




CIENCIA CONTABLE: VISIÓN Y PERSPECTIVA

5 años de
de la PUCP



Capítulo 16

Libro homenaje
de la Facultad de Ciencias C



Óscar Alfredo Díaz Becerra
José Carlos Dextre Flores
Editores

BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
Centro Bibliográfico Nacional

657 Ciencia contable: visión y perspectiva / Óscar Alfredo Díaz Becerra, José Carlos Dextre Flores,
C4 editores.-- 1a ed.-- Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017
(Lima: Tarea Asociación Gráfica Educativa).
405 p.: il., diagrs.; 24 cm.

«Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP».
Incluye bibliografías.

D.L. 2017-15495
ISBN 978-612-317-308-1

1. Contabilidad - Ensayos, conferencias, etc. 2. Contabilidad - Normas 3. Contadores - Ética profesional 4. Auditoría - Normas 5. Finanzas públicas - Contabilidad 6. Contabilidad tributaria I. Díaz Becerra, Óscar Alfredo, 1962-, editor II. Dextre Flores, José Carlos, 1944-, editor III. Pontificia Universidad Católica del Perú

BNP: 2017-2877

Ciencia contable: visión y perspectiva

Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP

Óscar Alfredo Díaz Becerra y José Carlos Dextre Flores, editores

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

feditor@pucp.edu.pe

www.fondoeditorial.pucp.edu.pe

Diseño, diagramación, corrección de estilo
y cuidado de la edición: Fondo Editorial PUCP

Primera edición: noviembre de 2017

Tiraje: 500 ejemplares

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente,
sin permiso expreso de los editores.

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2017-15495

ISBN: 978-612-317-308-1

Registro del Proyecto Editorial: 31501361701192

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa
Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

APORTACIONES DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN AL *REVENUE MANAGEMENT*

Emma Castelló Taliani

El Revenue Management (RM) trata de maximizar el ingreso que se puede alcanzar con una capacidad fija productiva; así, su objetivo es optimizar la relación entre capacidad y beneficio, destinando la capacidad disponible a aquellos clientes que aportan más valor a la empresa. En este marco de actuación se suele aludir, constantemente, a la necesidad de generar una rentabilidad; a estos efectos solo se toman en consideración los costes variables, y en menor medida los costes fijos. Nuestro objetivo es identificar cuáles son las interrelaciones existentes entre la contabilidad de gestión y el RM en la búsqueda de la mayor eficiencia y efectividad económica de las operaciones desarrolladas por cualquier empresa.

Palabras clave: contabilidad de gestión; revenue management; gestión de costes.

1. CONCEPTO DE REVENUE MANAGEMENT

Conceptualmente, el *Revenue Management* —en adelante RM— trata de maximizar el ingreso que puede alcanzar una empresa con una capacidad fija de fabricación de un producto o de prestación de un servicio. El objetivo es destinar la capacidad instalada a aquellos clientes que aportan más valor a la empresa, asignándoles la capacidad adecuada. Asimismo, intentar conocer, anticipar y reaccionar al comportamiento del consumidor en función de maximizar los ingresos y beneficios.

Los investigadores han aplicado los principios del RM al campo de las empresas industriales (Huefner & Largay, 2008, p. 247). Los principios del RM ayudan a equilibrar la demanda y la oferta de manera más efectiva al direccionar las tres categorías de decisiones de gestión de demanda: estructural, precios y cantidad. Las primeras tratan de segmentar el mercado agrupando productos, fijando los términos de los acuerdos con los clientes (descuento por volumen, cancelaciones y las opciones

de devolución o de reembolso). Las decisiones de precio tratan de establecer diferentes categorías de producto variando los precios, así como los descuentos o bonificaciones ofrecidas en las diferentes etapas del ciclo de vida de los productos. La decisión de cantidad se refiere a si será aceptada o no una oferta de compra, y qué capacidad debe ser destinada a los diferentes segmentos, productos o canales de venta. Aunque estos son elementos que siempre han supuesto retos para la función comercial de cualquier empresa, lo que tiene de nuevo hoy día en el RM es que los avances en los modelos de decisión, combinados con la tecnología de la información para captar y procesar una vasta cantidad de datos, han permitido obtener una valiosa información que facilita que la empresa oriente su decisión final hacia lo óptimo.

La literatura especializada en investigación operativa contiene numerosos modelos de decisión de RM basados en modelos de concepción matemática y de administración de empresas. Estos modelos suelen basarse en suposiciones que limitan la generalización de las situaciones en las que se pueden aplicar. En relación con ello, Kimes establece cinco características que deberían presentar las empresas a fin de aplicar un adecuado RM (2005, pp. 4-5):

- Capacidad fija. Las empresas no pueden realizar cambios en la capacidad de manera fácil a fin de adecuarse a los niveles de demanda cambiantes. Esta condición es casi aplicable a cualquier empresa, por lo que no es realmente restrictiva.
- Una estructura de costes caracterizada por elevados costes fijos. Empresas que suelen mostrar esta estructura de costes tienen un alto apalancamiento operativo, por lo que la aplicación de las técnicas de RM permiten identificar qué precios pueden estimular las ventas y mejorar los resultados de la empresa.
- Inventario perecedero. Además de que la capacidad debe ser fija, la capacidad no utilizada no puede ser almacenada para un uso en el futuro. La noción de inventario se aplica, fundamentalmente, a la capacidad de servicio, no a los productos físicos que pueden ser almacenados y que son perecederos de una manera más lenta. Esta característica de perecedero se aplica a todos los servicios intangibles, incluidos servicios profesionales basados en el tiempo.
- Demanda variable a lo largo del tiempo. La mayoría de las aplicaciones RM suponen que la demanda varía a lo largo del tiempo y que debe tratar de impulsar esta demanda en períodos en los que la capacidad está infrautilizada.
- Capacidad de predicción de la demanda. Los medios de demanda variable deben ser predecibles, porque se supone que la empresa puede actuar sobre la demanda a través de la variación de los precios; para ello, se basará

en la capacidad de segmentar los clientes a fin de determinar qué clase de clientes podrían recibir las ofertas de precios bajos. Debido a que no se desea ofrecer precios bajos a los clientes que estarían dispuestos a pagar tarifas más altas, la empresa debe establecer restricciones en la aplicación de precios bajos a un segmento concreto de clientes.

Withiam (2001) expresa estas cinco condiciones en lo que él denomina las «Cuatro C» de la estrategia del RM: *Calendar* (capacidad para predecir la demanda), *Clock* (capacidad para vincular el momento de la demanda con el de la disponibilidad de prestación del servicio), *Capacity* (cantidad y configuración) y *Cost* (asociado a la propuesta de precios).

Tres de las cinco condiciones de Kimes (2005) son genéricas y pueden estar presentes en cualquier tipo de empresa: capacidad fija, demanda variable o incierta, y capacidad de predicción de la demanda segmentada por clientes. Sin embargo, Huefner y Largay (2008) mencionan que las dos condiciones más restrictivas son estructura de costes —en la que la primacía de los costes fijos, en gran parte, permiten que los costes sean ignorados desde una perspectiva de costes marginales— y la de inventario percedero. Si el RM es aplicado a una gran variedad de industrias, se debería incrementar la relevancia de los costes en las decisiones de RM, y considerar una mayor variedad de escenarios de inventario a fin de optimizar los recursos empresariales.

2. LA GESTIÓN DE INGRESOS EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

La literatura relacionada con el RM se ha desarrollado ampliamente fuera del ámbito de la contabilidad, pero las herramientas contables que están relacionadas con los ingresos, estimación y control del comportamiento de los costes, medición de los costes de oportunidad y análisis de las desviaciones son fundamentales para el éxito de su implantación. Aunque el ámbito de los precios suele verse como una parte de la disciplina del marketing, la necesidad de analizar tanto los ingresos como la estructura de costes muestra la importancia de la aportación que puede realizar la contabilidad de gestión a este respecto.

El análisis de los principales elementos que conforman el análisis del RM pone de manifiesto que, en lo que respecta a la contabilidad de gestión, debe buscarse un equilibrio entre tres factores: precio, capacidad-demanda, y costes. Tradicionalmente, la contabilidad de gestión ha centrado su atención en la gestión y racionalización de los costes debido, en gran parte, a los dos escenarios implícitos de este sistema de información. A saber, en épocas de bonanza económica, la empresa puede vender

todos los *outputs* (productos o servicios) que quiera, por lo que la optimización del resultado debe venir de la mano de la reducción de la estructura de costes. Por el contrario, en épocas de crisis, como difícilmente se puede actuar sobre los ingresos —dado que erróneamente se ha considerado que la empresa no puede actuar sobre ellos— la posibilidad de supervivencia económica lleva aparejada una racionalización de los costes.

La composición de los ingresos debería ser analizada a fin de identificar las posibles medidas que puedan ocasionar una modificación ya no solo en la estructura de los ingresos, sino también en la de los costes. El incremento de los ingresos, en cualquier organización, puede alcanzarse por medio de los siguientes factores:

- Mantenimiento de las ventas a los clientes que ya están en cartera (base de retención);
- Ventas ganadas a la competencia (cuota de mercado ganado);
- Nuevas ventas a partir de la expansión de los mercados;
- Presencia en mercados adyacentes utilizando las habilidades esenciales;
- Nuevas líneas de negocio no relacionadas con las habilidades esenciales.

Aunque el listado anterior debe categorizarse por segmentos de mercado, se podrían analizar los orígenes de los ingresos por categoría de producto, tales como productos existentes, productos renovados y productos nuevos. En cualquiera de estos casos no se puede obviar que la repercusión que cualquiera de estos cursos de acción tendría sobre la estructura de costes es más que evidente, por lo que la contabilidad de gestión deberá poner al servicio del RM la información precisa y detallada de las repercusiones que tendría cualquier decisión adoptada sobre la rentabilidad del producto, la del segmento de mercado e incluso la del cliente.

Sin duda, la decisión demanda-precio a la que se llegue mediante la aplicación del RM va a afectar de manera global o individualizada a factores de costes relacionados con diseño de producto, procesos productivos, sostenimiento de producto, sostenimiento de mercados y de clientes, apertura de mercados, entre otros muchos que, sin duda, pueden alterar la priorización de la función de ventas. Llegados a este punto, podemos aludir a las técnicas de contabilidad de gestión que pueden ayudar a desarrollar un análisis de los drivers de ingresos, como son *activity-based costing* (ABC), coste objetivo análisis de costes estratégico, cuadro de mando integral (CMI) medidas de ejecución no financieras y análisis organizacional causa-efecto, entre otros.

3. LA GESTIÓN DE COSTES EN EL RM

En el marco del RM, se alude constantemente a la necesidad de alcanzar una rentabilidad como resultado, lo que nos lleva a que el análisis debe ser comprensivo, lo cual implica ya no solo a los ingresos, sino también a los costes.

En la actualidad, los costes fijos suelen ser cuantiosos, tanto en las empresas industriales como en las empresas de servicios, debido fundamentalmente a la necesidad que tiene cualquier organización de contar con una infraestructura (técnica, física, y de capital humano) que permita a la empresa alcanzar una capacidad de trabajo.

Se ha mencionado que la empresa cuenta con una capacidad fija, lo que se configura como un factor restrictivo que, además, se caracteriza porque no es inventariable, lo que describe a la capacidad como limitada y perecedera. El sostenimiento de una capacidad lleva aparejada la asunción de unos costes que en su mayor parte no dependen de la actividad alcanzada, de ahí que tengan la consideración de costes fijos, e incluso de costes hundidos. Sin embargo, estos costes tienen diferentes implicaciones, desde el punto de vista de su incorporación en los cálculos de costes de los productos y servicios a los que están asociados. Lo que pretendemos explicitar es que estos costes, aparentemente fijos, por medio de la aplicación de una adecuada metodología de costes, concretamente del sistema ABC, van a permitir imputar la porción de costes de capacidad correspondiente a cada *output*, en virtud del consumo de factores que realice cada uno de ellos.

Además, la utilización que se haga de la capacidad instalada nos lleva a dos posibles escenarios: sobreactividad y capacidad ociosa. En los casos de exceso de actividad, ocasionado por un incremento notable de la demanda, la empresa incurrirá en unos costes adicionales que deberá asignar a los productos/servicios/clientes/mercados causantes del tal exceso. En otras ocasiones, esta capacidad actuará como cuello de botella, lo que obligará a identificar cómo optimizar los ingresos del factor limitativo y, por ende, del conjunto del proceso afectado. Quisiéramos destacar que, al aludir a la noción de capacidad, no solo se está haciendo referencia al área de producción sino a cualquier área que en la empresa esté interviniendo en la obtención de un *output*, en la atención a un cliente o en el mantenimiento de un mercado.

Los costes de oportunidad son cruciales para tomar decisiones en un programa de RM. Una vez que una unidad de capacidad limitada es vendida, esta no se puede vender de nuevo a un precio mayor. Sin embargo, una unidad de capacidad puede ser retenida en espera de obtener un precio mayor. En ambos casos, el coste de oportunidad es el beneficio perdido por la decisión adoptada en lugar de haber adoptado la mejor, u óptima, decisión.

Debido a que la mayoría de las aplicaciones de RM implican o conciernen a potenciales servicios que pueden expirar rápidamente con elevados costes fijos o hundidos, y reducidos costes variables o marginales, los costes de oportunidad muchas veces son tratados como si fueran cero, pero estos crecen en importancia a medida que se expande la aplicación del RM. A tal efecto se suele manejar la noción de coste total medio, que debe establecerse a partir de los denominados costes relevantes, lo que determina que deberán excluirse aquellos costes que no se vean afectados por la decisión adoptada. Cabe anotar que ello no necesariamente implica que se incorporen únicamente los costes variables, puesto que ciertas decisiones pueden afectar a los costes fijos.

La práctica de *overbooking* constituye un buen ejemplo. En este caso, la compañía aérea vende más billetes o tickets que sitios disponibles en la aeronave, intentando maximizar la utilización por anticipado de los que no se presentan en el embarque. Los costes de oportunidad de alcanzar la máxima utilización incluyen no solo la compensación a pagar a los pasajeros desplazados, o que no han podido volar, sino la cuantificación del efecto de insatisfacción de futuros ingresos.

BIBLIOGRAFÍA

- Huefner, Ronald J. & James A. Largay (2008). The role of accounting information in revenue management. *Business Horizons*, 51, 245-255.
- Kimes, Sheryl E. (2005). A strategic approach to yield management. En Anthony Ingold, Una McMahon-Beattie e Ian Yoeman (editores). *Yield management strategic for the services industries* (pp. 3-14). 2ª edición. Londres: Thomson.
- Withiam, Glenn (2001). The 4 C strategy for yield management. *Center for Hospitality Research Report*. Ithaca: Cornell University School of Hotel Administration.