

VIII CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

Título: Evaluación del desempeño según el contexto estratégico del negocio: Estudio de un caso en el segmento hotelero

Autores:

Marta Armenteros Díaz - E-mail: martaa@minrex.gov.cu. Teléf. (537) 830 1453

Elsa Peña Nazario – E-mail: elsamk@yahoo.es - Teléf. (537) 202 1983

Vicente Ripoll Feliú – E-mail: vicente.ripoll@uv.es

Vladimir Vega Falcón – E-mail: vladimir.vega@umcc.cu. Teléf. (537) 29 2915

Palabras claves: evaluación de desempeño, turismo, estrategias, variaciones

Contribución: Comunicación

Tipo de Contribución: La Gestión Económica de las Empresas y las nuevas Estrategias competitivas

Medios audiovisuales: Cañón para Power Point

Resumen

Título: Evaluación del desempeño según el contexto estratégico del negocio: Estudio de un caso en el segmento hotelero.

A tono con las actuales exigencias, provocadas fundamentalmente por el fenómeno globalizador de los mercados, ha hecho que las empresas que han decidido posicionarse y mantenerse en estos mercados se vean precisadas a introducir nuevas técnicas de gestión que le permitan ser más competitivas ante tales circunstancias.

La industria turística cubana no está exenta de esta problemática, los directivos están obligados a perfeccionar las técnicas de gestión que le permitan competir en el área, proyectando y aplicando estrategias adecuadas para lograr un posicionamiento competitivo. En este sentido cobra relevancia el enfoque que brinda la Gerencia Estratégica de Costos para lograr la coherencia entre el diseño, implantación y el control de las estrategias, con la información contable como facilitadora del desarrollo y la implementación de las mismas.

En el presente trabajo se mostrará cómo utilizar la información contable para analizar el cumplimiento de las estrategias trazadas para los productos – servicios que se brindan en una instalación turística, utilizando el enfoque brindado por la Gerencia Estratégica de Costos para la evaluación del desempeño atendiendo al contexto estratégico del negocio.

Introducción

La necesidad de lograr la reactivación de la economía cubana y su inserción en la economía internacional han sido, desde principio de la década de los 80, la línea de todo el conjunto de medidas y esfuerzos que en la política económica la dirección del país ha venido desarrollando.

Esta sola condición bastaría para explicar la exigencia de realización de cambios en las formas y métodos de la gestión empresarial, que permitan la utilización de modernas técnicas de dirección cimentadas en la práctica de organizaciones exitosas en el mundo contemporáneo que adecuándose a nuestras características, aprendidas y aplicadas por directivos y especialistas, posibiliten esa inserción sobre la base de garantizar mayores niveles de desempeño de la gestión de los procesos productivos en las organizaciones cubanas.

La estrategia para el proceso de inserción de Cuba en la economía internacional, favoreció el desarrollo del turismo internacional “por su dinamismo y capacidad para generar ingresos en moneda libremente convertible en plazos cortos y, con ello, reanimar otros sectores”¹

Hoy nuestro crecimiento económico esta vinculado, con fuerza, a los resultados de las actividades de este sector que se ha convertido en una de nuestras principales fuentes de divisa.

No obstante, el análisis de tendencias de algunos indicadores de la industria turística² para estos últimos años muestra que, motivado por diferentes causas (no solo por los acontecimientos del 11 de septiembre) el arribo de visitantes, que evidenció un comportamiento del 19% de crecimiento promedio anual entre 1990 y 1999 superando el millón de visitantes (1.170 millones), decreció en estos últimos tres años. No se cumplieron las cifras planificadas, obteniéndose un decrecimiento de 5% para el 2002 con respecto al anterior y, aunque su comportamiento en este primer trimestre del 2003 ha sido ascendente, con un crecimiento del 30% con respecto al primer trimestre del 2002, todavía se encuentra con 7 840 visitantes menos que para el mismo período que 2001 evidenciando que aún no se han recuperado las cifras de arribo del año 2001.

El comportamiento del ingreso medio por turista también muestra una permanente tendencia descendente. En 1995 por cada visitante se ingresaban 147.5USD y fueron reduciéndose hasta que en el 2001 la cifra fue de 104.6, o sea, casi un 30% menos.

El proceso inversionista mantuvo un sostenido aumento del fondo habitacional, alcanzando cerca de las 40 mil habitaciones al cierre del año 2002, para un crecimiento del 16.2, con

¹ Resolución Económica V Congreso PCC, parte: I Evolución Económica desde IV Congreso. Editora Política Pág. 2

² Comportamiento de algunos indicadores turísticos año 2002. Oficina Nacional de Estadística. Dirección de Turismo Comercio y Servicios. Enero 2003

relación al año 1995, lo que, necesariamente, ante la menor recepción de turistas, tiene una directa y negativa influencia sobre el nivel de ocupación habitacional en el turismo (Enero junio 2002, 54.6%).

Frente a esta situación, los directivos están obligados a perfeccionar las técnicas de gestionar los servicios que se brindan en las instalaciones turísticas, sin perder de vista las condiciones actuales del entorno donde se están moviendo, es decir desde una perspectiva estratégica, es hoy ineludible si en verdad se quieren alcanzar los objetivos priorizados para el Sector Turístico de disminuir los costos y lograr un mayor aporte neto y brindarle a los turistas un servicio de alta calidad que le permita a Cuba competir en el área, proyectando y aplicando estrategias que, teniendo en cuenta el posicionamiento competitivo, la interacción con el entorno y las capacidades que brindan los propios recursos de las empresas, sean factibles y convenientes para cada actividad.

En este sentido cobra relevancia el enfoque que brinda la Gerencia Estratégica de Costos para lograr la coherencia entre el diseño, implantación y el control de las estrategias, que permita un profundo conocimiento de la estructura de costos de la empresa y, de esta manera... “pueda ser de gran ayuda en la búsqueda de ventajas competitivas sostenibles”³.

Para mostrar como puede cumplir la información contable, su papel como facilitadora del desarrollo y la implementación de la estrategia empresarial, se desarrolla este trabajo de análisis de las alternativas estratégicas para los productos – servicios que brinda un hotel, con el objetivo de ofrecer un enfoque de la evaluación del desempeño atendiendo su contexto estratégico.

Desarrollo.

1. Caracterización del posicionamiento estratégico.

La organización estudiada es un Hotel, de 427 habitaciones, enclavado en la Ciudad de la Habana, perteneciente a uno de los grupos empresariales cubanos consolidados en el sector y que agrupa todas las actividades turísticas. De propiedad enteramente cubana funcionando bajo contrato de administración con una empresa hotelera extranjera y enfocada al turismo internacional, como un producto de ciudad de categoría Cuatro Estrellas, dirigido a segmentos de medio y altos ingresos.

El Hotel posee una estructura funcional para la organización de la actividad, control de las personas y de los procesos claves y la toma de decisiones en los aspectos funcionales fundamentales: Administración, Abastecimiento, Comercial, Eco- Financiera y las áreas de servicios, generadoras de ingresos: Alojamiento, Gastronomía, Recreación y Centro de Negocios.

³ Shank, Jonh K y Govindajaran V “Gerencia Estratégica de Costos, la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva. Grupo Editorial Norma. España 1997 Pág., 5.

La organización del Proceso Estratégico como procedimiento global para la toma de decisiones, da ahora sus pasos iniciales, mostrando solo aspectos dispersos del mismo como declaración de la misión y objetivos fundamentales por áreas de actividad sin contar con un Plan Estratégico General que sintetice los aspectos fundamentales del proceso de vínculo e integración entre los distintos elementos y procesos de la entidad y de ellos con su entorno.

Su Misión declarada y que constituye las aspiraciones de los altos directivos, se enfoca al crecimiento. Esta dirigida a brindar servicios personalizados, de alta calidad, orientados al confort del cliente, garantizados de la satisfacción de sus más exigentes solicitudes y que le permita la realización vinculada de actividades de negocios y ocio con alta tecnología y eficiencia.

Los objetivos planteados buscan el crecimiento de la participación en el mercado, el cumplimiento de sus planes de ventas y lograr la ampliación de los niveles de comercialización de sus servicios, fundamentalmente alojamiento, el crecimiento de los niveles de ocupación, ingresos turistas días, sobre la base del mantenimiento de altos niveles de calidad en la atención al turista y en la prestación de todos los servicios, con aumento de la tecnología y equipamiento en algunas de sus líneas de servicios, que permitan incrementar el valor añadido con actividades complementarias para la diferenciación, todo ello encaminado a garantizar altos niveles de satisfacción.

La gestión de su actividad, se ve influida, en el plano externo, por todas las características que, para Cuba, presenta el Sector Turístico en general, en etapa de crecimiento y expansión y, en lo fundamental, en el segmento hotelero, ámbito de actividad al que pertenece.

Estas características están referidas a aspectos que pueden estar influyendo en: el poder de decisión de los directivos a ese nivel, dada las funciones rectoras del Ministerio de Turismo de las políticas, regulaciones y control de la actividad; los objetivos y las estrategias que desarrollan dada la existencia de posibles diferencias de intereses entre propietarios y gerentes; en las implicaciones que agrega trabajar con distintos segmentos mercados internacionales que reflejan entornos con eventualidades diversas y exhiben diferentes comportamientos y; en las dificultades de su administración por el carácter cíclico o estacionario del consumo del servicio, todo lo cual lo convierte en un negocio de gestión muy compleja.

En el segmento hotelero del país aún no se presenta un nivel de competencia fuerte entre las cadenas. El estudio del mercado y el conocimiento de las operaciones y de los segmentos mercados de las instalaciones de la Cadena a que pertenece este Hotel, en Ciudad de la Habana, de los hoteles de otras cadenas y de la situación geográfica de los mismos, han permitido determinar que el grupo de rivalidad competitiva donde se mueve la organización es pequeño, (alrededor de 10 hoteles) donde mantiene la segunda posición en participación, con un nivel de ocupación, para el cierre 2002, del 53% frente a un 74% del que va en la primera posición del grupo y que pertenece a la cadena líder del segmento hotelero en Cuba (que representan los dos, comportamientos mayores que el

obtenido nacionalmente que fue de 51,7%)⁴ y con un ingreso por turistas días de \$54.20 frente a \$59.40 respectivamente.

El grupo empresarial posee su propia empresa de abastecimiento, lo que pudiera constituir una fuente de ventajas para sus instalaciones hoteleras, incluida la que se analiza. Sin embargo, por diferentes causas (que se salen del marco de este análisis), existen dificultades con los niveles necesarios de abastecimiento, que tienen que ser solucionados con diferentes proveedores, aumentando el poder negociador de los mismos, que ya de hecho, al ser limitados en el país, es fuerte en general en el sector.

Como ya hemos expresado, el hotel objeto de estudio, esta orientado al mercado internacional, con mayor participación de clientes europeos, fundamentalmente se ha ido posicionando en el mercado francés (que ocupa el 5to. lugar en visitantes por países nacionalmente) y el japonés, con niveles significativos de incrementos en su participación 2002/ 2001.

La oferta de servicios que desarrolla actualmente el Hotel en estudio no es muy amplia y no se diferencia mucho de las instalaciones que están dentro de su categoría. La Cartera de Productos / Servicios esta compuesta por cuatro líneas fundamentales, estas son⁵:

1. Servicio Básico: Alojamiento.			Servicios complementarios incorporados al alojamiento (solo segmento Huésped)
Habitaciones	Cantidad	Precios Usd.	
Individuales	120	110.00	Telefonía
Minusválidos	20	130.00	Servicios Habitaciones
Triples	125	150.00	Caja Seguridad
Dobles	143	130.00	Minibar
Suites Junior	15	170.00	TV por Cable
Suite presidencial	4	210.00	Lavandería
Total de Habitaciones	427		
% ocupación anual	43.8%		

- Elementos diferenciadores actuales:
Características del diseño y decoración de interiores, de estilo rústico, que brinda, según estudios realizados por los especialistas de la entidad con los clientes, mayor confort. Alta profesionalidad de su personal en contacto.
Distinción por su ubicación geográfica.
Habitaciones y estructuras “sin barreras” adecuadas para clientes minusválidos
- Potenciales:
Prevista y en ejecución un Complejo Turístico asociado que incluye Hotel 5 Estrellas y Apartahotel, lo que permitirá la ampliación de la oferta y aumento de la Imagen de Calidad.

⁴ Comportamiento de algunos indicadores turísticos año 2002. Oficina Nacional de Estadística. Dirección de Turismo Comercio y Servicios. Enero 2003.

⁵ Todas las tablas han sido confeccionadas a partir de los datos ofrecidos por la organización.

2. Servicio Restauración				Segmento mercado
Servicios	Tipo de servicio	Nivel Precios	Tipo de oferta	Huésped
Restaurante Especialidades	Base Derivado	Altos	Comida internacional	
Mesa Buffet	Base Derivado	Medios	Buffet	..
Snack Bar	Base Derivado	Altos	Comida y bebidas	..
Cafetería Piscina	Periférico	Medio/Alto	Bar y comida ligera	..
Lobby Bar	Base Derivado	Altos	Bebidas	..
Servicio Habitaciones	Complementario	Altos		Huésped
<ul style="list-style-type: none"> • Elementos diferenciadores: Restaurante de especialidades en comida francesa, único en su clase en la Ciudad, que ya empieza aumentar su notoriedad, según estudios realizados. • Dificultades. Precios altos en todas las modalidades gastronómicas, Inestabilidad de los insumos. 				

3. Servicios de Recreación			
Servicios	Tipo Servicio	Precio por asociado / día. Usd	Segmento del mercado
Gimnasio (equipos)	Base derivado	10.00	Todos los servicios están diseñados para dos segmentos: 1)Huésped 2)Asociados
Sauna	Complementario	-	
Vapor	Complementario	-	
Masajes	Periférico	8.00 / 15.00	
Piscina	Base derivado	8.00 / 5.00	
Canchas de Tenis	Base derivado	10.00 / 15.00	
Servicio de taquilla, Set de Toalla, aseo Agua purificada	Complementario	-	
Juegos de Ping Pong, waterbasket, polo, bádminton, voleibol de piscina.	Complementario	-	
Juegos de mesa (cartas, ajedrez, damas)	Complementario	-	
Show Artístico Piscina	Complementario	-	
Show Artístico Lobby Bar	Complementario	-	
Conjunto Musical Restaurantes	Complementario	-	
<ul style="list-style-type: none"> • Elementos de diferenciación que añaden valor a su oferta: Asesoría de instructores alto nivel, servicio gratuito de toalla, aseo y agua purificada para beber, Horario más extenso que sus competidores, tratamiento personalizado, dimensiones de la Piscina. • Dificultades: A mediano plazo los servicios complementarios se convierten en un costo añadido a costa de las utilidades de la línea de servicios 			

4. Servicio Centro Negocios			Segmentos
Servicios	Tipo Servicios	Precios	
Renta de Salones para actividades	Periférico de Base	Precios conveniados según servicios pedidos por clientes	1. Clientes organizacionales cubanos o extranjeros (C.O)
Salón JM 25 personas			
Salón JM 80 personas			
Salón AC 150 / 200 personas	Periférico		Huésped y C.O
Conexión Internet			Huésped y C.O
e- mail			Huésped y C.O
Fotocopia y skaners			Huésped y C.O
Encuadernación de documentos.	Periférico		Huésped y C.O
Elementos diferenciadores. Amplia oferta de servicios para la realización de Eventos Amplia capacidad de las instalaciones. Dificultades: Tecnología de los equipos			

La base general en la que hoy compite el Hotel es sobre la estrategia de **Diferenciación**, presente en todas las líneas de servicios que desarrolla. Esta estrategia la han enfocado buscando tener mayores precios en el mercado basado en el mayor valor o valor adicional que perciben los clientes, o vender a precios competitivos aumentando su participación.

Sin embargo, en muchos casos las decisiones escogidas para competir en productos o servicios dentro de una misma línea no han apoyado esta estrategia por no llevar los productos un alto valor añadido a casi todos los segmentos, o por no contar con procesos de servucción flexibles que enfatizan en las diferencias de servicios con respecto a sus competidores y, tampoco han sido diseñadas e implementadas estrategias alternativas de forma adecuada, con características que puedan complementar la estrategia anteriormente mencionada.

La dirección alternativa para desarrollar su estrategia (aplicación de la Matriz de Ansoff)⁶. Es la de crecimiento de productos actuales en nuevos mercados lo que significa el aumento de la participación y necesariamente, de los recursos materiales y financieros.

		PRODUCTOS	
		Actuales	Nuevos
MERCADOS	Actuales	PENETRACIÓN	DESARROLLO DE NUEVOS PRODUCTOS
	Nuevos	DESARROLLO DE NUEVOS MERCADOS	DIVERSIFICACIÓN

⁶ Kotler Phillip "Dirección de Marketing. Análisis Planificación y Control. Edición de Universidad Habana, pag 49

El desarrollo de mercados es una estrategia complicada, pues hay un porcentaje elevado del trabajo externo que no depende de la organización en su totalidad, por lo que el entorno es más influyente en estos casos, en esta fase de desarrollo se debe tomar uno o varios productos con los que ya la organización cuenta y buscar nuevos segmentos de mercado, nuevos servicios asociados al producto, es decir, nuevos usos al producto, en nuevas zonas geográficas, previo estudio de cómo aplicar la estrategia, lo que pudiera considerarse costoso, pero pueden obtenerse grandes beneficios.

La dirección del proceso fundamental transita, como hemos dicho, de un desarrollo de nuevos mercados hacia lograr en lo posible la diversificación relacionada, **el método** a utilizar por la empresa es el de las alianzas estratégicas, con otro grupo hotelero lo que puede convertirse en un factor clave de éxito para el de su estrategia básica.

El método fundamental para el crecimiento de las diferentes actividades ha sido el desarrollo interno, que le ha permitido aumentar experiencias y habilidades en muchas de las líneas de servicios que desarrolla aunque en un proceso lento y generando un costo elevado.

El Hotel debe mantener la “**estrategia genérica** de diferenciación”, que le permita utilizar precios sobre la base del valor adicional que perciben los clientes, con la aplicación también de la estrategia de “**enfoque**” para segmentos de mercado específicos o para líneas de servicios.

Es importante hacerle comprender a la gerencia del Hotel que atendiendo a la estrategia seleccionada (Diferenciación de servicios ó por liderazgos en costos) para posicionarse en relación con la competencia, hace que éstas tengan un impacto diferente en los resultados, y que no debe ser ignorada a la hora de efectuar los análisis de costos; en la práctica contable de algunas entidades turísticas se efectúan análisis de costos para la evaluación del desempeño sin tener en cuenta la estrategia elegida, es como si una cosa no tuviera que ver con la otra, claro está, esta claridad se gana cuando aparece el concepto de la gestión estratégica de costos, encaminada a evaluar la posición de los costos de una empresa, en coherencia con su estrategia y en relación con la de sus competidores, siendo su objetivo ... reducir los costos al mismo tiempo que se fortalece el posicionamiento estratégico elegido⁷.

2. Evaluación del desempeño con un enfoque estratégico.

Tradicionalmente, las instalaciones turísticas que han sido objeto de estudio se centran en los análisis de costos enfocados a los servicios, clientes y las funciones que realizan, permitiendo evaluar los desempeños, tomar decisiones correctivas y seguir de muy cerca los resultados obtenidos; sin embargo estos análisis de costos están más bien orientados hacia lo interno, por lo cual no toman en consideración el contexto estratégico en que se mueven.

⁷ Principios de Contabilidad de Gestión. Gestión Estratégica de Costos. AECA. No.23. 2001

Según el estudio realizado los desempeños son evaluados partiendo de la determinación y análisis de las variaciones en costos, a partir de los presupuestos de costos por áreas de negocio, midiéndose el grado en que se han cumplido los objetivos predeterminados y el nivel con que han sido utilizados los recursos en cada uno de los servicios prestados. Según la estructura funcional la tendencia es que cada responsable de área maximiza su desempeño, obviando en muchas ocasiones las metas de la instalación como un todo, es decir que no tienen muy claro el hecho de que las mediciones del desempeño se deben centrar en la reducción de los costos totales de la instalación en su conjunto, a través del análisis de la cadena de valor.

A pesar de que en la actualidad muchas organizaciones empresariales se valen de una combinación de mediciones de desempeño financieras y no financieras, el estudio realizado nos ha evidenciado que la gerencia se apoya exclusivamente en la financiera, sin embargo establecen controles de los procesos físicos para evitar la mala calidad, pero no han interrelacionado ambas medidas para realizar una evaluación de desempeño más eficaz, aspecto que se pone a consideración a través del siguiente ejemplo: en la cocina del restaurante, con frecuencia, el control se ejerce al observar a los trabajadores cómo manipulan, pesan, y pican los alimentos que van a elaborar a partir de una cantidad específica de platos, cada una de estas operaciones repercute evidentemente en una medida financiera en términos de **costos de elaboración**. Esta medida financiera es la que se toma para la evaluación del desempeño, incluso a este análisis se le puede añadir lo costoso que puede resultar para la instalación la mala calidad. El proceso de evaluación de desempeño puede ser perfeccionado con una medida no financiera en términos de **calidad**, ya que la atención está dirigida a los procesos físicos en busca de la mejora continua, y se detectaría con facilidad en qué parte del proceso está el problema.

A lo anterior se le añade lo planteado por Shank y Churchill⁸ a partir de sus 3 fases de pensamiento para el análisis de las variaciones, llegando a la conclusión que los análisis son mucho más integrales cuando se considera el marco estratégico en el proceso de evaluación del desempeño de la gerencia, pues establecen una interrelación entre participación de mercado, precios de venta y estructura de costos que tiene cada una de las líneas de negocio de la organización.

El enfoque ofrecido por estos autores para la evaluación del desempeño es mucho más integral que el utilizado convencionalmente, pues se logra una interrelación entre la estrategia establecida por la instalación y los resultados obtenidos en la gestión realizada.

El análisis que se presenta a continuación ha constituido una herramienta de trabajo importante para el proceso de evaluación del desempeño en la actividad de esta instalación hotelera.

A pesar de la experiencia que la gerencia tiene en los análisis convencionales basados en los presupuestos de costos por áreas de responsabilidad para evaluar el desempeño, aún no han logrado responder con certeza a inquietudes tales como:

⁸ Shank, J. K. y Churchill N.C. "Variance Analysis: A Management-Oriented Approach", The Accounting Review, Octubre 1977, pág. 950-57

1. ¿Cómo ganar más optimizando los recursos que poseen?
2. ¿Cuáles son los factores que han incidido en el aumento de los niveles de ingresos, acaso fue: por problemas presentados por los principales competidores, de la popularidad del servicio prestado o del crecimiento del mercado global?
3. ¿Cada línea de negocio está reflejando el resultado propio derivado de la estrategia planeada?
4. Los informes tomados como base para la evaluación del desempeño, ¿están midiendo realmente el desempeño del hotel?

Las respuestas a estas preguntas se podrán encontrar si se logra interrelacionar los análisis de los resultados obtenidos considerando el contexto estratégico del negocio.

Como punto de partida para este estudio fue utilizar el Estado de Resultados presentado en los Estados Financieros correspondientes al 31 de Diciembre de 2002, si enfocamos el análisis de las variaciones a nivel global, podemos inferir lo siguiente:

Análisis de las variaciones atendiendo al Estado de Resultados.

Cuadro 1

	Presupuesto	Real
Ventas	\$ 705 394 (100%)	\$ 808 512 (100%)
Costo de Venta	222 260 (31%)	252 302 (31%)
	<hr/>	<hr/>
Utilidad Bruta	\$ 483 134 (69%)	\$ 556 210 (69%)
(Menos)		
Otros gastos:		
Administración	72 190 (10%)	98 500 (12%)
Marketing	86 132 (12%)	60 365 (7%)

Abastecimiento	17 800 (2,52 %)	10 720 (1,32%)
Mantenimiento	10 180 (1,44 %)	14 830 (1,83%)
	<u>186 302 (26%)</u>	<u>184 415 (23%)</u>
Utilidad neta antes de impuesto	<u>\$296 832 (42%)</u>	<u>\$371 795 (46%)</u>

A la vista de los resultados obtenidos la alta gerencia podrá estar satisfecha con el desempeño, la utilidad real ha superado la cifra planificada en \$74 963, y como conclusión se podrá inferir lo siguiente:

1. El desempeño en ventas fue muy bueno, éstas superaron en \$103 118 por encima a lo planificado.
2. El control de costos es aceptable, su variación está dentro de los márgenes planeados, correspondiéndose con los niveles de ventas obtenidos.
3. Existe buen control sobre los costos de Marketing y Abastecimiento éstos están por debajo como porcentaje de las ventas.
4. La desviación en los costos de Mantenimiento y Administración se justifica a partir del aumento del nivel de ventas.

La relatividad con que se han analizado los resultados obtenidos (tomando como base el nivel de ventas alcanzado) hace que la evaluación global del hotel no tenga nada significativo, simplemente desempeño de ventas por encima de lo planificado. De esta forma tenemos un análisis que omite la función de la Contabilidad de Gestión como suministradora de la información necesaria para decidir la estrategia a seguir por la organización.

En muchas ocasiones estos resultados son engañosos y puede traer resultados nefastos para la instalación turística a mediano y largo plazo, sobre todo cuando no se tiene en cuenta el entorno en que se mueve la organización.

El informe brindado no está reflejando exactamente el desempeño que ha tenido el hotel en el período de análisis, sobre todo cuando el mismo tiene trazado estrategias de diferenciación, con implicaciones de crecimiento, en cada una de sus líneas de negocio lo que llevaría a un posicionamiento en este mercado tan complejo y dinámico.

Lo que sea capaz de lograr la gerencia en el mercado, a partir de una gestión eficiente, incidirá significativamente en los resultados de cada uno de los servicios que presta el hotel; planteándose entre otras cosas, si la elección del mercado ha sido la correcta en función de la estrategia trazada.

En primer lugar es importante conocer el Tamaño del Mercado donde compite este hotel, el cual tiene 10 competidores con las mismas características en el servicio que presta, asimismo es necesario que la gerencia dentro de su estrategia planificada tenga muy claro qué participación quiere tener en el mismo. Es importante aclarar que la información confiable y disponible sobre el Tamaño del Mercado y la Participación del Mercado está

disponible para algunos sectores, y para este caso ha estado a nuestro alcance por las investigaciones realizadas en diferentes instalaciones hoteleras.

En la literatura consultada la determinación de las variaciones de Tamaño de Mercado y de Participación de Mercado se ha formulado en la Industria, donde claramente se puede establecer una interrelación entre unidades vendidas y márgenes de contribución de esas unidades; sin embargo en nuestro caso al tratarse del Sector de los Servicios el Tamaño del Mercado está enfocado a las ventas totales o a su margen de contribución promedio para el segmento donde compite, es decir, en la actividad que estamos analizando es muy difícil expresar el Tamaño del Mercado en unidades, pues lo que se está vendiendo son servicios diferenciados según las líneas de servicio que desarrolla la entidad. Si queremos determinar las variaciones por estos conceptos sería del siguiente modo:

Contribución promedio del Mercado donde compite el hotel:

Plan	\$617 450
Real	897 022

Participación del Hotel en el Mercado:

Plan	12 %
Real	9 %

Por lo que la determinación de la variación en Participación del Mercado (PEM) vendría dada por:

$PEM = (\% \text{ de participación planificada en el mercado} - \% \text{ de participación real en el mercado}) \text{ Contribución promedio planificada del mercado.}$

$$PEM = (12\% - 9\%) \$ 617 450$$

$$PEM = \$18 523 \text{ Desfavorable}$$

La variación en Tamaño del Mercado (TM) vendría dada por:

$TM = (\text{Contribución promedio real del Mercado} - \text{Contribución promedio planificada del Mercado}) \times \% \text{ de participación planificada en el mercado}$

$$TM = (897 022 - 617 450) \times 12\%$$

$$TM = \$33 549 \text{ Favorable}$$

Para lograr una coherencia en el análisis de la Participación en el Mercado y del Tamaño del Mercado, ya que están determinadas para el hotel en su conjunto, se enfocan ambas variaciones en función de la incidencia que ha tenido cada línea de negocio en las mismas.

La variación desfavorable en Participación en el Mercado puede deberse a muchos factores en este caso las preguntas claves serían ¿los competidores introdujeron servicios superiores?, ¿existen problemas en la calidad del servicio ofertado que motivaron a los clientes a expresarse negativamente?, o ¿Ha disminuido la Participación en el Mercado porque el hotel ha perdido imagen frente a la competencia por no poseer elementos diferenciadores?.

La variación favorable en Tamaño de Mercado se debe a que este mercado está en crecimiento y desarrollo. A los efectos de la evaluación del desempeño se le presta mayor atención a la variación en Participación en el Mercado, porque se puede medir el nivel de desempeño frente a los principales competidores, mientras que la variación en Tamaño de Mercado está sometida a influencias externas a la organización y se escapa del control de los gerentes.

Con fines de abreviar, y sin perder de vista la esencia de este trabajo hemos escogido dos líneas de negocio: Alojamiento y Restauración por ser las áreas claves del negocio, y dentro de ellas seleccionamos los servicios de mayor influencia en los resultados. Estos servicios son: Alojamiento, Snak Bar, Lobby Bar y el Restaurante de especialidades.

Los cálculos de resultados de los diferentes servicios, muestran resultados que cambian completamente la visión que teníamos del hotel, a partir del Estado de Resultados mostrado anteriormente (Cuadro 1).

Para el análisis, omitimos el procedimiento de cálculo de las diferentes variaciones pues no es nuestro objetivo, lo que nos interesa es brindar el enfoque para la evaluación del desempeño. Tomando como punto de referencia el análisis de las variaciones utilizando un marco estratégico, tenemos que ir interrelacionando los resultados obtenidos en las variaciones con las estrategias formuladas para cada servicio seleccionado. (El Cuadro 2 contiene el resumen de las variaciones).

Los factores causales claves que han influido en el resultado total han sido: el Tamaño del Mercado, la Participación en el Mercado que ha tenido el hotel, los precios de venta, los volúmenes de venta, las mezclas de ventas y los costos, ahora bien, cómo se interrelacionan todos estos elementos en un proceso de evaluación de desempeño incluyendo las estrategias trazadas en el negocio?, eso es lo que exponemos a continuación.

Cuadro 2
Resumen de las variaciones en las líneas de negocio seleccionadas.

Servicios/Variaciones	Alojamiento	Snack Bar	Lobby Bar	Restaurante de Especialidades
Variación en Precio	--	2 780 F	-	4 300 F
Variación en Costos variables	3 150 D	6 700 F	7 560 D	18 250 D
Variación en Costos Fijos	2 120 D	8 380 D	3 985 F	7 100 F
Variación en Volumen Ventas	8 200 D	2 390 D	3 590 D	5 100 F
Variación en Mezcla de Ventas	7 670 F	5 320 D	10 600 D	2 140 F
Variación total	5 800 F	2 610 D	17 765 D	390 F

Cuadro 3
Variación de costos funcionales

Funciones	Presupuesto	Real	Desviación
Administración	\$ 72 190	\$ 98 500	16 310 D
Marketing	86 132	60 365	25 767 F
Abastecimiento	17 800	10 720	7 080 F
Mantenimiento	10 180	14 830	4 650 D

Alojamiento

Actividades de Operación

La variación desfavorable de los costos variables (\$3 150 D) y fijos (\$2 120 D) están en correspondencia con la estrategia de diferenciación. El aumento de los costos variables obedece al aumento de los insumos debido a que el nivel de ocupación está fundamentalmente concentrado en las habitaciones de mayor categoría, y por lo tanto de mayor confort y servicio, aunque se detectaron problemas con la calidad de los suministros a huéspedes.

Los costos fijos aumentan, a pesar de la disminución en salario del personal directo a la actividad, por la disminución de la capacidad ocupada. Estos aumentos se deben a la decisión de capacitación del personal eventualmente disponible.

Como se observa la actual situación de los costos continúa tributando a la estrategia de diferenciación.

Efecto total al resultado: \$5 230 D

Desempeño: Aceptable

Marketing

El nivel de ventas fue desfavorable con respecto al período anterior (\$8200 D), esto se conjuga con una reducción de la participación en un 3% (variación \$18 523 desfavorable). A pesar que el nivel de ocupación de este hotel se ha mantenido por encima del nivel de ocupación medio del sector (53% frente a 51,7%), a nivel nacional decreció un 5%, y esto está dado fundamentalmente por la reducción del arribo de turistas al país. Sin embargo el tamaño del mercado favoreció el panorama de las utilidades con una variación favorable de (\$33 549).

No obstante con un nivel del 53% de ocupación, frente a un 74% de su competidor más cercano en este segmento, no se justifica una disminución del presupuesto de Marketing, que resultaría importante para las acciones de marketing directo y promocional, buscando un nivel de notoriedad más alta para la instalación.

Desempeño: Deficiente

Administración

No se justifica el exceso de gastos (variación desfavorable de \$16 310D) de administración cuando se ha reducido el nivel de ocupación.

Desempeño. Deficiente

Abastecimiento

Atendiendo a la estrategia de diferenciación no deben decaer sus esfuerzos en establecer vínculos con los proveedores que le garanticen la calidad en los suministros, por lo cual no se justifica la variación favorable (\$7080) que presenta.

Desempeño: Deficiente

Mantenimiento

Por la categoría de la instalación se justifica la variación desfavorable (\$4 650). Se observa un cuidado y embellecimiento esmerado.

Desempeño: Adecuado

Snak Bar

Análisis de Operaciones

Variación favorable de costos variables (\$ 6700 F) que incide negativamente en la calidad percibida. Esto se corresponde con la adquisición de suministros de inferior calidad.

Reducir costos sin responder a la existencia de una verdadera ventaja competitiva interna (utilización de insumos de inferior calidad a la que se necesita para este tipo de establecimiento), ha creado un conflicto entre el diseño de la estrategia y el diseño del sistema de control de costos, por lo tanto la estrategia de diferenciación es difícil de implementar.

Se presenta una desviación desfavorable en costos fijos (\$8380D), ha incidido, fundamentalmente, un desaprovechamiento de la capacidad instalada. Ambos resultados no tributan a la estrategia de diferenciación del servicio ofrecido.

Marketing

La variación favorable de precios (\$2780F) obedece a un aumento del precio no justificado, pues realmente no existen elementos diferenciadores, en este servicio con respecto a la competencia.

Esto ha ocasionado el bajo posicionamiento en el mercado de este servicio incidiendo negativamente en los resultados de su participación (variación desfavorable en Participación de Mercado).

Para esta actividad sería recomendable el análisis de un cambio de estrategia por la de enfoque en costo, buscando mejor relación con los proveedores, nivel de estandarización del proceso o los productos – servicios que puedan ser fuente de una ventaja competitiva que le permita disminuir los altos precios.

La mezcla de ventas (desviación \$5320D) no se ha concebido adecuadamente, se vendieron los productos menos rentables. Evidentemente el resultado final de todo lo analizado se ve reflejado en las disminuciones de sus volúmenes de venta (desviación \$ 2 390 D).

No se justifica un ahorro en presupuesto de Marketing, evidenciándose la mala gestión del área de Marketing.

Desempeño: Deficiente

Administración

No se justifica el exceso de gastos (variación desfavorable de \$16 310D) de administración cuando existen tantos problemas en el funcionamiento de las áreas.

Desempeño. Deficiente

Abastecimientos

La calidad en los suministros ha atentado negativamente en resultados del área. Se denota falta de vínculos con los proveedores que le garanticen la calidad en los suministros, por lo cual no se justifica la variación favorable (\$7 080) que presenta.

Desempeño: Deficiente

Mantenimiento

Por la categoría de la instalación se justifica la variación desfavorable (\$4 650). Se observa un cuidado y embellecimiento esmerado.

Desempeño: Adecuado

Lobby Bar

Análisis de Operaciones

El resultado desfavorable en costo variable (\$7560 D) está en correspondencia con la estrategia de diferenciación, pero, no se corresponde con la disminución en los costos fijos (\$3985 F), que está obedeciendo a una decisión de disminución de capacidades y a la eliminación de algunas ofertas de servicios, evidentemente esto ha incidido en la disminución del valor añadido de la oferta global de este servicio (eliminación de las actividades musicales y de animación que hacían atractivo este punto de venta).

Desempeño: Deficiente

Marketing

La disminución del nivel de venta (\$3590D) está en concordancia con el deterioro de la imagen por pérdida de valor añadido y calidad en los insumos, lo cual está en completa contradicción con la estrategia prevista. La búsqueda de participación dañando la mezcla de productos (Desviación \$10600D), a pesar del mantenimiento de los niveles de precios (que pudiera ser atractivo para los clientes) daña considerablemente la posibilidad de la implementación de la estrategia diseñada.

Es aconsejable valorar un cambio en la estrategia competitiva buscando enfoque de costos que pueda tener su ventaja competitiva en una gestión de relación con proveedores mucho más favorables, buscando una relación precio-calidad más acorde con la categoría del servicio y al confort que presenta el Lobby Bar.

¿Por qué ahorrar en presupuesto de Marketing, existiendo tantos problemas de Marketing?.

Desempeño: Deficiente

Administración

No se justifica el exceso de gastos (variación desfavorable de 16310D) de administración cuando existen tantos problemas en el funcionamiento de las áreas.

Desempeño. Deficiente

Abastecimientos

La calidad en los suministros ha atentado negativamente en resultados del área. Se denota falta de vínculos con los proveedores que le garanticen la calidad en los suministros, por lo cual no se justifica la variación desfavorable (4 650) que presenta.

Desempeño: Deficiente

Mantenimiento

Por la categoría de la instalación se justifica la variación desfavorable (4 650). Se observa un cuidado y embellecimiento esmerado.

Desempeño: Adecuado

Restaurante Especialidades

Análisis de Operaciones

La variación desfavorable de costos obedece a la estrategia de diferenciación y al objetivo de crecimiento del servicio. Los costos que han aumentado son los variables para respaldar la compra de insumos de calidad que requiere la elaboración de platos acorde con a la imagen de especialización de este restaurante. La variación de costos variables ha sido de \$18 250 (Desfavorable) frente a una variación en costos fijos de \$7 100 (Favorable). El efecto neto al resultado es igual a \$11 150 (Desfavorable), lo cual se justifica con la creación de un producto de alta calidad.

Desempeño: Adecuado

Marketing

La variación en precio fue de \$4 300 Favorable, correspondiente con la estrategia de diferenciación y el enfoque a segmento mercado medio alto. A pesar de este nivel de precio alto el comportamiento de las ventas fue favorable, evidenciando una gestión aceptada y bien adecuada a los objetivos y estrategia para el servicio. Para este servicio el margen de contribución se vio afectado por la desviación desfavorable de la participación en el mercado. La mezcla fue favorable (\$2140 F) lo que se explica por la adecuada conformación de la cartera de productos.

Se corrobora el mantenimiento de la estrategia de diferenciación para este tipo de servicio. Existe una contradicción entre el ahorro en presupuesto de Marketing y los esfuerzos realizados para lograr la estrategia perseguida, ante la presencia de importantes competidores. ¿Por qué no se trabaja más para mejorar la participación y así esta área diferenciada alcance mayores márgenes de los que posee?

Desempeño: Deficiente

Administración

Se corroboró que una buena parte de la gestión está enfocada en esta área, descuidando el resto de las áreas.

Desempeño: Deficiente

Abastecimientos

Se corroboró que una buena parte de la gestión estuviese enfocada en esta área, descuidando el resto de las áreas.

Desempeño: Deficiente

Mantenimiento

Por la categoría de la instalación se justifica la variación desfavorable (\$4 650). Se observa un cuidado y embellecimiento esmerado.

Desempeño: Adecuado

CONCLUSIONES.

1. El análisis de las variaciones, representa un punto esencial para la evaluación del desempeño de los gerentes.
2. La variación en los resultados debe ser siempre objeto de análisis, enfatizándose en los factores causales claves que incidieron en la utilidad o pérdida del negocio, esto permitirá evaluar adecuadamente el desempeño del gerente.
3. Se pudo observar como las variaciones favorables no implicaban necesariamente un desempeño favorable; en forma similar ocurría con las variaciones desfavorables que no se traducían en desempeños desfavorables, sino que la evaluación del desempeño está en función del análisis resultante de la interrelación de los factores que originan las variaciones sin perder de vista el contexto estratégico del negocio que se esté evaluando.
4. Los cambios ocurridos en el entorno empresarial han demandado nuevas técnicas para gestionar la producción y los servicios, esto hace que los análisis de los resultados estén acorde con la evolución de los sistemas de gestión, en tal sentido, el análisis de los resultados será muy limitado si no se toma en consideración el contexto estratégico del negocio.

BIBLIOGRAFÍA

1. AECA No. 23 “Principios de Contabilidad de Gestión: Gerencia Estratégica de Costos”. 2001
2. Anuario Estadística 2003. Oficina Nacional de Estadística.
3. Govindarajan, Vijay; Shank, John, “Profit Variance Analysis: A Strategic Focus”. Issues in Accounting Education 1989.
4. Govindarajan, Vijay; Shank, John, “Concept in Strategic Cost Analysis”. Journal of Cost Management, 1989. 5-16
5. Horngren, Ch. T.; Foster G.; Datar, S.M. “Contabilidad de Costos: un enfoque gerencial”. Prentice Hall. Décima Edición 2002.
6. Kotler, Phillip. “Dirección de Marketing. Análisis, Planificación y Control. Edición Universidad de Habana.
7. Resolución Económica. V Congreso del PCC. Editora Política.
8. Shank, J.K.; Churchill N.C. “Variance Analysis. A management – oriented approach”. The Accounting Review. Octubre 1977. pp 950 - 957.