

# **LA INFORMACIÓN CONTABLE PARA LA GESTIÓN EN LA EMPRESA HOTELERA: EL UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING INDUSTRY (USALI)\***

**José Moreno Rojas  
Rosario Martín Samper\*\***

## **RESUMEN:**

En este trabajo se analizan las características más relevantes del "Uniform System of Accounts for the Lodging Industry" (USALI). Se trata de un plan sectorial de contabilidad para las empresas hoteleras, ampliamente difundido y utilizado en los Estados Unidos y que en nuestro país ya está siendo implantado por parte de algunas cadenas hoteleras. El USALI, además de un modelo de imputación de costes, es una herramienta de gestión capaz de suministrar información relevante para la toma de decisiones, así como para evaluar, de manera comparable, los resultados de los hoteles dentro de una cadena o fuera de ella. Se estudian los orígenes del sistema, la estructura general de la cuenta de resultados así como la individualizada para cada departamento del hotel, además de los ratios generados más significativos. Finalmente, se presentan las conclusiones relativas a ventajas e inconvenientes de la utilización del USALI.

**PALABRAS CLAVE:** Sistema Uniforme de Cuentas. Gestión hotelera.

## **ABSTRACT:**

This paper analysis the most relevant issues of the "Uniform System of Accounts for the Lodging Industry" (USALI). This is a specific accounting standard for hotel enterprises, world wide employed in the EEUU and that in our country is being introduced by some hotel companies.

The USALI, is not only a model for assigning costs but also a management tool capable of reporting relevant information for decisional processes, and a model for evaluating, in a comparative way, the results of the hotels within a company or with other enterprises of the sector. We relate the system's origin, the general and individual profit and loss statements structure for each hotel's department and the more significant ratios generated. Finally, we outline the conclusions related to the advantages and disadvantages of USALI's usage.

**KEY WORDS:** Uniform System of Accounts. Hotel's management.

(\*) Original recibido en febrero de 2002 y revisado en septiembre de 2002.

(\*\*) Profesores del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla.

## 1. INTRODUCCIÓN

Como resulta sobradamente conocido, la actividad turística desempeña un papel de extraordinaria relevancia económica y social. Cualquier indicador que se tome al respecto no hace más que corroborar la veracidad de esta afirmación. Dentro de esta actividad debe destacarse el fuerte peso que representa la industria hotelera. Desde el punto de vista de la Contabilidad Financiera no existen en nuestro país normas particulares para las empresas hoteleras, aun cuando pudiera argumentarse que la actividad que desarrollan presenta especificidades que podrían justificar una normativa contable propia para estas empresas (Vacas, 2001, pp. 18-29). Lógicamente, desde la perspectiva de la Contabilidad de Gestión tampoco existe ningún tipo de normativa al respecto, pues es bien sabida la postura adoptada en su día de no ampliar al campo de la contabilidad interna el proceso de normalización contable.

No ha ocurrido lo mismo en Estados Unidos y el Reino Unido, países en los que resulta muy frecuente la elaboración de planes sectoriales<sup>1</sup>. La expresión sistema uniforme de cuentas tiene su origen en el término "uniform costing" (Mitchell y Walker, 1997, pp. 75-101), entendido como un conjunto de principios y métodos contables aplicables a un sector económico, que incluyen un vocabulario y clasificación de cuentas estándar, así como criterios uniformes de valoración, tratamiento e imputación de costes. El objetivo que se persigue al desarrollar y adoptar un sistema uniforme de cuentas es el de conseguir consistencia y uniformidad en las prácticas contables y en la información financiera suministrada por las compañías, mejorando por tanto el grado de comprensión de dicha información por parte de los usuarios de la misma. En cualquier caso debe destacarse que estas normas tienen la intención de complementar a los principios de contabilidad generalmente aceptados, más que reemplazarlos.

En Estados Unidos, desde el año 1926 hasta la actualidad, se han elaborado diversas ediciones de un plan sectorial para las empresas hoteleras conocido como Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI). La internacionalización y fuerte concentración por la que durante los últimos años viene atravesando el sector en España ha provocado que el USALI haya comenzado a implantarse, fundamentalmente por empresas con presencia en el continente americano que han visto en él, además de un modelo de imputación de costes, una herramienta de gestión capaz de suministrar información relevante para la toma de decisiones, así como para evaluar, de manera comparable, los resultados de los hoteles dentro de una cadena o fuera de ella, con independencia del país donde estén localizados y del régimen de explotación en que se encuentren.

En este trabajo describimos el USALI, centrándonos en su parte más extensa y novedosa cual es la relacionada con la contabilidad interna. Estudiaremos la estructura general de la cuenta de resultados así como la individualizada para cada departamento, amén de los ratios más significativos, presentando finalmente las conclusiones relativas a ventajas e inconvenientes de la implantación del USALI.

(1) Véase Gordon y Miller (1976, pp. 59-70), Waterhouse y Tressen (1978, pp. 65-76), Jones (1985, pp. 303-328), Hopper y Armstrong (1991, pp. 405-438), Tyson (1994, pp. 23-28), Hayes (1997, pp. 22-39).

## 2. ORIGEN DEL USALI

El Uniform System of Accounts for the Lodging Industry tiene su origen en el año 1926. En dicho año, con la idea de intercambiar experiencias, tuvieron lugar una serie de encuentros en Chicago entre profesionales de la hotelería y un grupo de profesionales de la contabilidad, designados para tal tarea por la Asociación de Hoteles de Nueva York. En estos encuentros se lograron acuerdos que derivaron en un plan de cuentas uniforme para el sector, que fue adoptado posteriormente por la Asociación Hotelera de los Estados Unidos y Canadá (Sánchez, 1999, p. XIV).

Desde 1926 se han publicado un total de 9 ediciones del USALI, reuniéndose en las mismas las necesarias modificaciones derivadas de la necesidad de adaptación del sistema a los cambios experimentados por el sector y a las recomendaciones y pronunciamientos de organismos contables tales como el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) y el Financial Accounting Standards Board (FASB). Su grado de difusión es tal que es el sistema recomendado por la International Association of Hospitality Accountants (IAHA), conocida actualmente como Hospitality Financial and Technology Professional (HFTP).

Hasta 1996, el sistema es conocido como Uniform System of Accounts for Hotels (USAH). A partir de esta fecha, en la que se publica la novena edición revisada, pasa a denominarse Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI): Sistema Uniforme de Contabilidad para la Industria del Alojamiento. Esta nueva edición es el resultado de unificar el USAH con el plan uniforme de contabilidad para pequeños hoteles y moteles Uniform System of Accounts and Expenses Dictionary for Small Hotels, Motels and Motor Hotels, que en 1961 editó por vez primera la American Hotel & Motel Association, con el apoyo de la National Association of Accountants (Vacas, 2000, p. 728).

## 3. OBJETIVOS Y ESTRUCTURA

El Sistema Uniforme de Cuentas para Hoteles tiene como objetivo la elaboración y presentación de información contable de forma estandarizada, con especial énfasis en los resultados de las diversas unidades de producción que componen el hotel. Además de un sistema contable útil para la toma de decisiones dentro de la empresa, es un instrumento que permite formalizar la estructura completa y la división departamental en la industria hotelera (Gray y Liguori, 1995, p. 217).

El USALI declara perseguir dos objetivos principales: (Oller, 1994, p. 56; Vacas, 2000, p. 728)

- Sencillez, al proporcionar un modelo simplificado, fácilmente utilizable por cualquier tipo de hotel, independientemente de su tamaño y categoría y comprensible por los usuarios de la información contable, tanto internos como externos.

- Comparabilidad, al facilitar un modelo uniforme y normalizado de presentación de resultados.

Por lo que se refiere a la estructura podemos diferenciar cinco apartados en el USALI, con el contenido que mostramos en la tabla siguiente: (HANYC, 1996)

**TABLA 1: ESTRUCTURA Y CONTENIDO DEL USALI**

ESTRUCTURA DEL USALI		
PARTE I	ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DIRIGIDOS A LOS USUARIOS EXTERNOS E INTERNOS.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Balance de situación.</li> <li>2. Cuenta de resultados.</li> <li>3. Estado sobre fondos propios.</li> <li>4. Estado de cash flow.</li> <li>5. Notas a los estados financieros.</li> <li>6. Estados analíticos departamentales.</li> </ol>
	INFORMACIÓN SOBRE OPERACIONES O SITUACIONES ESPECIALES.	<ol style="list-style-type: none"> <li>7. Estado analítico sobre el departamento "juegos de azar".</li> <li>8. Estado contable para hoteles explotados en régimen de "management".</li> </ol>
PARTE II	ANÁLISIS FINANCIERO	<ol style="list-style-type: none"> <li>9. Formatos alternativos de los estados financieros.</li> <li>10. Análisis de ratios y estadísticas.</li> <li>11. Análisis del punto muerto.</li> <li>12. Control presupuestario.</li> <li>13. Guía para la localización de algunos gastos en los departamentos operacionales (Responsability Accounting).</li> </ol>
PARTE III	REGISTRO DE LAS OPERACIONES.	<ol style="list-style-type: none"> <li>14. Codificación contable.</li> <li>15. Diario auxiliar para el registro de las operaciones más usuales.</li> </ol>
PARTE IV	CATÁLOGO DE GASTOS CLASIFICADOS FUNCIONALMENTE	
PARTE V	EJEMPLO SOBRE LA APLICACIÓN DEL MODELO	

De todas las partes del USALI la más desarrollada es la relativa a información analítica, concretamente a la obtención de las cuentas de resultados de cada uno de los departamentos en que se divide el hotel, así como la consolidación de todas ellas en una cuenta general de explotación. La información sobre cada departamento es completada con los ratios más significativos en el sector. Esta es la parte en la que nos centraremos por ser la más extensa y la que encontramos más relevante para la toma de decisiones de gestión. En el apartado relativo a información dirigida a usuarios externos hay que indicar que el contenido informativo de la memoria, según marca nuestra normativa contable, y el del USALI prácticamente coinciden, existiendo matices diferentes en cuanto a su ordenación y no en cuanto a su contenido (Sánchez, 1999, p. 5).

#### **4. PRINCIPIOS BÁSICOS DE FUNCIONAMIENTO EN LA DETERMINACIÓN DE LOS RESULTADOS. RESULTADOS GENERALES MÁS RELEVANTES.**

El USALI se extiende profusamente en el proceso interno de determinación de resultados, en el que se elaboran las cuentas de explotación de cada uno de los departamentos operacionales (generadores de ingresos) y una cuenta consolidada o general de resultados.

Los principios básicos de funcionamiento son los siguientes:

A.- Como afirma Vacas, el USALI formaliza la estructura y división departamental del hotel, basándose en la concepción de la actividad hotelera como la prestación conjunta de una serie de servicios, que participan en la rentabilidad del negocio. En la estructura organizativa del mismo cada uno de estos servicios se identifica con una área de responsabilidad. Cada una de estas áreas constituye un centro de beneficios que goza de una gran autonomía en cuanto a toma de decisiones y control (Vacas, 2000, p. 730).

El hotel se divide en dos grandes tipos de departamentos: operativos y funcionales.

- Los departamentos operativos son aquellos donde se desarrollan las actividades productivas del hotel (Gray y Liguori, 1995, p. 217). Existirán tantos departamentos operativos como servicios preste el hotel. Los departamentos que en su 9ª edición enumera el USALI son: Habitaciones, Alimentos, Bebidas, Telecomunicaciones, Lavandería de clientes, Garaje y aparcamiento, Campo de golf, Tienda de golf, Centro de salud, Piscina, Club de tenis, Tienda de tenis, Otros departamentos operativos y Alquileres y otros ingresos (denominado centro de ingresos, pues no incurre en gasto alguno) (HANYC, 1996).
- Los departamentos funcionales son aquellos que, siendo necesarios para la actividad del hotel, no generan ingresos. En estos centros se acumulan los costes de explotación comunes a varias actividades operativas y por ello son denominados también centros de coste. El USALI establece de forma orientativa los siguientes departamentos funcionales: Administración, Sistemas de información, Recursos humanos, Seguridad, Marketing, Transporte, Mantenimiento y reparaciones y Coste de energía (HANYC, 1996).

B.- El USALI sigue un modelo de imputación de costes Direct costing. Clasifica los costes en directos o asignables e indirectos o no asignables en relación con cada uno de los centros de responsabilidad en que divide su actividad. De esta forma cada centro lleva incorporados en su cuenta de resultados únicamente los costes asignables o directos. Los costes no asignables de la actividad estarán formados por los costes acumulados en los departamentos funcionales, que si bien son directos a sus respectivos departamentos funcionales, son indirectos para los departamentos operativos, por lo que se sumarán y se trasladarán a la cuenta consolidada o general de resultados, evitando de esta manera una distribución arbitraria, y, por tanto, escasamente relevante a efectos de análisis y control de gestión.

C.- El cálculo de resultados se realiza de la siguiente manera: (véanse Cuadros nº 1 y nº 2)

a.- Se calculan los márgenes brutos de cada departamento operativo (MBD), deduciendo de los ingresos netos de dicho departamento, los costes directos necesarios para obtenerlos (básicamente, coste de ventas).

b.- Se restan de los MBD los gastos de personal y otros gastos, con lo que se obtienen los márgenes netos de los departamentos (MND), también denominados como Gross Operating Income (GOI) de cada departamento.

c.- Se suman todos los MND o GOI, obteniendo el margen del hotel (MH), conocido como Gross Operating Income (GOI).

d.- Se suman todos los costes de cada uno de los departamentos funcionales, con lo que se obtiene el coste de cada departamento funcional (CDF).

e.- Se suman los CDF, obteniendo el total de costes de todos los departamentos funcionales (CTDF).

f.- Se resta del MH o GOI el CTDF, con lo que se obtiene el resultado de explotación denominado Gross Operating Profit (GOP) o resultado antes de honorarios de gestión y gastos fijos.

g.- Se deducen del GOP los gastos de honorarios de gestión, alquileres, tasas, seguros, gastos financieros y amortizaciones con lo que se obtiene el resultado antes de enajenación de activos (RaEA).

h.- Al RaEA se le suman o restan los resultados de enajenación de activos y se obtiene el resultado antes de Impuestos (RAI).

i.- Del RAI se deducen los impuestos sobre el beneficio y se obtiene el beneficio neto (BN) o Net Operating Profit (NOP).

### CUADRO Nº 1: CÁLCULO DE RESULTADOS (I)

DPTOS. OPERATIVOS	HABITACIONES	A + B	TELECOM.	.....	ALQUILERES Y OTROS
INGRESOS NETOS	INGRESOS NETOS	INGRESOS NETOS	INGRESOS NETOS	.....	INGRESOS NETOS
(COSTE DE VENTAS)		(COSTE DE VENTAS)	(COSTE DE VENTAS)	.....	
MÁRGENES BRUTOS (MBD)		= MARGEN BRUTO	= MARGEN BRUTO	.....	
(GASTOS DE PERSONAL)	(GASTOS DE PERSONAL)	(GASTOS DE PERSONAL)	(GASTOS DE PERSONAL)	.....	
(OTROS GASTOS)	(OTROS GASTOS)	(OTROS GASTOS)	(OTROS GASTOS)	.....	
GOI	GOI <sub>HAB</sub>	GOI <sub>A+B</sub>	GOI <sub>TELEC</sub>	.....	GOI <sub>AL y OT</sub>
GOI	GROSS OPERATING INCOME (GOI <sub>HOTEL</sub> )				

**CUADRO Nº 2: CÁLCULO DE RESULTADOS (II)**

GROSS OPERATING INCOME (GOI <sub>HOTEL</sub> )	
(COSTE DPTOS. FUNCIONALES) (CDF)	
ADMINISTRACIÓN	GASTOS PERSONAL + OTROS GASTOS
RECURSOS HUMANOS	GASTOS PERSONAL + OTROS GASTOS
MARKETING	GASTOS PERSONAL + OTROS GASTOS
MANTENIMIENTO Y SERVICIO TÉCNICO	GASTOS PERSONAL + OTROS GASTOS
OTROS DPTOS.FUNCIONALES	GASTOS PERSONAL + OTROS GASTOS
ENERGÍA	LUZ /AGUA/ COMBUST
= GROSS OPERATING PROFIT (GOP)	
- HONORARIOS DE GESTIÓN	
- ALQUILERES, TASAS Y SEGUROS	
- GASTOS FINANCIEROS	
- AMORTIZACIONES	
= RTDO. ANTES ENAJENACIÓN ACTIVOS (RaEA)	
+/- RTDOS. ENAJENACIÓN ACTIVOS	
= RTDO. ANTES IMPUESTOS (RAI)	
- IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	
= NET OPERATING PROFIT (NOP)	

D.- El proceso arroja tres márgenes que suelen centrar la atención de los gestores, a efectos de análisis de los resultados de su labor y de detección de desviaciones sobre los objetivos presupuestados<sup>2</sup>. Estos márgenes o resultados principales son:

a.- El GOI (Gross Operating Income) refleja el beneficio obtenido por parte de los departamentos operativos. El GOI total debe producir un beneficio suficiente para cubrir el resto de los costes indirectos acumulados en los centros funcionales<sup>3</sup>.

(2) Estos indicadores suelen usarse en estudios sectoriales tales como los publicados por Horwath Consulting España en 1999 y Mazars Turismo en 2000.

(3) El GOI expresado en porcentaje sobre ingresos en los hoteles españoles fue por término medio del 49,15% durante 1998 y del 52,44% durante 1999 (Mazars Turismo, 2000, p. 14).

b.- El GOP (Gross Operating Profit) es la magnitud clave para comparar las distintas tipologías de hoteles, considerando las diferentes áreas geográficas y la dimensión y categoría de los establecimientos. Es también la magnitud que representa el resultado de la gestión del director y su equipo, debido a que hasta la obtención del GOP todos los costes e ingresos que se producen son responsabilidad de la dirección. El GOP permite a nivel corporativo analizar la evolución de cada uno de los hoteles pertenecientes al grupo<sup>4</sup>.

c.- El beneficio neto, también conocido como Net Operating Profit (NOP), representa el resultado final del período, y surge como consecuencia de deducir del GOP una serie de gastos que no son responsabilidad de la dirección del hotel y que en muchas ocasiones varían en función de circunstancias tales como el régimen de explotación en que se encuentre el hotel, la fiscalidad existente en cada país, la estructura de financiación... En definitiva, circunstancias ajenas a la capacidad de gestión de la dirección.

## **5. CUENTAS DE RESULTADOS DEPARTAMENTALES.**

A continuación mostramos la cuenta de explotación de los departamentos que consideramos principales por tratarse de aquellos que suelen existir en la mayoría de los hoteles y que tienen un peso significativo en el resultado de los mismos.

### **5.1. DEPARTAMENTOS OPERACIONALES.**

#### 5.1.1. DEPARTAMENTO DE HABITACIONES. RATIOS MÁS SIGNIFICATIVOS.

##### 5.1.1.1. CUENTA DE RESULTADOS DEL DEPARTAMENTO DE HABITACIONES.

Este departamento desempeña un papel muy relevante, pues, en la mayoría de los casos, es el que más beneficio genera, amén del efecto positivo o negativo que su gestión transmite al cliente (Sánchez, 1999, p. 13). Durante 1999 los ingresos de habitaciones representaron por término medio el 61,39% del ingreso total del hotel y el 70,70% del GOI total (Mazars Turismo, 2000, p. 15).

La cuenta de resultados del departamento de habitaciones se obtiene después de deducir de los ingresos netos totales derivados del alojamiento los costes directamente asignables al mismo. Como la función que desempeña el departamento de habitaciones es de servicio puro, no existe en el mismo el concepto "coste de venta", por lo que únicamente se tomarán en consideración a la hora de elaborar su cuenta de resultados los gastos de personal y el grupo de costes directos agrupados como "otros gastos".

A continuación mostramos el formato de la cuenta de resultados del departamento de habitaciones:

(4) El GOP obtenido por la industria hotelera española en los ejercicios 1998 y 1999 expresado como porcentaje sobre ingresos fue del 27,7% y 31,99%, respectivamente (Mazars Turismo, 2000, p. 9).

**TABLA 2: CUENTA DE RESULTADOS DEL DEPARTAMENTO DE HABITACIONES**

HABITACIONES	Importe Ejercicio
INGRESOS	
Clientes individuales	
Empresas	
Grupos	
Otros	
Total ingresos	
- Descuentos	
INGRESOS NETOS	
- GASTOS PERSONAL	
Sueldos y salarios	
Complementos salariales	
Total gastos de personal	
- OTROS GASTOS:	
Material de oficina	
Televisión por cable/satélite/vídeo	
Artículos de limpieza, artículos uso clientes	
Atenciones a clientes	
Lencería, cristalería, cubertería, vajilla	
Formación	
Uniformes	
Otros	
Total otros gastos	
TOTAL GASTOS	
RESULTADO DEL DEPARTAMENTO (GOI)	

Fuente: HANYC, 1996, p. 34

### 5.1.1.2. RATIOS MÁS SIGNIFICATIVOS DEL DEPARTAMENTO DE HABITACIONES.

El USALI presenta una estadística departamental donde aparecen una serie de variables y ratios relativos a la explotación del hotel. La parte correspondiente al departamento de habitaciones es profusa, debido al efecto de arrastre hacia otros consumos dentro del hotel que esta actividad posee.

Los indicadores más significativos son los siguientes:

- Indicadores básicos: número de habitaciones del hotel, días abiertos del establecimiento, plantilla de personal total, número de clientes por habitaciones ocupadas (total clientes alojados / total habitaciones ocupadas por clientes), tiempo medio de estancia por cliente (total clientes alojados / total número de llegadas) y porcentaje de ocupación expresado como: (HANYC, 1996, p. 169)

$$\% \text{ habitaciones de pago ocupadas}^5 = (\text{N}^{\circ} \text{ hab. ocupadas y pagadas} / \text{N}^{\circ} \text{ hab. disponibles}) \times 100$$

- Ingresos y gastos: en este apartado se realiza un análisis en base a porcentajes verticales. Así, podemos destacar:
  - Porcentaje de beneficio del departamento de habitaciones sobre el total de ingresos.
  - Porcentaje de gastos de personal de habitaciones sobre el total de ingresos.
  - Porcentaje de ingresos de habitaciones sobre el total de ingresos.
- Tarifas medias: el concepto tarifa media da sentido al concepto porcentaje de ocupación, pues esta última variable resulta poco significativa si no se la pone en relación con los precios. Existen distintos tipos de tarifas:
  - Tarifa promedio por habitación (Average Room Rate o ARR) = Ing. netos totales de habit. / N° de habitaciones de pago ocupadas
  - Tarifa promedio por estancia<sup>6</sup> (Average Bed Rate o ABR) = Ing. netos totales de habit. / N° de estancias
  - Ingr. por habit. disponible (Revenue Per Available Room o REVPAR) = Ing. netos totales de habit. / N° de habit. disponibles

Lógicamente, la tarifa media irá disminuyendo conforme pasamos del ARR al REVPAR. Por ello es importante especificar a qué tipo de tarifa nos estamos refiriendo en cada caso, para no distorsionar las conclusiones.

- Indicadores sobre productividad. Podemos hablar fundamentalmente de: número de empleados por habitación disponible, número de empleados por habitación ocupada y número de empleados por estancia.

(5) Este mismo ratio puede establecerse para cada tipología de clientes: clientes individuales, grupos, empresas más significativas, etc...

(6) Hay que tener en cuenta que existen habitaciones, sobre todo dobles, que son vendidas a más de un cliente, por lo que en este caso resulta más adecuado contabilizar estancias.

5.1.2. DEPARTAMENTO DE ALIMENTOS Y BEBIDAS. INDICADORES Y RATIOS.

5.1.2.1. CUENTA DE RESULTADOS DEL DEPARTAMENTO DE ALIMENTOS Y BEBIDAS.

Este es un departamento que absorbe buena parte de los esfuerzos de gestión en una compañía hotelera. Entre otras, podemos destacar las siguientes razones: (1) es el departamento que genera mayores costes directos, (2) es el segundo departamento, después de habitaciones, por ingresos aportados y (3) las tareas que en él se realizan son las más complicadas y laboriosas (Sánchez, 1999, p. 28).

En la novena edición del USALI, como novedad más significativa respecto a la anterior, se prevé la separación de este departamento en dos, por un lado alimentos y por otro bebidas. Sin embargo, la imputación de costes de personal y otros gastos plantea problemas en cuanto al conocimiento de la parte asignable a alimentos y a bebidas, debido a que el personal es, en muchos casos, común a ambos departamentos, al igual que otros gastos. Las soluciones planteadas a este problema resultan arbitrarias y poco realistas. Por ejemplo, se sugiere que la vajilla y cubertería se asigne a alimentos y la cristalería a bebidas (Sánchez, 1999, p. 42). Esta cuestión, además de representar una dificultad, rompe con la filosofía del modelo de no realizar imputaciones en las que se apliquen criterios y divisiones artificiales.

**TABLA 3: CUENTAS DE RESULTADOS DE LOS DEPARTAMENTOS DE ALIMENTOS Y BEBIDAS**

ALIMENTOS	Importe Ejercicio	BEBIDAS	Importe Ejercicio
INGRESOS TOTALES		INGRESOS TOTALES	
INGRESOS		INGRESOS	
- Descuentos		- Descuentos	
INGRESOS NETOS		INGRESOS NETOS	
- COSTE DE VENTAS		- COSTE DE VENTAS	
Coste de los alimentos consumidos		Coste de la bebida consumida	
Menos: Coste de la comida del personal		Menos: Bebidas transferidas a "Alimentos"	
Menos: Alimentos transferidos a "Bebidas"		Más: Alimentos transferidos a "Bebidas"	
Más: Bebidas transferidas a "Alimentos"		Coste neto de ventas de bebidas	
Coste neto de ventas alimentos		Otros costes de ventas	
Otros costes de ventas		Total coste neto de ventas	
Total coste neto de ventas			

**TABLA 3: CUENTAS DE RESULTADOS DE LOS DEPARTAMENTOS DE ALIMENTOS Y BEBIDAS**

ALIMENTOS	Importe Ejercicio	BEBIDAS	Importe Ejercicio
MARGEN BRUTO EN VENTA DE ALIMENTOS		MARGEN BRUTO EN VENTA DE BEBIDAS	
OTROS INGRESOS		OTROS INGRESOS	
Habitaciones alquiladas para reuniones		Cubiertos	
Ingresos varios de banquetes		Cargos varios a clientes	
Cargos varios a clientes		Total otros ingresos	
Total otros ingresos		MARGEN BRUTO EN OTROS INGRESOS	
MARGEN BRUTO EN OTROS INGRESOS		- GASTOS	
- GASTOS		Sueldos y salarios	
Sueldos y salarios		Complementos salariales	
Complementos salariales		Total gastos de personal	
Total gastos de personal		Otros gastos:	
Otros gastos:		Cristalería	
Vajilla, cubertería		Lencería	
Lencería		Servicios contratados	
Servicios contratados		Música y animación	
Música y animación		Otros servicios	
Telecomunicaciones		Telecomunicaciones	
Formación		Formación	
Uniformes		Uniformes	
Otros		Otros	
Total otros gastos		Total otros gastos	
TOTAL GASTOS		TOTAL GASTOS	
RESULTADO DEL DEPARTAMENTO		RESULTADO DEL DEPARTAMENTO	

Fuente: HANYC, 1996, p. 42

## 5.1.2.2. RATIOS MÁS SIGNIFICATIVOS DEL DEPARTAMENTO DE ALIMENTOS Y BEBIDAS.

## A) Indicadores básicos:

*Restaurante*

- Número de plazas
- Número total de cubiertos servidos (almuerzos)
- Número de cubiertos pensión
- Número total de desayunos servidos
- Número de cenas pensión
- Número de cubiertos de banquetes y galas

*Banquetes*

- M2 totales y ventas por m<sup>2</sup>
- Número de cubiertos servidos y ventas por cubierto

*Room service*

- Ventas por habitación ocupada

*Salones*

- Número de plazas
- Ventas por plaza

## B) Ingresos y gastos:

En este apartado se realiza un análisis en base a porcentajes verticales de la cuenta de resultados, que nos permite comprobar el papel desempeñado por las variables más significativas. Su comparación con los datos de años anteriores facilita el conocimiento de la evolución de ingresos y gastos en alimentos y bebidas. Los ratios más habituales son:

- GOI Alimentos y Bebidas / GOI total
- Coste directo Alimentos y Bebidas / total ingresos Alimentos y Bebidas
- Coste directo banquetes / total ingresos Alimentos y Bebidas
- Coste Alimentos y Bebidas (excepto pensión) / total ingresos Alimentos y Bebidas
- Gastos de personal Alimentos y Bebidas / total ingresos Alimentos y Bebidas
- Otros gastos Alimentos y Bebidas / total ingresos Alimentos y Bebidas
- Ingresos Alimentos y Bebidas / total ingresos hotel
- Ingresos banquetes / total ingresos hotel

### C) Ratios de explotación:

Relacionados con los indicadores básicos, nos permiten analizar las ventas de alimentos y bebidas por estancias, así como los ingresos y costes medios alcanzados en el periodo de análisis y las rotaciones de inventario. El departamento de alimentos y bebidas desempeña un papel muy relevante, especialmente en hoteles vacacionales, en los que resulta frecuente la contratación por el cliente de media pensión o pensión completa. Se puede generar una gran cantidad de ratios, de entre los que destacamos los siguientes:

- Desayunos pensión por estancia =  $\text{Número de desayunos pensión} / \text{número de estancias}$
- Cubiertos pensión por estancia =  $\text{Número de cubiertos pensión} / \text{núm. de estancias}$
- Promedio ingresos comidas por estancias =  $\text{Ingresos comidas} / \text{número de estancias}$
- Promedio ingresos bebidas por estancias =  $\text{Ingresos bebidas} / \text{número de estancias}$
- Promedio ingresos A+B por estancia =  $\text{Ingresos A+B} / \text{número de estancias}$
- Coste desayuno pensión
- Coste cubierto pensión (comida y cena). Este dato, junto con el anterior, es proporcionado a nivel interno por el responsable de determinación de escandallos de platos y menús.
- Coste alimentos y bebidas / ingresos alimentos y bebidas
- Rotación de existencias =  $\text{consumo mensual de existencias} / \text{inventario medio de existencias}$
- Número de días de existencias en stock =  $\text{número de días del mes} / \text{rotación de existencias}$

#### 5.1.3. DEPARTAMENTO DE TELECOMUNICACIONES.

El departamento de telecomunicaciones aporta muy poca rentabilidad en la mayoría de los hoteles, siendo en muchas ocasiones incluso deficitario. No obstante, se trata de un servicio que debe ofertarse necesariamente al cliente. En la actualidad, las nuevas tecnologías de información y comunicación han abierto posibilidades de oferta de servicios en este ámbito que están mejorando los resultados de este departamento.

**TABLA 4: CUENTA DE RESULTADOS DEL DEPARTAMENTO DE TELECOMUNICACIONES**

TELECOMUNICACIONES	Importe ejercicio
INGRESOS	
- Descuentos	
INGRESOS NETOS	
- COSTE DE LAS LLAMADAS	
Locales	
A larga distancia	
Otros	
Total coste de las llamadas	
MARGEN BRUTO DEL SERVICIO	
- GASTOS	
Sueldos y salarios	
Complementos salariales	
Total gastos de personal	
Otros gastos	
Contrato del servicio	
Material de oficina	
Telecomunicaciones	
Formación	
Otros	
Total otros gastos	
TOTAL GASTOS	
RESULTADO DEL DEPARTAMENTO	

Fuente: HANYC, 1996, p. 54

#### 5.1.4. ALQUILERES Y OTROS INGRESOS.

Dentro de los departamentos operacionales se encuentra el denominado «Alquileres y otros ingresos», configurado exclusivamente como un centro de ingresos, al que se incorporan aquellos ingresos de actividades o servicios que no incurrir en coste alguno. A este centro corresponden los siguientes ingresos: (Vacas, 2000, p. 741)

- Arrendamientos: alquiler de locales propiedad del hotel para distintos usos extrahoteleros: clubes, oficinas, tiendas, etc...
- Concesionarios: espacios ubicados en el recinto del hotel y subcontratados a terceros para la prestación de servicios que forman parte de la oferta hotelera, como tiendas de regalo, salones de belleza, etc..., pero que no suelen ser explotados directamente por el hotel.
- Comisiones recibidas por: alquiler de coches, películas de vídeo, máquinas expendedoras, lavanderías, etc...

#### **5.2. RESULTADOS DE LOS DEPARTAMENTOS FUNCIONALES.**

En los departamentos funcionales se acumulan dos grupos de costes asignables: Gastos de personal y Otros gastos, excepto en el denominado "Centro de energía", donde se agrupan los consumos de agua, electricidad y combustibles.

A continuación, por limitaciones de espacio, mostramos los gastos totales de dos de los departamentos funcionales más habituales en los hoteles españoles. La formación del gasto de los demás departamentos se realiza de manera idéntica al departamento de administración que mostramos a continuación:

**TABLA 5: DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN Y GASTOS GENERALES**

	Importe ejercicio
GASTOS DE PERSONAL	
Sueldos y salarios	
Complementos salariales	
Otros	
OTROS GASTOS	
Comisiones de tarjetas de crédito	
Procesamiento de datos	
Derechos y suscripciones	
Oficina ejecutiva	
Recursos humanos	
Auditoría interna	
Sistemas de información interna	
Correos, telegramas y teléfono	
Honorarios profesionales	
Transporte, viajes y entretenimiento	
Otros	
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y GENERALES	

Fuente: HANYC, 1996, p. 95

**TABLA 6: DEPARTAMENTO DE ENERGÍA**

	Importe ejercicio
COSTES ENERGÉTICOS	
Electricidad	
Combustibles	
Gas	
Agua	
Otros	
ABONOS:	
Recuperación de otras entidades	
Cargos a otros departamentos	
COSTES NETOS ENERGÉTICOS	

Fuente: HANYC,1996, p. 122

## 6.- CONCLUSIONES.

El USALI presenta evidentes ventajas en el ámbito de la gestión hotelera, tales como:

- Puede ser aplicado a cualquier hotel, con la salvedad de que se hagan las adaptaciones necesarias para que coincida con la normativa contable vigente en cada país. Su implantación supone un coste mínimo cuando se tiene implementado un buen soporte informático de contabilidad financiera, ya que sólo requiere adaptarse a la codificación empleada en la misma.
- Proporciona uniformidad en la división de los departamentos y en la clasificación de las cuentas de balance y de resultados.
- Permite establecer comparaciones entre diferentes hoteles, sean gestionados de forma independiente o a través de cadenas hoteleras, aún cuando éstos se encuentren en zonas geográficas diferentes. La comparación entre hoteles puede ser útil tanto para el análisis financiero como para el análisis de la gestión y de los resultados.
- Es una herramienta útil para ejercer el control presupuestario dentro del hotel, ya que al desglosar la información por departamentos permite el control individualizado de sus resultados. Los ratios y estadísticas que suministra permiten la elaboración rápida de Cuadros de Mando, con la consiguiente utilidad para el equipo directivo en sus tareas de gestión y control. Igualmente, favorece la negociación para formular los objetivos presupuestarios, al suministrar información objetiva y escasamente arbitraria.
- Permite que se disponga de una guía permanente de los objetivos y de la medida en que los mismos se están alcanzando, por lo que facilita el autocontrol y retroalimentación en la empresa.
- Cuando se implanta junto con un sistema de retribución variable se convierte en un mecanismo objetivo y fácil que agiliza la comunicación y entendimiento, evitando las posibles fuentes de conflicto entre el personal de la empresa.

En cuanto a posibles limitaciones del sistema podemos señalar: (Kwansa y Schmidgall, 1999, p. 94; Sánchez, 1999, p. XVII)

- No puede satisfacer todas las necesidades operativas.
- Es un sistema excesivamente rígido.
- Puede no ser aplicable en todos sus aspectos a todas las empresas de alojamiento.
- No es posible hablar con exactitud de la rentabilidad de los Departamentos, ya que no distribuye entre ellos más que gastos e ingresos supuestamente directos, que en muchas ocasiones solamente han sido definidos como tales por consenso.

- Puede dar lugar a conflictos entre Departamentos, en la medida en que existan decisiones de la dirección, tomadas desde una visión de conjunto de la compañía, que afecten al GOI de dichos Departamentos. Piénsese en el caso de una acción promocional consistente en ofrecer a la clientela un descuento en la estancia condicionado a realizar el almuerzo o cena en el restaurante. Dicha acción genera automáticamente un descenso en la rentabilidad del Departamento de Habitaciones y un aumento en la del Departamento de Alimentos y Bebidas, produciéndose el conflicto anteriormente mencionado.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- GORDON, S.A. y MILLER, D. (1976): "A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 1.
- GRAY, W. S. y LIGUORI, S.C. (1995): *Hoteles y Moteles: Administración y funcionamiento*, Trillas, México.
- HAYES, D. (1997): "The Contingency Theory of Management Accounting", *The Accounting Review*, vol. 52.
- HOPPER, T. y ARMSTRONG, P. (1991): "Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16.
- HORWATH CONSULTING ESPAÑA (1999): *La Industria Hotelera Española*, Horwath Consulting España, Barcelona.
- HOTEL ASSOCIATION OF NEW YORK CITY (HANYC) (1996): *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, 9ª edición, Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, Michigan, USA.
- JONES, C.S. (1985): "An Empirical Study of the Evidence for Contingency Theories of Management Accounting Systems in Conditions of Rapid Change", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10.
- KWANSA, F. y SCHMIDGALL, R. S. (1999): "The uniform system of accounts for the lodging industry", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Ithaca, Diciembre.
- MAZARS TURISMO (2000): *La Industria Hotelera Española*, Mazars Turismo, Barcelona.
- MITCHELL, F. y WALKER, S.P. (1997): "Market Pressures and the Development of Costing Practice: The Emergence of Uniform Costing in the UK Printing Industry", *Management Accounting Research*, vol. 8, nº 1.
- OLLER NOGUÉS, J. (1994): *Contabilidad de Costes (Agencias de viajes, Hoteles, Camping)*, Síntesis, Madrid.
- SÁNCHEZ MATEOS, I. (1999): *Adaptación del "Uniform System" a los Hoteles en España*, Editorial Puzzle, Madrid.
- TYSON, T. (1994): "Collective Bargaining and Cost Accounting: The Case of the U.S. Men's Clothing Industry", *Accounting and Business Research*, vol. 25, nº 97.
- VACAS GUERRERO, C. (2000): "Sistema uniforme de contabilidad para la industria del alojamiento: un modelo anglosajón de planificación contable", *Técnica Contable*, octubre.
- VACAS GUERRERO, C. (2001): "La normalización contable en el sector hotelero", *Partida Doble*, nº 127, noviembre.
- WATERHOUSE, J.H. y TRESSEN, P. (1978): "A Contingency Framework for Management Accounting Systems", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3.