

Marta Camós Paz

LA CONTABILIDAD EN EL SECTOR HOTELERO

Treball Fi de Carrera

dirigit per

Ramón M^a SOLDEVILA DE MONTEYS

Universitat Abat Oliba CEU

FACULTAT DE CIÈNCIES SOCIALS

Llicenciatura en Administració i Direcció d'Empreses

2009

Resumen

Estudio sobre la contabilidad en el sector hotelero enfocado a conocer y analizar los distintos tipos de contabilidad existentes para este sector.

A través de este trabajo se podrá tener una visión general de las distintas contabilidades existentes, los métodos de contabilización de costes, los soportes auxiliares necesarios para la contabilidad y gestión de un hotel, etc...

Además, se podrá tener una clara visión del sistema internacional, por excelencia, de contabilidad para el sector hotelero y el sistema de contabilidad español para este sector.

Resum

Estudi sobre la comptabilitat del sector hotelier enfocat a conèixer y analitzar els diferents tipus de comptabilitats existents en aquest sector.

A través, d'aquest treball es podrà tenir un visió general de les diferents comptabilitats que existeixen, els mètodes de comptabilització de costos, els suports auxiliars necessaris per dur a terme la comptabilitat y la gestió d'un hotel, etc...

A més a més, es podrà tenir una visió clara del sistema internacional, per excel·lència, de la comptabilitat per aquest sector i el sistema de comptabilitat espanyol per al sector hotelier

Abstract

Paper about the accounting for the lodging industry focusing on knowing and analyzing the different types of accounts available for this sector.

Through this work we can get an overview of the various existing accounts, the cost accounting methods, media assistant for the accounting and management of hotel, etc... Furthermore, we can have a clear vision of the international system accounting for the lodging industry and the spanish accounting system for this sector.

Palabras claves / *Keywords*

Contabilidad sector hotelero- Contabilidad de costes - USALI – Sistemas información de gestión – Ratios del sector hotelero

Accounting for the lodging industry- the cost accounting- USALI- Information system management- ratios for the lodging industry

Sumario

1. Introducción	7
2. Sector hotelero en España	8
2.1. Evolución sector hotelero, 2008	8
2.2. Previsión para el 2009	9
2.3. Clasificación del sector hotelero	12
2.4. Tipos de explotación y gestión hotelera	14
3. La contabilidad de costes para la gestión hotelera	20
3.1. Tipos de costes	20
3.2. Modelos de costes	23
3.3. Control y gestión de costes e ingresos	25
3.3.1. Departamento Habitaciones	25
3.3.2. Departamento Alimentación	29
4. Uniform system of accounts for the lodging Industry	34
4.1. Características	35
4.2. Ventajas e inconvenientes	37
4.3. Estructura	38
4.4. Balance situación	39
4.5. Cuenta de resultados	40
4.5.1. Información analítica de los departamentos	42
4.5.1.1. Departamento habitaciones	43
4.5.1.2. Departamento de alimentación	44
4.5.1.3. Departamento de telecomunicaciones	47
4.5.2. El resultado antes de impuestos y el resultado de explotación	48
4.6. Elaboración presupuesto	48
4.7. Cuadro comparativo USALI versus Plan General contabilidad 2008	50
5. Departamento de ingresos del Hotel de una cadena nacional	53
6. Departamento de contabilidad del Hotel de una cadena internacional	57
7. Conclusiones	60
8. Bibliografía	63
9. Anexos	66

1. Introducción

En el presente trabajo de final de carrera de Administración y Dirección de Empresas se han analizado dos sistemas de contabilidad para hoteles y los aspectos más relevantes de cada uno de estos.

El motivo por el cual decidí realizar este trabajo fue para conocer en profundidad la contabilidad de este sector tan concreto. Estudiar una contabilidad fundamentada en los costes por departamentos. Además, me parecía interesante conocer un sector el cual, a pesar de existir hoteles en todo el mundo tienen unos métodos de gestión de la contabilidad que son internacionales. Es decir, a pesar de que cada país tiene su plan contable, en esencia, todos los hoteles se basan en el USALI aunque después tengan que presentar la información contable según la normativa del país donde están ubicados cada hotel.

Las hipótesis cuestionadas en este trabajo han sido varias:

- ¿Cuáles son los criterios para la imputación de ingresos y gastos?
- El proceso de control de los ingresos y gastos
- ¿Que es el Uniform System of Account for the Lodging Industry?
- ¿Qué sistema de contabilidad se utiliza en los hoteles españoles?

A lo largo del trabajo se ha ido contestando a estas hipótesis. La metodología que he seguido ha sido: primero, me he centrado en el USALI ya que es la base de toda contabilidad hotelera. A continuación, pase a estudiar todo el proceso de contabilización en un hotel. Por último, realización de trabajo de campo sobre el procedimiento de actuación de los departamentos de ingresos y contabilidad en hoteles de la ciudad de Barcelona.

Debido a la escasa de información del tema he considerado necesario tener en cuenta los distintos trabajos de investigación sobre el sector hotelero desarrollados por los autores C. Vacas, F.Campa y R.Soldevila.

Por último, quiero agradecer a mi tutor el Dr. Ramón M^a Soldevila su ayuda para la realización de este trabajo. También quiero agradecer la colaboración del departamento de ingresos del Hotel Rey Juan Carlos I y el departamento de contabilidad del Hotel Hilton de Barcelona.

2. El sector hotelero en España

2.1. Evolución del sector hotelero español en el 2008

La crisis económica mundial ha influido en el debilitamiento del turismo. Este debilitamiento se produce después de 4 años sin precedentes, según la OMT, con un crecimiento medio del 7% anual.

La crisis ha influido en los resultados de los hoteles españoles con una caída del 3% en el segundo semestre de 2008. Pero no todo es negativo, hay comunidades autónomas que no han sufrido retroceso durante el 2008 como es el caso de la Comunidad de Madrid, Baleares y Comunidad Valenciana. Estas comunidades autónomas han cerrado el año con cifras de variación interanual positivas.

A continuación, vamos a analizar en detalle la variación del turismo español y la variación del turismo internacional.

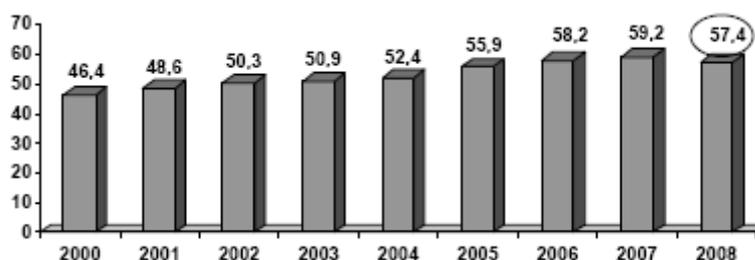


Figura 2.1 Gráfica evolución de los turistas en España (millones) 2000-2008

(Fuente: Exceltur)

El principal destino turístico en España sigue siendo la comunidad autónoma de Cataluña, aunque es la comunidad autónoma que recoge mayor descenso en el número de turistas recibidos, -6,7% de variación interanual. Las causas son probablemente la disminución del turista francés en un -15,9% (es uno de los principales turistas internacionales juntamente con Reino Unido e Italia).

El principal medio de alojamiento que utilizaron los turistas extranjeros (no residentes) fueron los hoteles, donde se alojaron unos 36,8 millones de turistas internacionales, el 64% del total. Esto supone una disminución del 2,2% respecto del año anterior.

En 2008 el gasto total realizado por los turistas no residentes en España fue de 49.997 millones de euros, manteniéndose prácticamente estable respecto 2007.

Además, el gasto medio por turista fue de 898 euros, cifra superior en un 3,2% respecto 2007. Durante este periodo, los turistas permanecieron una media de pernoctaciones de 9,5 noches, un 3% más que el año anterior.

En cuanto al turismo español, en los diez primeros meses de 2008 se han realizado 143,2 millones de viajes, es decir, un 8% más que en el mismo periodo del año anterior. Sin embargo, el alojamiento hotelero registro una caída del 3,4%.

El INE establece que la ocupación hotelera en España ha descendido un 1,9% respecto el 2007 con unos 268.407.113 pernoctaciones a lo largo del 2008. También, establece que la cifra total de pernoctaciones ha descendido un 1,21% respecto del año anterior. La causa de este descenso está en la disminución del número de turistas extranjeros que visitan España.

	%
Turistas españoles	56,88
Turista extranjero	43,12
TOTAL	100

Figura 2.2. Tabla con porcentaje número de turistas que visitan España en 2008
(Fuente: elaboración propia)

Tal y como observamos en el cuadro anterior el 56,88% de las pernoctaciones son realizadas por los turistas españoles mientras que, el 43,12% restante son las pernoctaciones realizadas por los turistas extranjeros.

Durante el 2008, las nacionalidades que más pernoctaciones han realizado en nuestros hoteles son los Franceses con un 10,01% y los ingleses con un 21,23% del total de pernoctaciones de turistas extranjeros.

Además, el 48% de las pernoctaciones se han realizado durante el periodo de Junio a Septiembre, esto indica la marcada estacionalidad y la explotación del modelo turístico de sol y playa.

2.2. Previsión de la evolución del sector hotelero en España durante el 2009

El sector hotelero español durante el primer trimestre de 2009 ha sufrido una fuerte caída de la actividad turística. La causa, como todos sabemos a día de hoy, es la crisis mundial y nacional que estamos sufriendo. Como consecuencia de esta, las

familias han decidido disminuir o, incluso, eliminar el presupuesto de vacaciones para este año.

Los indicadores de consumo turístico de los españoles indican que ha habido un descenso superior al 10%. Además, se acortan las estancias y otros indicadores revelan una notable reducción en el número de escapadas a destinos urbanos, se opta por medios de transporte más económicos y se retrasan las reservas, según Exceltur.

La demanda turística de extranjeros ha descendido de una forma muy considerable y como consecuencia, el gasto del turista extranjero en España también ha descendido.

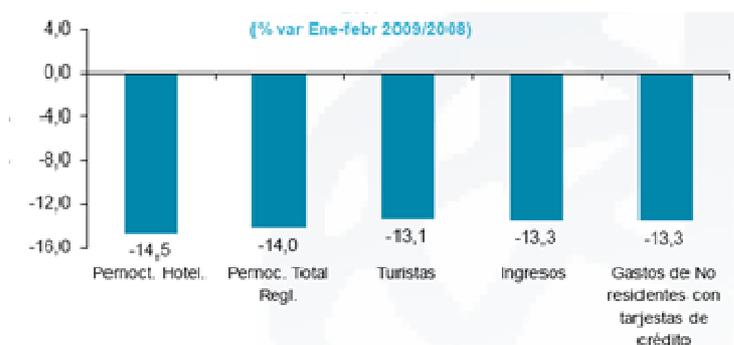


Figura 2.3. Indicadores de demanda extranjera durante primer trimestre 2009
(Fuente: Exceltur)

Como podemos observar en el gráfico, la tendencia de los ingresos por turismo extranjero, publicados por el Banco de España, ha descendido hasta el -13,3% respecto del 2008. Igual que, el acumulado de gasto y efectivo dispuesto por los no residentes con tarjeta de crédito Visa y Mastercard en España ha descendido el 13,3%.

El impacto sobre los destinos españoles de la reducción de ingresos de los turistas extranjeros está siendo más intenso en España que en nuestros competidores en playa y sol, como por ejemplo Turquía.

En el mes de Marzo de 2009, se han registrado 15,6 pernoctaciones en establecimientos hoteleros, esto supone una disminución de un 18,9% respecto del mismo mes de 2008. Además, este descenso se produce tanto en residentes, representa un -22,7%, como en no residentes, representa un -15,1%, según los datos facilitados por el INE.

Como consecuencia de todo lo explicado anteriormente, se ha producido una intensa bajada de la facturación de las empresas turísticas españolas, en el primer trimestre de 2009. Al 83% de las empresas turísticas españolas les ha caído las ventas. Según la Encuesta de Clima Turístico empresarial de Exceltur, el 50,3% de los encuestados considera que dicha caída ha sido fuerte respecto al mismo periodo del año anterior.

A continuación, les mostramos el gráfico de la Encuesta de Clima Turístico Empresarial.

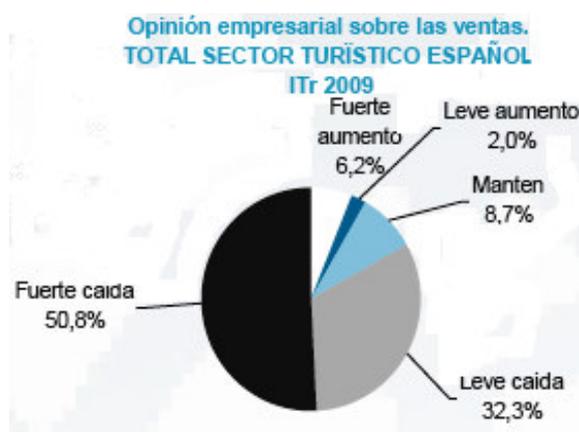


Figura 2.4 Gráfico sobre la Encuesta de Clima Turístico empresarial 2009
(Fuente exceltur)

A causa del descenso de la demanda, se han tenido que aplicar políticas de contención de costes. Ello ha comportado una disminución en Marzo de 86.000 empleos dedicados al sector del Turismo respecto del mismo periodo de 2008. Además, la disminución de la demanda ha provocado que los hoteles tengan que reducir sus precios para poder competir en el mercado, lanzando promociones especiales y ofertas a distintos grupos turísticos.

Esta reducción de precios ha significado un descenso del 7,3%, según el Índice de Precios Hoteleros (IPH) respecto del 2008. Como consecuencia, se ha producido una disminución de las rentabilidades, de forma generalizada en todo el sector.

El CEHAT ha realizado una encuesta a las empresas turísticas sobre las expectativas del 2009, de la cual podemos destacar:

- La mayoría del sector hotelero en España cree que no habrá modificaciones significativas en la oferta de plazas hoteleras

- El 58% de los encuestados cree que el precio de la habitación en su establecimiento se verá aumentado en menos de un 2%. Pero, los resultados del primer trimestre de 2009 han mostrado que los hoteles se han visto obligados a reducir precios para poder ser competitivos
- No prevén dificultad para contratar personal para que trabajen en sus establecimientos. Además, prevén una mejora de la calidad del servicio debido a una mejor calificación del personal contratado
- La mayoría cree que la estancia media de sus huéspedes se verá reducida en comparación con el año anterior. Sobre todo, en las estancias de más de 15 días, que creen que decrecerá más de un 50% tanto para turistas residentes como para no residentes.
- Un 68% de los encuestados prevé que se reduzca la rentabilidad de su empresa en este 2009

2.3 Clasificación del sector hotelero

En el sector hotelero la clasificación de sus establecimientos es un elemento fundamental y aunque, no existe una clasificación única, pues cada país tiene una clasificación oficial diferente, intentaremos dar unas clasificaciones.

En este caso, nos centraremos en las clasificaciones existentes en el territorio español. Sin embargo, a pesar de existir una legislación estatal que clasifica los establecimientos hoteleros, existen comunidades autónomas que tienen normativas propias respecto al tema.

Según el Real Decreto de 1634/83 de 15 de junio (Ministerio de Transporte Turismo y Comunicaciones, 1983) en el que se clasifican los establecimientos de hoteleros, vigente hoy en día. Se clasifican en dos grupos:

- Hoteles. dentro de este grupo se distinguen tres modalidades:
 - Hoteles → *“son aquellos establecimientos que facilitan alojamiento con o sin servicios complementarios distintos de los correspondientes a cualquiera de las otras modalidades (hoteles-apartamento y moteles)”*. Este tipo de establecimiento se clasifican en cinco categorías que se identifican por estrellas doradas con el símbolo H.
 - Hoteles-apartamento → *“son aquellos establecimientos que, por su estructura, servicio, disponen de las instalaciones adecuadas para la conservación, elaboración y consumo de alimentos dentro de la unidad de alojamiento”*.

También se clasifican en cinco categorías que se identifican por estrellas doradas con el símbolo HA.

- Moteles → *“aquellos establecimientos situados en las proximidades de carreteras que facilitan alojamiento en departamentos con garaje y entrada independiente para estancias de corta duración.”* La categoría de estos establecimientos es única y equivale a la de un hotel de dos estrellas, siendo su símbolo la letra M.
- Pensiones. *“Son aquellos establecimientos que no reúnen las condiciones del grupo de hoteles y se clasifican en dos categorías, identificados por una y dos estrellas”.* En este caso, el símbolo que las identifica es la letra P

El artículo 3 R.D. 1634/83 de 15 de junio establece las bases para su clasificación:

1. *“Los hoteles y hoteles-apartamentos se clasifican en cinco categorías, identificadas por estrellas.*
2. *La determinación de las categorías de los hoteles se hará en virtud de lo dispuesto en el anexo 2 del presente Real Decreto.*
3. *La solicitud de clasificación será obligatoria para todos los establecimientos hoteleros.*
4. *Aquellos establecimientos que no reúnan las condiciones del grupo hoteles serán clasificados en el grupo de pensiones y estarán divididos en dos categorías, identificadas por estrellas.*
5. *Los establecimientos del grupo pensiones para ser clasificados en dos estrellas deberán estar dotados de lavabo, con instalaciones de agua caliente en todas las habitaciones.*
6. *Los moteles serán clasificados en una categoría única y sus habitaciones deberán reunir como mínimo, las condiciones exigidas en el anexo 2, para los hoteles de dos estrellas.*
7. *La clasificación otorgada por la Administración turística se mantendrá en tanto sean cumplidos los requisitos que se han tenido en cuenta al efectuar aquélla, pudiendo revisarse de oficio o a petición de parte.*
8. *En todos los establecimientos hoteleros será obligatoria la exhibición, junto a la entrada principal, de una placa normalizada en la que figure el distintivo correspondiente al grupo y categoría....”*

La normativa autonómica de Catalunya, el Decreto 176/1987 de 9 de Abril, establece la clasificación de los establecimientos hoteleros en Cataluña en su artículo 2, en términos generales es la misma clasificación que la estatal. Aunque, establece que la categoría de los establecimientos hoteleros viene determinada por los requisitos referentes a instalaciones, comunicaciones, zonas de clientes, servicios generales y zonas de personal.

Según, el CNAE la clasificación de los establecimientos de hoteles es la siguiente:

- Hoteles
 - Hoteles, moteles, hostales y pensiones con restaurante

- Hoteles, moteles, hostales y pensiones sin restaurante
- Camping y otros tipos de hospedaje de corta duración
 - Albergues juveniles y refugios de montaña
 - Camping
 - Otros tipos de hospedaje

Al margen de estas clasificaciones estrictamente legales, se podrían hacer otro tipo de clasificaciones.

2.4 Tipos de explotación y gestión hotelera

La explotación hotelera la podemos clasificar en dos tipos¹:

- La explotación propia, es decir, el operador del hotel y el propietario son el mismo sujeto
- La explotación por un operador hotelero, el operador del hotel no coincide con el propietario.

Por tanto, podemos decir que existe la explotación hotelera (propia o por un tercero) y también, la gestión. En cuanto a esta última, en la actualidad existen distintos tipos de contratos de gestión hotelera.

A continuación, especificamos los cinco tipos de contratos de gestión y algunas de las ventajas e inconvenientes que cita la AECA²:

1. Gestión propia (explotación propia)→ cuando la empresa propietaria del hotel decide gestionarlo directamente sin operadores o gestores. Este tipo de gestión es muy frecuente en España. Además, es una figura muy aconsejable para aquellos hoteles con propietarios con gran experiencia, hoteles con gran número de clientes repetitivos y hoteles vacacionales vinculados a tour operadores.

Inconvenientes de la gestión propia para la entidad propietaria:

- Requiere mucha experiencia
- Ausencia de sistema centralizado de reservas
- Máximo riesgo en caso de pérdidas

¹ Según el autor F. Campa en su tesis doctoral "*La contabilidad de gestión en la industria hotelera: estudio en las cadenas hoteleras en España*", p.38

² Las definiciones de los tipos de contrato y sus ventajas e inconvenientes son los que especifica la AECA en su obra *La contabilidad en el sector hotelero*, p.13

Ventajas de la gestión propia para la entidad propietaria:

- Libertad y autonomía para gestionar el hotel
- Total control de gastos, el destino directo del beneficio al gestor
- Mejor política de mantenimiento de los inmuebles e instalaciones, es decir, las reparaciones necesarias serán realizadas pensando tanto en el servicio a prestar al cliente como en la revalorización del inmueble en un futuro.

2. Afiliación a una agrupación hotelera (explotación propia) → este tipo de contrato proporciona al propietario el acceso a una central de reservas, acceso a una estructura comercial, a una representación a nivel nacional e internacional y otros tipos de ventajas y beneficios para aquellos hoteles que no tienen la posibilidad de disponer de una estructura equivalente a costes razonables.

Inconvenientes de la afiliación a una agrupación hotelera:

- Para la entidad de agrupación:
 - Control mínimo sobre los estándares y sobre la calidad del servicio ofrecido a los clientes.
- Para la entidad asociada:
 - Mayor riesgo económico en caso de pérdidas más los honorarios de la afiliación.

Ventajas de la afiliación a una agrupación hotelera:

- Para la entidad de agrupación:
 - Proporciona el crecimiento a la red de hoteles con una inversión mínima
 - Proporciona un crecimiento derivado de los ingresos procedentes de los honorarios de afiliación
- Para la entidad asociada:
 - Proporciona el acceso a centrales de reservas y mejoras en los ámbitos y canales de comercialización
 - Facilita la representación a nivel nacional e internacional
 - Permite el contacto con otras entidades propietarias o asociadas

3. Franquicia (explotación propia) → se trata de un acuerdo de cooperación entre la empresa gestora (franquiciadora) y la empresa franquiciada (propietaria del hotel) en la cual la primera cede a la segunda la licencia de uso de la marca comercial hotelera, el know-how relacionado con la operatividad y el funcionamiento del hotel.

A su vez, la compensación económica que el franquiciado se obliga a abonar suele estar compuesta por una cuota de afiliación (es una cantidad fija), una cuota de mantenimiento (es un canon sobre los ingresos brutos) y otras cantidades, como contraprestación a la inclusión del hotel franquiciado en la red de ventas y en el sistema de reservas de la cadena.

Este tipo de contrato aporta los beneficios de la afiliación hotelera más los siguientes:

- a. Durante el proceso de desarrollo del proyecto se obtiene apoyo en la selección del solar, análisis de viabilidad, diseños arquitectónicos, especificaciones y financiación
- b. Durante la pre-apertura, el franquiciador proporciona manuales operativos y de sistemas, y jornadas presenciales de apoyo para el personal clave del hotel
- c. Durante la gestión diaria aporta servicios técnicos y de consultoría, así como programas intensivos de formación continua.

Inconvenientes de los contratos de franquicia:

- Para la entidad franquiciadora:
 - Rivalidad entre la entidad franquiciadora y la entidad franquiciada
 - Control mínimo sobre los estándares y sobre la calidad del servicio ofrecido al cliente
 - Costes iniciales elevados del sistema
- Para la entidad franquiciada:
 - Riesgo económico en caso de pérdidas más los costes de la franquicia
 - Inversión inicial importante para adaptarse a las condiciones contractuales según los requisitos de la entidad franquiciadora
 - El elevado coste de los cánones por royalties obliga a incrementar los ingresos por habitación disponible

Ventajas de los contratos de franquicia

- Para la entidad franquiciadora:
 - Proporciona crecimiento, y en su caso la internacionalización, a la red de hoteles con una inversión mínima.
 - Incentiva la facturación del hotel y la valorización e incremento de sus actividades
 - Aumenta los ingresos por royalties de la franquicia con costes mínimos incurridos
- Para la entidad propietaria y franquiciada:

- Conocimiento de la marca
- Funcionamiento bajo sistemas contrastados y métodos productivos
- Cobertura a nivel nacional e internacional
- Asesoramiento y asistencia durante el desarrollo y preapertura del hotel:
 - Conexiones a sistemas centralizados
 - Ahorros reducción de gastos por compras centralizadas/centrales de compras
 - Desarrollo de política de atención al cliente
 - Implantación de normas de calidad garantizadas y estandarizadas
 - Asesoramiento en la gestión financiera y en la ubicación de la propiedad

4. Régimen de arrendamiento (explotación por operador hotelero)→ es un acuerdo entre la propietaria y la entidad gestora sobre el alquiler del negocio hotelero. La entidad arrendadora se responsabiliza de todas las funciones de gestión y financieras.

Las principales características de este tipo de contrato de gestión son:

- El propietario del inmueble no es responsable de ningún gasto operativo
- El arrendar el hotel implica la asunción de una imagen corporativa y la pérdida del control de la gestión del hotel.
- La cadena hotelera se obliga a devolver el inmueble y las instalaciones a su propietario en las mismas condiciones que le fue entregado. Eso sí, no se hace responsable del deterioro que pueda ocasionar el uso normal de estos.
- La duración del contrato suele ser de un periodo de 10-15-20 años prorrogable por 5 o 10 años.
- En relación a los tributos, el propietario del inmueble se hace cargo del IBI y el operador se hace cargo del impuesto del IAE

Ventajas para el propietario:

- La posibilidad de invertir en el sector hotelero sin tener experiencia en la gestión de hoteles.
- Liquidez como activo de inversión, al poder traspasar el activo sin impacto en el operador del hotel.
- Mínimo riesgo en el caso de crisis en el mercado.

Ventajas para el operador hotelero:

- Crecimiento de la cadena hotelera con una inversión mínima
- Control directo y completo de la gestión del hotel

- Control sobre la calidad del producto hotelero

Inconvenientes para el propietario:

- Pérdida de control de la gestión del hotel
- Rentabilidad limitada al alquiler
- Riesgo de impago ante situaciones de insolvencia de la entidad arrendadora

Inconvenientes para el operador hotelero:

- Pérdida del hotel a la finalización del contrato de arrendamiento
- Mayor riesgo en caso de crisis del mercado
- Reducción de su capacidad de crecimiento

5. Contrato de gestión (explotación por operador hotelero) es un acuerdo entre la compañía propietaria y una compañía de gestión de hoteles. Esta última gestiona el hotel y recibe una contraprestación por los servicios prestados y los propietarios perciben el beneficio después de todos los gastos.

Ventajas de los contratos de gestión:

- Desde el punto de vista del propietario:
 - Mayor potencial de ingresos
 - Mayor control sobre la gestión y calidad
 - Control directo en el mantenimiento del inmueble
- Desde el punto de vista de la compañía gestora:
 - Los ingresos por honorarios son prácticamente netos. Puesto que, los costes son asumidos por el propietario
 - Reduce los riesgos para la entidad gestora
 - Reduce los costes de gestión y optimiza los costes de explotación de la cadena

Inconvenientes del contrato de gestión:

- Desde el punto de vista del propietario:
 - No comunicación del Know-how por parte del operador al propietario
 - Riesgo económico en caso de pérdidas más los costes de honorarios por gestión
 - Dificultad de rescisión del contrato al tratarse de contratos de larga duración. Además, generalmente estos contratos suelen tener una penalización por desistimiento anticipado.
- Desde el punto de vista del operador:
 - Pérdida del hotel a la finalización del contrato
 - Dependencia de la capacidad financiera de la entidad propietaria

- Perdida de la posible revalorización de la propiedad.

3. La Contabilidad de costes para la gestión hotelera

La contabilidad de costes debe proporcionar información a efectos de determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos.

Según AECA³, la contabilidad de gestión es una rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de proporcionar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales. Su fin es optimizar la eficiencia en costes y poder ser más competitivos.

Con la información que se obtiene de la contabilidad de gestión se espera que el riesgo derivado de la decisión sea el menor posible.

Por otro lado, la contabilidad de costes⁴ es un rama de la contabilidad que suministra información analítica relativa a los costes de los productos y servicios ofertados por la empresa, asumiendo en cada situación el nivel de separación que se considere oportuno, a efectos de determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos, con el fin de poder transmitir esta información a los administradores o gerentes y proceder a la confección de los estados contables

Según Fernando Campa⁵, el fin de cualquier sistema de contabilidad de costes para la gestión es proporcionar; información necesaria para la planificación y control de la actividad, información complementaria para la elaboración de la contabilidad financiera y información necesaria para la toma de decisiones en la empresa.

3.1. Tipos de costes

Las empresas hoteleras tienen unas características especiales en lo referente a los costes; tiene una estructura de costes fijos muy elevados en relación a los costes variables⁶ y por otro lado, el producto ofrecido es perecedero. De forma que, la

³ Principios de contabilidad de gestión: el marco de la contabilidad de gestión. AECA, 1990

⁴ Definición dada por la AECA. Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España. AECA, 1994

⁶ Según Fernando Campa en su tesis doctoral: *La contabilidad de gestión en la industria hotelera: estudio sobre su implantación en las cadenas hoteleras en España*.p.163

habitación no vendida genera una pérdida irrecuperable o al menos un coste de oportunidad.

La clasificación de los costes se puede hacer de muchas formas. Por eso, en este trabajo solo vamos a entretenernos en algunas de ellas. A continuación, detallamos algunos de los costes aplicables al sector hotelero.

- Coste fijo: es aquel que no varía en proporción con la actividad. Por ejemplo: marketing, seguros, alquiler, etc.
- Coste variable: aquel que varía de forma directa ante cualquier variación del volumen de actividad. Ejemplos: alimentos, bebidas, coste laboral limpieza habitación, amenities⁷, costes lavandería, etc.
- Coste de oportunidad: es el coste de no hacer algo. Estos costes se refieren a consumos reales que no son objeto de facturación ni de pago, y que tampoco son tenidos en cuenta por la contabilidad financiera. Pero, son valorados a precio de mercado. Por ejemplo, en una empresa familiar sería el trabajo que pudieran realizar los familiares de los socios y que no les son pagados ya que, se trata de un trabajo gratuito.
- Coste directo: está directamente relacionado con el departamento y varía en función de la evolución de las ventas. Por ejemplo, comida (departamento alimentación), lavandería (departamento habitaciones), etc.
- Coste indirecto: aquellos que no pueden ser identificados como costes de un solo departamento por lo que no se imputan. Generalmente son costes de estructura.

A continuación, explicamos brevemente otro tipo de clasificaciones:

Costes por naturaleza

Se pueden agrupar del siguiente modo⁸:

- Materia prima y aprovisionamiento: serían los Alimentos, bebidas y otros aprovisionamientos necesarios para la prestación del servicio que ofrece la empresa. En cuanto al precio, se incluye desde el precio del proveedor hasta

⁷ Té o café que se coloca en las habitaciones de forma gratuita para el cliente así como, champú, jabón, etc ...

⁸ Según Oriol Amat y Pilar Soldevila: *Contabilidad y gestión de costes*. p.22

todos los costes adicionales⁹ que se producen hasta que la materia prima llega al almacén del hotel.

- Servicios exteriores se trata de asesoramiento profesional externo como, auditores, abogados, consultores, etc...
- Otros costes generales: por ejemplo, material de oficina, correos, gastos de viaje, etc.
- Reparación y conservación: son aquellos costes derivados del mantenimiento del hotel.
- Coste de personal: podrían ser las nominas y otros beneficios sociales donde se incluyen salarios, seguridad social, indemnizaciones, gratificaciones y remuneraciones en especie, costes satisfechos a Empresa de Trabajo Temporal (ETT), vestuario, asistencia sanitaria, pensiones, etc. Otros costes de personal también serían los de formación, el gasto de proceso de selección y otras atenciones como los lotes de navidad, etc..
- Costes financieros: se trata de los intereses y comisiones devengados de los préstamos y servicios prestados por las entidades de crédito u otros instrumentos de financiación.
- Amortizaciones y provisiones: es el desgaste del inmovilizado y las pérdidas de valor que se han producido en los activos (provisiones)

Costes variables y costes fijos

Según el Glosario de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Administración y Dirección de Empresas:

- Los costes fijos son aquellos que, en el corto plazo, no guardan una relación directa con el volumen de actividad. Por ejemplo, costes de personal, seguros, gastos financieros, amortizaciones del inmovilizado, etc.
- Los costes variables son aquellos para los que existe una correlación directa entre su importe y el volumen de actividad al que se refiere. Además, son costes controlables a corto plazo por la dirección. Algunos ejemplos de estos costes son: alimentos, bebidas, lavandería, comisiones de las agencias de viajes, etc.
- Los costes semifijos y semivariables son aquellos que existe un componente fijo combinado con una parte variable en función de una mayor o menor ocupación. Por ejemplo, coste de energía, coste de seguridad, etc.

⁹ Un ejemplo sería el coste del transporte de la materia prima, en caso de que el proveedor no lo incluya en su precio del producto

Desde el punto de vista de los costes por unidad de producto, existen importantes diferencias entre costes fijos y costes variables:

- En los costes fijos por unidad se da el fenómeno de economías de escala. Ello quiere decir, que se reducen los costes fijos a medida que se incrementan las unidades producidas.
- El coste variable por unidad de producto es constante, aunque aumente el número de unidades producidas. Es frecuente que los proveedores ofrezcan descuentos por volumen de compra.

En este tipo de empresas la toma de decisiones es una parte muy importante de la gestión hotelera. Por ello, para una toma de decisiones adecuada, es esencial identificar los costes fijos y los costes variables ya que, muchos de los análisis que se realizan (punto de equilibrio, decisión sobre el cierre, etc.) están basados en la adecuada identificación de los costes fijos y variables

Costes controlables y no controlables

Un coste controlable es aquel que en cualquier momento puede ser modificado por el correspondiente responsable del departamento. Por ejemplo, los ingredientes de un plato. Como el jefe de cocina tiene la potestad para decidir sobre los ingredientes, este es un coste controlable. En cambio, un coste no controlable por el jefe de cocina es del seguro del local donde se ubica la cocina o de responsabilidad civil.

3.2. Modelos de costes

El modelo de cálculo de los costes para las empresas es de suma importancia, ya que estos son los que determinan la viabilidad del negocio, los que determinan mayoritariamente el grado de productividad y eficacia en la utilización de los recursos. Por este motivo, un modelo de costes no puede basarse solamente en asignar los costes sobre un factor determinado.

1. Modelo full costing

El método de full cost sostiene que todos los costes en que incurre la empresa para producir un producto deben incorporarse al coste final.

La idea básica de este modelo es que en el cálculo del coste total estén integrados todos los costes tanto directos como indirectos.

Los métodos seguidos por el full costing son de gran utilidad para el cálculo de precios de un producto o servicio y para el cálculo del umbral de

rentabilidad de un departamento. No obstante, no es un método recomendable para decidir sobre la rentabilidad de un departamento.

Para obtener el coste final este método separa los costes directos de los indirectos. Se considera que los costes directos al estar vinculados al producto, se asignan al mismo en función de su utilización. En cambio, para los costes indirectos se propone la utilización de algún mecanismo contable de reparto centrado en las secciones.

2. Modelo costes directos

La característica diferenciadora con el resto de modelos de costes es la clasificación de los costes fijos y variables, de tal modo que, los costes variables intervenían en el cálculo del coste final del producto pero, los costes fijos se llevaban directamente al resultado del periodo. Este es el método utilizado por el Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, es decir, es el método utilizado por el sistema de contabilidad utilizado internacionalmente para el sector hotelero porque permite separar los costes en función del departamento que los genera.

Este método no incorpora la totalidad de aquellos gastos que son necesarios para la prestación del servicio solo aquellos gastos imprescindibles para poder dar el servicio. Con este método se intenta obtener información sobre la relación entre el nivel de producción, coste, volumen ventas y el beneficio de cada uno de los servicios/productos.

3. Presupuesto base cero

Este método implica que el responsable de cada departamento justifique todas las disposiciones de fondo que realice argumentando las razones por las cuales necesita disponer de ellos. Es un método que requiere mucha más dedicación y esfuerzo que los métodos explicados anteriormente.

4. *Costes basados en las actividad (ABC)*

Los métodos explicados hasta el momento se caracterizan por calcular los costes en base a una unidad de obra poniendo de manifiesto la relación directa entre los recursos utilizados y el producto dentro de la sección.

Con el sistema del ABC se intenta detectar aquellas actividades que generan coste pero no aportan valor alguno a la empresa. Este método

rompe con el concepto que había hasta el momento, se creía que el producto era la causa que determinaba la existencia de costes. En cambio, el sistema del ABC establece que la actividad es la causa que determina la existencia de costes.

Sin embargo, Fernando Campa argumenta que no es un sistema perfecto ya que tiene algunas limitaciones, como:

- Cuando se seleccionan demasiadas actividades estas hacen que se encarezca el coste
- Puede suceder que calculemos los costes de un departamento mediante este sistema y que según el sistema ABC no sea rentable. Pero, puede suceder que a pesar de no ser rentable a corto plazo puede que sea de interés para la empresa por ser un producto secundario pero que es un incentivo para los clientes o cualquier otro motivo.

3.3. Control y gestión de costes e ingresos

3.3.1. Departamento Habitaciones

- Ingresos

Son todos aquellos importes devengados por el cliente como contraprestación por haber pernoctado en una de las habitaciones del hotel. Evidentemente, estos ingresos dependen del tipo de alojamiento (vacacional o urbano) y del precio que establezca el hotel por habitación.

El precio por habitación se establece teniendo en cuenta¹⁰:

- Los costes
- El beneficio deseado
- El volumen de actividad en el hotel ya que, no se aplicara el mismo precio por la misma habitación en temporada alta que en temporada baja
- El tipo de cliente puesto que, existen diferentes tipos de colectivos¹¹ a los cuales se les aplica distintos precios por las mismas habitaciones.

¹⁰ Según establece Ramon M^a Soldevila en la tesis doctoral: *Análisis de la evolución y situación actual de la hostelería en España y la información contable de costes* p.182

¹¹ Se entiende por distintos tipos de colectivos, los turistas que vienen con un pack de media-pensión o completa. Los turistas que vienen por promociones especiales, las empresas, etc...

La principal premisa a tener en cuenta a la hora de determinar el precio es que debe cubrir todos los costes más los beneficios que deseemos y la aplicación de cualquier tipo de precio no puede hacer que perdamos clientes ya que, es muy sencillo perderlos y muy difícil volver a recuperar un cliente perdido.

El Yield Management (YM) es un sistema que adapta el precio del producto en función de la demanda. Este sistema pretende optimizar la facturación dependiendo de la demanda existente.

Originariamente, este sistema fue utilizado por las líneas aéreas aunque, después se haya ido aplicando este sistema a distintos tipos de empresas.

El YM establece:

- Cuando la oferta es mayor que la demanda hay que rebajar los precios para así disminuir el número de habitaciones perdidas. Recordemos que los servicios ofrecidos por un hotel son perecederos y por tanto, una habitación perdida hoy, es un coste
- Cuando la demanda es mayor que la oferta hay que incrementar el precio para aumentar el margen de beneficio de las habitaciones no perdidas.

La valoración de la optimización (YM) se puede realizar mediante la siguiente fórmula¹²:

Yield= Ratio de ventas físicas X Ratio promedio de precio de venta

Para la aplicación del YM es necesario tener un buen sistema de información ya que, es necesario tener una serie de variables para saber cuándo hay que aplicar este método de determinación del precio.

La alguna información necesaria para el YM es la demanda de habitaciones, la previsión de habitaciones ocupadas, la temporada en la cual estamos (temporada alta o baja), etc..

Pues bien, la información sobre la demanda de habitaciones la podremos obtener realizando una planificación de la demanda considerando aspectos como la

¹² Según Ramón M^a Soldevila en la tesis doctoral: *Análisis de la evolución y situación actual de la hostelería en España y la información contable de costes*.p.185

segmentación del mercado, datos de años anteriores, previsiones realizadas para este periodo y de la información obtenida de nuestro sistema central de reservas¹³. En cuanto a la previsión de las habitaciones ocupadas, esos datos los obtenemos a través del sistema central de reservas que nos da un informe detallado sobre la realización de las reservas. Solo tiene en cuenta las solicitudes de reserva ya que, cuando se confirma la reserva se entiende que a la vez, se paga esa reserva o parte de ella. Por tanto, el sistema de gestión de ingresos¹⁴ ya interpreta que los pagos por adelantado o pagos parciales son ingresos seguros.

- Costes

Los costes asignables a este departamento son solo aquellos que contribuyen de forma directa en su funcionamiento y que son:

- Gastos de personal
- Otros gastos

El resto de los costes se asignan a aquellos departamentos no operacionales, aquellos que solo generan gasto como puede ser marketing, administración, etc... Además, el margen total obtenido por este departamento debe cubrir los costes asignables más los no asignables y dejar el beneficio deseado.

Según los criterios que se utilizan en la contabilidad de este sector, en el cálculo del resultado de cada departamento primero se obtiene el margen bruto de estos y luego, se calcula el resultado neto. Pues bien, en el caso de los departamentos de habitaciones y alimentación se calcula directamente el resultado neto porque consideran que con servicios puros¹⁵

- Control de los ingresos y costes

Para el control de los ingresos y costes del departamento de habitaciones es indispensable llevar un exhaustivo control de la ocupación de las habitaciones y el precio aplicado a cada una de las habitaciones.

¹³ Es un sistema centralizado de reservas que funciona en paralelo con el sistema de gestión de ingresos para facilitar el incremento de los precios a través de un exhaustivo control de inventario de habitaciones ocupadas.

¹⁴ Es un sistema de información que tiene como objetivo la maximización de ingresos a través de la determinación del precio y un correcto control del inventario de habitaciones.

¹⁵ Se entiende por servicios puros como aquellos que son las principales fuentes de ingresos de todo hotel. Este es el caso del departamento de Habitaciones y alimentación

El procedimiento de control de la ocupación de las habitaciones es el siguiente:

1. Establecer en Recepción la situación de ocupación de las habitaciones del día.

Se obtiene de restar a las habitaciones ocupadas del día anterior las salidas de hoy de clientes y luego, sumar la entrada de nuevos clientes. Como si fuera el cálculo de existencias de un almacén pero con habitaciones. Generalmente, este cálculo es realizado de forma automática con los distintos sistemas de información que tienen los hoteles (sistema central de reservas, sistema de gestión de ventas, sistema de gestión de clientes¹⁶)

2. Determinar las reservas para el periodo en cuestión.

El sistema central de reservas nos informa mediante su informe de las habitaciones que se prevé que estén ocupadas en un periodo determinada. Como norma general, esta información nos la aporta directamente el sistema informático sin necesidad de hacer cálculo alguno.

3. Determinar exactamente la situación de las habitaciones

La situación exacta de las habitaciones se conoce mediante los cuestionarios que tienen que rellenar las camareras que van a limpiar las habitaciones. En esos cuestionarios constará el estado en que se encontraba la habitación, las tareas que se han tenido que realizar para la puesta a punto de la habitación, las habitaciones que han quedado libres, las que aun tienen inquilinos, etc.

Posteriormente, estos cuestionarios son entregados a la gobernanta y esta elaborara un informe sobre el estado real de las habitaciones.

4. Comparar los informes (Recepción, central de reservas y Gobernanta) para obtener la información necesaria para el control y posterior, toma de decisiones, en caso de ser necesario.

En cuanto al control de los precios aplicados, toda empresa hotelera tiene un sistema informático se encarga de informar de los precios aplicados a cada tipo de habitación y de cliente. Por lo que, los precios son introducidos en el sistema informático por una persona autorizada, generalmente la revenue manager¹⁷, y ya no es necesario volver a cambiarlos a menos de que se produzca alguna variación en los precios.

Generalmente, el procedimiento es el siguiente¹⁸:

¹⁶ Aquel sistema de información que desarrolla las funciones como la entrada del cliente (check in) y la salida (check out).

¹⁷ Responsable del departamento de Ingresos.

¹⁸ Es lo que se lleva en la praxis

1. El revenue manager introduce en el sistema informático del hotel los precios por habitación y los precios de los suplementos (cuna, cama auxiliar, etc.) para cada tipo de clientes y los posibles descuentos a aplicar. Establece el margen de descuento, que variara en función de la demanda de habitaciones.
2. Esas tarifas son comunicadas a la persona responsable del control de los ingresos para que tenga conocimiento de los precios que se aplicaran y al departamento de administración para la posterior facturación al cliente.
3. Luego, se realizará un control de la facturación diaria utilizando el informe de ocupación que le ha sido proporcionado y las tarifas que aplica el sistema informático.
4. Como es normal, cualquier variación del precio debe tener el visto bueno de la dirección.

El control de los costes de personal es el mismo que en cualquier empresa de cualquier sector.

1. El control de presencia del personal.
2. La preparación y el pago de nominas.
3. Se realiza un seguimiento de los costes de personal. Es decir, se hace una comparación de lo que en un principio se había presupuestado para los costes de personal y la realidad. Se analiza si realmente hay una concordancia entre el volumen de actividad y el aumento o disminución de estos tipos de costes.

El control de los otros costes sigue un criterio y metodología de control que se adapta a cada tipo de gasto. Por ejemplo, en el caso del champú, gel etc... se lleva un seguimiento de las existencias, determinándose periódicamente el gasto y comparándolo con el coste presupuestado.

3.3.2. Departamento Alimentación

- Control del coste de la comida

El control de los costes de de la comida puede ser más complicado porque pueden existir una o más cocinas o un único punto de venta o varios puntos de venta. Evidentemente, es más sencillo llevar el control de una única cocina con un único punto de venta que cuando existen diversos puntos de venta para una única cocina.

A continuación se explicaran los distintos métodos de control de la comida diferenciando dos tipos de hoteles los urbanos y los vacacionales. Realizamos esta diferenciación debida que el tipo de cliente y por tanto, comida servida es muy distinta para un hotel urbano que para un hotel vacacional. Podemos decir, que hoteles vacacionales se caracterizan por las promociones de todo incluido o media pensión. En cambio, esto no es muy frecuente en los hoteles urbanos.

Como hemos comentado anteriormente, en los hoteles urbanos se suele ofrecer platos a la carta, menú, etc.. ofrecidos en los distintos turnos de desayuno, comida y cena.

Según la tesis de Soldevila algunas de las medidas de control a aplicadas en la comida son las siguientes:

- Realización de escandallos. El escandallo de cada uno de los platos ofertados se realiza tomando como base la ficha de producción¹⁹. Con él, se tiene en cuenta los artículos, cantidades, precios y mermas²⁰. De este modo, se obtiene el coste total de las materias de cada plato. Además, con el escandallo se puede calcular el precio de venta a partir de los costes.
- El cálculo real de los consumos. Este cálculo se realiza en cocina aplicando la siguiente fórmula:

$$\begin{array}{l} \text{Existencias inicio periodo} \\ +\text{Compras en el periodo} \\ -\text{Existencias al final del periodo} \\ \hline = \text{Comida consumida en el periodo} \end{array}$$

- Los stocks son realizados como máximo cada quince días dado el carácter perecedero de los productos utilizados en este departamento.
- El cálculo teórico de los consumos. La finalidad de este cálculo es determinar el consumo de comidas que se tenía que haber realizado en un periodo determinado si se ha seguido adecuadamente, la ficha de producción.

¹⁹ La ficha de producción es un documento en el que se recoge toda la información referente a un plato concreto del restaurante. En este documento se recoge la siguiente información: ingredientes, presentación e instrucciones de preparación.

²⁰ En la preparación de un plato, partes de los productos necesarios para la elaboración de este han podido ser sometidos a un proceso de limpieza y preparación previa, y en la mayoría de los casos son sometidos a cocción. Estos procesos suponen mermas y pérdidas que es necesario calcular y tener en cuenta para determinar el coste de un plato.

Para este cálculo primero tenemos que conocer para cada servicio el número de platos servidos de cada tipo. Una vez obtenida esta información, se calcula el importe del coste teórico de los consumos de comida de ese periodo:

Numero de platos de cada tipo x precio de coste fijado en el escandallo

También se puede obtener el consumo por artículos:

Numero de platos servidos de cada tipo x las cantidades de cada uno de los artículos previstos
en los escandallos

- La determinación de las desviaciones para su análisis. Las desviaciones se obtienen de la diferencia entre los consumos teóricos y los consumos reales. El resultado obtenido nos dará la desviación existente en el departamento de Alimentación (solo comida). Con estas desviaciones podremos analizar cuáles han sido las causas de la desviación entre el consumo teórico y el real.

En la mayoría de los hoteles controlan los productos y sus compras a través de sistemas informático y hojas de cálculo²¹. Con la información contenida en estos cuadros/hojas de cálculo se podrá analizar el volumen de compras efectuadas.

En los *hoteles vacacionales*, se ofrecen los mismos productos que en el urbano pero la gran diferencia radica en que el producto más vendido para los hoteles vacacionales es el menú-pensión. Este producto comporta grandes problemas a la hora de calcular costes o precios. Como es un producto muy servido el menor error en los cálculos de costes, por mínimo que sea, puede afectar al margen de beneficios generado por el paquete turístico.

Los controles de costes realizados en los hoteles vacacionales son los mismos que los explicados en los hoteles urbanos solo que tienen el aliciente del producto de menú-pensión. Por ello, solo vamos a centrarnos en el control de costes del menú-pensión.

El cálculo del coste del menú pensión se suele realizar sobre el cubierto realmente servido y sin la comida del personal²². Para ello, será necesario tener en cuenta

²¹ Ver anexo 2.

²² Se refiere a la comida servida al propio personal para su desayuno, comida o cena. Este coste ya está incluido en los gastos de personal.

aquellos gastos que impactan de forma directa en el coste. Por ejemplo, según Soldevila, algunos gastos a tener en cuenta son:

- Numero de cubiertos.
- Gastos de personal
- Costes directos
- Gastos indirectos

Debido a la limitación de la extensión del trabajo no vamos a entrar en detalle sobre el cálculo del coste del menú-pensión. Pero quiero destacar que en este control se evita el prorrateo del personal que no trabaja en este departamento y de los gastos financieros. Todo ello para simplificar más los cálculos

- Control del coste de la bebida

El sistema de control de costes de la bebida se centra en los mismos aspectos que en la comida, solo que con las ciertas peculiaridades.

Para el cálculo de costes de la bebida hay que tener en cuenta que esta se puede vender por unidades, por raciones (copas) y combinados. A continuación, se detallan los distintos procedimientos a seguir para el control de los costes de la bebida.

- Hojas de rendimiento y escandallo. R.Soldevila define las hojas de rendimientos como unos impresos para determinar el número de raciones o copas previsto para cada tipo de bebida. Estas hojas recogen los cálculos y fijan el coste previsto.

En el caso de los combinados, se utilizan los escandallos donde consta el artículo, las cantidades de cada producto, presentación y también, establece el coste previsto para cada tipo de combinado

- El coste teórico de los consumos: Es el mismo concepto que para la comida solo que es con bebidas. Se calcula del siguiente modo:

$$\text{Nº botellas, copas y combinados servidos de cada tipo} \times \text{precio de coste}$$

Con este cálculo, obtendremos el resultado como unidades de consumo de cada artículo (copas) por lo que será necesario transformar esas unidades de consumo (copas) en otras unidades de consumo (bebidas), según el número de copas que se haya fijado por botella.

- Las ventas potenciales de bebida: determina los ingresos por bebida que se tendrían que haber obtenido en un periodo determinado. Por ejemplo, si en el ultimo inventario consta que hay 5 botellas menos de whisky. Para obtener las ventas potenciales obtenidas por esas 5 botellas tendríamos que calcular el número de consumiciones que salen por botella y aplicar el precio de venta al cliente. A continuación mostramos la fórmula para este ejemplo:

$$\begin{aligned} \text{N}^\circ \text{ total de consumiciones} &= \text{N}^\circ \text{ de botellas} \times \text{consumiciones por botella} \\ \text{Ventas potenciales} &= \text{N}^\circ \text{ total de consumiciones} \times \text{precio venta al publico} \end{aligned}$$

- Calculo real de los consumos de bebidas. El consumo real de bebidas se obtiene del siguiente calculo:

Existencia inicial del periodo
+ Aprovisionamiento del periodo
- Existencia final periodo
= CONSUMO REAL DE BEBIDAS

Figura 3.1 Calculo real de los consumos de bebidas

(Fuente: R.Soldevila)

4. El Uniform System of Accounts for the Lodging Industry

En Estados Unidos la gran mayoría de los sectores económicos disponen de planes de cuentas sectoriales que denominan Uniform System, emitidos por asociaciones del sector y con el asesoramiento de expertos contables.

Este es el caso del USAH (*Uniform System for Hotels*), actualmente USALI (*Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*) creado en 1926 por la Asociación Hotelera de Nueva York (*Hotel Association of New York City*).

El propósito de este sistema era establecer un sistema contable uniforme y sencillo para el sector hotelero. Este sistema uniforme de contabilidad calcula el resultado de cada departamento, que genera ingresos, de la empresa hotelera imputándole solo los costes directos y posteriormente, calcula el resultado neto de la empresa.

“El USALI tiene la premisa de que la actividad hotelera se caracteriza por la prestación conjunta de una serie de servicios claramente diferenciados que participan individualmente en la rentabilidad del hotel”²³

En 1996, el USAH se unificó con el plan contable para pequeños hoteles y moteles dando lugar al actual USALI. El USALI presenta un formato contable que se adapta a todo tipo de hoteles con independencia de sus tamaños o estructuras.

A lo largo de los años, ha habido diez ediciones de este sistema contable hotelero. La última edición se publicó en 2006. Cada nueva edición, intenta adaptar el sistema contable a los tiempos, a las nuevas circunstancias de la industria hotelera y esclarecer aquellos conceptos que no quedaron claros o que se entienden que son demasiado genéricos. Estas adaptaciones las realizan el AICPA (*America Institute of Certified Public Accountants*) con el FASB (*Financial Accounting estándar Board*) y está recomendado por HFTP (*Hospitality Financial and Technology Professionals*).

El USALI ha tenido gran difusión entre los hoteleros de distintos países. En el caso de España, ante la falta de una adaptación contable de este sector por parte del

²³ Catalina Vacas Guerrero en su artículo *Sistema Uniforme de contabilidad para la industria del alojamiento: un modelo anglosajón de planificación contable*. Revista Técnica Contables nº 622. p.727

ICAC, la mayoría de empresas hoteleras realizan su propia adaptación del USALI sin descuidar los principios contables, normas de valoración del Plan General de Contabilidad Español, etc.... Toda la información de cara a terceros, es decir, gente externa del hotel se realiza tal y como exige la normativa contable vigente. Pero, para la presentación de información y resultados internos, se basan en el USALI.

4.1 Características

Las dos principales características del USALI son²⁴:

- Su sencillez, es un sistema contable pensado para la aplicación en cualquier tipo de hotel con independencia de su tamaño
- Su comparabilidad, al ser un sistema uniforme y estandarizado cualquier individuo podrá interpretar los resultados obtenidos a través de este sistema. La gran ventaja es que da lugar a una interpretación internacional, es decir, es fácil realizar comparaciones de los resultados económicos y financieros de hoteles de distintos países.

A su vez, podríamos destacar otras características que las agruparemos en tres bloques:

- a) De su estructura contable podemos destacar que detalla cada una de las cuentas a aplicar en este sector. Además, define los cargos y abonos de estas cuentas.

Asimismo, establece una determinada forma de presentar los estados financieros.

Pero, en lo que marca la diferencia con otros sistemas es la presentación de la Cuenta de Resultados, ya que los demás estados contables presentan pocas diferencias con los sistemas contables aplicados a otros sectores.

Otras particularidades, el inmovilizado, consideran que existen algunas inversiones que se deberían contabilizar de forma separada. Es decir, la instalación de un ascensor o la instalación de la calefacción tendrían que

²⁴ Según C.Vacas en la tesis doctoral: La normalización contable en el sector de la hostelería: una propuesta de adaptación del plan general de contabilidad al sector. Y en la publicación de su artículo *Sistema Uniforme de contabilidad para la industria del alojamiento: un modelo anglosajón de planificación contable* de la revista Técnicas Contable nº 622 , p.727

contabilizarse en cuentas individuales porque su depreciación es distinta para cada una de ellas.

La amortización de los inmovilizados se caracteriza por ser mucho más rápida en este sector que en otros. Además, debido al gran volumen de inversiones en inmovilizado que realiza este sector es de gran importancia la correcta aplicación de las dotaciones a la amortización.

- b) El sistema diferencia entre los departamentos operacionales y los funcionales. Entenderemos por departamento funcional como aquellos que generan ingresos. Por el contrario, el departamento operacional es aquel que solo genera gasto y que sus costes son considerados como indistribuíbles.

Tenemos distintos tipos de departamentos Operativos:

- Los departamentos operativos directos son departamentos que prestan servicios relacionados con la actividad hotelera y que son facturados a los clientes. Principalmente, son el departamento de habitación y alimentación, entre otros.
- Los departamentos Operativos Indirectos/ Funcionales son los que prestan servicio al hotel pero que no son facturados a los clientes. Por ejemplo: administración y gastos generales, recursos humanos, seguridad, marketing, transporte, mantenimiento y reparaciones, etc.
- Los departamentos No Operativos que generan ingresos y costes no relacionados con la actividad hotelera. Por ejemplo, ingresos y gastos de alquileres, gastos financieros, amortizaciones, etc.

- c) El USALI se basa en el método de costes directos. Los costes directos son imputados directamente al departamento operacional que corresponde. En cambio, los costes indirectos no se reparten entre los distintos departamentos operacionales. El USALI propone distintos métodos para distribuir dichos costes pero extracontablemente.

En la figura 4.1, se muestra un cuadro donde indica cómo se distinguen los costes aplicables a cada departamento.

Costes Directos (operacionales)	Coste directo Costes de personal Otros costes	
Costes Indirectos (funcionales)	Coste Funcionales	Administración y Generales Mantenimiento y energía Publicidad y promoción
	Costes Fijos	Alquiler Impuestos Seguros Intereses Amortizaciones Otros

Figura 4.1 esquema de los costes aplicables a cada departamento

4.2 Ventajas e inconvenientes

La ventaja más destacada es que este sistema crea un lenguaje único de tal forma, que la información que obtenemos la podemos consolidar con la empresa matriz, en el caso de las cadenas hoteleras. Además, minimiza el efecto de diferentes normas contables y tipos de informes procedentes de distintos países.

Nos proporciona una la información necesaria para tener una imagen detallada sobre los distintos departamentos como sus ingresos, costes asignados a cada uno de los departamentos, etc. Ello, facilita el identificar cual es la contribución de cada departamento a la rentabilidad del hotel. Esto facilita la competencia entre los distintos departamentos del hotel.

Sin embargo, el USALI presenta diversos problemas, entre los que cabe destacar los siguientes²⁵:

- Existe dificultad para la segregación de ingresos entre paquetes comercializados, imputando la parte que corresponde a habitaciones y la restante a Alimentos y Bebidas por el desayuno o media pensión o pensión completa.
- No llega a definir un cuadro de mando integral

²⁵ Según AECA, *La contabilidad de gestión en las empresas hoteleras* p.121 y según C.Vacas en *La normalización contable en el sector de la hostelería: una propuesta de adaptación del plan general de contabilidad al sector*.p.380

- Como concibe cada uno de los departamentos como una unidad y no como un conjunto, provoca que los responsables de cada departamento se centren en la obtención de resultados en su departamento y no en el conjunto.
- No puede aplicarse el sistema a los pequeños establecimientos que no presentan una estructura departamental suficientemente diferenciada.
- En el cálculo de los resultados por departamentos no se incluyen costes de actividades relacionada con el departamento como puede ser los de mantenimiento o marketing

4.3. Estructura

El USALI está estructurado en cuatro partes:

Parte 1: Estados financieros

Establece las formalidades del balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de flujos, fondos propios y las notas aclaratorias.

El USALI establece que tanto el balance de situación como los estados de tesorería/flujos y la cuenta de resultados deben ir acompañados de notas aclaratorias. Estas notas son obligatorias aunque no existe limitación. El USALI menciona alguna de estas notas aclaratorias, básicamente, las que considera que son imprescindibles. Como por ejemplo: métodos de inventario y valoración, políticas de amortización, etc...

Parte 2: Información analítica para cada departamento

En esta parte del USALI, describe detalladamente cómo se realiza el cálculo del resultado de cada departamento. Da descripciones detalladas de las características de cada tipo de costes para cada departamento para que el usuario pueda identificarlos.

Parte 3: Ratios

Una de las novedades de esta decima edición es que define y formula los distintos ratios aplicables para cada tipo de información deseada.

Parte 4: Diccionario de gastos

Realiza una clasificación por departamentos de los distintos gastos que pueden surgir en el día a día de cualquier proceso contable, en este sector.

4.4. Balance de Situación

El balance de situación propuesto por el modelo USALI se muestra en el anexo 4. Este balance de situación muestra una serie de particularidades entre las cuales destacamos:

- La cifra de inmovilizado suele ser bastante elevada debido al elevado volumen de inversiones que tiene que realizar este sector. Según los autores Manzano y Porras las inversiones en inmovilizado puede llegar a representar más del 80% del activo de un hotel. Esta elevada cifra de inmovilizado provoca que las dotaciones a amortizaciones tengan bastante relevancia a la hora de calcular el resultado del hotel y cualquier error en estas dotaciones puede repercutir de forma considerable en el resultado del ejercicio.

El USALI en su decima edición, destaca dos novedades importantes en cuanto al balance de situación. Una de estas novedades es que la vajilla, a, cristalería, lencería, etc.. serán considerados como costes directos del departamento de Alimentación o Habitaciones cuando el consumo de estos sea inferior a un año. En el caso de tener un plazo mayor de un año, serán considerados como un inmovilizado.

- Las existencias (inventarios) se renovaran constantemente. Además, se exigirá un control estricto de estos mediante la contabilización de inventarios.

Los métodos que se pueden utilizar para valorar las existencias en los almacenes pueden ser FIFO, LIFO o PMP. En el caso de los géneros perecederos, se utiliza el método Just in Time, las compras se igualan a los consumos por lo que, las existencias iniciales y finales no se contabilizan. La empresa opera con inventario casi a cero.

Como consecuencia de todo ello, no existen costes de almacenamiento pero si que existen costes de transporte porque las compras son diarias.

- Las cuentas de clientes y deudores será necesario tener una cuenta para cada cliente. Se diferenciarán entre las cuentas clientes individuales, agencias de viajes, tour-operadores y empresas.

En cuanto a los deudores, se clasificarán en deudas a largo plazo o corto plazo dependiendo de las condiciones de pago.

En la decima edición del USALI, establece que se crearan unas cuentas para aquellas deudas de la empresa hacia los propietarios o sociedad de gestión y otras empresas vinculados. Además, recalca que en ningún caso estas deudas serán compensables entre sí a menos que exista un derecho contractual entre las partes.

4.5. Cuenta de resultados

Durante el proceso interno de la determinación de resultados lo que se produce es un cálculo de resultados de forma individual para cada departamento y posteriormente, se realiza un cálculo del global para así poder imputar los costes indirectos inimputables para después de aplicar los impuesto, amortizaciones, etc. poder obtener el resultado del conjunto de actividades, el hotel.

La cuenta de resultados es la característica más destacable del sistema USALI, esta detallada y adaptada para este sector. Es esta cuenta y su forma de calcular el resultado neto lo que la diferencia de otros sistemas contables.

Primero, vamos a detallar la estructura de la cuenta de resultados:

Departamentos operativos directos	Ingresos	C.Ventas	Personal	Otro costes	Resultado
Habitaciones					
Alimentación					
Bebidas					
Telecomunicaciones					
Tiendas					
Parking					
Lavandería de clientes					
Centro de salud					
Piscina					
Deportes					
Otros ingresos (alquiler, comisiones, etc.)					
Total departamento Operativos directos	+	-	-	-	= GOI
Departamentos Operativos indirectos					
Administración					
Recursos humanos					
Sistemas de información					
Seguridad					
Marketing					
Mantenimiento					
Electricidad, gas, agua,...					
Resultado operativo bruto (G.O.P.)			-e	-f	GOP= GOI-e-f
Honorarios por gestión					
Arrendamiento					
Tributos					

Seguros					
Otros costes departamentos no operativos					
Resultado antes intereses, amortización e impuestos (EBITDA)					N.O.P
Gastos financieros					
Amortizaciones					
Otros resultados Extraordinarios					
Resultado antes de impuestos					I.B.T
Impuestos sobre Beneficios					
Resultado neto					NET INCOME

Figura 4.2. Cuenta de resultados USALI (Fuente: F.Campa)

A continuación, se detalla los distintos pasos a seguir para obtener la cuenta de resultados:

1º. Se calculan los resultados de cada una de los departamentos operacionales.

Departamentos operativos directos	Ingresos	- C.Ventas	- Personal	Otros - costes	= Resultado
--	-----------------	-------------------	-------------------	-----------------------	--------------------

2º., Se calcula el resultado total antes de gastos fijos y cánones directivos

3º. Se calcula el resultado antes de intereses, amortizaciones e impuestos

4º. Después se restan los gastos financieros obteniendo el resultado antes de amortizaciones e intereses

5º. Después se restan las dotaciones a las amortizaciones e intereses obteniendo el resultado antes de impuestos.

6º. Por último, al restar los impuestos obtenemos el resultado neto del ejercicio

El USALI se basa en la premisa que todo hotel está formado por un conjunto de departamentos que prestan unos servicios y que estos departamentos participan de forma individual en la rentabilidad del hotel. Por ello, en la cuenta de resultados primero se determinan las propias cuentas de resultados de los distintos departamentos²⁶.

²⁶ Se entiende por departamento aquella área de negocio del hotel con unas características de gestión independientes de las restantes áreas y que permite la asignación a cada uno de ellos de ingresos y costes (tanto operativos como no operativos)

El USALI se basa en un sistema de costes directos donde se pretende obtener la cuenta de resultado por cada departamento. Este sistema establece unas normas concretas en cuanto a la distribución de los costes directos e indirectos. Los costes directos son distribuidos a cada departamento correspondiente, esto es así porque considera que cada departamento es una unidad de negocio. En cuanto, a los costes indirectos se aplican posteriormente ya que considera que imputar costes indirectos a los distintos departamentos se haría de forma arbitraria y convencional y poco relevantes a efectos de análisis y control de gestión.

Este sistema resulta muy útil para analizar los márgenes de contribución que genera cada línea de ingresos²⁷.

4.5.1 Información analítica de los departamentos

Para obtener la cuenta de resultados de un hotel, el primer paso consiste en determinar el margen obtenido por cada una de las actividades desarrolladas por los departamentos operativos²⁸.

La estructura establecida por el USALI es la siguiente:

Ingresos netos del departamento
-Costes de ventas
<hr/>
MARGEN BRUTO DEL DEPARTAMENTO
-Gasto de personal
-Otros gastos directos
<hr/>
MARGEN NETO DEL DEPARTAMENTO

En el análisis de los resultados de cada departamento solo se tienen en cuenta los costes directos y posteriormente, se consideran los resultados de los departamentos operativos indirectos. De la diferencia entre los departamentos directos y los departamentos indirectos obtendremos el margen bruto de explotación (GOP).

²⁷ Por línea de ingresos me refiero solo a aquellos departamentos que generan ingresos (departamentos operacionales)

²⁸ Son aquellos departamentos que generan ingresos.

Resultado departamentos operativos directos
-Resultado departamentos operativos indirectos

Beneficio operativo Bruto (GOP)

A continuación, incluimos los estados analíticos del departamento de habitaciones, departamento de alimentación y departamento de telecomunicaciones. Se han elegido estos tres departamentos por las siguientes razones: los departamentos de habitaciones y alimentación son los departamentos fundamentales y los que generan la mayoría de sus ingresos²⁹ y el departamento de telecomunicación por ser un departamento mixto³⁰.

4.5.1.1 Departamento de habitaciones

En este departamento se incluyen todos los ingresos y los gastos de las habitaciones, salones para convenciones y conferencias.

La cuenta de resultados de este departamento se obtiene de deducir de los ingresos netos totales derivados de las habitaciones de los costes directos asignables a este departamento. Una peculiaridad respecto este departamento y el cálculo de su resultado es que no se realiza el cálculo del margen bruto

A continuación, se muestra el estado analítico propuesto por el USALI para este departamento:

HABITACIONES	
INGRESOS	
Clientes individuales	
Empresas	
Grupos	
Otros	
Total ingresos	
-DESCUENTOS	
=INGRESOS NETOS	
-GASTOS	
Sueldos y salarios	
Complementos salariales	
Total gasto personal	
Otros gastos	

²⁹ Según los autores Manzano y Porras del total de los ingresos de un hotel cerca de dos tercios corresponden a las habitaciones y casi un tercio corresponde alimentación.

³⁰ Es aquel departamento en que sus servicios son utilizados tanto por los clientes como por los otros departamentos del hotel.

Televisión
Comisiones a terceros
Amenities a clientes
Contrata de limpieza
Transporte de clientes
Lavandería
Reservas
Otros gastos operativos
Formación
Uniformes
Otros
Total otros gastos
= RESULTADO DEL DEPARTAMENTO

Figura 4.3 cuenta resultado del departamento habitaciones, según el modelo USALI

(Fuente: C.Vacas)

Como se puede observar en la figura 4.3, no se realiza el cálculo del margen bruto del departamento de habitaciones. Según los autores Manzano y Porras³¹, esto es así porque el departamento de habitaciones es considerado un servicio puro.

Algunos de los costes de personal imputables a este departamento son el personal de dirección de este departamento, el personal de recepción y conserjería (incluye reservas, portería y botones), personal pisos (gubernantas, camarera, encargadas de pisos). También se incluye la comida y bebida consumida por el personal del departamento. valorada a precio de coste.

Los gastos de lavandería se refiere a los gastos de este servicio cuando esta externalizado, en la parte que corresponda a este departamento. Por ejemplo: limpieza de ropa utilizada en habitaciones, incluidas cortinas, alfombras, tapicerías, etc.

En otros gastos incluiremos el consumo de material de limpieza y los productos de acogida colocados en las habitaciones para ser consumidos por los clientes, el coste del cable/satélite de televisión, entre otros.

4.5.1.2. Departamento de alimentación (alimentos y bebidas)

Este departamento requiere la mayoría del esfuerzo de gestión en una compañía hotelera. Básicamente, por las siguientes razones, entre otras:

- Es el departamento que genera mayores costes directos

³¹ Artículo: *Una aproximación de un modelo de contabilidad de costes. Partida doble. En la publicación de Noviembre de 2002 (p.883)*

- Es el segundo departamento, después de habitaciones, que genera mayores ingresos. Genera casi un tercio de los ingresos entrantes del hotel
- Las tareas que en él se realizan son las más complicadas y laboriosas, hay movimiento continuo de productos perecederos, hay que realizar constantemente inventarios y se realizan unos controles muy rigurosos en cuanto a sus costes e ingresos.
- La mayoría de establecimientos prefiere realizar un doble cálculo del resultado del departamento, por un lado alimentos y por otro, bebidas.

Tenemos que destacar que el análisis de este departamento se realiza sobre la base de la naturaleza de los artículos vendidos.

En la novena edición se estableció la separación de este departamento en dos: alimentos y bebidas. Esta separación supuso un problema ya que, había gastos difíciles de identificar si eran específicos para alimentos o bebidas. Por ello, en la decima edición se ha vuelto a establecer este departamento como uno solo. Es decir, aquellos hoteles que lo consideren necesarios pueden separar los ingresos y gastos en dos partidas; bebidas y alimentos. Pero, en el análisis del departamento y en la cuenta de resultados debe constar como un solo departamento sin diferenciación de ingresos y gastos tanto para bebidas como alimentos.

ALIMENTACION
INGRESOS -DESCUENTOS =INGRESOS NETOS BEBIDAS
-COSTE VENTAS Coste de la bebida consumida -bebidas transferidas a "alimentos" +alimentos transferidos a "bebidas" Coste neto de ventas de bebidas Otros costes de ventas Total coste neto de ventas = MARGEN BRUTO EN VENTA DE BEBIDAS
OTROS INGRESOS Cubiertos Cargos varios clientes Total otros ingresos = MARGEN BRUTO EN OTROS INGRESOS BEBIDAS
INGRESOS ALIMENTOS -DESCUENTOS =INGRESOS NETOS ALIMENTOS

-COSTE DE VENTAS ALIMENTOS
Coste de los alimentos consumidos
- coste de la comida del personal
- alimentos transferidos a "bebidas"
+ bebidas transferidas a "alimentos"
Coste neto de venta alimentos
Otros costes de ventas
Total costes neto de ventas
=MARGEN BRUTO EN VENTA DE ALIMENTOS
OTROS INGRESOS ALIMENTOS
Habitaciones alquiladas para reuniones
Ingresos varios de banquetes
Cargos varios clientes
Total coste neto de ventas
=MARGEN BRUTO EN OTROS INGRESOS ALIMENTOS
MARGEN BRUTO EN VENTA DE BEBIDAS
MARGEN BRUTO EN OTROS INGRESOS BEBIDAS
MARGEN BRUTO EN VENTA ALIMENTOS
MARGEN BRUTO EN OTROS INGRESOS ALIMENTOS
=MARGEN BRUTO DEL DEPARTAMENTO
-GASTOS
Sueldos y salaríes
Complementos salariales
Total gastos de personal
Otros gastos
Vajilla, cristalería, cubertería, lencería
Servicios contratados
Lavandería limpieza en seco
Permisos y licencias
Gastos varios de banquetes
Música y animación
Otros servicios
Telecomunicaciones
Formación
Uniformes
Otros
Total otros gastos
TOTAL GASTOS
=RESULTADO DEL DEPARTAMENTO

Figura 4.4 Cuenta resultado departamento restauración, según modelo USALI

(Fuente: elaboración propia)

En el cálculo del coste de ventas de los alimentos, se tiene que deducir del coste los alimentos consumidos³² y el coste de los alimentos y bebidas transferidos entre Alimentos y Bebidas. Por ejemplo, las naranjas, aceitunas, limones transferidos al departamento de bebidas o los vinos transferidos a Alimentos para cocinar.

³² coste de la comida del personal que será cargado como coste de personal en los correspondientes departamentos

El concepto “Otros ingresos”, se refiere a los ingresos no relacionados directamente con la venta de alimentos y bebidas. Ejemplos para el caso de los alimentos:

1. Alquileres de los salones del hotel
2. Cargos a los clientes por música, flores, y decoración especial para banquetes
3. Venta de entradas para espectáculos y otros eventos organizados por el hotel
4. Etc

En cuanto a “Otros gastos”, está claramente detallado a que gastos se refiere pero resulta curioso que un inmovilizado³³ como la cristalería, cubertería, etc. no sean tratados como tal. Según Manzano y Porras³⁴, *“la causa de no tratar estos elementos como un inmovilizado amortizable puede estar en el hecho de que todas las amortizaciones son consideradas operacionales no distribuibles e imputados a la cuenta general de resultados, en tanto que de esta forma, es un coste directo del departamento donde se utiliza”*

4.5.1.3 Departamento de Telecomunicaciones

El departamento de telecomunicaciones es un departamento considerado como mixto ya que, los servicios ofrecidos por este son utilizados y facturados a los clientes y por el propio hotel. Además, es un departamento que generalmente no suele ser muy rentable. Sin embargo, es un servicio que debe ofrecerse obligatoriamente al cliente. Hoy en día, no concebimos la idea de un hotel sin telecomunicaciones.

Se consideraran ingresos para este departamento los obtenidos de teléfonos (cabinas) ubicados en el interior del inmueble, aquellos que son facturados a los clientes por su utilización, etc. Se consideraran costes de las llamadas a la facturación de la compañía telefónica menos los costes de llamadas realizados por otros departamentos del hotel. Un ejemplo de coste de telecomunicaciones que es utilizado por todos los departamento seria una intranet o una conexión en red.

Los costes generados por esta intranet o conexión en red serán imputados al coste donde se acumulan los gastos administrativos y generales

³³ El USALI establece que cuando se prevea que tengan una vida útil inferior a los 12 meses serán considerados activos corrientes

³⁴ MANZANO Y PORRAS en su artículo *“Una aproximación de un modelo de contabilidad de costes. Partida doble”* de la revista Técnica Contable nº 647, p.883

El margen bruto del departamento de telecomunicaciones³⁵ se obtendrá de la diferencia entre los ingresos y costes atribuibles a este departamento.

Finalmente, el Resultado Neto del departamento es la diferencia entre el Margen Bruto del Departamento y los gastos de personal del propio departamento y otros gastos directos.

4.5.2. Resultado antes de impuesto

Al EBITDA se le resta de forma escalonada los siguientes conceptos:

- El canon de dirección es una retribución por la gestión y dirección del hotel. Este importe depende del tipo de contrato de gestión existente entre la empresa propietaria del hotel y la empresa que lo gestiona.
- El alquiler son aquellos activos que darían lugar a amortizaciones del inmovilizado en el caso que la empresa hotelera fuera la propietaria
- Los seguros pueden ser sobre bienes muebles, inmuebles, de responsabilidad frente a terceros, etc.
- Los impuestos se refieren aquellos tipos IBI o IAE, entre otros.
- Los intereses generados por las operaciones financieras
- Las amortizaciones del inmovilizado.

Una vez, que le hemos restado al EBITDA todos estos conceptos obtendremos el Resultado antes de Impuestos.

Finalmente, el Resultado de explotación se obtiene de la diferencia entre el Resultado antes de impuesto y la cantidad de impuesto de sociedades.

4.6. Elaboración del presupuesto

El USALI da una serie de recomendación para la realización y control presupuestario de un hotel.

³⁵ Consultar el anexo 5

Establece un calendario, orientativo, sobre la confección del presupuesto. En este calendario detalla quien tiene que realizar tareas determinadas, que tareas son esas y el periodo en el que se han de realizar.

QUIEN	QUE	CUANDO
Director general	Reuniones preparatorias del presupuesto	1 a 31 de octubre
Controller de los departamentos	Preparación de los presupuesto departamentales	1 a 9 noviembre
Contabilidad	Consolidación de los Presupuestos departamentales	10 a 19 noviembre
Controller genera	Preparación del informe Presupuestario para dirección general	Diciembre
Propietarios	Reuniones y aprobación del informe presupuestario presentado por dirección general	Diciembre

Figura 4 .6 Calendario de confección del presupuesto según el American Hotel & Motel Association.

(fuente: F.Campa)

El USALI establece que durante las reuniones presupuestarias se deberá prestar especial atención a los siguientes aspectos:

- a. La revisión de las operaciones del año en curso
- b. El análisis de las condiciones generales de negocio
- c. El análisis de la posición competitiva
- d. El análisis de precios
- e. La proyección a nivel global de los niveles previstos de ocupación y venta

Para la confección de los presupuestos de cada departamento es necesario tener toda la información relativa sobre los planes previstos a nivel de ingresos y costes para cada departamento.

Para el informe presupuestario de dirección general, el USALI enumera una serie de aspectos que considera recomendables incluir:

- a. La situación de la competencia
- b. Entorno económico y político
- c. Cambios propuestos en las operaciones
- d. Aspectos extraordinarios
- e. Política de personal y recursos humanos

- f. Estado de las instalaciones
- g. Precios unitarios
- h. Inversiones
- i. Estado de tesorería

4.7. Cuadro comparativo USALI vs Plan General Contable 2008.

Uniform System of accounts for the lodging Industry	Plan General Contable 2008
<p><u>Estructura:</u></p> <p>Se divide en cuatro partes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.-estados financieros 2.-informacion analítica para cada departamento 3.-ratios 4.-clasificación por departamentos de los distintos gastos que pueden surgir en el día a día 	<p><u>Estructura:</u></p> <p>Se divide en cinco partes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.-marco conceptual de la contabilidad 2.-normas de registro y valoración 3.-cuentas anuales 4.-Cuadro de cuentas 5.-definiciones y relaciones contables
<p><u>Cuentas anuales:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1.-Balance Situación 2.- Cuenta Pérdidas y Ganancias 3.- Estado de flujo 4.-Fondos Propios 5.- Notas aclaratorias 	<p><u>Cuentas anuales:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Balance Situación 2.- Cuenta Pérdidas y Ganancias 3.- Estado de flujos de efectivo 4.- Estado cambio del Patrimonio neto 5.- Memoria
<p><u>Balance Situación:</u></p> <p>1.- Activo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Esta ordenado verticalmente en orden descendiente de mayor liquidez a menor liquidez • Los activos están clasificados en 5 grandes grupos: activo corriente, créditos LP, inmovilizado, inversiones en empresas del grupo y asociadas y otros activos. • Exige que el método de amortización de los inmovilizados sea especificado en las notas aclaratorias. • El importe que puede rescatarse de los seguros realizados a sus directivos lo consideran un activo 	<p><u>Balance Situación:</u></p> <p>1.- Activo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Esta ordenado verticalmente en orden descendiente de menor liquidez a mayor liquidez • Los activos están clasificados en 2 grandes grupos: activos corrientes y activos no corrientes • Según la norma de registro y valoración nº 2.2.1 • Se contabiliza igual que en el USALI

<ul style="list-style-type: none"> • Los gastos derivados de una financiación como las tasas de financiación o gastos de emisión de bonos se amortizan a lo largo de su vida. • La porcelana, vajillas, cristalería y uniformes si prevén que su vida útil será inferior al año consideran que forma parte del activo corriente. <p>2.- Pasivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Esta ordenado verticalmente en orden descendiente desde el pasivo corriente hasta los fondos propios • El pasivo está estructurado en 5 grandes grupos: pasivo corriente, deudas largo plazo, otras deudas largo plazo, impuestos, provisiones y contingencias y Fondos propios. • Se considera que los fondos propios son parte del pasivo • En las deudas a largo plazo hay que hacer constar una serie de información en las notas aclaratorias de los estados financieros. Por ejemplo: el tipo de interés aplicado a la deuda, el plazo de finalización, especificación de las garantías hipotecarias, etc.. • En los fondos propios se detallara una información u otra dependiendo del tipo de contrato de gestión del hotel 	<ul style="list-style-type: none"> • No son considerado un activo. • Se establece que son parte del inmovilizado y se amortizara dependiendo de lo que establezcan las normas contables pero no será en un plazo inferior a un año. <p>2.- Pasivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Esta ordenado verticalmente en orden descendiente desde el patrimonio neto hasta los pasivos corrientes • El pasivo está estructurado en dos grupos: pasivo corriente y pasivo no corriente. • En cambio, el patrimonio neto está considerado como un elemento de las cuentas anuales y es la parte residual de los activos una vez deducidos los pasivos. • Es lo mismo que en USALI solo que esa información adicional como el tipo de interés, plazo finalización, etc.. se hará constar en la memoria • Los fondos propios siempre detallan la misma información con independencia del tipo de contrato de gestión del hotel.
<p><u>Cuenta Pérdidas y Ganancias:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Está estructurada según los departamentos. • Realiza una diferenciación de los resultados por departamentos operativos (generan ingresos). Luego, de 	<p><u>Cuenta Pérdidas y Ganancias:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Está estructurada por tipos de gastos e ingresos en base a la naturaleza de los mismos

<p>les aplica al resultado del conjunto de departamentos operativos de los departamentos operativos indirectos (solo generan gasto)</p> <ul style="list-style-type: none"> • La imputación de los gastos se basa en el modelo de costes directos • Antes de aplicar los resultados de los departamentos operativos indirectos se calcula el margen bruto de explotación de cada departamento. • Departamentos alojamiento y Alimentación no se calcula en el margen bruto de explotación • 	
<p>Ratios:</p>	<p>Ratios:</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Define aquellos ratios que son los adecuados para calcular rentabilidades, solvencia, niveles de ocupación, etc... • Establece unos ratios generales para el análisis de solvencias y rentabilidades. También establece ratios concretos para los departamentos de alojamiento y alimentación. 	<ul style="list-style-type: none"> • No establece ningún tipo de ratios
<p>Notas aclarativas:</p>	<p>Notas aclarativas:</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Estas notas aclarativas deben explicar las políticas contables que ha llevado a cabo la empresa en ese ejercicio • Son ilimitadas • Establece algunas notas que son de obligado cumplimiento como: los métodos de inventario y valoración, las políticas de amortización, etc.. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se puede considerar que en la memoria hay algunas aclaraciones sobre las cuentas anuales

5. El Departamento de ingresos del Hotel de una cadena nacional

El departamento de ingresos del hotel analizado, se ocupa de analizar los ingresos del hotel, la ocupación, la confirmación de las reservas, establecimiento de precios de venta, etc...

Características del departamento:

El hotel de una cadena nacional sobre el que se basa el trabajo de campo no utiliza el USALI para la realización de su contabilidad pero, el método de captación de información, análisis de resultados y gestión de la información está basado en el USALI.

A lo largo de este tema podremos ir observando cómo, efectivamente, la manera de proceder, obtención de información y análisis de información es como la del sistema USALI.

Este departamento se encarga de los análisis de ocupación, ingresos, precios y de las confirmaciones de las reservas. Como ya hemos comentado anteriormente, una vez que el cliente confirma la reserva se considera que es previsión de ingreso.

Procedimiento de actuación del departamento:

- 1.-Obtención de la información sobre las solicitudes de reservas a través del sistema central de reservas. En esta etapa se establecen los precios para cada tipo de cliente y se realiza la confirmación de la reserva por parte del cliente.
- 2.-Obtención de los datos necesarios para realizar distintos informes. Los dos datos fundamentales para este departamento son el nivel de ocupación del hotel y las tarifas aplicadas. Esta información es recopilada diariamente.
- 3.-Elaboración del informe de ingresos y comparación el presupuesto previsional.
- 4.-Obtención de la información del set-competitivo y elaboración del informe mensual sobre el grado de ocupación del hotel y el precio medio aplicado.
- 5.-Posible toma de decisiones respecto los resultados obtenidos.

Elaboración de informes previsionales

En este departamento existen dos tipos de informes previsionales:

- Los que se realizan antes del inicio del ejercicio contable y son realizados teniendo en cuenta las expectativas sobre la evolución del mercado y los resultados obtenidos en años anteriores. Esta previsión es anual.
- Los que son realizados con un mes de anterioridad. Este informe es exactamente igual que el anterior solo que se va teniendo en cuenta la evolución del mercado más actual. Esta previsión es mensual y se realiza solo con un mes de anterioridad.

La realización de los informes previsionales se realiza exactamente igual que los informes mensuales sobre los ingresos solo que intenta predecir los resultados obtenidos por el departamento de ingresos con la información de años anteriores y con las expectativas del año siguiente.

Mediante estos informes previsionales se intentan establecer unos objetivos a cumplir a lo largo del siguiente año.

Para calcular la previsión de ocupación para el próximo año se han de tener en cuenta la evolución de los años anteriores, el número total de habitaciones de cada tipo disponibles para el año siguiente. Para la obtención de la cifra de habitaciones disponibles para el siguiente año no se tendrán en cuenta aquellas habitaciones que se prevé que el siguiente año permanecerán inutilizables durante un periodo determinado a causa de reparaciones o mejoras.

Para el cálculo de las ventas se tendrá en consideración los resultados de ventas de años anteriores, la previsión económica de la competencia de años anteriores, conocer cuántos días de vacaciones, puentes, etc... habrán en el siguiente año.

Una vez obtenidas las previsiones sobre ocupación y ventas ya se podrá realizar el informe previsional sobre el departamento de ingresos para el año siguiente.

Elaboración de los informes sobre resultados teniendo en cuenta los ratios y sus desviaciones.

Para la realización de los informes, semanalmente, se obtiene la siguiente información:

- Precio medio

Consiste en una media de los precios aplicados durante la semana (los precios incluyen descuentos)

- Nivel ocupación

Nos informa sobre las habitaciones que teníamos disponibles y las que hemos ocupado

- Posibles ingresos.

Mediante el sistema central de reservas los clientes solicitan la reserva. El personal del departamento de reservas/ingresos³⁶ se pone en contacto con el cliente para explicarle las tarifas que se le pueden aplicar y en caso de descuentos, los descuentos a aplicar. Una vez que el cliente solicita la reserva, ese posible ingreso es considerado una previsión de ingresos. Hasta que no son facturados al cliente el sistema de gestión de ventas no lo interpreta como un ingreso.

Esta información se va adquiriendo semanalmente para luego, a final de mes realiza el informe sobre los resultados del departamento.

En este departamento se realizan una serie de hojas de cálculo donde se calculan los ratios de ocupación, los ratios de precio medio, los ratios de ventas y las desviaciones sobre lo presupuestado y la realidad³⁷.

Esta hoja de cálculo contiene la información de nuestro hotel y además, también contiene la información de aquellos hoteles de la misma categoría o superior que tengamos como referencia³⁸. Para la obtención de esta información previamente nos hemos tenido que poner en contacto con los distintos hoteles para compartir la información.

La información contenida en esa hoja de cálculo es la siguiente:

- El ratio de ocupación de cada hotel. Se calcula del siguiente modo:

$$\text{N}^{\circ} \text{ habitaciones ocupadas} / \text{n}^{\circ} \text{ habitaciones disponibles}$$

- El ratio del precio medio de las habitaciones. Se trata de la media ponderada en base a los ingresos y cada tipo de habitación ocupada. Puesto que, al

³⁶ En el caso del Hotel analizado, el departamento de ingresos y reservas utilizaba el mismo personal.

³⁷ Consultar el anexo 6.

³⁸ Al conjunto de hoteles de la competencia que tenemos en cuenta para el cálculo de los ratios y posteriores informes, se los conoce como set-competitive.

haber distintos tipos de habitaciones también hay distintos hábitos de actuaciones tarifarias.

- La cuota de mercado que representa nuestro hotel teniendo en cuenta los niveles de ocupación. El conjunto de los hoteles analizados en el cuadro han de tener un valor de 100. Se calcula del siguiente modo:

Ratio ocupación/suma de todos ratios ocupación set-competitive

También se calcula la cuota de mercado representada por nuestro hotel teniendo en cuenta los precios medios. Se calcula de la misma forma que con los niveles de ocupación solo que, en este caso utilizaremos los precios medios.

- Las ventas obtenidas en ese periodo.
- Las ventas presupuestadas para ese periodo
- El cálculo de las desviaciones entre las ventas obtenidas y las presupuestadas. Cuanto más cerca este del uno nuestra desviación mejor porque implica que no hay diferencias entre las ventas presupuestadas y las ventas generadas.

Luego, se analiza la información obtenida con el set-competitive para tener una orientación de la evolución del mercado y nuestra posición en él. Además, este análisis también nos ayudara para realizar el presupuesto previsional para el siguiente mes.

Una vez realizado el informe mensual sobre la ocupación, precio medio y nivel de ventas, se presenta el informe al Director General del hotel para que los apruebe. Cuando están aprobados son introducidos en el sistema de información del hotel para que esos datos puedan ser utilizados por aquellos departamentos del hotel que les sea necesario.

6. El Departamento de contabilidad y administración del Hotel de una cadena internacional

El departamento de contabilidad es aquel que se encarga de instrumentar y operar las normas, sistemas y procedimientos necesarios para garantizar la exactitud y seguridad en la captación y registro de las operaciones financieras.

El departamento de contabilidad está considerado un departamento funcional que realiza distintas funciones en el hotel.

- Administrar y controlar el hotel.
- Realiza una valoraciones sobre la empresa
- Análisis inversiones y financiaciones
- Registrar y analizar todo tipo de operaciones con trascendencia patrimonial
- Exhaustivo control interno.

Con el control interno de los departamentos pone de manifiesto las posibles disfuncionalidades que se produzcan con el fin de poder actuar sobre ellas.

Algunos ejemplos de control interno son:

-En el departamento de ingresos (revenue), se realiza un control estricto sobre las tarifas a aplicar o si se ha aplicado algún YM. Esto es debido a que el departamento de contabilidad es el responsable de realizar la factura que será entregada al cliente. Por ello, es indispensable conocer en todo momento las tarifas aplicadas a cada cliente.

-En el departamento de Alojamiento también es importante el control ejercido por el departamento contable puesto que, es necesario saber el momento de entrada del cliente y sobre todo, la salida para tener la factura preparada con todos los gastos o suplementos a aplicar al cliente.

-En el departamento de Alimentación, se realiza un estricto control sobre las existencias ya que así tienen conocimiento en todo momento de la evolución de las compras. Además, para poder realizar la valoración de existencias.

- Consolidación de las cuentas con la empresa matriz.

Procedimientos del departamento:

1. *Contabilización de información.*

En el departamento contable se contabiliza todo tipo de información y explicar el procedimiento para cada tipo supone extender mucho el trabajo. Por este motivo, explicaremos el procedimiento de contabilización de los ingresos generados por un cliente individual.

Para este ejemplo el primer paso, es obtener toda la información relativa al cliente, su reserva, tiempo de estancia, tarifas aplicadas, si ha pagado por adelantado, si ha contratado un pack turístico, etc.. Toda esta información es obtenida a través de los sistemas de información que tiene el hotel como el de la central de reservas, el de gestión de clientes o el sistema de gestión de ventas.

Paralelamente a la recopilación de información inicial sobre el cliente y una vez que el cliente se ha registrado (check-in), el conjunto de sistemas de información que tiene el hotel nos va informando de la utilización que realiza el cliente de los distintos servicios que presta el hotel (spa, campo de golf, etc...) que después se le facturarán o la utilización de suplementos o simplemente, diferentes cargos en su cuenta que después nos tendrá que abonar.

El departamento de contabilidad debe tener en todo momento al día la cuenta del cliente puesto que, en cualquier momento puede presentarse a recepción y decir que se va. En ese mismo instante, los de recepción han de poder imprimir la factura perteneciente al cliente con todos los productos o servicios consumidos durante su estancia.

Una vez realizada la facturación y el cliente ha abonado la cantidad ya sea mediante tarjeta o efectivo. El departamento de contabilidad procede a la contabilización de esa factura.

En el momento de contabilizar el ingreso generado por el cliente, surgen ciertos conflictos en cuanto a la imputación de los ingresos. Al ser un hotel que pertenece a una cadena internacional de hoteles aplica el sistema USALI por lo que los ingresos son imputados al departamento que los origina. Es en este punto donde surgen los conflictos de imputación de ingresos entre los distintos departamentos.

Para el caso que el cliente, hubiera contratado un pack turístico (alojamiento, spa y media pensión) surgiría el problema de a qué departamento le imputo el ingreso derivado de ese pack. Pues bien, el USALI establece que:

- Estos ingresos serán distribuidos entre los distintos departamentos a los que corresponde. Para ello, será necesario establecer un valor de mercado para cada uno de los productos ofrecidos en el pack. Por ejemplo, para un pack de spa más una noche de alojamiento. Hay que establecer cuál sería el valor de mercado de este producto de spa y el valor de mercado de la pernoctación.

Una vez que tenemos los valores de mercado, establecemos el porcentaje del total al que corresponde a cada departamento y así obtendremos un criterio para la imputación de ingresos. En el ejemplo del anexo 7 se comprende mejor.

2. Elaboración de presupuestos.

Se suelen hacer dos tipos de presupuesto el anual que se realiza antes de empezar el año y los que se realizan mensualmente.

Uno de los presupuestos realizados por el departamento de contabilidad es el presupuesto de tesorería. El procedimiento a seguir para la elaboración de este presupuesto es:

- Obtención de la información necesaria para su elaboración. Como por ejemplo, la estimación de venta a cobrar al contado y crédito, el calendario previsto para los cobros a crédito, movimientos de ventas de inmovilizado, pagos derivados de la compra de existencias, etc...
- Posteriormente, se procede al análisis de la información recopilada
- Por último, se procede a la elaboración del presupuesto. Este presupuesto tiene que tener el visto bueno del responsable del departamento y será enviado al Director general.

7. Conclusiones

1º Conclusión: La contabilidad del sector hotelero es una contabilidad fundamentada en los costes derivados de la prestación del servicio por departamentos

Todos los métodos de contabilidad del sector hotelero, ya sea el USALI o la aplicación de cualquier otro, imputan los costes al departamento correspondiente que lo ha generado. De este modo, se obtiene una información mucho más detallada sobre el funcionamiento del hotel pudiendo analizar de forma individual cada departamento.

Este análisis por departamentos facilita la detección de aquellos departamentos que tienen alguna disfuncionalidad (mal gestionados, no son rentables, etc..) que de otro modo no sería fácil de detectar. Es decir, la separación de los costes entre los distintos departamentos permite una visión más detallada de cada departamento.

2º Conclusión: El Uniform System of Account for the lodging Industry es un sistema de contabilidad uniforme y sencillo que permite la comparación de resultados entre empresas hoteleras de distintos países. Además, el USALI aplica el método de costes directos.

Existen una serie de causas por las que el USALI se convirtió en el sistema internacional de contabilidad para el sector hotelero y que facilitó la comparación entre hoteles ubicados en distintos países. Estas causas son las siguientes:

- Primero fue implantado en Estados Unidos y tuvo una gran aceptación. Como resultado de esa aceptación las cadenas hoteleras americanas implantaron este sistema en todos sus hoteles, incluidos los que estaban en el extranjero.
- La falta de adaptaciones sectoriales
- Por la facilidad comparación de los resultados entre hoteles que estén ubicados en distintos países.

El USALI aplica el método de costes directos porque considera que imputar los costes indirectos a los distintos departamentos de forma arbitraria no tiene sentido. Puesto que, la información de los resultados obtenidos por ese departamento estaría influenciada por unos costes que no tienen relación directa con el servicio prestado

por ese departamento. En cambio, aplicando el método de costes directos obtenemos información sobre la relación entre el nivel de actividad, coste, volumen ventas y el beneficio de cada departamento.

3º Conclusión: El control de los costes e ingresos basado en el direct-cost, es un factor clave para un sistema de contabilidad fundamentado en los costes del sector hotelero.

Para el buen funcionamiento de una empresa hotelera es necesario obtener cierta información sobre el departamento en cuestión. Puesto que, para la toma de decisiones es necesaria la aportación de información sobre cada departamento a analizar.

Con la aplicación del control de coste e ingresos podemos obtener toda la información necesaria para el análisis del departamento y posterior, toma de decisiones.

En el trabajo hemos podido observar como el control de los costes del departamento de restauración o el control de ingresos en el departamento de ingresos proporciona la información necesaria para la elaboración de los informes sobre los resultados de los departamentos.

4º Conclusión: La elaboración de informes de los distintos departamentos utilizando estadísticas y ratios facilitan el análisis individual por departamentos. De este modo, es más fácil identificar aquellos departamentos que no están gestionados correctamente y que por tanto, no maximizan sus ingresos.

Mediante el control de los ingresos y costes de cada departamento podemos obtener la información necesaria para el análisis individual por departamentos. Con la utilización de los ratios obtenemos la información económica y financiera deseada.

5º Conclusión: Generalmente las cadenas internacionales con hoteles en España si que aplican el USALI por diversos motivos: es más fácil consolidar las cuentas, facilitan las comparaciones con los distintos hoteles pertenecientes a la cadena, utilizan los mismos tipos de informes, etc.. A nivel nacional, como es de obligado cumplimiento para toda

empresa utilizar el Plan General Contable muchos hoteleros aun no han descubierto la practicidad del USALI.

Sin embargo, las cadenas nacionales han adaptado ciertos aspectos del USALI que les facilita la gestión y control del hotel. Por ejemplo, dividen las diferentes secciones del hotel en departamentos con unos responsables y unos objetivos a cumplir. Establecen unos informes similares a los establecidos por el USALI utilizando los ratios y los cálculos de desviaciones.

6ºConclusión: El sector hotelero se caracteriza, entre otras cosas, por tener unos costes fijos muy elevados, tener unos productos perecederos, la estacionalidad de la demanda, etc.. todo ello, hace que su contabilidad sea especial. Por ello, debido a la falta de adaptación del plan general contable español a este sector, la mayoría de hoteles se ven obligados a realizar sus propias adaptaciones. Estas adaptaciones pueden ser al más puro nivel contable o en otros aspectos como por ejemplo: la separación de departamentos, análisis de los ratios, elaboración de informes por departamentos, etc...

Teniendo en cuenta las características de las empresas de este sector, que se han descrito a lo largo del trabajo, se hace patente la necesidad de una adaptación sectorial de obligado cumplimiento. Puesto que, actualmente, no existe ninguna adaptación y el único modelo normalizado a aplicar será el Plan General Contable.

8. Bibliografía

A) Manuales

AMAT, O. y SOLDEVILA, P. Contabilidad y Gestión de costes. Gestión 2000.Barcelona 2002

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA :

Principios de contabilidad de gestión: el marco de la contabilidad de gestión. Madrid,1990

Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España. Madrid,1994. (1994-a)

Glosario de términos de contabilidad de gestión, Madrid 1994 (1994b)

La contabilidad de gestión en las empresas hoteleras, Madrid 2005

CASTELLO A. y LIZANO J. El sistema de gestión y de costes basado en las actividades. Instituto Estudios Económicos. Madrid. 2003

LOPEZ A. Gestión estratégica y medición. El Cuadro de mando como complemento del Balanced scorecard, AECA. Madrid 2004

MARTIN F y ROS J. Contabilidad Costes. Contabilidad y Gestión. Ediciones Estudios Financieros.Madrid.2003

Plan General de Contabilidad. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 2007

ROSANAS, J.M. Contabilidad de costes para la toma de decisiones. Biblioteca de Gestión. Desclée de Brouwer. Bilbao. 2001

SANTANDER, E. y SANTANDER P. Calculo de costes con el método ABC. Gestión 2000. Barcelona 1995

Uniform system of Account for the Lodging Industry (tenth edition). American Hotel & Lodging educational Institute. Michigan. 2006

B) Tesis doctorales

CAMPA, F. La contabilidad de gestión en la industria hotelera: estudio sobre su implantación en las cadenas hoteleras en España. Universitat Rovira i Virgili. 2005
<http://www.tesisenxarxa.net/TDX-0530107-120008/index.html>

SOLDEVILA, R. Análisis de la evolución y situación actual de la hostelería en España y la información contable de costes. Universidad Barcelona, 1998

VACAS, C. Normalización contable en el sector de la hostelería: una propuesta de adaptación del plan general de contabilidad al sector. Universidad Complutense de Madrid. 2000
<http://biblioteca.universia.net/ficha.do?id=3917426>

C) Legislación

1. Legislación estatal

Real Decreto de 1634/83 de 15 de junio (Ministerio de Transporte Turismo y Comunicaciones, 1983) Normativa estatal de los hoteles

2. Legislación autonómica

Decreto 176/1987 de 9 de Abril sobre la normativa de los hoteles en Cataluña

D) Artículos e Informes

CEHAT y PWC. Observatorio de la Industria Hotelera Española

Perspectivas primer cuatrimestre de 2008. Enero de 2008

Perspectivas segundo cuatrimestre de 2008. Junio de 2008

Perspectivas tercer cuatrimestre de 2008. Octubre de 2008

Perspectivas primer cuatrimestre de 2009. Enero 2009

www.cehat.com

EXCELTUR. Valoración de resultados empresariales del primer trimestre de 2009, de la Semana Santa y perspectivas para el segundo trimestre y el conjunto del año. Informe Perspectivas Turísticas Exceltur nº28, Abril de 2009

http://exceltur.org/excel01/contenido/portal/files/Informe_Perspectivas_turisticas_N281.pdf

FIRA BARCELONA. Sector turístico en España 2008. Departamento de investigación y estrategia de mercados. Marzo 2009

http://comunicatur.info/cms/images/stories/documents/informe_eco_fira.pdf

GARBEY, N . Sistemas de contabilidad y costos en las empresas hoteleras. Febrero 2003

<http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/siscontcostemprhot.htm>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA. Coyuntura Turística Hotelera. Marzo 2009 <http://www.ine.es/daco/daco42/prechote/cth0309.pdf>

MANZANO I. y PORRAS M^a J. Una aproximación de un modelo de contabilidad de costes. Partida doble. Técnica Contable n^o 647.p.883. Noviembre 2002

MORENO, J. Y MARTIN R. La información contable para la gestión en la empresa hotelera: el Uniform System of Accounts for the Lodging Industry. Cuaderno de CC.EE y EE n^o 43, 2002

https://www.bmi.gob.sv/pls/portal/docs/PAGE/BMI_HTMLS/BMI_PULSO_TURISMO_IMG/INFORMACION%20CONTABLE%20GESTION%20HOTELERA%20USALI.PDF

VACAS, C. Sistema uniforme de contabilidad para la industria del alojamiento: un modelo anglosajón de planificación contable. Técnicas Contables n^o622, p. 727. Octubre 2000

VACAS, C. Análisis económico-financiero del sector hotelero. Técnicas Contables n^o 629, p 377. Mayo 2001

9. Anexos

Anexo1: índice de abreviaturas

ADR: average room rate (ratio del promedio de tarifas)

AT: Activo medio total

BAI: Beneficios antes impuestos

BAIL: Beneficios antes intereses e impuestos.

BN: Beneficio neto

CEHAT: Confederación española de hoteles y alojamientos turísticos

CMI: Cuadro de Mando Integral

CRM: Customer relationship management

EBITDA: Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization.

ERP: Enterprise resource planning (planificación de recursos empresariales)

FP: Fondos propios

GDS: Sistema Distribución Global

GOI: Gross operating income (coste de oportunidad)

GOP: Gross operating profit (Margen de explotación)

IAE: Impuesto actividades económicas

IBI: Impuesto sobre bienes inmuebles

ICAC: instituto de contabilidad y auditoría de cuentas

IPH: Índice de precios hoteleros

NOP: Margen neto de explotación

OMT: Organización Mundial de Turismo

p.e.: por ejemplo

PIB: Producto interior bruto

PMS: Property management systems (sistema gestión clientes)

RevPar: Revenue per Available room

SI: Sistema de Información

YM: Yield management

Anexo 2: Ejemplo de una hoja de cálculo de las entradas de un mes de productos del departamento de alimentación. Esta hoja es una de las muchas posibilidades que hay para el control de las compras

	CARNES		PESCADOS		VERDURAS	
DIA	Prove.X	Prove.Y	Prove. Z
1						
.....						
31						

Fuente: tesis doctoral R.Soldevila

Anexo 3. Cuadro de cuentas del modelo USALI. La cuenta de cuadros ha sido obtenida de la tesis doctoral de C.Vacas.

CUENTAS PRINCIPALES	
100-199	Activo
200-279	Pasivo
280-299	Recursos propios
300-399	Ingresos
400-499	Coste de ventas
500-599	Gastos de personal
600-699	Otros gastos
700-799	Costes fijos

CUENTAS DE ACTIVO	
100	Tesorería
101.	Caja
103.	Cuenta corriente
105.	Cuenta-nómina
107.	Cuenta de ahorros
109.	Caja chica
110	Inversiones a corto plazo
120	Deudores por operaciones corrientes
121.	Clientes
122.	Tarjetas de crédito
123.	Facturación directa
124.	Efectos a cobrar

- 125. Anticipo de remuneraciones
 - 126. Anticipo a la propiedad
 - 127. Otras cuentas a cobrar
 - 128. Deudores, empresas del grupo
 - 129. Provisiones para insolvencias
- 130 Inventarios
- 131. Alimentos
 - 132. Licores
 - 133. Vinos
 - 135. Otras materias primas
 - 136. Material de oficina
 - 137. Artículos de limpieza
 - 138. Vajilla, cristalería, cubertería, lencería y uniformes
 - 139. Otros
- 140 Pagos anticipados
- 141. Pago anticipado de seguros
 - 142. Pago anticipado de impuestos
 - 143. Anticipos a empleados a justificar
 - 144. Anticipo a proveedores
 - 145. Anticipo de contratos
 - 146. Impuestos diferidos corrientes (activo)
 - 147. Contrato de permuta de activo
 - 149. Otros pagos anticipados
- 150 Derechos de cobro (operaciones no corrientes)
- 155 Inversiones a largo plazo
- 160 Inmovilizados materiales
- 161. Terrenos
- 162. Construcciones
 - 163. Amortización acumulada de construcciones
 - 164. Instalaciones e instalaciones en edificios alquilados
 - 165. Amortización acumulada de instalaciones
 - 166. Mobiliario y enseres
 - 167. Amortización acumulada de mobiliario y enseres
 - 168. Maquinaria y equipos
 - 169. Amortización acumulada de maquinaria y equipos
 - 170. Equipos para proceso información
 - 171. Amortización acumulada de equipos para proceso información
 - 172. Automóviles y portaequipajes
 - 173. Amortización acumulada de elementos de transporte y portaequipajes
 - 174. Construcciones en curso
 - 175. Vajilla
 - 176. Cristalería
 - 177. Cubertería
 - 178. Lencería
 - 179. Uniformes
 - 180. Amortización acumulada de vajilla, cristalería, cubertería, lencería y uniformes.
- 190 Otros activos
- 191. Fianzas y depósitos
 - 192. Gastos diferidos
 - 193. Impuestos diferidos a largo plazo
 - 196. Fianzas y depósitos constituidos
 - 197. Fondo de comercio
 - 199. Varios

CUENTAS DE PASIVO

200 Acreedores

- 201. Proveedores
- 205. Dividendos a pagar
- 207. Efectos a pagar
- 209. Acreedores, empresas del grupo

210 Retenciones a los trabajadores

- 211. FICA – Empleados
- 212. Invalidez
- 213. SUTA – Empleados
- 214. Seguros médico
- 215. Seguros de vida
- 216. Seguro dental
- 217. Sindicatos
- 219. Retenciones varias

220 Impuestos sobre las nóminas

- 221. FICA – Empleados
- 222. FUTA – Empleados
- 223. SUTA – Empleados
- 224. Seguro médico
- 225. Seguro de vida
- 226. Seguro dental
- 227. Invalidez
- 228. Compensaciones a trabajadores

230 Impuestos

- 231. Retenciones impuestos federales
- 232. Retenciones impuestos estatales
- 233. Retenciones impuestos comarcales

- 234. Retenciones impuestos locales
- 236. Impuestos sobre ventas
- 238. Impuestos sobre la propiedad
- 241. Impuestos federales sobre el beneficio
- 242. Impuestos estatales sobre el beneficio
- 244. Impuestos locales sobre el beneficio

255 Depósitos recibidos

260 Provisiones

- 261. Provisiones de pago
- 262. Provisiones de suministros
- 263. Provisiones para vacaciones
- 264. Provisiones para impuestos
- 267. Contrato de permuta de pasivo
- 268. Provisiones para otros gastos

270 Parte de la deuda a largo plazo con vencimiento a corto plazo

272 Otros pasivos corrientes

273 Impuestos diferidos corrientes (pasivo)

275 Deudas a largo plazo

276 Arrendamiento financiero

277 Otras deudas a largo plazo

278 Impuestos diferidos a largo plazo (pasivo)

FONDOS PROPIOS	
280-285 Capital social 286 Capital desembolsado 289 Beneficios retenidos (reservas) 290 Acciones propias en cartera 291 Ganancias (pérdidas) no realizadas en contratos en firme 292 Diferencias positivas en ajustes con moneda extranjera 299 Resultado del ejercicio	328. Cargo por servicio 329. Alquiler de habitaciones para reuniones 330. Otros ingresos de alimentos 330 Ingresos de bebidas 331. Venta de licores 332. Venta de vinos 335. Cargo por cubierto 336. Cargo por servicio 339. Otros ingresos de bebidas 340 Ingresos de teléfono 341. Ingresos por llamadas locales 342. Ingresos por llamadas a larga distancia 342. Cargo por servicio 345. Comisiones 349. Otros ingresos de teléfonos 350 Ingresos de tienda de regalos 360 Ingresos de garaje y parking 361. Ingresos por aparcamiento 362. Mercancía vendida 369. Otros ingresos de garaje y parking 370 Espacios alquilados 371. Clubs 372. Oficinas 373. Almacenes 379. Otros ingresos por alquiler
INGRESOS	
300 Ingresos de habitaciones 301. Clientes – individuales 302. Clientes – empresas 303. Clientes - grupos 304. Clientes preferentes 311. Grupos – convenciones 312. Grupos – Tours 317. Permanentes 318. Alquiler de habitaciones para reuniones 319. Otros ingresos de habitaciones. 320 Ingresos de alimentos 321. Ventas de alimentos 322. Banquetes	

380 Otros ingresos	433. Compra de cerveza
381. Concesionarios	434. Otras compras de bebidas
382. Lavandería	437. Descuentos comerciales
383. Máquinas expendedoras y recreativas	438. Transporte de compras
384. Alquiler de películas	439. Otros costes de ventas de bebidas
385. Descuentos por pago al contado	
386. Ingresos financieros	440 Coste de las llamadas telefónicas
387. Diferencias positivas de cambio	441. Llamadas locales
388. Indemnizaciones	442. Llamadas a larga distancia
389. Otros	
390 Descuentos	450 Coste de ventas de la tienda de regalo
391. Descuentos en habitaciones	451. Compras tienda de regalos
392. Descuentos en alimentos	457. Descuentos comerciales
393. Descuentos en bebidas	458. Transporte de compras
394. Descuentos en teléfono	
395. Descuentos en tienda de regalo	460 Coste de ventas de garaje y aparcamiento
396. Descuentos en garaje y parking	461. Compras garaje y aparcamiento
399. Otros descuentos	467. Descuentos comerciales
	468. Transporte de compras
COSTE DE VENTAS	490 Coste de la comida de empleados
420 Coste de ventas de alimentos	492 Envases en depósito
421. Compra de alimentos	
427. Descuentos comerciales	495 Venta de grasa y huesos
428. Transporte de compras	
429. Otros costes de ventas de alimentos	496 Venta de botellas y barriles vacíos
430 Coste de ventas de bebidas	
431. Compra de licores	
432. Compra de vino	

GASTOS DE PERSONAL

- 510 Sueldos y salarios
 - 511-519. Directores de departamento y supervisores
 - 521-539. Resto de empleados de los departamentos
- 550 Impuestos sobre la nómina
 - 551. Impuestos sobre la nómina – FICA
 - 552. Impuestos sobre la nómina – FUTA
 - 553. Impuestos sobre la nómina – SUTA
 - 558. Compensaciones a trabajadores
- 560 Beneficios a trabajadores
 - 561. Vacaciones y bajas por enfermedad
 - 564. Seguro médico
 - 565. Seguro de vida
 - 566. Seguro dental
 - 567. Invalidez
 - 568. Pensiones y participación en los beneficios
 - 569. Comida de los trabajadores
- 599 Impuesto sobre la nómina y beneficios repartidos

OTROS GASTOS

- 600 Aprovisionamientos varios
 - 601. Artículos de limpieza
 - 602. Artículos para consumo de clientes
 - 603. Artículos de papelería
 - 604. Sellos y telegramas
 - 605. Material de oficina
 - 606. Carta – menús
 - 607. Utensilios

- 610 Lencería, loza, cristalería, etc.
 - 611. Loza
 - 612. Cristalería
 - 613. Cubertería
 - 614. Lencería
 - 618. Uniformes
- 621 Contrata de limpieza
- 623 Lavandería y limpieza en seco
- 624 Productos de lavado
- 625 Permisos y licencias
- 627 Fuel de cocina
- 628 Música y animación
- 629 Gastos de reservas
- 630 Gastos del sistema de información
 - 631. Mantenimiento de los equipos
 - 632. Mantenimiento de las aplicaciones
 - 635. Cuotas fijas
 - 639. Otros gastos del sistema de información
- 640 Gastos de recursos humanos
 - 641. Suscripciones
 - 642. Viviendas empleados
 - 643. Relaciones públicas

- 720 Impuestos y tasas
 - 721. Impuestos estatales
 - 722. Impuestos sobre la propiedad
 - 723. Impuestos sobre los suministros
 - 724. Licencias por actividades económicas

- 730 Seguros sobre bienes inmuebles y su contenido

- 740 Gastos financieros
 - 741. Intereses de hipotecas
 - 742. Intereses de préstamos
 - 743. Intereses de arrendamiento financiero
 - 744. Amortización de gastos financieros diferidos

- 750 Dotaciones a las amortizaciones
 - 751. Construcciones y equipamientos
 - 752. Mobiliario y enseres
 - 753. Maquinaria y equipos
 - 754. Equipos informáticos
 - 755. Elementos de transporte y portaequipajes
 - 756. Bienes en arrendamiento financiero
 - 757. Gastos de establecimiento

- 770 Beneficio o pérdida por venta de inmovilizado

- 790 Impuesto sobre el beneficio
 - 791. Impuestos federales sobre beneficios
 - 792. Impuestos federales sobre beneficios diferidos
 - 793. Impuestos estatales sobre beneficios
 - Impuestos estatales sobre beneficios diferidos

Anexo 4. Balance de situación según USALI

ACTIVO	PASIVO
<p>Activos Corriente</p> <p style="padding-left: 20px;">Tesorería</p> <p style="padding-left: 20px;">Inversiones temporales</p> <p style="padding-left: 20px;">Deudores</p> <p style="padding-left: 20px;">Inventarios</p> <p style="padding-left: 20px;">Gastos anticipados</p> <p style="padding-left: 20px;">Impuestos diferidos (corrientes)</p> <p style="padding-left: 20px;">Otros</p> <p>Crédito LP</p> <p>Inmovilizado</p> <p style="padding-left: 20px;">Terrenos</p> <p style="padding-left: 20px;">Construcciones</p> <p style="padding-left: 20px;">Instalaciones</p> <p style="padding-left: 20px;">Alquilados</p> <p style="padding-left: 20px;">Mobiliario</p> <p style="padding-left: 20px;">Vajilla, cristal, lencería,...</p> <p style="padding-left: 20px;">- Amortización acumulada</p> <p>Otros activos</p> <p style="padding-left: 20px;">Fondo de comercio</p> <p style="padding-left: 20px;">Fianzas y depósitos</p> <p style="padding-left: 20px;">Gastos financieros diferido</p> <p style="padding-left: 20px;">Otros</p>	<p>Pasivo Corriente</p> <p style="padding-left: 20px;">Efectos a pagar</p> <p style="padding-left: 20px;">Proveedores</p> <p style="padding-left: 20px;">Impuestos federales a pagar</p> <p style="padding-left: 20px;">Impuestos diferidos (corrientes)</p> <p style="padding-left: 20px;">Provisiones de gastos</p> <p style="padding-left: 20px;">Anticipos recibidos</p> <p style="padding-left: 20px;">Deudas a lp con vencimiento a cp otros</p> <p>Deudas LP</p> <p style="padding-left: 20px;">Hipotecas y otros pasivos similares</p> <p style="padding-left: 20px;">Acreedores por arrendamiento financiero</p> <p>Otras deudas a LP</p> <p>Impuestos diferidos (no corrientes)</p> <p>Provisiones y contingencias</p> <p>Fondos propios</p>
TOTAL ACTIVO	TOTAL PASIVO Y NETO

Anexo 5. Cuenta de resultados del departamento Telecomunicaciones

TELECOMUNICACIONES
INGRESOS
-Descuentos
INGRESOS NETOS
-COSTES DE LAS LLAMADAS
Locales
A larga distancia
Y otros
MARGEN BRUTO DEL SERVICIO
-GASTOS
Sueldos y salaríes
Complementos salariales
Total costes personal
Otros gastos
Contrato del servicio
Material de oficina
Telecomunicaciones
Formación
Otros
Total otros gastos
TOTAL GASTOS
=RESULTADO DEL DEPARTAMENTO

Fuente: C.Vacas

Anexo 6: A continuación, se muestra un ejemplo de un posible cuadro de ratios utilizado por el departamento de ingresos (revenue department). Con este cuadro se pretende dar una idea de cómo puede ser un cuadro de ratios para este departamento.

El set-competitive % ocupación establece que cuota de mercado representa nuestro hotel, entre el conjunto de hoteles que hay en la tabla. Esta cuota de mercado se realiza en base al porcentaje de ocupación obtenido por cada hotel. El sumatorio de todos los set-competitive % ocupacional debe dar 100.

El set-competitive del precio medio es lo mismo solo que en base a los precios medios aplicados por los hoteles durante ese mes.

Las desviaciones indican la diferencia de ingresos entre lo que se había presupuestado y la realidad.

	Nº habitaciones	Ocupación %	Precio Medio	Set-competitive %ocupación	Set-competitive P.medio	Ventas	Ventas presupuestadas	Desviaciones
H. Rey Juan Carlos I								
H. Hesperia								
H. Balmes								
Total				100	100			

Fuente: elaboración propia

Anexo 7. Ejemplo de distribución de los ingresos de un pack turístico.

Se ofrece un pack de spa más una noche de alojamiento por 140 euros. Pero no sabemos cómo podemos distribuir estos 140 euros entre el departamento de habitaciones y el departamento de spa.

Primero, realizamos una valoración de ese pack en el mercado real y la valoración en el mercado de los productos ofrecidos por el pack individualmente. Continuando con el ejemplo, el pack ofrecido por 140 euros su valor de mercado es de 250 euros. Luego, establecemos que el valor de mercado del spa es de 80 euros y el alojamiento en el hotel por una noche 170 euros.

Después, calculamos el ratio que nos servirá para saber cuál es el porcentaje del precio total del pack aplicable al spa y aplicable al departamento de habitaciones.

Departamento	Valor mercado	Ratio	Ingreso del pack
Spa	80	$(80/250)= 32\%$	$(140*32\%)= 44,8$
Habitaciones	170	$(170/250)=68\%$	$(140*68\%)=95,2$
Total	250	100	140

Solución, para el pack de 140 euros solo 44,8 euros pertenecen al departamento de spa y 95,2 corresponde a un ingreso del departamento de habitaciones.

