ocupadas e indica la suma del precio al que se han hospedado los clientes más el consumo adicional realizado. Por lo tanto, determina los ingresos obtenidos como promedio, independientemente de la ocupación.

- Ingreso total por habitación disponible (REVPAR, *revenue per available room*). Relaciona el total de ingresos de todos los servicios del hotel con las habitaciones disponibles. Por lo tanto, incorpora el efecto de la ocupación realmente obtenida sobre los ingresos.

b.3) Estancia. Estos indicadores facilitan información sobre la duración de la estancia en el hotel, la tipología de clientes, su procedencia, etc.

- Número de entradas/salidas/no presentados (*no shows*). Permite evaluar el movimiento del Área de Recepción y el volumen de no presentados. Este indicador ayuda a analizar el coeficiente de ocupación en la medida en que se hubiesen podido producir rechazos de reservas a consecuencia de otras reservas finalmente fallidas. Este indicador ayuda a la gestión del *overbooking*.

- Para realizar un análisis más detallado, se puede hacer una segmentación de las estancias desde diferentes perspectivas, que permitirán interrelacionar con múltiples indicadores (REVPOR, estancia media, satisfacción de cliente, etc.). Las segmentaciones más habituales son:

- Canales: *Tour Operadores*, agencias de viajes, empresas, internet, central de reservas, programas de fidelización, venta directa, transeúntes (*walk in*), eventos especiales, etc.

- Tipología de clientes: Individuales, grupos, congresos, negocios, eventos, gratuidades, etc.

— Procedencia: Mercado local, nacional, extranjero, etc.

b.4) La gestión de reservas. Esta información resulta básica para conocer otras variables fundamentales relacionadas con la ocupación prevista desde una perspectiva económica:

- Impacto sobre los ingresos. Determinará el volumen de actividad previsto, con sus posibles consecuencias de gestión y en tesorería.

- Impacto sobre la estructura de costes del hotel. Permitirá su ajuste al volumen de actividad previsto, justificando según el caso, bien una contratación adicional de recursos, bien el cierre temporal del hotel o parte de él.

- Reservas para diferentes períodos. Cuando se habla de información de reservas se considera tanto ocupación (confirmada, bloqueada, provisional, estimada, etc.), como precio medio estimado para el período.

c) **Financieros.** De naturaleza económico-financiera, similares a los de cualquier otra actividad empresarial. En el caso de los hoteles, son de utilidad los ratios de:

c.1) **Liquidez:** Para medir la capacidad de pago a corto plazo.

c.2) **Solvencia:** Para evaluar la cantidad, calidad y coste de la deuda a largo plazo.

c.3) **Rentabilidad:** Para analizar la capacidad de las inversiones para generar

ingresos y la relación entre el beneficio y el volumen de operaciones.

c.3.1) Ratios de rentabilidad sobre las ventas.

c.3.2) Ratios de rentabilidad sobre el activo total.

c.3.3) Ratios de eficiencia operativa: Para evaluar la rotación del activo.

d) **No Económicos.** Evalúan aspectos no operativos ni económicos y permiten juzgar la marcha de la empresa e incluso en algunos casos, intuir su evolución futura. Este último tipo de indicadores aporta información sobre recursos humanos, clientes y reservas.

d.1) **Recursos humanos.** Básicamente pretender dar información sobre la estructura de la plantilla, su formación y el nivel de satisfacción de los empleados.

d.2) **Análisis del cliente.** Desde la perspectiva del cliente existen dos áreas fundamentales a analizar:

- **Procedencia del cliente.** Nos interesan los motivos que han justificado la visita del cliente, la elección del hotel, los medios de transporte utilizados, etc. En definitiva, información previa a la estancia del cliente en el hotel. Para el análisis de la procedencia del cliente pueden utilizarse como fuente de información el sistema de *front-office* que debería ofrecer un resumen de la procedencia de los clientes en función de la información solicitada en el proceso de *check-in*.

• Satisfacción del cliente. También resulta de utilidad la información acerca de la valoración que ofrece el visitante respecto a su estancia en el hotel y sus intenciones de repetir y/o recomendar la estancia en el establecimiento. Existen diversas formas de obtener información sobre la satisfacción del cliente entre las que cabe mencionar las siguientes:

- Reclamaciones escritas realizadas por los visitantes, bien oficiales remitidas a los órganos correspondientes de cada Comunidad Autónoma, bien internas, para la gestión del hotel.
- Encuestas accesibles a los visitantes a través de cuestionarios facilitados en las habitaciones (bien en soporte papel, bien a través de la televisión interactiva), o en otras dependencias del hotel (recepción, salas, puntos de restauración).
- Encuestas muestrales realizadas directamente por el hotel siguiendo un cuestionario diseñado al efecto.
- Evaluaciones externas mediante la técnica del *Mystery Guest*:

III. PROPUESTA DE CUADRO DE MANDO PARA EL SECTOR HOTELERO

La elaboración de un CM debe comenzar por el análisis del entorno, el sector en el que opera la empresa y, sobre todo, de la estrategia elegida para competir, lo que permite identificar los factores críticos de éxito. Por

tanto, la claridad con que las empresas son capaces de definir y establecer sus estrategias es una de las claves fundamentales para un correcto diseño del CM. Posteriormente, se determinarán las necesidades de información de los usuarios en función de los factores o áreas críticas de éxito y de la estructura organizativa de la empresa.

En este sentido, la demanda de información difiere dependiendo del nivel organizativo al que pertenezca el usuario. Así, los supervisores a nivel operativo necesitarán información para controlar y mejorar las operaciones. Por lo que ésta deberá ser desagregada y frecuente, más de naturaleza cuantitativa no financiera que financiera, y muy exacta. A medida que nos desplazamos hacia arriba en la pirámide organizativa, los responsables de área reciben información menos frecuente y exacta, más agregada, usándola para controlar o recibir señales sobre los aspectos operativos y para planificar mejor y tomar decisiones a medio plazo. Los ejecutivos de alto nivel reciben información agregada que resume la actuación pasada de los diferentes departamentos y bastante menos frecuente y de carácter más cualitativo.

La motivación y participación de los usuarios de la información o responsables de área es un factor esencial para el diseño, implantación y posterior utilización del CM como herramienta de gestión. Fundamentalmente, son ellos quienes deben identificar sus necesidades de información para el mejor control de sus objetivos y responsabilidades. Para ello, se deben realizar reuniones y entrevistas con los principales directivos implicados.

Tabla 1
Fases del Diseño e Implantación del Cuadro de Mando

Fases	Responsables	Objetivos
1. Formulación de estrategias	Alta Dirección	Establecer metas estratégicas
2. Determinación de los Factores Clave del Éxito	Alta Dirección Directivos funcionales	Identificar las variables críticas para la organización y sus departamentos
3. Selección de Indicadores	Alta Dirección Directivos Funcionales	Determinar el conjunto de indicadores para los FCE
4. Diseño de Informes	Directivos Funcionales Usuarios	Definir la estructura y contenidos del CdM
5. Determinar los flujos de información	Alta Dirección Directivos Funcionales Usuarios	Establecer el funcionamiento del CdM: Periodicidad, emisores, usuarios de los informes, etc.
6. Soporte Tecnológico	Alta Dirección Directivos de SI Usuarios Consultora	Decidir qué Tecnología de la Información se va a emplear
7. Programa de formación de los usuarios	Alta Dirección Consultora	Ayudar a explotar el CdM como herramienta de gestión
8. Evaluación del CdM	Alta Dirección Directivos Funcionales Usuarios	Detectar posibles áreas de mejora

Fuente: Elaboración propia

El siguiente paso será seleccionar el conjunto de indicadores de cada área y nivel organizativo. En función de éstos se establecerán los objetivos y se medirá la actuación de los distintos centros.

Una vez identificados los indicadores, hay que centrarse en determinar los procesos

para su definición y los datos elementales que se emplearán para obtener los valores de éstos, así como identificar los emisores de la información necesaria. Se debe identificar tanto el responsable de obtenerlos como las fuentes. En definitiva, se trata de establecer un circuito bien definido de recogida y transmisión de la información para la gestión.

Por último, se diseñan los informes y la presentación formal de la información suministrada por los indicadores, junto con sus características propias: Frecuencia que irá en consonancia con la estructura y el plazo de los distintos objetivos, horizonte temporal que deben cubrir, formato (gráficos, tablas), los responsables de su elaboración y sus usuarios, etc.

Para el buen desarrollo del CM se pueden emplear fichas resúmenes y representaciones gráficas, donde se reflejen las relaciones básicas entre los diferentes responsables de las áreas y los emisores, contenidos, periodicidad y objetivos del informe.

Una vez identificados los indicadores, en lo que se puede considerar lo que es el estudio y realización del sistema productor de la información, tiene especial relevancia la elección de la tecnología a aplicar. El éxito de cualquier sistema de información depende de la elección de la tecnología adecuada para el tipo de información y usuario requerido. Por eso, deben trabajar de forma conjunta el *controller* y los especialistas en sistemas de información, así como los consultores o analistas externos que participen en el mismo, de forma que de la sinergia entre ellos se obtenga una adecuada combinación entre necesidades informativas a satisfacer y las tecnologías más apropiadas, tanto en el manejo como en el coste del sistema.

Gimeno (1996) recomienda que para una correcta articulación del CM, se disponga de una matriz que partiendo del listado de informes que se integran en el mismo, contenga una breve descripción de sus conteni-

dos y de su finalidad y donde además, aparezcan reflejados tanto el responsable de su elaboración, como su destinatario y su periodicidad. En este mismo sentido y referido al diseño de los indicadores, AECA (1998) aconseja que a fin de lograr la máxima claridad se debe elaborar una ficha en la que se indiquen todas las especificaciones sobre los mismos (Tabla 2).

El proceso de construcción del CM en sí mismo, tiene otros beneficios potenciales para la empresa, ya que obliga a cada unidad organizativa a reflexionar para poder identificar sus objetivos y su papel respecto a la estrategia, así como sus factores críticos de gestión. Así, cada unidad puede conocer su posición dentro del contexto de la estrategia global de negocio, así como identificar sus interrelaciones con otras unidades. En definitiva, un CM bien diseñado e implantado en función de los factores críticos de éxito, posibilita alinear los esfuerzos y recursos en torno a la estrategia.

Ahora bien, un único CM difícilmente podría responder las distintas necesidades informativas de todas las unidades organizativas de una empresa, lo que induce a pensar en diferentes CM para los distintos niveles y centros de la misma. La información de los distintos CM debe tener una estructura ramificada o arborescente, configurando lo que se ha denominado *Pirámide de Cuadros de Mando*, en la que cada uno de los documentos que la configuran, son consecuencia de distintos extractos de información provenientes de los CM de unidades dependientes en la estructura jerárquica. La clave de cualquier pirámide informativa está en que se pueden

Tabla 2
Aspectos a Considerar para un Adecuado Diseño de Indicadores

Especificaciones de cada indicador		Ejemplo
1. INDICADOR	Denominación del indicador. Debe ser capaz de explicar por sí mismo lo que se está midiendo.	Tiempo de respuesta a las reclamaciones de los clientes.
2. PROPÓSITO	Todo indicador debe estar relacionado con algún factor clave de éxito.	Estimular la reducción continua de reclamaciones que apoye un plan de fidelización puesto en marcha.
3. OBJETIVO ESTRATÉGICO RELACIONADO	Materialización a corto plazo de la estrategia. A efectos de control de gestión será el cumplimiento de este objetivo lo que se evalúe.	Conseguir un índice de fidelización del 90% para el ejercicio en curso.
4. OBJETIVO A ALCANZAR	Debe tener un carácter explícito, explicar de forma clara y determinante el nivel de rendimiento que se quiere conseguir y una escala de tiempo para su consecución.	Atender el 95% de las reclamaciones de los clientes dentro de un número de días siguientes a que se produzca.
5. FORMA DE MEDICIÓN	La medida o la forma que tiene el indicador afecta a la conducta de las personas, provocando que se centren en aquellos aspectos que se ven afectados directamente por dicho indicador. La fórmula de medición del indicador no debe crear disfuncionalidad con otros objetivos ni indicadores.	Fecha y hora de la comunicación del cliente. Fecha y hora del primer contacto con el cliente.
6. FRECUENCIA	Está en función de la importancia de la medida del objetivo que cubre y del volumen de datos disponibles, entre otras variables.	Semanal.
7. RESPONSABLE DE OBTENER Y COMUNICAR LOS DATOS	La casuística es amplia entre un departamento central que obtenga la información y la haga circular o descentralizar ese cometido entre las áreas responsables.	Departamento de Atención al Cliente.
8. FUENTE DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN	La importancia de esta cuestión radica en trabajar con una fuente de datos consistente y única que haga que el indicador sea fiable y comparable para diferentes periodos de tiempo.	Documentos de entrada que recojan el día y la hora de entrada de la reclamación. Documentos de salida emitidos por el servicio post-venta que recojan el día y la hora del primer contacto con el cliente.
9. RESPONSABLE DEL RESULTADO	Es básico para el control de gestión, ya que el proceso de retroalimentación y mejora de la gestión pasa por la determinación de los responsables.	Director de Atención al Cliente.
10. NOTAS Y COMENTARIOS	Incluir cualquier tipo de información relevante para justificar hechos pasados, o indicaciones para el futuro.	Objetivo prioritario de la Dirección dentro de los objetivos del mes.

Fuente: AECA (1998).

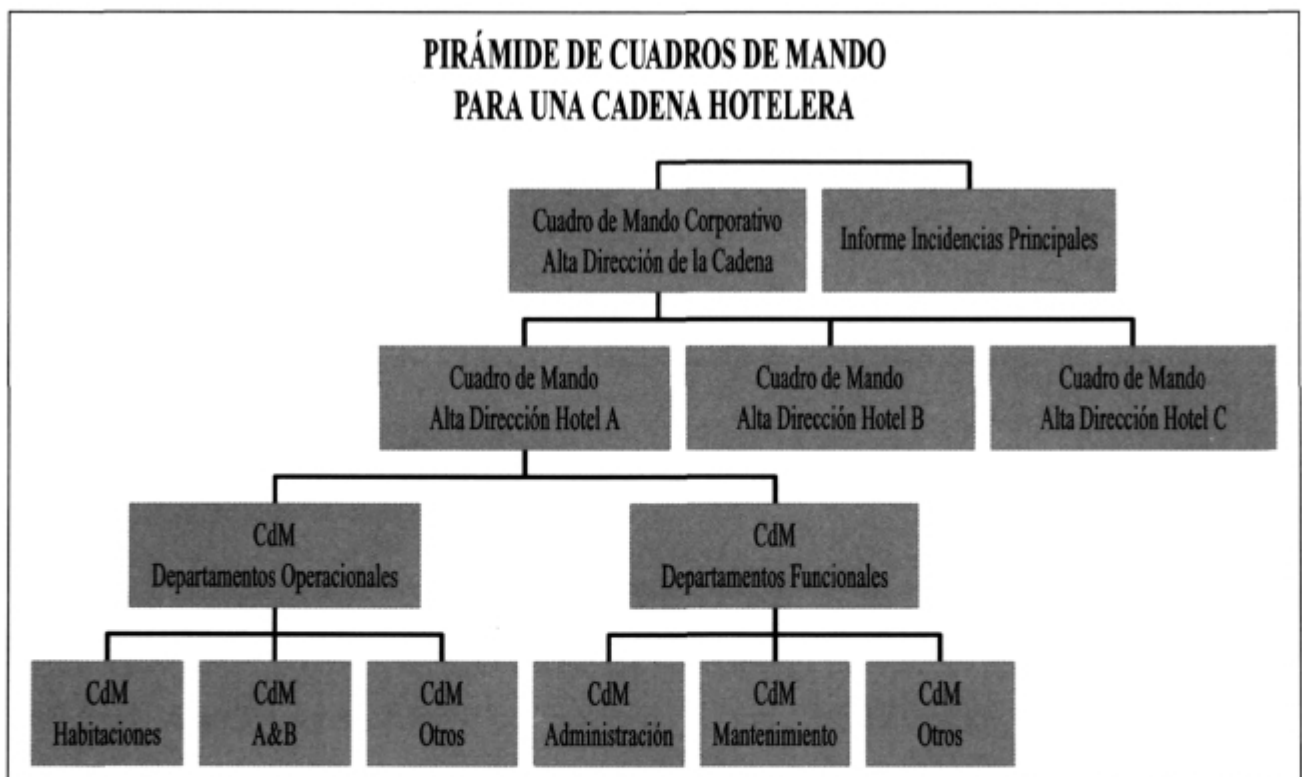
establecer conexiones entre la cima y la base y viceversa, así como entre unidades de un mismo nivel.

En este sentido, se plantea desde el punto de vista teórico, un CM de la Dirección General destinado a la Alta Dirección. Por ejemplo, a nivel corporativo en una gran cadena hotelera, éste se desagregará en CM más operativos y amplios para la segunda línea de dirección, los diferentes directores de hotel dentro de la cadena. A su vez, éstos podrían dividirse en CM para la tercera línea, por departamentos, áreas funcionales o centros de respon-

sabilidad, en particular, el CM para Habitaciones, Alimentos y Bebidas, Tiendas, Lavandería, Mantenimiento, Recursos Humanos, etc.

En el caso de una gran cadena hotelera, el CM ha de tener una estructura y contenidos similar a la que se recoge en el Gráfico 2, así como un mismo soporte tecnológico que posibilite su aprovechamiento más adecuado. Dentro de él, en los flujos desde la cúspide a la base predomina la información referente a la planificación y en sentido inverso, prevalece la información necesaria para el control.

Gráfico 2
Propuesta de Pirámide de Cuadros de Mando para una Cadena Hotelera



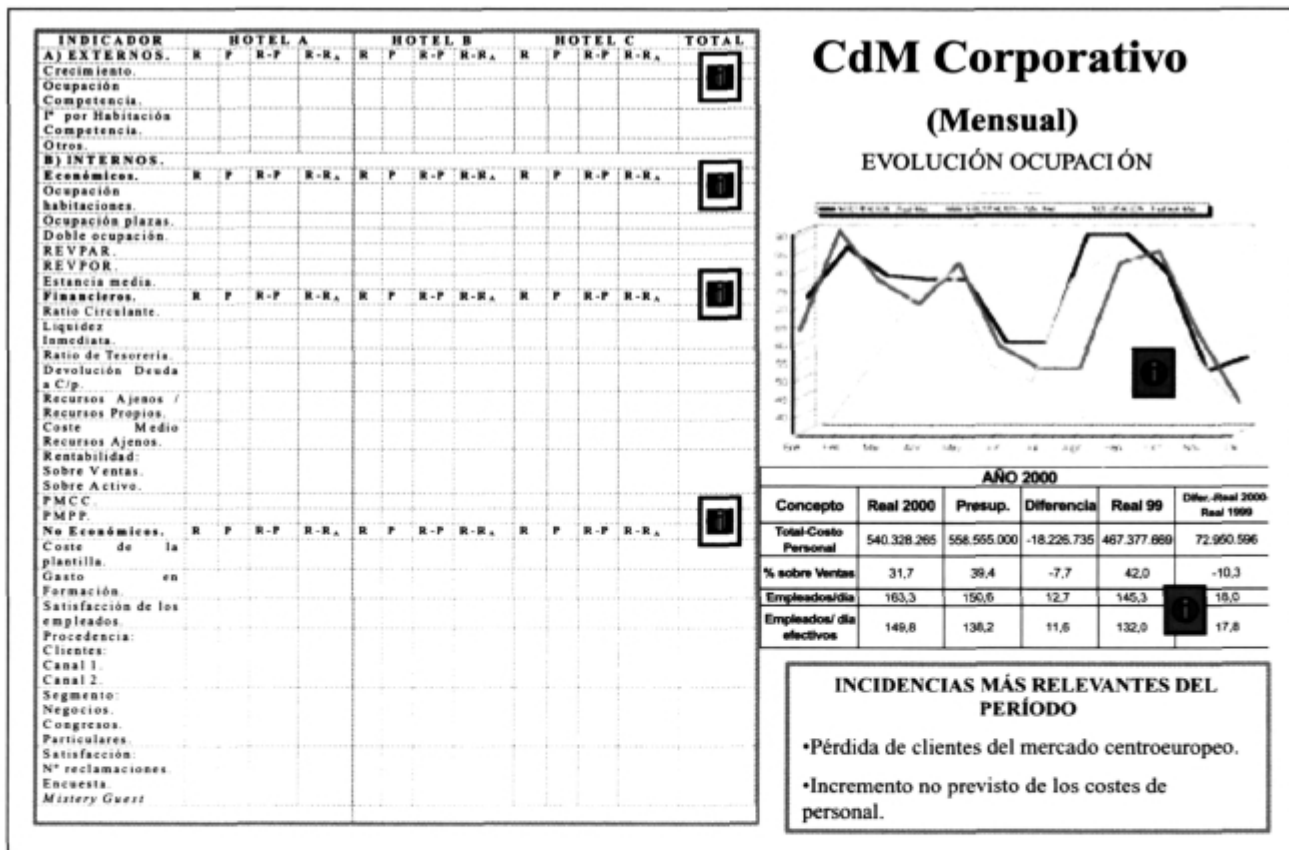
Fuente: Elaboración propia.

1. Informe desviaciones principales. En éste, a modo de resumen, se recogerán las variaciones más significativas entre los valores estimados y los reales de los principales indicadores, internos y externos, a nivel corporativo e, incluso, a nivel de hotel.

2. CM de la Alta Dirección Corporativa. Se trata de un documento que contiene las variables esenciales para la consecución de los objetivos estratégicos globales

de la cadena hotelera y resume los resultados de los distintos hoteles. Así, debe incluir la información sobre la evolución de los principales indicadores internos relacionados con la explotación de los hoteles que forman parte de la cadena y externos referidos a la evolución del entorno, los mercados y la competencia. Este CM debería presentar información comparativa sobre el rendimiento de los diferentes hoteles y también sobre el de los principales competidores.

Gráfico 3
Propuesta de Cuadro de Mando Corporativo



Fuente: Elaboración propia.

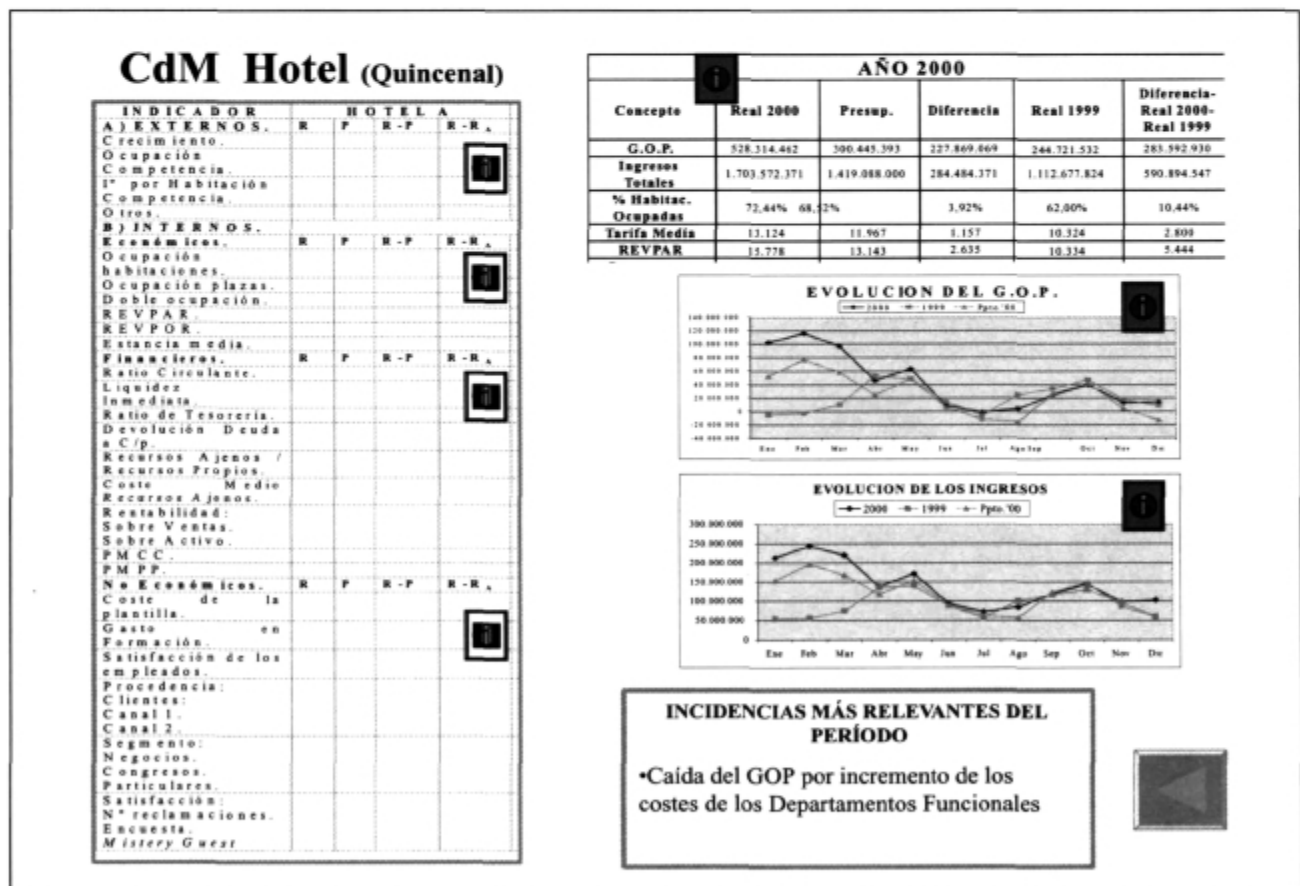
A este nivel, interesa más que las desviaciones y situaciones puntuales, la evolución temporal, y resultan muy útiles los gráficos. En cualquier caso, se deben destacar con claridad los hechos y desviaciones relevantes, efectuando al respecto los comentarios oportunos. En consecuencia, la propuesta de CM corporativo (Gráfico 3) se compone de (1) una tabla principal donde se reflejan los principales indicadores de los 4 grandes grupos antes comentados, para los diferentes hoteles de la cadena, por lo que se pue-

den comparar sus rendimientos con los previstos y su evolución con respecto al ejercicio previo (2) la representación gráfica de alguna de las variables más importantes, como por ejemplo, la evolución de la ocupación, y (3) un espacio en el que se resalten las incidencias más relevantes ocurridas durante el período.

Este CM Corporativo tendría como destinatarios la Alta Dirección de la cadena hotelera y se debería emitir mensualmente,

Gráfico 4

Propuesta de Cuadro de Mando para la Dirección de cada Hotel



Fuente: Elaboración Propia.

con independencia de que estos directivos puedan demandar puntualmente otra información o la misma con menor periodicidad.

3. CM de la Dirección de los diferentes Hoteles. Recogerá la información sobre los indicadores de rendimiento de los diferentes departamentos operativos y funcionales del hotel, así como los valores alcanzados por estos indicadores durante el mismo período del ejercicio anterior. Además, también puede ser de interés observar el valor acumulado de los diferentes indicadores hasta el mes en el que se está operando y compararlo con lo previsto e incluso, con el acumulado para ese mismo mes en el año anterior. Por último, esta herramienta de gestión del Director debería incluir información sobre la evolución de los indicadores de rendimiento de los demás hoteles de la cadena y así podría comparar el GOI de sus diferentes departamentos y del GOP del hotel (Gráfico 4), su estructura de costes o la ocupación, etc.; para analizar las razones por las que sus *competidores internos* son mejores en determinados aspectos de la gestión y, finalmente, utilizar este análisis para la introducción de mejoras.

Este CM tendría como destinatario a la Dirección de cada hotel de la cadena y se debería emitir con una periodicidad menor que el corporativo, como máximo quincenal.

4. CM de los Departamentos de los diferentes hoteles. Constituyen el último nivel de la Pirámide de Cuadros de Mando. En él se recogerá información completa y detallada sobre el funcionamiento de cada

departamento, distinguiendo entre los denominados *operativos* y *funcionales* (Gráfico 5). Por ello, incluye información sobre el cumplimiento de los objetivos marcados para cada departamento de la empresa y sus compromisos presupuestarios, con las desviaciones y sus causas e información sobre los factores críticos de gestión del área, con análisis de desviaciones y sus causas. Además, estos valores deberán poderse comparar con los alcanzados durante el mismo período en ejercicios anteriores.

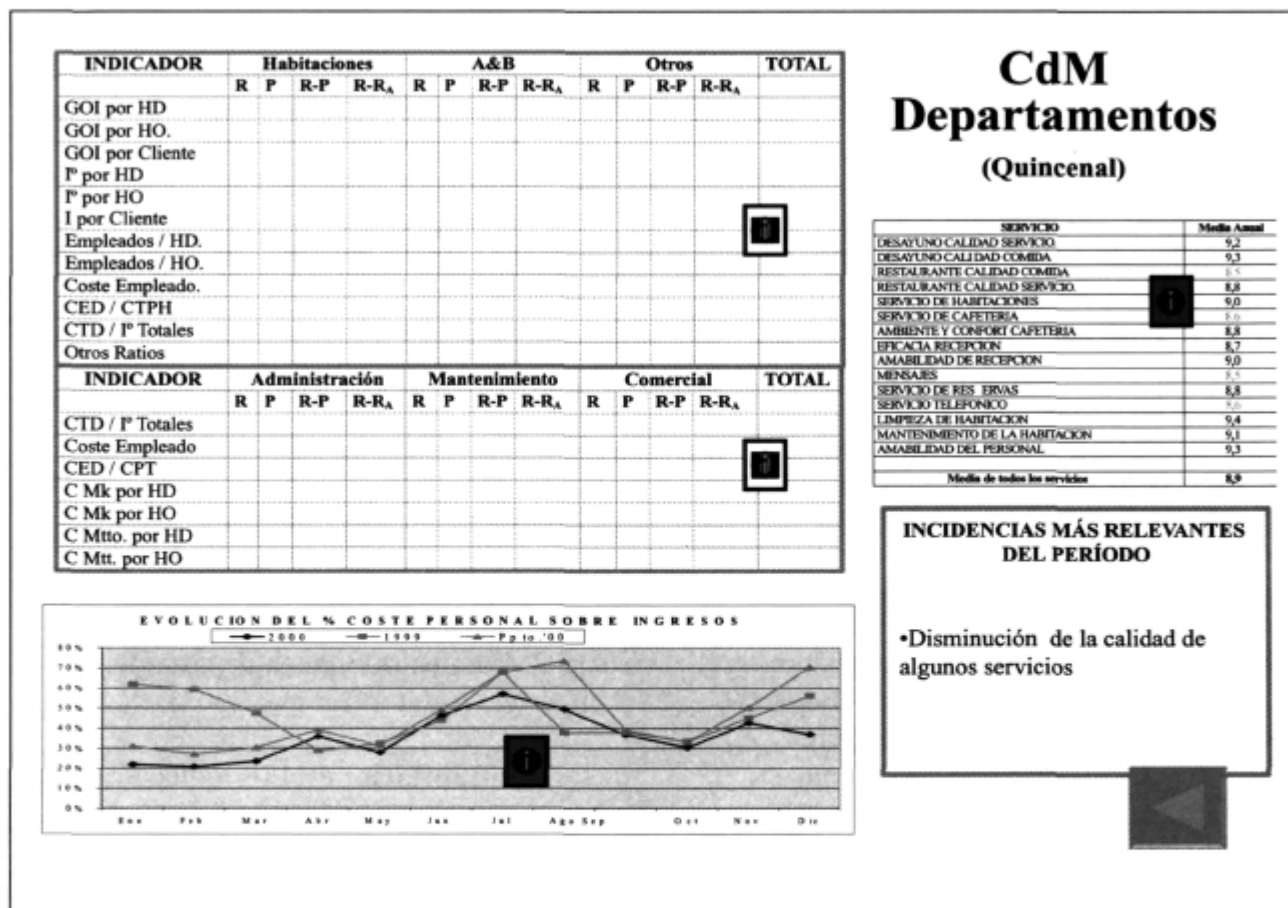
Los CM de los Departamentos han de ser más amplios y detallados, debiendo emitirse con una periodicidad inferior, como máximo semanalmente.

A continuación, presentamos los principales indicadores que se pueden incluir en los CM de los diferentes departamentos de un hotel (Amat y Campa, 2002).

A) Habitaciones. Los indicadores más habituales para el control de las habitaciones son los siguientes:

- Resultado operativo del departamento (*Gross Operating Income*, GOI) por habitación disponible.
- Resultado operativo bruto del departamento por habitación ocupada.
- Ingreso de habitaciones por habitación disponible (REVPAR de Habitaciones).
- Ingreso de habitaciones por habitación ocupada (REVPOR de Habitaciones).
- Número de empleados.

Gráfico 5
Propuesta de Cuadro de Mando para la Dirección de los Departamentos

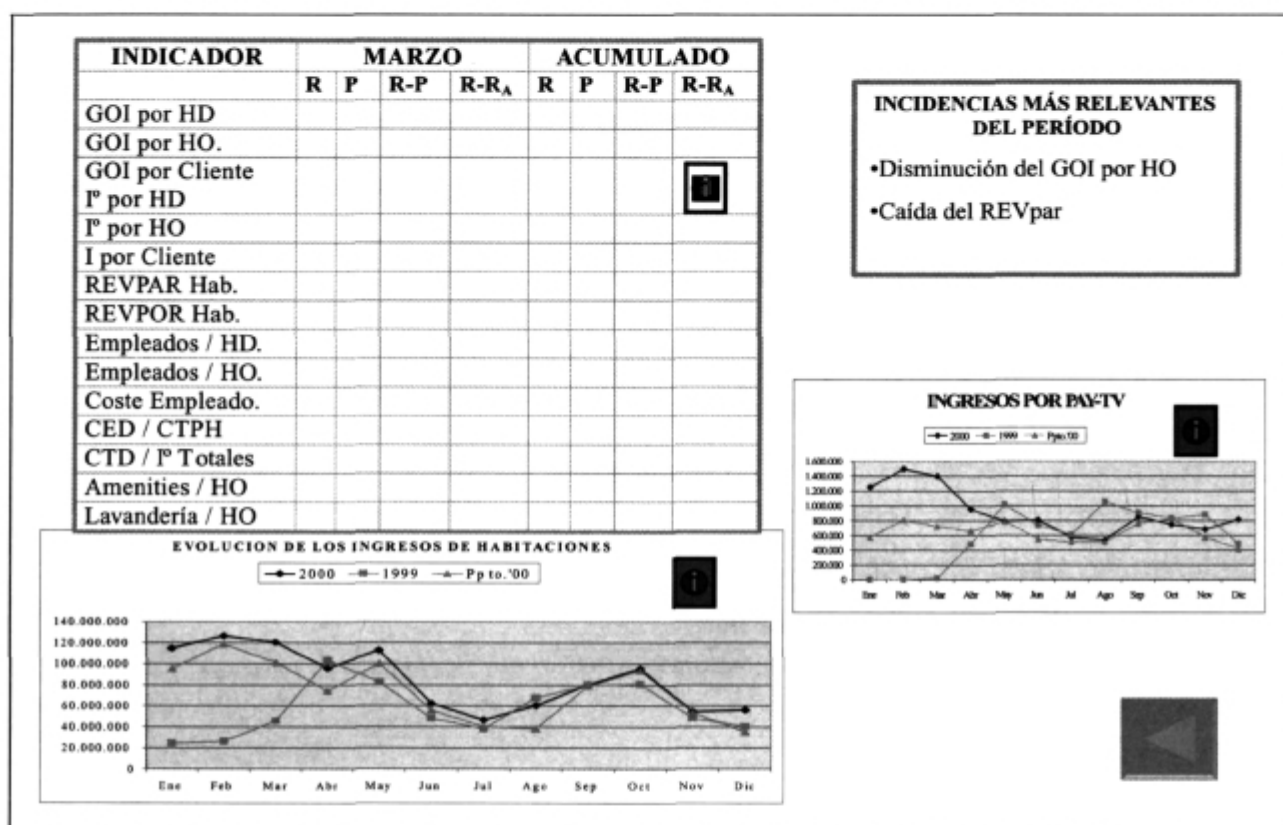


Fuente: Elaboración propia.

- Número de empleados por habitación disponible.
- Número de empleados por habitación ocupada.
- Coste medio por empleado. Es una indicación adicional del conjunto de los empleados asignados al departamento.
- Venta media por empleado.
- Comisiones de agencia por habitación ocupada.
- Costes de regalos de cortesía (*amenities*) por habitación ocupada.
- Coste de lavandería por habitación ocupada.

Gráfico 6

Propuesta de Cuadro de Mando para el Departamento de Habitaciones



Fuente: Elaboración propia.

Director del departamento

Periodicidad menor (semanal)

Información más específica del área y más detallada

Comentar algunos indicadores y los gráficos

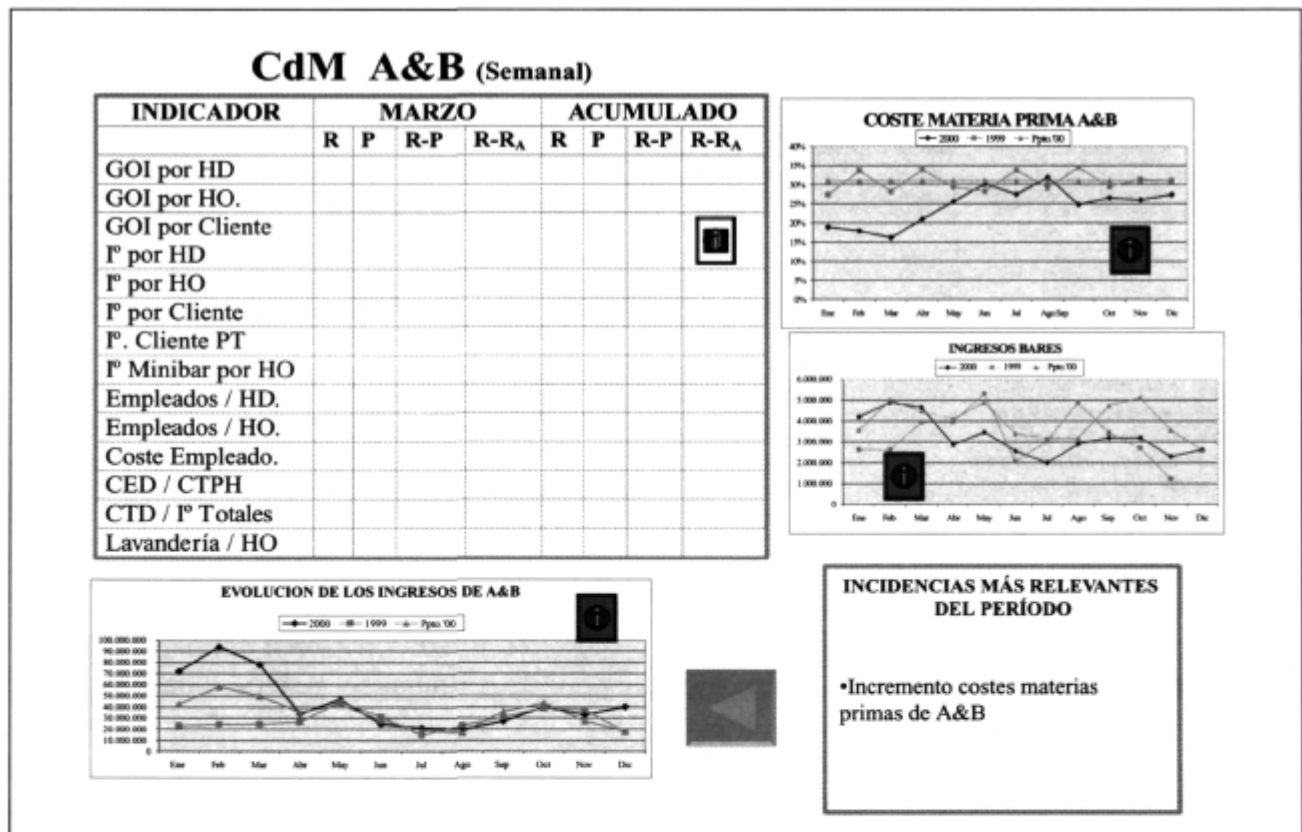
Información del período y acumulada

B) Alimentos y Bebidas. Para el análisis de este departamento pueden usarse los siguientes ratios:

- Resultado operativo del departamento de Alimentos y Bebidas por habitación disponible.
- Resultado operativo del departamento de Alimentos y Bebidas por habitación ocupada.
- Resultado operativo del departamento de Alimentos y Bebidas por cliente.

- Ingreso medio de Alimentos y Bebidas por cliente.
- Ingreso medio de Alimentos y Bebidas incluida en «paquete» por cliente.
- Ingreso medio de Alimentos y Bebidas extra por cliente.
- Ingreso medio de minibares por habitación ocupada.
- Porcentaje de coste de ventas total de Alimentos y Bebidas sobre ventas.
- Porcentaje del coste de ventas de comida sobre las ventas totales.
- Porcentaje del coste de las ventas de bebida sobre las ventas.
- Empleados que trabajan en el departamento de Alimentos y Bebidas.
- Porcentaje de costes de personal de Alimentos y Bebidas sobre ventas.
- Ingreso medio por empleado.

Gráfico 7
Propuesta de Cuadro de Mando para Alimentos y Bebidas

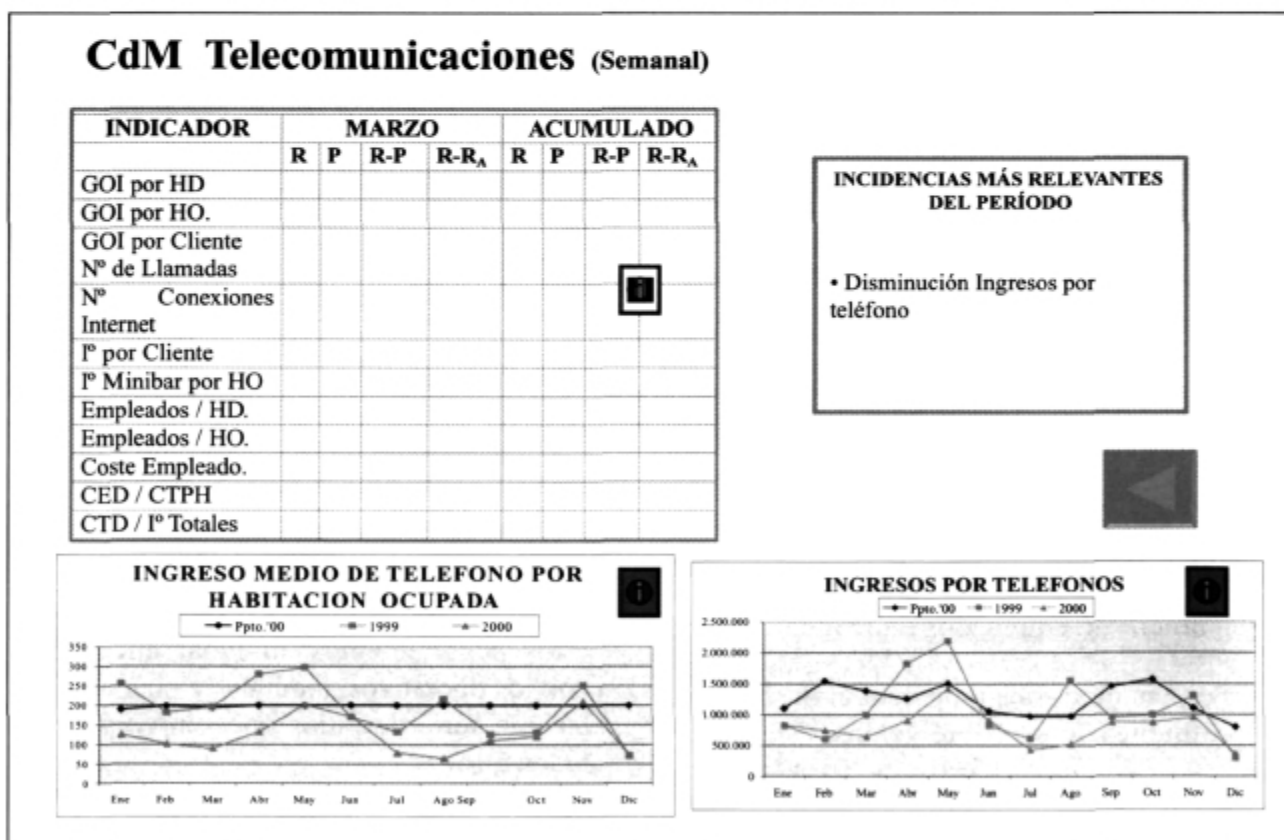


Fuente: Elaboración propia.

C) Tiendas. Para este departamento se pueden calcular los siguientes ratios:

- Resultado operativo del departamento de Tiendas (GOI) por habitación disponible.
- Resultado operativo del departamento de Tiendas (GOI) por habitación ocupada.
- Resultado operativo del departamento de Tiendas (GOI) por cliente alojado.
- Ingreso medio de Tiendas por cliente.
- Importe promedio de cada venta. También llamado *ticket* medio.
- Porcentaje de coste de las ventas de Tiendas sobre ventas.
- Número de empleados que trabajan en el departamento.
- Porcentaje costes de personal de Tiendas sobre ventas.

Gráfico 8
Propuesta de Cuadro de Mando para Telecomunicaciones



Fuente: Elaboración propia.

- Coste medio por empleado.
- Venta media por empleado.

D) Telecomunicaciones. Se pueden utilizar ratios como los que siguen:

- Resultado operativo del departamento de Telecomunicaciones (GOI) por habitación disponible.
- Resultado operativo del departamento de Telecomunicaciones (GOI) por habitación ocupada.
- Resultado operativo del departamento de Telecomunicaciones (GOI) por cliente.
- Número total de llamadas.
- Número de llamadas internacionales.
- Número de conexiones a Internet.
- Ingreso medio de teléfonos por habitación ocupada.
- Ingreso medio de teléfonos por cliente.
- Ingreso medio por llamada.
- Porcentaje de coste de las ventas de Telecomunicaciones sobre ventas.
- Número de empleados equivalentes.
- Porcentaje costes de personal de Telecomunicaciones sobre ventas.
- Coste medio por empleado.
- Venta media por empleado.

E) Parking. En este caso, los ratios pueden ser:

- Resultado operativo (GOI) del departamento de *Parking* por habitación disponible.
- Resultado operativo (GOI) del departamento de *Parking* por habitación ocupada.
- Resultado operativo (GOI) del departamento de *Parking* por cliente.
- Ingreso medio por habitación ocupada.
- Ingreso medio por cliente.
- Porcentaje de coste de ventas de *Parking* sobre ventas.
- Número de empleados equivalentes.
- Horas directas de personal.
- Porcentaje costes de personal de *Parking* sobre ventas.
- Coste medio por empleado.
- Venta media por empleado.

F) Departamentos Funcionales. Para estos departamentos, al igual que ocurre con los operativos, también se puede calcular una serie de ratios que son comunes a todos ellos:

- Resultado operativo (GOI) del departamento por habitación disponible.

- Costes totales del departamento sobre ventas totales.
- Número de empleados equivalentes.
- Coste medio por empleado.

Además, hay otros ratios más específicos en función del departamento de que se trate:

F.1) Comercial.

- Gastos de *Marketing* sobre ventas totales.

- Gastos de *Marketing* sobre ingresos totales de Habitaciones y de Alimentos y Bebidas incluidos en el paquete turístico.

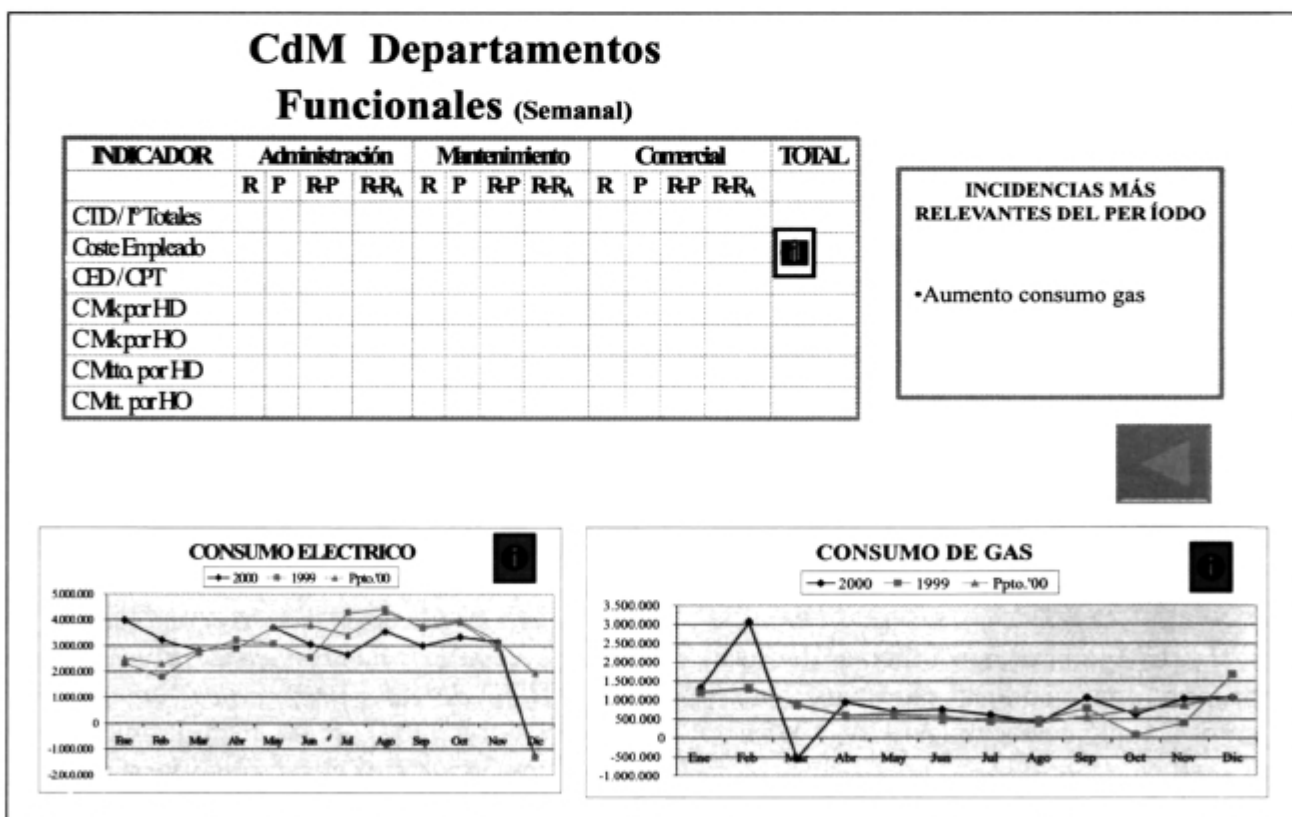
- Gastos de *Marketing* por habitación ocupada.

- Gastos de *Marketing* por cliente.

F.2) Administración.

- Comisiones por cobros con tarjetas de crédito sobre las ventas totales sin incluir las ventas a *Tour Operadores*.

Gráfico 9
Propuesta de Cuadro de Mando para Departamentos Funcionales.



Fuente: Elaboración propia.

F.3) Mantenimiento y Energía.

- Coste total de Mantenimiento por habitación disponible.
- Coste total de Mantenimiento por habitación ocupada. La variación respecto al anterior nos indicará la medida en que los gastos de mantenimiento son variables respecto a la ocupación del hotel.
- Coste de Mantenimiento de Piscina por habitación disponible.
- Coste de Mantenimiento de Piscina por habitación ocupada.
- Coste de Jardinería por habitación disponible. En este caso, no se considera por habitación ocupada, pues la variación de costes debería ser prácticamente nula.
- Coste de Energía por habitación disponible.
- Coste de Energía por habitación ocupada.

IV. EL CUADRO DE MANDO COMO HERRAMIENTA DE CONTROL DE GESTIÓN

El CM como herramienta de gestión proporciona ventajas para sus usuarios, entre las que destacan (AECA, 1998):

a) Permite la realización de un seguimiento periódico de los objetivos, planes y

presupuestos definidos por y para los responsables.

b) Contribuye a establecer un estado de alerta permanente sobre aquellas variables consideradas clave y sus desviaciones, procurando un equilibrio entre indicadores financieros y no financieros.

c) Ayuda a establecer pautas para corregir desviaciones y comprometen a los responsables en la ejecución de medidas correctoras.

d) Facilita la identificación de las causas de las desviaciones y su incidencia en la evaluación del desempeño del directivo.

e) Posibilita realizar un control previo de ejecución.

Además, entendemos que el potencial del CM como herramienta de gestión comparada (*benchmarking*) es alto. En este sentido, el USALI como sistema generalizado de asignación de costes y gestión hotelera es un elemento clave para estas prácticas de gestión comparada, ya que potencia la homogeneización y comparabilidad de la información.

La gestión comparada o *benchmarking* puede ser definida como «un proceso sistemático de medición comparada con el objetivo de alcanzar mejoras continuas a través del análisis de las mejores prácticas de gestión de los principales competidores» (Wöber, 2001, p. 4). Esta definición se corresponde con el *benchmarking* externo, es decir, la comparación entre una organización y sus principales competidores. No obstante,

este proceso se puede realizar también entre las diferentes empresas que componen una corporación, lo que se correspondería con el *benchmarking* interno.

En este sentido, la dirección de distintas cadenas hoteleras suelen usar tanto el *benchmarking* interno, es decir, la comparación de las mejores prácticas en las diferentes áreas (Siguaw y Enz, 1999) entre hoteles de la misma cadena (Tabla 3), como el externo mediante la comparación de sus indicadores de rendimiento con los de los hoteles competidores de similares características (Tabla 4). Para este último, se emplean informes sectoriales publicados por diferentes consultoras.

Como ejemplo de *benchmarking* externo para el caso de grandes cadenas hoteleras, presentamos la Tabla 4 en la que se muestra la cuenta analítica simplificada por categoría de hotel y por estancia en dólares.

Al margen de las ventajas potenciales que supone el empleo del CM como herramienta de gestión, algunos estudios que han analizado su contenido y utilización en la práctica empresarial, reflejan algunas limitaciones derivadas básicamente de su mal diseño y uso. Concretamente, una comparación sobre la utilidad de esta herramienta en empresas francesas y americanas ponía de manifiesto las siguientes debilidades (Gray y Pesqueux, 1993):

a) Se tienden a enfatizar las medidas financieras en detrimento de las no financieras, pues se ha puesto de manifiesto que a pesar de que las medidas no financieras son consideradas muy importantes para la

Alta Dirección, no se suelen recoger en los CM y si se recogen no son usadas.

b) Suelen ser excesivamente largos y tediosos.

c) Las desviaciones y tendencias analizadas se refieren a niveles de consecuciones de la propia compañía en el pasado y no se suelen establecer comparaciones con otras empresas excelentes del sector.

d) Las medidas no financieras contenidas en los CM suelen hacer referencia sólo a procesos internos, olvidando aspectos externos importantes para la gestión.

Por otra parte, el CM como herramienta multidimensional de gestión, ha recibido críticas derivadas de la falta de integración de indicadores no financieros (Amat y Dows, 1997; Kaplan y Norton, 1997), quienes señalan que:

a) Los directivos encuentran dificultades en relacionar las medidas no financieras y financieras que se recogen en sus CM. Esto puede ocasionar conductas disfuncionales derivadas de conflictos entre ambas.

b) Algunas de las medidas no financieras más populares que se recogen en la mayoría de los CM de las empresas (satisfacción del cliente, actitud de los empleados, tasas de defectos etc.), proporcionan información sobre el pasado y no sobre el futuro. Al no estar vinculadas con los resultados futuros impiden que se puedan extraer posibles recomendaciones.

Entendemos que para superar estos inconvenientes se ha de diseñar e implantar

Tabla 3
Análisis comparado del Departamento de habitaciones
para Cuatro Hoteles Similares pertenecientes a la misma cadena

Concepto	Hotel 1	Hotel 2	Hotel 3	Hotel 4
N.º Habitaciones Físicas / Día	601	490	340	462
N.º Habitaciones Físicas (HDE)	146.644	119.560	82.960	112.728
N.º Habitaciones Disponibles / Día	588	490	334	455
N.º Habitaciones Disponibles (100 x 100)	143.472	119.560	81.496	110.924
N.º Habitaciones Ocupadas	113.791	93.699	63.843	85.686
% Ocupación Habitaciones	79,31%	78,37%	78,34%	77,25%
Clientes 100 x 100	286.944	239.120	162.992	221.848
N.º Estancias	221.550	165.382	127.373	130.703
% Ocupación Clientes	77,21%	69,16%	78,15%	58,92%
N.º Medio Empleados Día	388,82	368,54	296,96	541,20
Coste Medio Empleado Mes	510,30	573,56	553,78	662,92
Estancias / Empleado Día	2,34	1,84	1,76	0,99
% Coste Personal / Ingresos	13,62%	14,17%	13,55%	19,89%
Total Ingresos	11.654.700	11.937.671	9.707.234	14.431.443
Resultado Explotacion (G. O. P.)	5.579.999	5.661.728	4.368.826	5.313.448
% G. O. P. / Ingresos	47,88%	47,43%	45,01%	36,82%
Beneficio Neto	4.721.323	4.679.232	3.513.677	4.239.754
% Beneficio Neto / Ingresos	40,51%	39,20%	36,20%	29,38%
Total Ingresos / Habitaciones Físicas	79,48	99,85	117,01	128,02
Total Ingresos / Habitaciones Disponibles	81,23	99,85	119,11	130,10
Total Ingresos / Habitaciones Ocupadas	102,42	127,40	152,05	168,42
Total Ingresos / Clientes Alojados	52,61	72,18	76,21	110,41
Total Ingresos / Empleado	122,85	132,75	133,97	109,29
Ing. Habitac. / habitac. Disponibles	44,28	41,84	64,32	59,55
Ing. Habitac. / Habitac. Ocupadas	55,83	52,75	82,11	77,09
G.O.P / Habitación Disponible	38,89	47,35	53,61	47,90
Beneficio Neto / Habitaciones Físicas	32,20	39,14	42,35	37,61
Beneficio Neto / Habitaciones Disponibles	32,91	39,14	43,11	38,22
Beneficio Neto / Habitaciones Ocupadas	41,49	49,94	55,04	49,48
Beneficio Neto / Clientes Alojados	21,31	28,29	27,59	32,44

Fuente: Documentación interna cadena Sevilla Mando (2002).

Tabla 4
Distribución de ingresos y gastos por categorías

Concepto	4* TI	5* TI	4*	5*
INGRESOS				
Habitaciones y pensión	39,5	48,6	36,6	58,2
Extras comida	1,7	1,4	6,4	12,7
Bebida	3,0	4,1	4,3	5,9
Banquetes	0,0	1,0	2,7	9,8
Teléfono	0,4	0,7	1,6	3,9
Tiendas y supermercados	2,4	1,1	0,5	1,5
Otros ingresos	1,1	3,9	1,6	5,9
TOTAL INGRESOS	48,1	60,8	53,7	97,9
GASTOS				
Personal	9,4	12,4	13,7	19,6
Alimentos y bebidas	9,2	10,2	6,4	10,3
Honorarios gestión	2,8	4,2	3,1	7,4
Reparación y conservación	1,6	2,4	2,0	3,6
Energía	3,6	4,0	3,7	6,3
Marketing y animación	1,4	1,6	1,5	2,5
Otros gastos	13,4	16,9	14,4	32,5
TOTAL GASTOS	41,4	51,7	44,4	82,2
MARGEN NETO	6,6	9,1	8,9	15,7

Fuente: Ernst & Young (2000, p. 15).

el CM de forma que se eviten y por tanto, se puedan aprovechar los beneficios potenciales del uso de esta herramienta de gestión.

V. IMPACTO DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES SOBRE EL CUADRO DE MANDO

En una economía de la información como la actual, la base de cualquier competencia

es el conocimiento, por lo que convertir rápidamente los datos y la información que pueda recopilar cualquier organización en conocimiento será muy importante para su futuro. Éste permitiría mejorar la toma de decisiones y, por tanto, el rendimiento organizativo. Así pues, la innovación en nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones se ha convertido en una fuente de ventaja competitiva para cualquier tipo de organización, básicamente, mediante el diseño y uso de sistemas de información que pueden alinearse con la estrategia de las

organizaciones para alcanzar una posición competitiva sostenible (Camisión, 2000).

En el caso de la industria hotelera, el impacto de las nuevas tecnologías de la información y comunicaciones está provocando un rediseño del negocio debido a un cambio en la dinámica competitiva y también en la forma en que interactúan los empleados y los clientes. En este sentido, Connolly y Olsen (2000, p. 73) afirman que «*el uso de estas nuevas tecnologías será el arma competitiva más importante para el sector hotelero en un futuro inmediato*». Por ejemplo, en el caso de la cadena Sol Meliá el uso de Internet permite que los clientes de un hotel puedan realizar reservas directamente. Por otro lado, en el Grupo Accor se está reduciendo personal mediante la implantación de procesos que facilitan el autoservicio, basándose en el empleo de nuevas tecnologías. Asimismo, en cualquier gran cadena hotelera se han implantado sistemas de gestión integrada que permiten conocer a tiempo real información sobre el rendimiento de los diferentes hoteles, lo que resulta crucial para mejorar continuamente a través del ejercicio del *benchmarking* interno.

En relación con el desarrollo de CM, López (1998) realiza una propuesta sobre la posibilidad de adaptar la tecnología hipermedia al CM, configurando lo que denomina como *CM Hipermedia*. Su propuesta radica básicamente, en la creación de una Intranet para poner de manifiesto las posibilidades que desde la perspectiva de la gestión empresarial, ofrecen estas tecnologías, entre las que destaca:

a) La información y los sistemas de acceso están controlados por un equipo de personas que conocen la empresa y que mantienen actualizada la base de datos de la organización.

b) En un sistema de estas características, se puede contrastar en poco tiempo la información que posee la empresa de sus distintos departamentos y de las diversas filiales que posea.

c) Es un sistema de adaptación sencilla para todos los componentes de la empresa, aunque requiere la vinculación de un sistema de ayudas para la correcta asimilación del mismo.

d) Se consigue asimismo una homogeneidad clara para cualquier tipo de informe que se demande en la empresa, con un complemento esencial como es la posibilidad de obtener relaciones gráficas para una mejor comprensión de las informaciones.

e) El capital humano tiene la gran ventaja que en ocasiones puede evitar grandes desplazamientos, además de que es posible compensar los problemas derivados del absentismo laboral mediante el trabajo desde casa o teletrabajo.

Por otro lado, en relación con el CM, el desarrollo experimentado en los últimos años por las tecnologías de la información y comunicación, constituye una fuente de nuevas oportunidades para mejorar los procesos de diseño y de su uso como herramienta de gestión.

Este proceso de mejora se puede apreciar en varios sentidos. Por un lado, la implantación de sistemas integrados de gestión y la expansión que están experimentando tanto las redes de información internas (*Intranet*) como las externas (*Internet*), mejoran el acceso a la información que se encuentra tanto en el interior de la empresa, como fuera de ella. La posibilidad de acceder rápidamente a los datos internos y externos mejora sensiblemente la calidad de la información al disponer de un mayor caudal de información y, sobre todo, mucho más oportuna.

Por último, el desarrollo de un conjunto de técnicas conocidas como minería de datos (*data mining*), podría suponer en un futuro, un mejor aprovechamiento de los datos almacenados, ya que facilitan la explotación de la información mediante el descubrimiento de relaciones, modelos y/o reglas que proporcionen al decisor información relevante (Asbrand, 1998). Al mismo tiempo, están apareciendo aplicaciones conocidas como agentes inteligentes (2), que permiten buscar y filtrar automáticamente la información relevante a través de las redes de comunicación para ser empleada posteriormente en el proceso decisional (King y O'Leary, 1996; Maes, 1994).

VI. CONSIDERACIONES FINALES

En este trabajo se presenta una propuesta de CM que pueda utilizarse como instrumento en los procesos de planificación y control por los responsables de las empresas hoteleras.

Para elaborarla, hemos partido del análisis del trabajo de García y Medina (1998) donde se analizan las necesidades de información para la planificación estratégica que manifiestan las empresas hoteleras españolas. A continuación, siguiendo a Amat y Campa (2003), hemos identificado los principales factores críticos de éxito, así como sus indicadores, para las diferentes áreas que pueden identificarse en un hotel.

Una vez realizado lo anterior, y teniendo en cuenta las ventajas y limitaciones del CM, hemos articulado nuestra propuesta en forma de pirámide teniendo como referencia una cadena hotelera. En ella se recogen los diferentes formatos y contenidos que habrían de emplear los distintos usuarios dentro de la organización en función del nivel de responsabilidad que ocupen.

Por último, hemos puesto de manifiesto las ventajas del empleo del CM como herramienta de gestión en las empresas hoteleras, tanto para la planificación, como sobre todo, para el control de gestión y la gestión comparada. Asimismo, hemos señalado la importancia del impacto del desarrollo y la difusión de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones para mejorar el diseño, la implantación y el aprovechamiento del CM.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA (1998): *Indicadores para la Gestión Empresarial*. Documento de Gestión n.º 19. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.

- AMAT, O.; DOWS, J. (1997): «Qué Es y Cómo se Construye el Cuadro de Mando Integral». *Harvard Deusto Finanzas & Contabilidad*, n.º 22, marzo-abril, pp. 22-26.
- AMAT, O.; CAMPA, F. (2003): Borrador del Documento «La Contabilidad de Gestión en las Empresas Hoteleras». Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.
- ASBRAND, D. (1998): «¿Está la Minería de Datos Lista para las Masas?», *Datamation (Edición española)*, enero, pp. 60-65.
- BONSÓN, E.; MARTÍN, M.ª P.; ESCOBAR, T. (2000): «La Mejora del Sistema de Información Contable mediante la Integración de las Tecnologías Emergentes», *Revista de Contabilidad*, n.º 6, julio-diciembre, pp. 21-48.
- CAMISÓN, C. (2000): «Strategic Attitudes and Information Technologies in the Hospitality Business: An Empirical Analysis». *International Journal of Hospitality Management*, vol. 19, pp. 125-143.
- CHENHALL, R., MORRIS, D. (1986): «The Impact of Structure, Environment and Interdependence on Perceived Usefulness of Management Accounting Systems». *The Accounting Review*, vol. LXI, n.º 1, pp. 16-35.
- CONNOLLY, D. J.; OLSEN, M. D. (2001): «An Environmental Assessment of How Technology is Reshaping the Hospitality Industry». *Tourism and Hospitality Research*, vol. 3, n.º 1, pp. 73-93.
- DANIELS, N. C. (1994): *Information Technology: The Management Challenge*. Addison Wesley. Wokingham.
- ERNST & YOUNG (2000): *Indicadores Económicos de la Industria Hotelera Española*. <http://www.ey.com>.
- GARCÍA, J. M.; MEDINA, D. R. (1998): «El Proceso de Formulación de Estrategias Deliberadas en las Cadenas Hoteleras Españolas: Una Evaluación Empírica». *Estudios Turísticos*, n.º 136, pp. 83-108.
- GIMENO, J. (1996): «El Cuadro de Mando como Sistema Informativo para la Gestión Empresarial». *Partida Doble*, n.º 68, pp. 36-46.
- GORDON, L. A.; NARAYANAN, V. K. (1984): «Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizational Structure: An Empirical Investigation». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n.º 1, pp. 33-47.
- GRAY, J.; PESQUEUX, Y. (1993): «Recent Evolution of the Tableau de Bord Systems: Comparison of Practices in a Few American and French Multinationals». *Revue Française de Comptabilité*, n.º 242, febrero, pp. 61-70.
- HOFER, M.; SHENDEL, J. (1977): *Strategic Formulation: Analytical Concepts*. St. Paul West Publishing. Londres.
- JOHNSON, G.; SCHOLES, K. (1997): *Dirección Estratégica. Análisis de las Organizaciones*. Prentice Hall. Madrid.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. (1997): *El Cuadro de Mando Integral*. Gestión 2000. Barcelona.
- KING, D.; O'LEARY, D. (1996): «Intelligent Executive Information Systems». *IEEE Expert*, diciembre, pp. 30-35.
- LÓPEZ, A. (1998): *El Cuadro de Mando y los Sistemas de Información para la Gestión Empresarial. Posibilidad de Tratamiento Hipermedia*. Monografía AECA. Madrid.
- MAES, P. (1994): «Agents that Reduce Work and Information Overload», *Communications of the ACM*, vol. 37, n.º 7, pp. 31-40.
- MIA, L.; CHENHALL, R. H. (1994): «The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n.º 1, pp. 1-13.
- OLSEN, M. D. (1999): «Macroforces Driving Change into the New Millennium: Major Challenges for

the Hospitality Professional». *Hospitality Management*, n.º 18, pp. 371-385.

OLSEN, M. D.; ROPER, A. (1998): «Research in Strategic Management in the Hospitality Industry». *Hospitality Management*, n.º 17, pp. 111-124.

PORTER, M. E. (1980): *Competitive Strategy*. The Free Press. Nueva York.

ROCKART, J. F. (1979): «Chief Executive Define their Own Data Needs». *Harvard Business Review*, marzo-abril, pp. 81-93.

SIGUAW, J. A.; ENZ, C. A. (1999): «Best Practices in Hotel Operations». *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, vol. 40, n.º 5, pp. 42-49.

WÖBER, K. W. (2001): *Benchmarking for Tourism Organizations: An eGuide for Tourism Managers*. National Laboratory for Tourism and eComerce. University of Illinois.

NOTAS

(1) Por ejemplo, los ingresos por tipo de habitación, los gastos por diferentes tipos de clientes, el grado de satisfacción de los mismos, los precios de los servicios prestados, la estructura de costes por departamentos, etc. También se demandará información externa relevante para la gestión del hotel, como pueden ser los precios y servicios de la competencia, y los cambios en los gustos de los clientes por razones sociales o demográficas, en la política económica de los gobiernos, en la situación económica en general, etc.

(2) El agente inteligente, partiendo de unas condiciones establecidas por su principal, se encarga de acceder, filtrar, evaluar y fusionar la información proveniente de múltiples fuentes heterogéneas de datos, por lo supone una mejora sobre los métodos empleados convencionalmente para realizar las búsquedas de información (Bonsón y otros, 2000).