
Universidad de Oviedo



Centro Internacional de Postgrado

Máster en Sistemas de Información y Análisis Contable, SIAC

CURSO ACADÉMICO 2016-2017

Trabajo Fin de Máster

**ANÁLISIS DEL MODELO USALI: IMPLICACIONES DESDE LA
PERSPECTIVA DEL CÁLCULO DE COSTES**

Paula Fernández Rubio

Oviedo, a 29 Enero 2017.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. EL MODELO USALI.....	2
2.1. Origen.....	2
2.2. Evolución.....	2
2.3. Utilización del USALI en la actualidad.....	3
2.3.1. Utilización del USALI en España.....	4
2.4. Objetivos del USALI.....	6
2.5. Estructura del USALI.....	7
2.6. Funcionamiento del modelo.....	7
2.6.1. Sistema de costes que utiliza el modelo.....	8
2.6.2. División departamental.....	8
2.6.3. Cálculo de resultados.....	8
2.6.4. Cuenta de resultados de los departamentos operativos.....	12
2.6.4.1. Departamento de habitaciones.....	12
2.6.4.2. Departamento de alimentos y bebidas.....	14
2.6.4.3. Otros departamentos operativos.....	16
2.6.4.4. Departamento de ingresos varios.....	16
2.6.5. Costes de los departamentos funcionales.....	17
2.6.5.1. Departamento de administración y gastos generales.....	17
2.6.5.2. Departamento de sistemas de información y telecomunicaciones.....	17
2.6.5.3. Departamento de ventas y marketing.....	18
2.6.5.4. Departamento de mantenimientos y reparaciones.....	18
2.6.5.5. Departamento de servicios públicos.....	19
2.6.6. Ingresos y costes de los departamentos no operacionales.....	19
2.6.6.1. Departamento de honorarios de gestión.....	19
2.6.6.2. Departamento de ingresos y gastos no operativos.....	19
2.6.6.3. Departamento de lavandería-casa.....	20
2.6.6.4. Departamento de comedor de personal.....	21
2.6.6.5. Departamento de gastos relativos a las nóminas.....	21
2.6.7. Cuentas sintéticas de resultados.....	21
2.6.8. Elaboración del presupuesto.....	21
2.6.9. Ventajas e inconvenientes que ofrece el USALI.....	24
2.6.9.1. Ventajas de utilizar el USALI.....	24
2.6.9.2. Inconvenientes de utilizar el USALI.....	25
3. ANÁLISIS DEL MODELO DESDE EL PUNTO DE VISTA DE COSTES.....	25

3.1. Breve opinión acerca de la información sobre costes que proporciona el modelo USALI.....	25
3.2. Problemas que plantea el modelo desde el punto de vista de información relevante para la toma de decisiones en base a datos de costes.....	26
3.3. Soluciones a los inconvenientes que presenta el modelo.....	30
4. CONCLUSIONES.....	42
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45

1. INTRODUCCIÓN.

La industria de la hostelería, y en general todo el sector de alojamiento turístico, por la complejidad de su demanda de servicios (es muy difícil de controlar, debido a factores externos fuera del control de la empresa, que hacen variar dicha demanda como pueden ser la climatología, ciclos vacacionales diferentes en los destinos emisores, rutas de acceso etc.) y por contar con una estructura de costes con un alto componente de carácter fijo, precisa tener un sistema de planificación y gestión de control del establecimiento para el seguimiento económico de la actividad y sus resultados altamente eficiente. Este sistema de control debe permitir conocer en cada momento cómo están actuando los diversos servicios y en qué grado están contribuyendo al éxito económico de la empresa. En esta línea y con el fin de dar respuesta a estas necesidades se ha desarrollado a nivel internacional el Sistema Uniforme de Cuentas para la Industria del Alojamiento (USALI). Por tanto el objetivo es conocer este modelo tan globalizado en el sector hotelero, para así poder sacar alguna conclusión acerca de la información de costes que nos proporciona.

El presente trabajo comienza con la definición del objeto de estudio, que no es otro que el comprender el modelo de costes USALI para establecimientos hoteleros, analizando las posibles carencias a nivel de información de costes que surgen de dicho modelo para así plantear una serie de propuestas que permitan mejorar el cálculo de costes.

Para ello, el trabajo se estructura en cuatro capítulos:

- El primer capítulo trata de la introducción del trabajo objeto de estudio y unas consideraciones previas.
- El segundo capítulo es de carácter introductorio al modelo USALI con el objetivo de comprenderlo. Para ello, dicho capítulo consta de una introducción al modelo USALI, explicando su origen, evolución, utilización del modelo tanto en Estado Unidos (su país de origen) como en España, objetivos, estructura, funcionamiento del modelo, el sistema de costes que utiliza y una descripción de cómo funciona el USALI para el cálculo de resultados de los establecimientos hoteleros.
- En el tercer capítulo, tras haber realizado una breve aproximación al modelo USALI que nos permita comprenderlo, se realiza un análisis del modelo desde el punto de vista de costes. En este capítulo se estudia la información de costes que se puede extraer del modelo, como también se pasan a enumerar problemas que plantea el USALI desde el punto de vista de costes como información relevante para la toma de decisiones, para acabar con una serie de propuestas a los inconvenientes anteriormente enumerados. Con estas propuestas se pretende mejorar el cálculo de costes, y no plantear uno nuevo o modificar el modelo actual del USALI.
- En el cuarto capítulo se plantean las conclusiones del trabajo.

2. EL MODELO USALI.

2.1. Origen.

El Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, más conocido popularmente por sus siglas USALI, cuya traducción al castellano sería el Sistema Uniforme de Contabilidad para la Industria del Alojamiento tiene su origen en Estados Unidos en el año 1926.

Este Sistema Uniforme de Cuentas nace en Chicago, debido a una serie de encuentros entre profesionales de la industria hotelera y profesionales de la contabilidad en relación con el sector hotelero. Estos encuentros se sucedieron dada la necesidad de intercambiar experiencias y lograr acuerdos para así establecer un sistema que permitiese recabar información contable eficiente tanto para usuarios internos como externos. Fue pensado como una presentación estándar de cuentas y publicado por primera vez en 1926 por la Asociación Hotelera de Nueva York, la impulsora de dichos encuentros entre los distintos profesionales de la hostelería y la contabilidad. Hay que destacar que este Sistema Uniforme de Cuentas fue uno de los primeros en tener en cuenta las características propias del sector y el primero en conseguir fijar una estructura conceptual única en relación con las cuentas en este sector, lo cual fue un gran logro para los profesionales de dicho sector ya que atendía a sus peticiones. Este hecho hizo que el USALI se convirtiera en un claro éxito debido a la gran acogida por parte de los diferentes y variados profesionales del sector hotelero.

Cabe matizar que el sistema USALI no es un plan contable propiamente dicho, sino que no se limita solamente a eso, puesto que persigue “establecer reglas de registro y clasificación de cuentas simples, claras y precisas, que puedan ser utilizadas por todos los hoteles, sea cual sea su categoría, capacidad o tipo, y presentar los resultados, ingresos y gastos de forma estandarizada y homogénea con el objeto de permitir comparaciones eficaces en el tiempo (de un año a otro) y en el espacio (comparación entre hoteles)” (Horwath Fiduciaire & Revision SA, 1992, p.3).

2.2. Evolución.

Desde su año de origen 1926, se han publicado un total de once ediciones del USALI que intentan actualizar el sistema. Para ello se han ido incorporando modificaciones que optimizan el sistema a la vez que se adaptan a las variaciones que el sector va experimentando a lo largo de los años.

Estas actualizaciones del sistema surgen debido a que periódicamente se reúne un comité formado por expertos contables, auditores y profesionales de la hostelería para evaluar la necesidad de incorporar cambios y modificar ciertos aspectos en el sistema, así como esclarecer aquellos conceptos que no quedaron claros o que se entienden que son demasiado genéricos y conducen a errores. Estas adaptaciones las realizan el AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) con el FASB (Financial Accounting Standards Board) y están recomendadas por HFTP (Hospitality Financial and Technology Professionals). Dichas adaptaciones tienen el fin de mejorarlo y adaptarlo a las necesidades del sector para así establecer criterios uniformes que permitan la elaboración de informes económicos y financieros comparables que les permitan a los diferentes agentes económicos interpretar la información y poder así tomar las decisiones oportunas.

En 1996 se publica su novena edición revisada, donde a partir de ésta pasa a llamarse USALI. Anteriormente a la novena edición, era conocido como “Uniform System of Accounts for Hotels” cuyas siglas se correspondían con USAH, lo cual experimentó un cambio a partir de dicha fecha cuando se pasa a llamar USALI cambiando la H por LI, y pasando estas siglas a referirse a las industrias de alojamiento.

Entre las modificaciones más significativas que ha experimentado dicho sistema uniforme de cuentas cabe destacar las siguientes:

- ✓ En la octava edición, en 1988, se incorpora el Estado de Flujos de Tesorería (Cash Flow), tanto por el método directo como indirecto, y se establece como un estado financiero de obligatoria elaboración.
- ✓ En la novena edición, en 1996, se incorpora el plan uniforme de contabilidad para pequeños hoteles y moteles, y pasa a denominarse USALI como ya se mencionó anteriormente. En esta misma edición, se mejora el cálculo del umbral de rentabilidad y la segregación de ingresos y costes de banquetes. Hasta la novena edición del USALI se caracteriza porque dedicaba de manera conjunta su primera parte a los estados financieros dirigidos tanto a usuarios externos como a internos, así como a la información sobre operaciones o situaciones especiales.
- ✓ En la décima edición, en 2006, se realizan diversos cambios entre los que destacan: los cambios generales que afectan a la estructura y contenido del USALI; los que afectan al Estado Analítico de Resultados (se incorpora un Estado de Explotación General, en el que sintetizan los estados de explotación de las diversas áreas de la empresa); cambios en el Departamento de habitaciones, y en el Departamento de comidas y bebidas (la actual edición del USALI une el departamento de comida con el de bebida, y sus ingresos son divididos en cinco grupos), dos de los principales departamentos generadores de ingresos del hotel; así como los cambios relacionados con ratios y estadísticas, que se implantan nuevas ratios de solvencia y rentabilidad así como muchas otras al igual que márgenes. El contenido de la décima edición del USALI se ha estructurado en cuatro grandes partes, eliminando aquellas secciones que se han considerado irrelevantes; además, se ha mejorado el diccionario de gastos y separado los estados financieros dirigidos a usuarios externos de los dirigidos a usuarios internos. Una característica esta última muy novedosa. Al igual que la eliminación de la parte quinta de la novena edición del USALI, dedicada al planteamiento de un ejemplo numérico. En conclusión esta décima edición tiene dos objetivos principales: uniformar el contenido y formato de los estados financieros orientados a la información para usuarios externos con el objetivo de que sea comparable para así ser útil para la toma de decisiones, y potenciar los estados de explotación como instrumentos para la gestión interna, pudiendo ser éstos considerados como una herramienta para valorar el desempeño de los distintos responsables de los diferentes servicios del hotel y poder exigir responsabilidades.
- ✓ En la undécima edición, en 2014, el número de departamentos es mayor, se producen cambios en cuatro de los departamentos operativos, se aumentan los departamentos funcionales ya que se incorpora uno más (“el departamento de sistemas de información y telecomunicaciones”; en esta edición se elimina el departamento de telecomunicaciones como subdepartamento de “otros departamentos operativos” para tratar a los ingresos que genera éste como ventas menores en “otros departamentos operativos”, y sus costes se integran en un departamento funcional llamado “departamento de sistemas de información y telecomunicaciones”), también llamados no distribuidos, se añaden algunos departamentos auxiliares, también se añaden departamentos no operacionales o de propiedad y, por último, de la cuenta de explotación general del establecimiento se ofrecen dos versiones, una para los propietarios y otra para los operadores. Así mismo, se cambia la forma de entender e imputar los costes de personal y se incrementan las definiciones del diccionario de cuentas. Aunque los cambios más llamativos, son en cuanto a su estructura, en esta versión el USALI vuelve a tener cinco partes, siendo por primera vez la primera parte los estados operativos y la segunda los estados financieros, seguida de ratios y estadísticas, y el diccionario de ingresos y gastos, para acabar siendo la quinta parte el resultado de explotación y resultado neto, una parte novedosa hasta entonces.

2.3. Utilización del USALI en la actualidad.

Debido básicamente a que fue el primero que consiguió fijar una estructura conceptual única en relación con las cuentas en este sector hizo que su utilización se extendiera

por todo el mundo, siendo actualmente el que presenta un mayor desarrollo en el ámbito empresarial.

El USALI, lógicamente, está implantado en todos los hoteles pertenecientes a cadenas americanas y canadienses, lo que ha hecho posible en muchas ocasiones su conocimiento por profesionales del sector en países distintos a Estados Unidos y dar su salto a Europa donde estuviesen implantadas dichas cadenas hoteleras.

En este sentido, Kwansa y Schmidgall, ya en el año 1999, realizaron una investigación con el fin de comprobar el grado de utilización y la utilidad del USALI para la gestión en Estados Unidos. Sus conclusiones fueron tomadas a partir de una muestra de 500 formada por los ejecutivos financieros de la industria hotelera de Estados Unidos. Para realizar el estudio, les enviaron un cuestionario sobre el conocimiento y la utilización del USALI, obteniendo un 22% de respuestas. Como se recoge en la *tabla 2.1. Utilización del USALI en EE.UU.*, estos autores ponen de manifiesto que el 78% de las respuestas manifestaron la utilización del USALI de forma más o menos completa, frente al 11% que no utilizaban el USALI. Aunque lo que realmente sorprende a los autores es que un 11% se corresponde a individuos que indican desconocer el sistema y por tanto, no saben si están utilizando o no el sistema.

Tabla 2.1: Utilización del USALI en EE.UU.

Grado de utilización del USALI	Número de respuestas obtenidas	Representación porcentual
Utilizan el USALI de manera completa	14	12
Utilizan el USALI pero no de manera completa (para la mayoría de aspectos pero no todos)	74	66
No utilizan el USALI	12	11
No saben si utilizan el USALI porque lo desconocen	12	11
TOTAL	112	100

Fuente: Adaptado de Kwansa y Schmidgall, 1999, p. 90-92.

Actualmente como se ha dicho anteriormente, en Estados Unidos el sistema USALI está muy implantado pero no se disponen de datos concretos actualizados.

2.3.1. Utilización del USALI en España.

Para saber el grado de utilización del USALI en España, nos fijamos en primer lugar en un importante estudio planteado por Campa (2005).

El estudio empírico consiste en dar respuesta con datos lo más fiables posibles y representativos del sector a la pregunta ¿cuál es el grado de implantación en España del USALI?

➤ Aspectos relevantes para realizar el estudio:

- La metodología de la investigación para dar respuesta a la pregunta planteada es la realización de una encuesta.
- Para seleccionar los hoteles/cadenas de la muestra, se procedió a verificar en tres fuentes estadísticas cuáles eran los principales grupos hoteleros, definiendo como principales la variable volumen de facturación.

- A efectos de tabulación, los datos aparecen agregados en siete segmentos:

✓ Los cuatro segmentos claramente diferenciables según su tamaño, su implantación en el extranjero o no, pertenecer o no a una cadena hotelera:

1. Grandes cadenas hoteleras españolas: entendiéndose como tal a aquellas cadenas hoteleras españolas, con presencia tanto en España como en el extranjero, que tuvieran un número de hoteles en su cadena superior a cincuenta.
2. Cadenas hoteleras españolas: entendiéndose como tal a aquellas cadenas hoteleras con las mismas características de presencia, tanto nacional o internacional, pero que el número de hoteles fuera inferior a cincuenta.
3. Cadenas hoteleras internacionales: entendiéndose como tal a aquellas cadenas multinacionales, con escasa presencia en España (uno/dos hoteles) pero con gran presencia internacional.
4. Otros hoteles: entendiéndose como tal a aquellos hoteles individuales, que no están vinculados a ninguna cadena hotelera.

5. Agrupación de las cadenas hoteleras españolas, tanto las grandes cadenas como la otra categoría, dando lugar al subtotal cadenas hoteleras españolas.
6. Agrupación de las cadenas hoteleras, tanto españolas como internacionales, dando lugar al subtotal cadenas hoteleras.
7. Suma de todos los cuestionarios recibidos: lo que representa el total.

El objetivo perseguido con las distintas segmentaciones es observar la posible divergencia de datos entre los diferentes subgrupos creados.

Tabla 2.2: Utilización del USALI en España.

	Utilizan el USALI	No utilizan el USALI
Suma de cuestionarios recibidos	63%	37%
Agrupación de cadenas hoteleras tanto españolas como internacionales	61,9%	38,1%
Agrupación de cadenas hoteleras españolas	50%	50%
Gran cadena española	62,5%	37,5%
Cadena española	37,5%	62,5%
Cadena internacional	100%	0%
Otros hoteles	66,7%	33,3%

Fuente: Campa, 2005, p. 446.

- Tal y como se recoge en la *tabla 2.2.Utilización del USALI en España*, las cuatro principales conclusiones obtenidas son las siguientes:
- A la pregunta donde se plantea directamente si el hotel o cadena tenía implantado USALI, se destaca la total unanimidad de las respuestas obtenidas de las cadenas hoteleras internacionales en cuanto a la utilización de dicho sistema.
 - Las grandes cadenas hoteleras españolas le siguen en cuanto a su grado de implantación con un 62,5%.
 - Las cadenas españolas que no son grandes, utilizan el USALI en un porcentaje que representa el 37,5%.
 - En el estudio también se muestra que los hoteles individuales independientes, es decir, aquellos que no están vinculados a alguna de las cadenas hoteleras (se observa que en general son de nueva incorporación al mercado), utilizan el USALI en un porcentaje elevado un 66,7%.

En el caso concreto de España desde la década de los noventa se ha ido implantando progresivamente en cadenas hoteleras primero y en el resto después, aunque aún no se puede decir que el grado de implantación es alto, principalmente no es muy utilizado en hoteles de tres o menos estrellas y de reducida dimensión (Escobar et al., 2010). Una razón de este bajo grado de implantación del USALI se debe en muchos casos al coste que suponía el desarrollo e instalación de un sistema de este tipo, pero hoy en día, el desarrollo de la tecnología y la necesidad de adaptar los equipos a las necesidades del momento, unido a la estandarización de programas que soportan este tipo de sistemas, hacen que los costes ya no sean un impedimento para la implantación del USALI.

2.4. Objetivos del USALI.

Unos años atrás, el USALI perseguía dos objetivos principales: (Oller, 1994, p. 56; Vacas, 2000, p. 728)

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

Actualmente se añade otro objetivo más a los anteriormente citados: (HANYC, 2014)

- Capacidad para motivar y valorar el desempeño de los responsables de los diferentes servicios proporcionados por el hotel de manera objetiva, así como evaluar la contribución de cada actividad a la rentabilidad global de la empresa.

En conclusión, con el primer objetivo se persigue potenciar un lenguaje profesional y comúnmente aceptado y entendido por cualquier tipo de usuario con ciertos conocimientos sobre materia contable, apoyado en la presentación de la información contable de manera clasificada con las distintas divisiones, realizando estadísticas y ratios. Con el segundo objetivo se busca establecer un sistema para el sector hotelero que permita la elaboración de una información armonizada para así poder realizar comparaciones entre diferentes hoteles de diferentes regiones, países, dimensiones, etc. Con el tercer y último objetivo, se quiere establecer un sistema contable útil para

que sirva para la toma de decisiones dentro de la empresa, y poder establecer responsabilidades dentro de la misma organización.

2.5. Estructura del USALI.

El USALI en su undécima edición pasa a estructurarse de la siguiente forma:

ESTRUCTURA DEL USALI

- **PARTE I: ESTADOS OPERATIVOS.**
En este apartado se recoge todo lo relativo a la determinación del resultado en cada uno de los departamentos del hotel, dirigidos a usuarios internos.
- **PARTE II: ESTADOS FINANCIEROS.**
Esta parte es donde se recogen los modelos de Balance, Cuenta de pérdidas y ganancias, Estado de cambios en el patrimonio neto, Estado de flujos de efectivo, notas a los estados financieros, dirigidos a usuarios externos.
- **PARTE III: RATIOS Y ESTADÍSTICAS.**
Este apartado se dedica al estudio de las ratios más importantes para el análisis financiero y de operaciones del negocio.
- **PARTE IV: DICCIONARIO DE GASTOS:** En este apartado se detallan todos los conceptos de gastos posibles ordenados alfabéticamente y con la asignación a cada departamento de cada uno de ellos.
- **PARTE V: RESULTADO DE EXPLOTACIÓN Y RESULTADO NETO.**
En esta parte se hace una clara distinción entre el resultado de explotación y el resultado neto del establecimiento.

Fuente: Elaboración propia a partir del HANYC (2014).

2.6. Funcionamiento del modelo.

“El USALI se basa en tomar como referencia básica el modelo habitual de organización y división de responsabilidades en la empresa hotelera, prestando especial atención a las actividades operativas y económicas” (González, 2012, p.2).

De esta conclusión se desprende lo que el modelo del USALI pretende ofrecer a los propietarios y gestores de los hoteles, ya que no sólo pretende ser un sistema uniforme de cuentas que permita ofrecer de forma organizada la información contable sino que además pretende ser un sistema que sirva para medir la gestión y control de los diferentes responsables de las áreas del hotel. El USALI en el proceso interno de cálculo de resultados distingue las cuentas de explotación para cada departamento operativo y una cuenta agrupada de resultados. En el proceso externo, indica las bases para el cálculo de indicadores claves de gestión para el análisis.

Para entender esto, se explicará a continuación cómo imputa los costes para así restablecer responsabilidades y qué estructura departamental presenta el USALI.

2.6.1. Sistema de costes que utiliza el modelo.

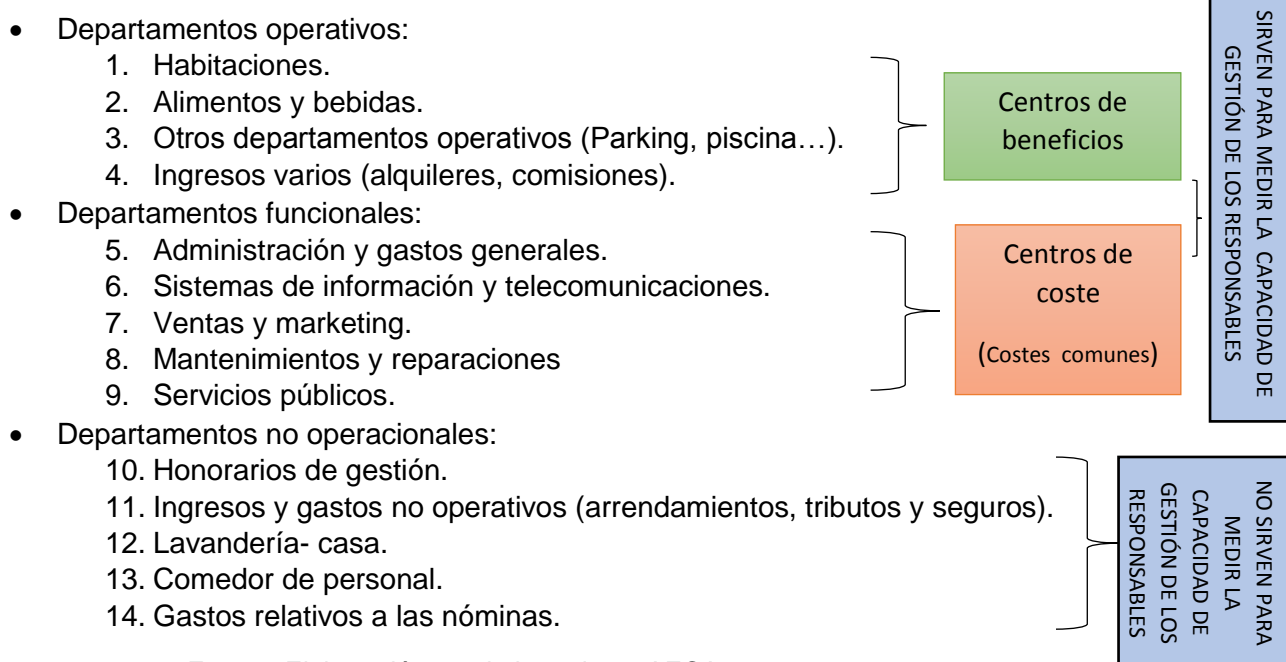
El tratamiento de costes que realiza el modelo es el llamado sistema de costes directos, que se basa en no imputar costes indirectos o gastos generales a los distintos centros operativos que son aquellos que generan ingresos, e imputar éstos al resultado del conjunto. De esta forma, se busca que cada centro lleve incorporados en su cuenta de resultados solamente los costes asignables o directos y así poder establecer responsabilidades entre los distintos responsables de cada departamento. Y de aquellos costes que sean comunes a los departamentos operativos sumarlos para llevarlos a la cuenta general de resultados, evitando una distribución arbitraria.

2.6.2. División departamental.

Los departamentos del hotel se clasifican en: operativos, funcionales, y no operacionales.

Como se puede observar en la *figura 2.1. Clasificación de los distintos departamentos*, esta sistematización se basa en distinguir aquellos departamentos que generan ingresos, que serían los departamentos operativos, de aquéllos que no generan ingresos (sólo gastos) pero aun así siguen siendo necesarios para el funcionamiento del hotel, que serían los departamentos funcionales donde se recogen los costes de explotación comunes a varias actividades operativas. En el caso, de estar ante cargas que no pueden ser imputadas a los departamentos operativos ni a los departamentos funcionales, estaríamos hablando de departamentos no operacionales.

Figura 2.1: Clasificación de los distintos departamentos.



Fuente: Elaboración propia basado en AECA, 2015, p.16

2.6.3. Cálculo de resultados.

Como se indica en la *Figura 2.2. Proceso del cálculo del informe de explotación*, se siguen los siguientes pasos:

1º) Se calculan los márgenes brutos de cada departamento operativo (MBD), deduciendo de los ingresos netos de dichos departamentos, los costes necesarios para obtenerlos, básicamente, el coste de ventas¹.

¹Nota: existen excepciones, en concreto dos, el coste de ventas no siempre está en todos los departamentos operativos como es el caso del departamento de habitaciones y el departamento de ingresos varios.

2º) Se restan de los márgenes brutos de cada departamento operativo (MBD) los gastos de personal y otros gastos, con lo que se obtienen los márgenes netos de los departamentos (MND) o márgenes de explotación de dichos departamentos (TDPx), también denominados Gross Operating Income (GOI) de cada departamento.

3º) Se suman todos los márgenes de explotación (TDPx) o MND o GOI, obteniendo el margen explotación total del hotel (TDP), conocido como GOIH.

✓ Este margen refleja la gestión llevada a cabo por los distintos responsables de cada departamento operativo, ya que todos los costes asociados a cada departamento operativo son controlados y responsabilidad de cada persona encargada a dichos departamentos.

4º) Se suman todos los costes de cada uno de los departamentos funcionales (a cada departamento funcional se le suma los gastos de personal y otros gastos), con lo que se obtiene el coste total de cada departamento funcional (CDF).

5º) Se suman los costes de todos los departamentos funcionales (CDF), obteniendo el total de costes de todos los departamentos funcionales (CTDF) o total de costes operativos no distribuibles.

6º) Se resta del margen de explotación total del hotel (TDP) o GOIH el total de costes operativos no distribuibles (CTDF), con lo que se obtiene el Gross Operating Profit (GOP), es decir, el resultado bruto de explotación o resultado antes de honorarios de gestión y gastos fijos.

- *Este margen es muy significativo ya que es comparable entre todos los hoteles que apliquen el sistema USALI de presentación de cuentas, tanto si pertenecen al mismo grupo hotelero como si no, y es por tanto, en este nivel de resultados donde recae prioritariamente la atención de los directivos responsables del hotel. Puede considerarse la principal magnitud utilizada a escala internacional, para medir el grado de eficiencia en la gestión hotelera y para permitir la comparabilidad de resultados alcanzados entre los distintos hoteles y analizar la evolución que presentan éstos en distintos momentos, de hecho se suelen elaborar ranking anuales donde aparecen el hotel según el GOP obtenido.*

7º) Se deducen del GOP los gastos de honorarios de gestión, obteniendo así el resultado antes de ingresos y gastos no operativos.

8º) A este último resultado (resultado antes de ingresos y gastos no operativos), se le restan los costes fijos tales como alquileres, impuestos de la propiedad, otros impuestos y seguros, con lo que se obtiene el resultado antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización conocido popularmente por sus siglas "EBITDA".

9º) Como en la undécima edición del USALI se distingue un estado abreviado para los gestores responsables de operaciones y otro para los propietarios, el cálculo quedaría de la siguiente manera: (HANYC, 2014, p. 3 y 4)

i. Del EBITDA se deducen las reservas de reposición (fondo destinado a cubrir futuras sustituciones de los activos del hotel) y se obtiene el beneficio neto o resultado operativo neto ajustado también conocido como Net Operating Profit (NOP).

En el resumen
destinado a los
responsables de la
gestión

ii. Del EBITDA se restan intereses, deterioros, amortizaciones e impuesto sobre beneficios, obteniendo así el resultado final del ejercicio.

En el
resumen
destinado a
los
propietarios

Figura 2.2. Proceso del cálculo del informe de explotación.

Parte I. Cálculo de los distintos márgenes de los departamentos operativos.

Departamentos operativos	Departamento de habitaciones	Departamento de alimentos y bebidas	Departamento de otros departamentos operativos	Departamento de ingresos varios
Ingresos netos	Ventas de habitaciones	Ventas de comida y bebida	Ventas de otros departamentos operativos	Ventas de alquileres y otras ventas
Costes necesarios para obtener los ingresos netos		− Coste de la venta de comida y bebidas	− Coste de la venta de otros departamentos operativos	
Margen bruto		≡ M.B.	≡ M.B.	
Gastos directos al departamento	− Gastos de personal	− Gastos de personal	− Gastos de personal	
	− Otros gastos	− Otros gastos	− Otros gastos	
Márgenes de explotación (TDPx)	≡ Margen neto de habitaciones	≡ Margen neto de alimentos y bebidas	≡ Margen neto de otros departamentos operativos	≡ Margen neto de ingresos varios

∑ MÁRGENES DEPARTAMENTOS OPERATIVOS

Margen de explotación total del hotel (TDP)

Parte II. Cálculo del coste total de los departamentos funcionales.

Departamentos funcionales	Departamento de administración y gastos generales	Departamento de sistemas de información y telecomunicaciones	Departamento de ventas y marketing	Departamento de mantenimientos y reparaciones	Departamento de servicios públicos
Costes	Coste administración	Coste de sistemas de información	Coste de marketing	Coste de mantenimiento y reparaciones	Coste de energía
	+ Gastos de personal	+ Gastos de personal	+ Gastos de personal	+ Gastos de personal	+ Gastos de personal
	+ Otros gastos	+ Otros gastos	+ Otros gastos	+ Otros gastos	+ Otros gastos
Total costes departamentales (CDF)	≡ Total costes departamento administración	≡ Total costes departamento de sistemas	≡ Total costes departamento de ventas	≡ Total costes departamento de mantenimientos	≡ Total costes departamento servicios p.

∑ COSTES DEPARTAMENTOS FUNCIONALES

TOTAL COSTES OPERATIVOS NO DISTRIBUIBLES (CTDF)

Parte III. Obtención de los diferentes tipos de resultados o márgenes según el USALI.

CÁLCULO DE RESULTADOS	Margen de explotación total del hotel (TDP)
	= Total costes operativos no distribuibles (CTDF)
	= Resultado bruto de explotación (GOP)
	= Honorarios de gestión
	= Resultado antes de ingresos y gastos no operativos
	= Ingresos y gastos no operativos (GASTOS FIJOS: alquileres, impuestos a la propiedad, otros impuestos y seguros)
	= EBITDA
	= Reserva de reposición
	= Resultado operativo neto ajustado (NOP)

Fuente: Elaboración propia a partir de Moreno y Martín, 2014, p.62 y 63, y AECA, 2015, p. 19 y 20.

En resumen con el USALI se persiguen seis tipos de resultados o márgenes:

- Margen bruto de cada departamento (MBD).
- Margen neto o de explotación de cada departamento (TDPx).
- Margen neto o de explotación del establecimiento hotelero (TDP).
- Resultado antes de honorarios de gestión y costes fijos (GOP), que es la medida de la eficacia de gestión del establecimiento, ya que recoge toda la producción y costes que están bajo el ámbito de gestión y control de la dirección del establecimiento.
- EBITDA, medida muy utilizada en la práctica para el análisis de empresas.
- Beneficio neto (NOP).

Este último margen, el NOP, no resulta de gran utilidad para los gestores del hotel, ya que no es fácilmente comparable entre hoteles, puesto que el conjunto de “otros gastos” incluye magnitudes y valoraciones poco comparables y, a su vez, poco controlables por los gestores de los establecimientos. Solamente permitiría la comparación de un mismo hotel a lo largo del tiempo. Sin embargo, es un concepto muy utilizado para determinar el valor de un hotel a través del método de capitalización de ingresos en la información que se ofrece en el resumen destinado a los responsables de la gestión.

2.6.4. Cuenta de resultados de los departamentos operativos.

A continuación vamos a describir los aspectos más significativos de la cuenta de explotación de los distintos departamentos operativos, así como sus ratios más relevantes.

2.6.4.1. Departamento de habitaciones.

Los ingresos de habitaciones representan por término medio el 50% del ingreso total del hotel y el 70% del TDP total (Borrego, 2011, p.125).

Como se ha explicado anteriormente, la cuenta de resultados del departamento de habitaciones al ser un departamento operacional se obtiene después de deducir de los ingresos netos totales derivados del alojamiento los costes de personal y otros costes directamente asignables a dicho departamento (por ejemplo algunos de los más destacados recogidos en la cuenta de resultados del departamento de habitaciones serían: decoración de las habitaciones, artículos de limpieza, televisión a terceros, formación, uniformes, atenciones y regalos, reubicación de huéspedes, lencería, gastos de envío y entrega durante la noche, servicios multimedia complementarios, alimentos y bebidas complementarios, alquiler de equipos, transportes de huéspedes, lavandería y limpieza en seco, reservas, atenciones a clientes, impresión y papelería necesaria para el correcto funcionamiento del servicio del departamento, etc.) ya que al ser éste un departamento de servicios puro no existe en él el concepto de coste de venta.

La última edición del USALI ha aprobado una nueva segregación de los ingresos en nuevos segmentos, concretamente en cuatro, como se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 2.3: Tipos de ingresos en el departamento de habitaciones.

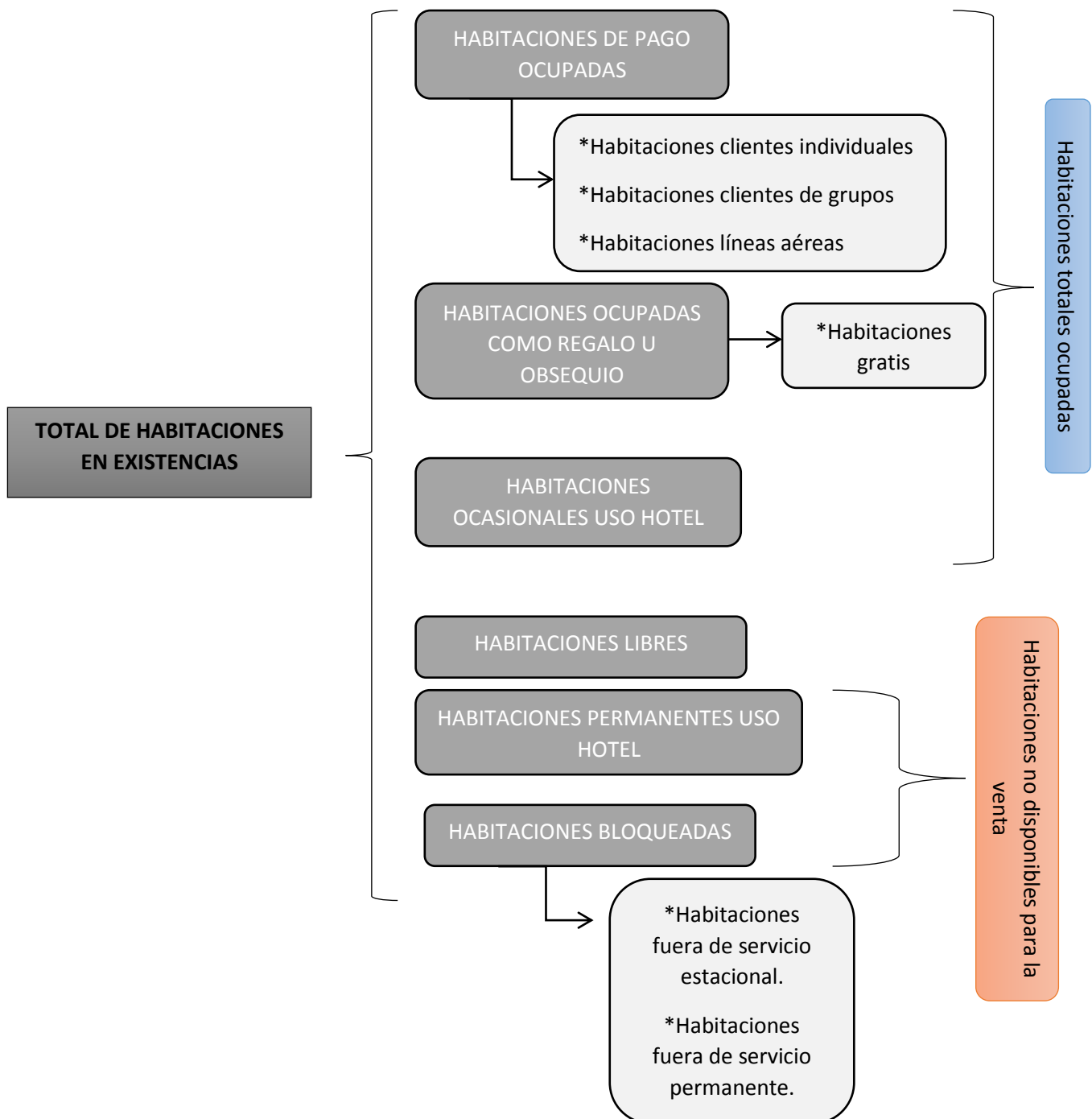
1. “Ingresos de habitaciones de clientes transeúntes”	<i>Son aquellos ingresos obtenidos del alquiler de habitaciones y suites por personas individuales o grupos que ocupen menos de 10 habitaciones por noche, incluyéndose el alquiler de habitaciones de aquellos clientes que fijan su residencia en el hotel de manera permanente, con o sin un contrato.</i>
2. “Ingresos de habitaciones de grupos”	<i>Son aquellos ingresos derivados del alquiler en bloque de 10 o más habitaciones o suites por noche a un grupo, identificado como un número de 10 personas o más que viajan juntos. Se incluye en esta sub-clasificación los ingresos generados a través de un intermediario.</i>
3. “Ingresos por contrato de habitaciones”	<i>Son aquellos que se obtienen como consecuencia de la firma de un contrato con otra entidad, para un bloque de habitaciones por un período prolongado de tiempo, aproximadamente 30 días, registrándose el importe del ingreso neto de descuentos.</i>

<p>4. "Otros ingresos de habitaciones"</p>	<p>Son aquellos que no puedan ser incluidos en ninguno de los anteriores, como por ejemplo las anulaciones y cancelaciones, cuando sean obtenidas de uno o varios transeúntes que hayan garantizado individualmente el pago de la reserva de habitación, pero no han ocupado la habitación o no han cancelado la reserva. NOTA: siempre que su obtención sea razonablemente segura</p>
--	--

Fuente: AECA, 2015, p.22

En este departamento la variable clave es el número de habitaciones que posee el hotel. De ahí, que sea preciso hacer la distinción entre las distintas habitaciones que se considera que existen en un hotel para hacer el estudio de ratios:

Figura 2.3: Tipos de habitaciones.



Fuente: Elaboración propia.

Las ratios más relevantes de este departamento serían las siguientes:

- N° habitaciones disponibles.
- N° habitaciones vendidas.
- Porcentaje de ocupación:
 $\% \text{ de ocupación} = \text{Habitaciones ocupadas} / \text{Habitaciones disponibles}$
- Tarifa promedio diaria por habitación:
 $\text{ADR (Average Daily Rate)} = \text{Ingresos netos totales de habitaciones} / \text{N}^\circ \text{ habitaciones vendidas}$
- Tarifa promedio diario por estancia:
 $\text{ABR (Average Bed Rate)} = \text{Ingresos totales netos de habitaciones} / \text{N}^\circ \text{ estancias ocupadas}$
- Ingreso por habitación disponible:
 $\text{RevPAR (Rooms Revenue per Available Rooms)} = \text{Ingresos netos totales de habitaciones} / \text{N}^\circ \text{ habitaciones disponibles}$
 $\text{RevPAR} = \text{Porcentaje de ocupación} * \text{ADR}$
- GOPPAR (Gross Operating Profit per Available Room) = GOP (ingresos de explotación brutos) / Habitaciones disponibles

2.6.4.2. Departamento de alimentos y bebidas.

Este departamento es clave, ya que es el que soporta mayores costes directos, y por tanto los márgenes que aportan están frecuentemente muy ajustados.

El problema que surge en este departamento es la difícil distinción entre los ingresos que provienen del departamento de alimentos y bebidas del de habitaciones cuando estos ingresos se obtienen de paquetes turísticos (ejemplo: pensión completa...). De esta disyuntiva surge una de las críticas a este modelo del USALI.

La cuenta de resultados del departamento de alimentos y bebidas al ser otro de los departamentos operativos, se obtiene después de deducir de los ingresos brutos totales derivados del departamento el coste de ventas, obteniendo así el margen bruto y restándole a este último, los costes de personal y otros costes directamente asignables a dicho departamento (por ejemplo: vajilla, costes de banquetes, artículos de limpieza, cubertería, música y animación, uniformes, comidas de viajes y entretenimiento, papeles y plásticos, formación, cartas de menús y bebidas, decoración, etc.).

Este coste de ventas se calcula de la siguiente forma:

- Coste de venta de alimentos:
 $\text{Consumo bruto} - \text{coste comida de personal} - \text{invitaciones a clientes} + \text{bebidas transferidas a comidas} - \text{alimentos transferidos a bebidas} - \text{cuenta casa} - \text{gratuidades de traspasos entre departamentos}$
- Coste de venta de bebidas:
 $\text{Consumo bruto} - \text{invitaciones a clientes} + \text{comidas transferidas a bebidas} - \text{bebidas transferidas a alimentos} - \text{cuenta casa} - \text{gratuidades de traspasos entre departamentos.}$

Fuente: AECA, 2015, p.32

A continuación, pasamos a explicar los diferentes componentes que minoran el consumo bruto en la fórmula anterior:

- Coste comida de personal: es el coste de la manutención del personal, es decir, los costes de comida usada en preparativos suministrados a empleados durante la jornada laboral incluso si se cobra por ella. Son cargados directamente al departamento coste del personal. Por eso, se deduce en la fórmula del coste de venta de alimentos. Sólo aparece en el cálculo del coste de venta de alimentos ya que no se considera que los empleados del hotel realicen un consumo significativo de bebidas por lo que no aparece en el cálculo del coste de venta de bebidas.
- Invitaciones a clientes: invitaciones a clientes gratuitas debido a promociones por ejemplo.
- Cuenta casa: mantenencias gratuitas. En concreto, serían los costes asociados con las presentaciones en los diferentes departamento del hotel a clientes distribuidores o empleados, con comida o bebida gratis, y que son cargados como coste en “*Servicios complementarios y donaciones*” en el departamento en el que se haga la presentación con gratuidades.
- Gratuidades traspasadas a otros departamentos: aquellos alimentos o bebidas traspasadas de manera gratuita a otros departamentos del hotel. Para ser más concreto, aquellos costes de comida o bebida que han sido transferidos a otros departamentos para ser usados en preparativos o decoración en esos departamentos, en este caso son cargados directamente en los departamentos que reciben los artículos, y por eso se deducen del coste de venta.
- Transferencias entre alimentos y bebidas: transferencias entre alimentos y bebidas debidas al uso necesario para la elaboración de ciertos platos o bebidas.

De las fórmulas anteriores se observa que en ambas fórmulas, se restan o se suman lo que serían “transferencias entre alimentos y bebidas”, ya que si en la elaboración de un plato de alimentos se utiliza una bebida, el coste que representa esta bebida debe de ser incluido al consumo de alimentos y deducirse del de bebidas. Esto sucede también si se diera el caso contrario como se puede observar en el cálculo del coste de venta de bebidas.

Para controlar el coste, es necesario saber el consumo neto, es decir, el coste de la venta. Los consumos se determinan atendiendo esta fórmula:

$$E_i \text{ (existencias iniciales)} + \text{Compras} = \text{Consumos netos} + E_f \text{ (existencias finales)} \pm \text{Transferencias interdepartamentales}$$

Las ratios más significativas de este departamento serían:

- Total cubiertos servidos por estancia= N° total de desayunos servidos/ N° estancias
- Promedio ingresos comidas por estancias= $\text{Ingresos comidas} / N^{\circ}$ estancias
- Promedio ingresos bebidas por estancias= $\text{Ingresos bebidas} / N^{\circ}$ estancias
- Coste alimentos y bebidas/ ingresos de alimentos y bebidas
- Rotación de existencias = $\text{Consumo mensual de existencias} / \text{Inventario medio de existencias}$
- N° días de existencias en stock= N° días del mes/ Rotación de existencias
- TDP alimentos y bebidas / TDP total

2.6.4.3. Otros departamentos operativos.

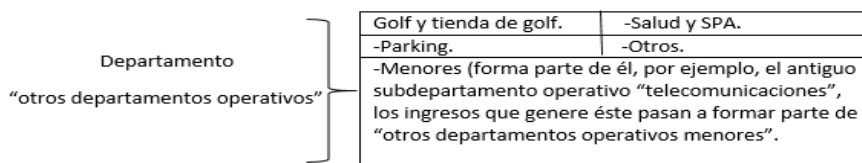
En este departamento llamado “otros departamentos operativos” se incluyen servicios que generen unos ingresos significativos, y se incurra para ello en unos costes directos, pudiendo entonces generar pérdidas o beneficios y por tanto, sea necesario un responsable que controle dicho departamento con el fin de generar beneficios o reducir las pérdidas.

Ejemplos: Tienda de golf, gimnasio, spa, televisión en la habitación, parking, lavandería y tintorería, entre otros.

Cada uno de los ejemplos anteriores, presenta una cuenta de explotación subdepartamental. Un ejemplo esquemático se presenta en la *figura 2.4. Ejemplos de otros departamentos operativos*.

Para la elaboración de la cuenta de explotación general de este departamento llamada “cuenta de resultados de otros departamentos operativos”, se agrupan por un lado, los resultados que obtienen cada uno de los subdepartamentos operativos cuya información se recoge en cada una de las cuentas de explotación subdepartamentales, y por otro lado, los resultados que se recogen de las cuentas de explotación de los llamados “otros departamentos operativos menores”, ya que también existen una serie departamentos que por su escasa importancia respecto a los ingresos y costes que presentan, se agrupan en dicha cuenta de explotación.

Figura 2.4: Ejemplos otros departamentos operativos.



Fuente: Elaboración propia.

Se sigue esta estructura de presentar cada una de las cuentas de explotación subdepartamentales, incluso para departamentos menores, ya que el análisis de estos subdepartamentos de manera individual puede presentar una gran importancia para alcanzar una gestión eficiente.

La cuenta de resultados de este departamento al tratarse de otro de los departamentos operativos, se obtiene de después de deducir de los ingresos brutos totales derivados del departamento el coste de la venta, obteniendo así el margen bruto y restándole a este último, los costes de personal y otros costes directamente asignables a dicho departamento.

Algunos de los costes directamente asignables a este departamento serían: artículos de limpieza, decoración, lavandería y limpieza en seco, formación, tasas por Royalty (importe que el franquiciador le cobra al franquiciado como remuneración a los servicios que le presta), tasas de gestión, uniformes, etc.

2.6.4.4. Departamento de ingresos varios.

En este departamento van los ingresos de servicios que no incurren en ningún coste o no son significativos, siempre que cumplan estas tres circunstancias (HANYC, 2006, p. 127):

- 1) El ingreso sea un cobro fijo, neto de cualquier gasto.
- 2) El hotel no incurre para obtenerlo en ningún gasto de explotación directamente relacionado.
- 3) La gestión del departamento del que se obtiene el ingreso está en manos de una tercera parte externa, por lo que la generación de gastos que pueda ocasionar no es responsabilidad del propietario u operador del hotel.

En esta sección se recogen los siguientes ingresos (AECA, 2015, p. 40 y 41):

- Arrendamientos: alquiler de locales propiedad del hotel para distintos usos extrahoteleros como pueden ser clubes, tiendas, oficinas, etc.
- Alquileres de vitrinas y expositores.
- Concesionarios: espacios del hotel que se subcontratan a terceros para la prestación de servicios que forman parte de la oferta del hotel a sus clientes, como pueden ser tiendas de regalo, salones de belleza, gimnasios, pero con la característica que no suelen ser directamente explotados por el hotel.
- Servicios deportivos: alquileres de bicicletas, pistas, etc.
- Sanciones y penalizaciones: sanciones de cancelación y deserción.
- Lavandería y tintorería de clientes.
- Ciertas comisiones y subvenciones: comisiones recibidas por el alquiler de coches, alquiler de películas o videojuegos, y subvenciones como recuperaciones por lucro cesante.

Para obtener la cuenta de resultados de este departamento, no habría que realizar ninguna deducción de gastos o costes, ya que es el único centro exclusivamente de ingresos netos de todos los gastos.

2.6.5. Costes de los departamentos funcionales.

En estos centros se acumulan los costes comunes a los departamentos operativos, por tanto, no generan directamente ingresos. A cada uno de los departamentos funcionales nombrados anteriormente en la clasificación, se le suman los gastos de personal y otros gastos con lo que se obtendría el total de costes del departamento.

Los departamentos funcionales son: el departamento de administración y gastos generales, departamento de sistemas de información y telecomunicaciones, departamento de ventas y marketing, departamento de mantenimientos y reparaciones, y departamento de servicios públicos.

2.6.5.1. Departamento de administración y gastos generales.

En el departamento de administración se imputan los costes habitualmente llamados generales y de gestión del establecimiento hotelero, incluyendo los gastos en el ámbito contable, mercantil, laboral, fiscal y financiero.

Este departamento contempla, al igual que los departamentos operativos los gastos de personal y otros gastos de las áreas de dirección, administración, contabilidad, recursos humanos, seguridad y transporte si existieran.

La ratio más significativa de este departamento es:

- La ratio de comisiones por tarjetas de crédito sobre ventas totales.

2.6.5.2. Departamento de sistemas de información y telecomunicaciones.

Este departamento trata de adaptar a la empresa hotelera a las nuevas necesidades de información: alojamiento Web, dominio, servidores remotos, programas de gestión, de contabilidad y de cualquier otro tipo, Internet, telefonía fija y móvil, etc.

Actualmente la tecnología como medio de información se ha vuelto indispensable en cualquier línea de negocio de las empresas, incluso en la vida cotidiana de las personas. Por eso, el USALI ha considerado necesario la incorporación de un departamento denominado sistemas de información y telecomunicaciones, que lo integrarían los sistemas de información que forman parte de la vida diaria de las empresas, y proporcionan información tanto a nivel analítico con la información archivada, como operativo y también económico.

Las ratios más significativas de este departamento serían:

- N° de llamadas internacionales.
- Ingreso medio por llamada.
- N° total de llamadas.
- N° de conexiones a internet.
- Coste medio por empleado.

2.6.5.3. Departamento de ventas y marketing.

El departamento de ventas y de marketing es el máximo responsable de dar a conocer y de efectuar la venta de los servicios del hotel al exterior, en concreto, a los intermediarios y a los clientes finales, por tanto es de suma importancia el buen funcionamiento del mismo.

Para el buen funcionamiento del mismo, se debe trabajar con una serie de pautas que sigue cualquier buen plan de acción comercial, en el cual se debe contemplar una planificación completa de las labores comerciales, para así asegurar la correcta realización de la función comercial.

Este plan comercial debe elaborarse atendiendo a los siguientes elementos:

- Segmentación del mercado: Con la identificación de los diferentes tipos de clientes, clasificación de los mismos en grupos sobre los que se realizarán acciones homogéneas y cuyas expectativas de precios son similares.
- Expectativa sobre la evolución de los mercados: Se realizan los diferentes estudios de mercados, analizando sus tendencias, teniendo en cuenta la situación económica general de las zonas de origen de los clientes y de la zona en la que se sitúa el hotel.
- Análisis del producto. Qué tipo de hotel se está comercializando, cuáles son sus características más importantes, elementos diferenciadores con la competencia, es decir, qué estrategia de producto se está siguiendo.
- Elección de qué políticas estratégicas se quieren llevar con el establecimiento hotelero, éstas serán tomadas por la dirección del mismo, principalmente se escogerán qué política de precios y los estándares de calidad que ofrecerá el hotel.

Una vez analizados y definidos estos cuatro elementos, comenzará la toma de decisiones sobre las acciones concretas que va a llevar a cabo este departamento de ventas y marketing para optimizar al máximo la rentabilidad de la empresa.

Las ratios más destacadas en este departamento son:

- Gastos de marketing sobre Ventas totales.
- Gastos de marketing sobre Ingresos totales de habitaciones y de restauración.
- Gastos de marketing por habitación ocupada.
- Gastos de marketing por cliente.

2.6.5.4. Departamento de mantenimientos y reparaciones.

Este departamento es el responsable del cuidado de la planta física en la que está ubicado el hotel como pueden ser sus instalaciones, maquinarias, etc., es decir, su función es el mantenimiento correcto o reparaciones o sustituciones, para el buen funcionamiento de todos los elementos que componen el hotel, ya que así podrá ofrecer los servicios a los clientes de manera satisfactoria e incluso a lo largo del tiempo.

Hay que diferenciar en este caso entre dos conceptos, uno de ellos anteriormente mencionado, ya que pueden dar lugar a errores puesto que no se tratan igual:

- **Mantenimiento y conservación:**
Forma parte de la explotación del hotel y por tanto tendrán su reflejo en la cuenta de explotación en el departamento funcional de mantenimientos y reparaciones.
- **Mejoras e inversiones nuevas:**
Se considera una inversión en activos fijos y por lo tanto no figurará en la cuenta de explotación en el departamento funcional de mantenimientos y reparaciones.

2.6.5.5. Departamento de servicios públicos.

En este departamento se recogerán todos los costes generados por el consumo energético y de agua del establecimiento hotelero. Este departamento no contempla costes de personal.

2.6.6. Ingresos y costes de los departamentos no operacionales.

En estos departamentos, se recogen las cargas que no pueden ser imputadas ni a los departamentos operativos ni a los funcionales.

La característica de estas cargas es que no dependen de la capacidad de gestión de los respectivos responsables del hotel, de ahí que se haya creado este departamento para recogerlas, ya que así no se distorsiona la capacidad de medir la función de estos responsables en el propósito de obtener buenos resultados.

Los distintos departamentos que conforman los llamados departamentos no operacionales serían: departamento de honorarios de gestión, departamento de ingresos y gastos no operativos, departamento de lavandería-casa, departamento de comedor de personal y, por último, departamento de gastos relativos a las nóminas.

2.6.6.1. Departamento de honorarios de gestión.

En este departamento se incluyen los honorarios percibidos por el operador por la explotación del negocio hotelero. Éstos suelen consistir en un porcentaje sobre las ventas más un porcentaje del G.O.P. “A través de la combinación de ambas variables, la propiedad se asegura la voluntad del operador de maximizar la cifra de negocio al mismo tiempo que mantiene un interés real en gestionar la estructura de costes” (Campa y Banchieri, 2013, p.10).

2.6.6.2. Departamento de ingresos y gastos no operativos.

En este departamento se recogen costes como el alquiler del negocio, impuestos y seguros, al igual que ingresos como los llamados ingresos por recuperación de gastos, intereses y otros ingresos. También son imputables los atribuibles a recuperación de gastos, beneficios y pérdidas provenientes del activo fijo, gastos propios de la propiedad (en concreto aquellos que estén basados en la estructura societaria como son los gastos de auditorías externas de los estados financieros, de asesorías fiscales por el tratamiento del impuesto de sociedades, los gastos de notarios, procuradores y registradores, y las dietas y gastos de representación del consejo de administración). Igualmente se recogen estudios de mercado promovidos por ellos mismos o, por último, gastos o ingresos por cambio de moneda atribuibles a la propiedad.

2.6.6.3. Departamento de lavandería-casa.

Es un departamento cuya función principal es la de dar servicio auxiliar a otros departamentos del establecimiento, lavando toda la ropa del hotel relativa a las habitaciones, por ejemplo, sábanas, toallas, etc., así como también del restaurante, como por ejemplo, la mantelería y las servilletas, los uniformes, y de otros servicios que ofrezca el hotel como puede ser el servicio de piscina (se encargaría del lavado de las toallas de piscina, etc.) y, por último, el lavado de la ropa del cliente.

Este servicio auxiliar puede ser realizado de dos maneras:

- Con una lavandería externa, es decir, externalizando el servicio contratándolo con terceros.
- Con una lavandería interna en el establecimiento, es decir, el propio hotel ofrece el servicio.

La situación más frecuente es cuando la lavandería es interna y de uso del hotel y para clientes. Se debe diferenciar claramente la maquinaria utilizada para la ropa de habitaciones y restaurante, de la limpieza y tintorería de ropa para los clientes y empleados, ya que de esta forma se persiguen dos objetivos; el primer objetivo sería ofrecer un mejor servicio a los clientes ya que su ropa requiere un lavado más delicado, y el segundo objetivo sería poder segregar más fácilmente los costes de lavado de ropa de habitaciones y restauración, de los costes de clientes.

El reparto de los costes de habitaciones y restauración anteriormente mencionados, se realiza normalmente en base al peso de ropa que se lava para cada área, ya que esa medida es la más determinante a la hora del uso de productos de limpieza y del personal. Si no se hiciera el reparto de esta manera, otra manera de repartirlos sería mediante una estimación utilizando un criterio lo más objetivo posible.

Una vez se sabe el porcentaje de utilización interna de la lavandería, se procede al reparto de los costes entre los distintos departamentos utilizando el mismo criterio. Una práctica habitual es repartir el total de costes de la lavandería, esto es, la suma de los costes de personal y de los otros costes, dejando el resultado del departamento igual a la producción generada por los clientes.

Para entender mejor el funcionamiento de este departamento, cabe matizar algunas cuestiones y realizar un breve esquema, ya que de todos los departamentos no operacionales, el único que presenta algunos inconvenientes es el de lavandería-casa, por lo que es conveniente realizar algunas aclaraciones, ya que nos podemos encontrar ante varias y muy diferentes situaciones:

- 1ª Situación) “Es frecuente que exista una sola lavandería en el hotel tanto para uso interno como para clientes. En este caso se calcula el gasto total del departamento del que se deducen dos porcentajes” (HANYC, 2014, p. 126 y p. 127; Vacas, 2000, p. 739):
 - En concepto de coste del lavado de la ropa de clientes.
 - En concepto del lavado de ropa a concesionarios (ejemplos: peluquerías, salones de belleza, saunas, etc.).
 - ❖ El cálculo para imputar a los respectivos departamentos la carga correspondiente a su uso sería determinar la diferencia entre el total del gasto y las deducciones anteriormente explicadas. Esto sería el gasto total interno que se repartiría a cada departamento en su parte correspondiente.
- 2ª Situación) Consideramos a la lavandería un centro de beneficio, es decir, nos genera ingresos significativos, eso sí diferenciando cuando se dedica únicamente al lavado de ropa de los clientes del hotel y la de los empleados del mismo y del propio hotel se envía a un servicio externo o terceros.

- 3ª Situación) Sólo existe una lavandería y es para uso interno del hotel, por lo que la ropa de clientes se envía a una lavandería externa, cobrando el hotel una comisión por realizar el envío a un servicio externo. En este caso, esos ingresos provenientes de las comisiones irían al departamento operativo llamado “ingresos varios” al apartado de ingresos.

Dependerá de la decisión de los propietarios o gestores del hotel, de encontrarnos en alguna de las tres situaciones anteriormente mencionadas, y de tener que tratar, por tanto, de una u otra manera dicho departamento de lavandería. Esta decisión se basará en el análisis de costes y en un estudio de viabilidad relativo a la implantación del servicio de forma interna o externalizarlo.

2.6.6.4. Departamento de comedor de personal.

Este departamento recoge el coste de la comida del personal del hotel. Es un coste importante que ha de ser tenido en cuenta para conocer realmente el resultado de cada departamento. Cuando este coste no se tuviera en consideración toda su carga recaería sobre el departamento de comida y bebida, de manera que en realidad no se conocen sus costes reales, al incluir en el coste de comida y bebida materias primas que no forman parte del coste de la venta del departamento y que deberían ser repartidos como coste de personal de cada departamento del establecimiento (como ya se ha explicado en el apartado donde se recoge el departamento de alimentos y bebidas). El beneficio o pérdida del hotel es el mismo realicemos o no el reparto de los costes, pero el resultado de cada departamento no, por tanto su conocimiento es muy importante a nivel de una buena información de costes, ya que nos permitirá;

- Conocer el coste real de la comida del personal y, por tanto, poder controlarlo.
- Conocer el coste real de cada departamento para fijar de manera más fiable sus objetivos y, por tanto, para lograr una correcta asunción de responsabilidades.

2.6.6.5. Departamento de gastos relativos a las nóminas.

En este departamento se recogen los gastos de personal que surgen de pagos relacionados con las nóminas, como son los impuestos sobre nóminas, pagos suplementarios, y beneficios a los empleados.

El USALI en su tabla número 14 presenta un desglose de los costes de personal por conceptos. En España la diferencia de legislación laboral hace que esta tabla pierda valor.

2.6.7. Cuentas sintéticas de resultados.

Una vez mostradas las cuentas de resultados de los diferentes departamentos y costes se realiza una cuenta general de resultados resumida. Una de ellas será para los propietarios y otra para los gestores, con la diferencia de lo que se deduce en el EBITDA en los diferentes casos, como ya está expuesto en el paso 9º.

Estos resúmenes también muestran algunas de las ratios fundamentales anteriormente nombradas de los departamentos con más peso en la obtención de ingresos, y algunas estadísticas.

2.6.8. Elaboración del presupuesto.

El USALI da una serie de recomendaciones para la elaboración y seguimiento de un control presupuestario que debe realizar un hotel.

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

Tabla 2.4. Fases y calendario de la actividad de la elaboración del presupuesto.

QUIÉN	QUÉ	CUÁNDO
Director general o gerente	Reuniones preparatorias del presupuesto	1 a 31 de octubre
Controller de los departamentos Director administrativo	Preparación de los planes de los presupuestos departamentales	1 a 9 noviembre
Departamento de Contabilidad o administración	Consolidación de los planes de los presupuestos departamentales en un presupuesto único	10 a 19 noviembre
Controller general o director gerente	Preparación del informe presupuestario para dirección general	Diciembre
Propietarios o socios propietarios	Reuniones y aprobación del informe presupuestario presentado por dirección general o director gerente	Diciembre

Fuente: Elaboración propia a partir de F. Campa, 2005 y HANYC, 1996, p.178.

En cuanto a las fases principales propuestas en el calendario mostrado en *la tabla 2.4. Fases y calendario de la actividad de la elaboración del presupuesto*, se encuentran las siguientes (HANYC, 1996, p.178-182):

1. Plan de reuniones sobre el presupuesto. En esta fase el departamento de administración del hotel prepara informes respecto a los datos reales que posee el hotel acerca de los ingresos por ventas y de los costes que soportan, ya sean coste de venta o gastos de personal u otros gastos. El USALI establece que durante las reuniones presupuestarias se deberá prestar especial atención a los siguientes aspectos:
 - ✓ La revisión de las operaciones del año en curso.
 - ✓ El análisis de las condiciones generales de negocio.
 - ✓ El análisis de la posición competitiva.
 - ✓ El análisis de precios.
 - ✓ La proyección a nivel global de los niveles previstos de ocupación y venta.

2. Preparación de los diferentes presupuestos por departamentos. En esta fase los directores de cada departamento, atendiendo a la información ofrecida por el paso anterior proponen sus presupuestos. 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. El proceso sigue la siguiente cronología (AECA, 2015, p.60- 65):

- I. Determinación de las habitaciones vendidas y estimación de los ingresos por habitaciones.
- II. Presupuesto de los ingresos del resto de los departamentos.
- III. Determinación de los costes de los departamentos operativos.
- IV. Estimación del TDP de los departamentos operativos y del global del hotel, que se obtienen de la deducción entre los ingresos presupuestados y los costes directos de cada departamento operativo.
- V. Estimación del GOP, se obtiene una vez se deduce al TDP global del hotel los costes no distribuibles.
- VI. Estimación del ANOI (Adjusted Net Operating Income), se obtiene de deducir al GOP estimado las cargas ajenas a la responsabilidad del director del departamento.

3. Agrupación de los presupuestos de los distintos departamentos en un único presupuesto. En esta fase el departamento administrativo se asegurará de que los presupuestos de los diferentes departamentos están agrupados en un único presupuesto de manera adecuada, y se lo ofrecerán al director administrativo y financiero al igual que al director gerente del hotel para que éstos den el visto bueno.
4. Preparación del informe de dirección sobre el presupuesto. El director del hotel y el director del departamento de administración y finanzas realizan un informe final sobre el presupuesto final. Este debe de ser lo más realista posible. Para el informe presupuestario de dirección general, el USALI enumera una serie de aspectos que considera recomendables incluir:
 - ✓ La situación de la competencia.
 - ✓ Entorno económico y político.
 - ✓ Cambios propuestos en las operaciones.
 - ✓ Aspectos extraordinarios.
 - ✓ Política de personal y recursos humanos.
 - ✓ Estado de las instalaciones.
 - ✓ Precios unitarios.
 - ✓ Inversiones.
 - ✓ Estado de tesorería.
5. Revisión y aprobación del presupuesto anual. El director gerente y director del departamento de administración y finanzas presentarán al propietario del hotel la propuesta. Si no es aprobada por éste, el proceso deberá comenzar de nuevo, salvo que la propuesta no sea aprobada por pequeños matices que en este caso, podrán ser cambiados. En estas pequeñas líneas de disputa sólo intervendrán los directores de cada departamento.

Para ejercer el control presupuestario se propone un formato mensual donde aparecen los valores presupuestados, reales y las desviaciones para un determinado mes y departamento, así como las cantidades acumuladas (realizadas, presupuestadas y desviaciones), todo ello en valores absolutos y relativos o porcentajes. Junto con la cuenta de resultados aparecen también las estadísticas y ratios más significativas de cada departamento (AECA, 2015, p.69).

Para la determinación de objetivos tanto financieros como no financieros los responsables de los diferentes departamentos se apoyarán en diferentes mecanismos de retribución variable para así motivar a sus empleados. Todos los objetivos son ponderados en función de su importancia para el hotel (AECA, 2015, p.71).

El modelo USALI también recomienda para un sistema de control hotelero la utilización de un Cuadro de Mando que le informará de manera sintetizada de cómo van las diferentes y principales variables del negocio. La necesidad de periodicidad en la

información de un establecimiento hotelero puede ser en muchos casos la disponibilidad de un cuadro de mando con información diaria, semanal, mensual.

Las características principales que debería cumplir dicho Cuadro de Mando serían las siguientes (AECA, 2015, p.72 y 73):

- Misión y Visión. La empresa debe conocer su misión (concepto que define su labor, la finalidad y el propósito fundamental a alcanzar ante los diferentes grupos de interés) y su visión (metas que se pretenden alcanzar en el futuro de la entidad a largo plazo; éstas deben de ser realistas).
- Estrategia. Debe tenerse un plan estratégico, que fije los objetivos plurianuales a alcanzar y permita reflexionar sobre la alternativa estratégica que finalmente se haya seleccionado.
- Relaciones causa-efecto. Conocer a los clientes, lo que realmente quieren, conocer el QUÉ, el CÓMO, el QUIÉN, el CUÁNTO son respuesta a preguntas que de alguna forma establecerán relaciones causales, entre la toma de decisiones y los resultados a obtener.
- Participación. En un hotel, se debe tener en cuenta la consulta previa a los empleados del mismo para la toma de decisiones. Por lo tanto, para una alineación estratégica no es necesaria una participación de los empleados en la definición de los objetivos estratégicos; aunque muy probablemente sí sea necesaria una retroalimentación de los resultados obtenidos y/o a conseguir.
- Indicadores estructurados a través de perspectivas. El disponer de ratios e indicadores es imprescindible para el análisis de la gestión. Por lo tanto este apartado se considera fundamental e imprescindible para poder disponer de un cuadro de mando de seguimiento de la empresa. Los indicadores del mismo deben aportar la información y cumplir los requisitos que anteriormente se han indicado. Y para ello, un modelo estructurado a seguir podría ser el que plantean Kaplan y Norton (1996) en su conocido Cuadro de Mando Integral o balanced scorecard

2.6.9. Ventajas e inconvenientes que ofrece el USALI.

En el momento de enumerar sus principales ventajas e inconvenientes, numerosos autores y profesionales se han pronunciado al respecto (AECA, 2005; Amat y Campa, 2011; Moreno y Martín, 2002a; Schmidgall, 1998; Turkel, 1999; Vacas, 1999 y 2000).

2.6.9.1. Ventajas de utilizar el USALI.

1. Implanta uniformidad de criterios en términos de planificación contable para las empresas del sector hotelero, lo que facilita la comparabilidad global de la información entre diferentes hoteles, y esto hace que sirva de instrumento de apoyo a la toma de decisiones:
 - I. Este sistema puede ser utilizado por cualquier categoría, tamaño y tipo de establecimiento hotelero. El USALI prevé su implantación a todos los niveles organizativos. No obstante, son los establecimientos de mayores dimensiones aquellos que lo utilizan de forma más generalizada.
 - II. El USALI permite la toma de decisiones a tiempo, ya que la información que ofrece es útil, rápida y necesaria para los gerentes del hotel.
2. Respeta siempre los criterios contables y fiscales legalmente establecidos lo que implica su carácter de conveniencia y no de obligación:

- I. Esto puede ser un medio de mejora en la comunicación entre los mismos profesionales hoteleros con el fin de preparar elementos de decisión colectivos y estrategias conjuntas más eficaces.
- II. Permite construir bases de datos estadísticos a partir de cifras más homogéneas y estandarizadas que facilitan el estudio de los resultados de la gestión de todo el sector hotelero de una zona geográfica, de un país, o de todo el mundo.

3. No es necesario utilizar claves complejas para determinadas distribuciones de costes entre los diferentes centros del hotel. Esto hace que se evite, en gran medida, la subjetividad que ello conlleva y que ha sido ampliamente criticada en la aplicación de otros sistemas de costes.
4. Con el método del USALI se establecen responsabilidades entre los diferentes directores de los diferentes departamentos, lo que hace que se impliquen más en el buen funcionamiento del hotel, y es un método de motivación.

2.6.9.2. Inconvenientes de utilizar el USALI.

1. No permite conocer con exactitud la rentabilidad de ciertos servicios ofertados por el hotel ya que se utiliza un sistema de acumulación parcial de costes.
2. La dificultad como se ha explicado anteriormente de separar ciertos ingresos cuando se ofertan en paquetes (pensión completa).
3. La determinación del coste unitario de los servicios o productos propios de la explotación hotelera no es un cálculo prioritario en el modelo USALI.
4. Ciertos gastos como son el coste de energía no se reparte de manera directa entre ciertos departamentos, pudiéndose imputar a éstos.
5. Disputa entre los responsables departamentales, ya que éstos pretenderán obtener el máximo de ingresos en su departamento olvidándose del resto y por tanto, del objetivo global del hotel.
6. No está del todo armonizado con las NIC-NIIF, ni siquiera con los GAAP US.
7. La contratación de determinados servicios exteriores plantea algunos problemas en cuanto a su tratamiento, como puede ser actualmente la contratación por trabajo temporal (ETT`s).
8. No está pensado para la adaptación a procesos tecnológicos inteligentes o a la comercialización online.

3. ANÁLISIS DEL MODELO DESDE EL PUNTO DE VISTA DE COSTES.

3.1. Breve opinión acerca de la información sobre costes que proporciona el modelo USALI.

Analizando el modelo, en mi opinión, he llegado a la conclusión que desde el punto de vista de la información que ofrece de los distintos costes en los que incurre la empresa, la información que se puede sacar utilizando este modelo es escasa y en algunos casos puede ser errónea. El modelo sí proporciona una información relevante en cuánto contribuye cada uno de los distintos departamentos al beneficio total del

hotel, pero no cada una de las líneas de negocio que forman parte de ese departamento.

3.2. Problemas que plantea el modelo desde el punto de vista de información relevante para la toma de decisiones en base a datos de costes.

1. Hoteles muy semejantes desde el punto de vista económico pueden estar utilizando el USALI, y cada uno de ellos nos ofrecerá una información muy distinta debido a que este modelo deja un margen bastante amplio a la visión que le dé el correspondiente responsable a la hora de imputar ciertos costes e ingresos a los distintos departamentos. Un ejemplo, en concreto, sería uno de los problemas más criticados que plantea el modelo que es la libre imputación debido a la difícil distinción entre los ingresos que provienen del departamento de alimentos y bebidas de los que provienen del departamento de habitaciones cuando estos ingresos se obtienen de paquetes turísticos, por ejemplo, pensión completa o media pensión.

Esto se traduce en que partiendo de una misma situación, según valore el hotel la pensión alimenticia obtendrá unos resultados u otros. Los hoteles pueden valorar al alza la pensión alimenticia (por ejemplo, mediante el método del multiplicador o el método del margen bruto), lo que implica que los ingresos por habitación sean menores a los que se obtendrían si no fuera al alza la pensión alimenticia y, en consecuencia, el precio medio de venta de las mismas también disminuiría, y simultáneamente serían mayores los ingresos por cliente de Alimentos y Bebidas..., y viceversa.

Tabla 3.5. Ejemplo numérico cálculo ratio RevPAR.

Partidas:	HOTEL 1	HOTEL 2
Habitaciones disponibles individuales	1000	1000
Clientes con media pensión	1000	1000
Precio de venta de la media pensión o porcentaje que representan de ingresos	60 40%	30 20%
INGRESOS A+B	150000	150000
A) Ingresos netos totales departamento habitaciones	90000	120000
B) Ingresos departamento de alimentos y bebidas	60000	30000
RATIO: RevPAR	90	120

Fuente: Elaboración propia.

Fórmula para el cálculo de la ratio analizada:

$$\left(\text{Ratio RevPAR} = \frac{\text{Ingresos netos totales de habitaciones}}{\text{Nº habitaciones disponibles}} \right)$$

2. La ratio RevPAR, tan utilizada en la industria hotelera para valorar el rendimiento financiero de un establecimiento hotelero o cadena, como se aprecia en el ejemplo numérico anterior no es uniforme a la hora de elaborar su cálculo, debido a que no hay un comportamiento homogéneo a la hora de la segregación de los ingresos entre los departamentos de habitaciones y alimentos y bebidas cuando se venden por paquetes turísticos por parte de los establecimientos hoteleros que tienen implementado el sistema USALI. Esto hace que dicha ratio no sea del todo fiable utilizando dicho modelo.
3. El modelo USALI no permite medir el rendimiento de una manera fiable de un servicio en concreto que forma parte de un departamento, es decir, por ejemplo el servicio de bar del hotel, ya que se incluye en la actividad y se agrupa en el departamento de alimentos y bebidas, junto con otros servicios relacionados a dicho departamento como puede ser el restaurante, otros bares ubicados en diferentes lugares del hotel, etc.
Este hecho hace que sea imposible analizar por separado a partir de la cuenta de resultados departamental, los distintos servicios que engloba una actividad, lo que desde el punto de vista de la información que ofrece el modelo en términos de costes es insuficiente, ya que no permite una toma de decisiones en términos de gestión excesivamente eficiente. Un ejemplo sería, si una actividad baja en su rendimiento o el porcentaje de peso que tienen como ingresos respecto del total del departamento, no podemos saber el origen concreto que hace que se presenten estos resultados, debido a que el dato que proporciona el modelo agrupa a varios servicios físicamente independientes, que lo que puede estar ocurriendo es que alguno baje su rendimiento, pero no necesariamente los demás (por ejemplo, el servicio de bar, el ubicado dentro del hotel puede ser totalmente eficiente pero por ejemplo el bar de la piscina no serlo). Esto nos lleva a que no seamos capaces, con la información de costes que tenemos, de decidir sobre la eliminación de un segmento o parte de la actividad, porque nos falta información en concreto de ese segmento de la actividad.
4. El USALI no le da la suficiente importancia al coste unitario de ciertos servicios que ofrece la explotación hotelera. Se dice, que para el USALI no es relevante dicho cálculo, debido a que establece como dato común para el cálculo unitario el total del número de clientes alojados, para todas las actividades ofertadas del hotel. Esto hace que se produzca un error en el cálculo de rendimientos: un ejemplo sería el caso del departamento de habitaciones, en el que para calcular el rendimiento unitario de clientes en habitaciones se utiliza el número de clientes alojados lo cual es lo más lógico, sin embargo, para el cálculo del rendimiento unitario de ventas de bebidas en un punto de venta del hotel, por ejemplo, el comedor del hotel, se debería utilizar el número de clientes del comedor, y no como se utiliza en el USALI el número de clientes alojados (independientemente de la pensión).

5. El margen de contribución, definido como la diferencia entre el precio de venta y los costes variables, es un dato clave para la toma de decisiones, ya que permite determinar cuánto está aportando un determinado producto o servicio a la empresa. Esto hace que un estudio acerca del margen de contribución de cada producto o servicio nos permita saber en qué medida es rentable seguir con él o no. Con el modelo del USALI no podemos analizar de una manera fiable y lo más exacta posible el margen de contribución de ciertos servicios, ya que como se ha expuesto anteriormente en el trabajo, ciertos gastos como es el coste de energía o suministro de agua no se reparten de manera directa entre ciertos departamentos, pudiéndose imputar a claramente a éstos con la instalación de subcontadores por doquier (en cada subcuadro de magnetotérmicos para la electricidad y en cada entrada de suministro de agua por Departamentos), sino que los trata como costes comunes y por tanto, formarían parte del departamento funcional (centros de coste). Un ejemplo claro de esta problemática, sería el servicio de habitaciones: en él se pueden imputar claramente el coste de energía y suministro de agua que consume un individuo con la medida anteriormente propuesta, por el uso de la habitación y por tanto, tratarlo como coste variable del servicio de habitación, este hecho haría que cambiara el margen de contribución unitario por cliente. Lo que utilizando el modelo del USALI ya nos haría tener una percepción distinta del servicio de habitaciones a la que tendríamos de tratar los costes de energía y suministros de agua como costes de ventas de habitaciones. Obviamente el servicio de habitaciones de un hotel siempre tiene que ser rentable ya que es su actividad principal, de ahí la importancia de que su política de precios debe de ser la idónea en cada momento. El margen de contribución unitario por cliente es un dato muy importante a tener en cuenta para establecer dicha política, por eso la inmensa mayoría de hoteles implantan la política de fijación de precios de venta de habitaciones en función de la temporada (tienen en cuenta el margen de contribución unitario por cliente).
6. Teniendo en cuenta que la clasificación que hace el USALI de costes fijos y variables es más una clasificación de costes controlables o no controlables por el responsable (lo que hace que sea una clasificación subjetiva), con el modelo USALI el cálculo del punto de equilibrio no es correcto numéricamente. Este es un error importante del modelo, debido a la importancia de una buena clasificación entre costes fijos y costes variables para el cálculo del punto de equilibrio o umbral de rentabilidad (la cifra de ventas en las que el hotel ni pierde ni gana). Hablamos de que el modelo USALI no es exacto en la clasificación de dichos costes, por lo expuesto en el punto anterior. Un ejemplo ilustrativo sería:

Tabla 3.6. Datos numéricos necesarios para el cálculo del punto de equilibrio.

COSTES FIJOS		1750€	
COSTES VARIABLES SOBRE VENTAS	Habitaciones	20%	
	Restaurante	30%	
	Tienda	35%	
PARTICIPACIÓN EN VENTAS	Habitaciones	50%	
	Restaurante	40%	
	Tienda	10%	

Fuente: AECA, 2005, p.68.

Con los datos anteriores el coste variable medio ponderado sería:

$$= (0,2*50) + (0,3*40) + (0,35*10) = 25,5\%$$

$$\text{Y el punto de equilibrio} = 1750 / (1 - 0,255) = 2350\text{€}$$

Pero partiendo de la idea de que dicha clasificación de costes variables no es correcta al 100% como puede ser en el Departamento de habitaciones, el cálculo del punto de equilibrio no es correcto. Y esto hace que algo tan importante como el saber con la mayor exactitud dónde tiene el hotel el punto de equilibrio, para saber si está por encima de dicho punto tendrá beneficios o por debajo pérdidas, suponga un fallo muy importante del modelo en términos de costes.

7. El USALI nos permite calcular una serie de índices de satisfacción mediante los cuadros de mando que recomienda aplicar el modelo. El problema surge en cómo podemos saber si el índice de satisfacción que muestran los clientes acerca de un servicio en concreto que forma parte de un departamento (por ejemplo, el del bar de la piscina) va en consonancia con el rendimiento que está dando al hotel ese punto de venta dentro del departamento (ya que no sabemos el rendimiento por sí solo de éste, por lo expuesto en el punto 3). Con el modelo USALI, no se puede conocer el análisis numérico de cada punto de venta y el análisis de satisfacción de clientes del mismo, ya que las cuentas del negocio son consolidadas por hotel. En consecuencia, no pueden llevarse a cabo correcciones puntuales que permitan un equilibrio de rendimiento y satisfacción de los diferentes puntos de venta de los distintos departamentos del hotel.
8. “De igual modo, este sistema difícilmente es capaz de valorar e identificar los recursos que consumen las diferentes actividades ejecutadas en el desarrollo del funcionamiento normal del hotel, por lo que no supone una base fiable de información para el proceso de toma de decisiones relacionadas con la negociación con los tour operadores” (Rocafort y Sánchez, 2006, p.39). El proceso de negociación con los tour operadores es un proceso importante en la estrategia a seguir por el hotel, ya que en caso de realizarla de la forma más eficiente supondría maximizar los ingresos.
9. La contratación de ciertos servicios exteriores plantea ciertos problemas en el modelo debido al tratamiento que se le da a éstos, ya que pueden ser tratados como costes directos o gastos exteriores. Esto ocasiona un problema a la hora de toma de decisiones en base a datos de costes ya que según se traten de una manera u otra nos cambiaría el cálculo del margen de contribución del producto o servicio. Además en el caso de ser tratados como gastos exteriores, se deberían tener en cuenta otros aspectos como tratar de evaluar la calidad del servicio de la cadena subcontratada individualmente. Supongamos que estamos analizando la cuenta de resultados de un departamento en concreto y decidimos tratar a todos los servicios exteriores como gastos exteriores, al agruparlos no podremos analizar individualmente la calidad del servicio prestado por la empresa contratada si ésta presta más de un servicio o son varias empresas subcontratadas diferentes. Esto nos podría llevar a tomar decisiones erróneas acerca de qué servicio es mejor subcontratar al exterior y cuál no.

10. “La metodología seguida para el tratamiento de los costes está basada en el sistema de costes variables y, por lo tanto, no imputa a los departamentos algunos costes, de carácter fijo, cuantitativamente sustanciales (tales como las amortizaciones y los alquileres, entre otros) que realmente alterarían los resultados de cada sección o departamento de ser incluidos en su cálculo” (Rocafort y Sánchez, 2006, p.49), lo que hace que este hecho nos imposibilite analizar de una manera fiable las cuentas de resultados de los diferentes departamentos.

3.3. Soluciones a los inconvenientes que presenta el modelo.

Como solución propongo utilizar el modelo USALI realizándole varios cambios, con el fin de mejorar los inconvenientes anteriormente expuestos.

Esta propuesta pretende mejorar el cálculo de costes partiendo del modelo USALI, y no proponer un nuevo sistema de costes en sí basándonos en dicho modelo. Por tanto, para mejorar el cálculo de costes en el modelo realizaremos una serie de cambios basándonos en el sistema de costes por secciones, como se verá más adelante.

Ideas generales de mejora del modelo para el cálculo de costes:

✓ **Reestructurar la clasificación departamental.**

Tener una información más completa en términos de contabilidad analítica, es el primer paso a seguir para luego elaborar las distintas cuentas de explotación subdepartamentales, para así solucionar el problema que plantea la contratación de ciertos servicios exteriores en el modelo debido al tratamiento heterogéneo que se le pueden dar a éstos, así como mejorar la información acerca de la necesidad de inversores.

Con esto solucionaríamos el problema 4 (junto con la siguiente propuesta) y 9 del apartado anterior junto con otra de las propuestas de cambio.

✓ **Por cada cuenta de resultados departamental en las que se divide el USALI, instaurar otras cuentas de resultados independientes a cada departamento físico en que se divida dicho departamento.**

Por ejemplo: el departamento de alimentos y bebidas, pues además de tener esta cuenta de resultados global, debería tener cuentas de resultados independientes del bar dentro del hotel o del bar de la piscina o incluso del bar donde se encuentran las instalaciones deportivas.

Con esto se pretende tener una información en términos de costes suficiente para la toma de decisiones de gestión de hotel, ya que con esto podemos saber qué servicio baja el rendimiento global del departamento.

En este punto se daría solución a los problemas 3, 4, 6 (junto con la propuesta que se indica a continuación) y 7 planteados en el apartado anterior.

Con un pequeño cambio en la reestructuración departamental e implantando lo mencionado en este apartado, pondríamos solución a los problemas 1 y 2 del apartado anterior.

- ✓ **Realizar una clasificación más objetiva de costes, no clasificándolos simplemente según sean costes directamente controlables o no por el responsable, utilizando los datos recogidos en los departamentos operativos y funcionales así como los datos de los departamentos no operacionales.**

Es decir, imputando también los costes directos variables como la energía ya que atenderíamos para imputarlos a una clasificación según su naturaleza no simplemente a si son controlables o no por el responsable, al igual que asignaríamos también costes directos fijos que son fácilmente asignables y no sólo los que sean costes variables.

Con esto solucionaríamos los problemas 4, 5, 9 (junto con la propuesta de la reestructuración departamental), y 10 del apartado anterior.

- ✓ **Realizar por cada responsable del departamento informes adicionales más concretos, para suplir ciertas carencias de información que tiene el modelo ya que una vez se miren las cuentas de resultados globales será imposible recoger cierta información relevante para su análisis en la toma de decisiones.**

Para así intentar solucionar el problema 7 del apartado anterior.

Desarrollando las ideas expuestas anteriormente, la propuesta del nuevo modelo USALI para la mejora del cálculo de costes sería la siguiente:

- ✓ La primera propuesta de cambio que se plantea sería la reestructuración de la clasificación departamental que ofrece el USALI.

Para ello, nos basamos en el sistema de costes por secciones.

Breve explicación del sistema de costes por secciones:

- Este sistema imputa directamente a los productos o servicios los costes directos y los costes indirectos se imputan a las secciones.

Los centros de coste o secciones se clasifican en:

Los centros de costes o secciones se clasifican atendiendo a su participación directa o indirecta en la obtención de los productos y/o servicios en:

- Secciones principales. Son aquellas que intervienen de forma directa en la obtención del producto o servicio.
- Secciones auxiliares. Son aquellas que trabajan para otros centros.

Los costes se clasifican en:

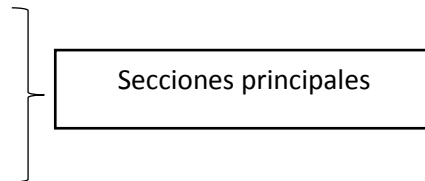
- Costes del período. Son aquellos costes que son difíciles de imputar a los productos o servicios.
- Costes del producto o servicio. Son aquellos costes que se pueden imputar directamente al producto o servicio, de los centros principales y auxiliares.

Partiendo de esta idea, la ***nueva clasificación departamental*** quedaría de la siguiente manera, como se muestra en la *figura 3.5. Nueva clasificación departamental*:

Figura 3.5. Nueva clasificación departamental.

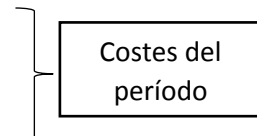
- Departamentos operativos:

1. Departamento de habitaciones.
2. Departamento de restauración.
3. Otros departamentos operativos.
4. Ingresos varios.

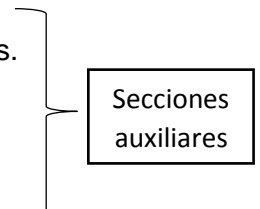


- Departamentos funcionales:

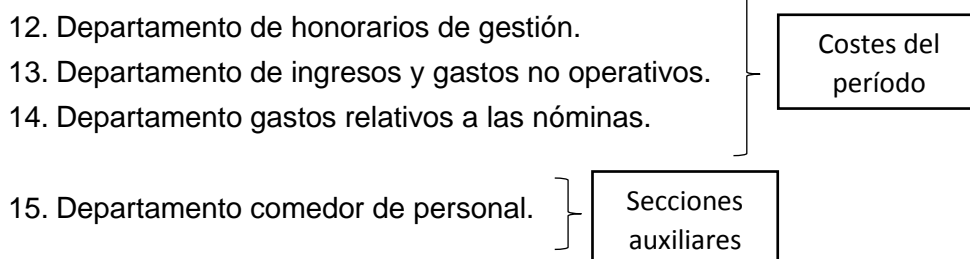
5. Departamento de administración y gastos generales.
6. Departamento de ventas y marketing.
7. Departamento para la gestión y control del edificio.



8. Departamento de sistemas de información y telecomunicaciones.
9. Departamento de servicios públicos.
10. Departamento de recepción.
11. Departamento lavandería casa.



- Departamentos no operacionales:



Fuente: Elaboración propia.

A continuación se muestra una tabla, donde se muestran los cambios efectuados respecto al modelo original que presenta el USALI:

Tabla 3.7. Comparativa de los cambios realizados.

Nº	USALI	PROPUESTA DE USALI
1	Departamentos operativos	Departamentos operativos
	Departamento de habitaciones	Departamento de habitaciones
2	Departamento de alimentos y bebidas.	Departamento de restauración
3	Otros departamentos operativos	Otros departamentos operativos
4	Ingresos varios	Ingresos varios
5	Departamentos funcionales	Departamentos funcionales
	Departamento de administración y gastos generales	Departamento de administración y gastos generales
6	Departamento de sistemas de información y telecomunicaciones	Departamento de ventas y marketing
7	Departamento de ventas y marketing	Departamento para la gestión y control del edificio
8	Departamento de mantenimiento y reparaciones	Departamento de sistemas de información y telecomunicaciones
9	Departamento de servicios públicos	Departamento de servicios públicos

10	Departamentos no operacionales	Departamento de recepción
	Departamento de honorarios de gestión	
11	Departamento de ingresos y gastos no operativos	Departamento lavandería casa
12	Departamento lavandería casa	Departamentos no operacionales
		Departamento de honorarios de gestión
13	Departamento comedor de personal	Departamento de ingresos y gastos no operativos
14	Departamento gastos relativos a las nominas	Departamento gastos relativos a las nominas
15		Departamento comedor de personal

Fuente: Elaboración propia.

Con esta nueva clasificación departamental, el cálculo del resultado del hotel quedaría como se puede ver en la *tabla 3.10. Cálculo del resultado del hotel*, donde los costes del producto están imputados directamente a los centros principales y auxiliares para el cálculo del margen de explotación de cada departamento. Como ya se ha expuesto anteriormente la idea sería la reestructuración de la clasificación departamental que ofrece el USALI pero aplicando a la vez el sistema de costes por secciones. Tratando de aplicar estas dos cuestiones, mencionar el cambio más destacado que es en los departamentos funcionales, se mantiene la definición de departamentos funcionales que ofrece el USALI (“departamentos dónde se agrupan los gastos comunes”), pero aplicando el sistema de costes por secciones aquellos departamentos funcionales que están clasificados como secciones auxiliares no se tratan como un “pool” de costes, sino que al aplicar dicho sistema por secciones éstos pasan a ser objeto de subreparto.

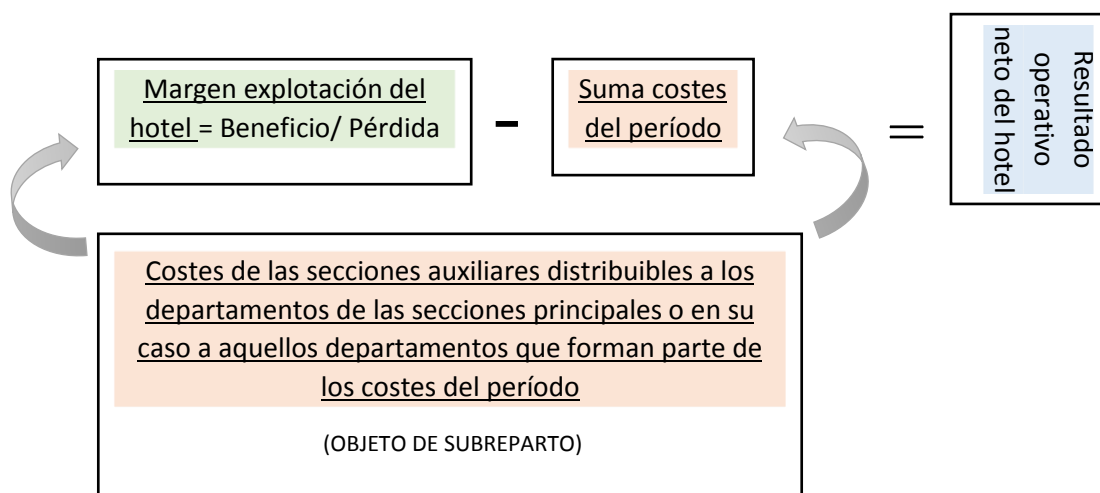
Tabla 3.10. Clasificación departamental para el cálculo del resultado del hotel.

Secciones principales	(1) Departamento de habitaciones.	} <u>Margen explotación del hotel</u> (Suma Ingresos - costes directos del servicio de cada departamento)
	(2) Departamento de restauración.	
	(3) Otros departamentos operativos.	
	(4) Ingresos varios.	

Secciones auxiliares	(8) Departamento de sistemas de información y telecomunicaciones.	<u>Costes de las secciones auxiliares distribuibles a los departamentos de las secciones principales o en su caso a aquellos departamentos que forman parte de los costes del período</u>	
	(9) Departamento de servicios públicos.		
	(10) Departamento de recepción.		
	(11) Departamento lavandería casa		
	(15) Departamento de comedor del personal		
Costes del período	(5) Departamento de administración y gastos generales		<u>Suma costes del período</u>
	(6) Departamento de ventas y marketing		
	(7) Departamento para la gestión y control del edificio		
	(12) Departamento de honorarios de gestión		
	(13) Departamento de ingresos y gastos no operativos		
	(14) Departamento de gastos relativos a las nóminas		

Fuente: Elaboración propia.

Figura 3.6. Obtención del resultado operativo del hotel.



Fuente: Elaboración propia.

- Como se aprecia en la *figura 3.6. Obtención del resultado operativo del hotel*, al basarnos en el sistema de costes por secciones en las secciones auxiliares los costes de éstas se deben de imputar a los departamentos que componen las secciones principales o en su caso a los departamentos que forman parte de los llamados “costes del período”. Para ello, se debe establecer un criterio de subreparto para imputar dichos costes generados en las secciones auxiliares.

A modo de recordatorio, las secciones auxiliares son aquéllas que trabajan para otros centros, por tanto no generan ingresos por ellos mismas (se trata de servicios no facturables a los clientes) sino que son de ayuda para que otros centros puedan obtener ingresos por sus servicios. Por este motivo sus costes se deben imputar a los centros para los cuales trabajan.

-SUBREPARTO

Secciones auxiliares:

- Departamento de sistemas de información y telecomunicaciones.

Este departamento ofrece servicios como: página web, programas de gestión y contabilidad, telefonía (entendiendo este servicio como de uso interno, ya que cuando lo utilizan los clientes estos ingresos están recogidos en los departamentos de las secciones principales, en concreto en el departamento “otros departamentos operativos” ya que se tratan como ingresos menores y se recogen en la cuenta de resultados “otros departamentos operativos menores”), internet, etc.

Este departamento se incluye dentro de las secciones auxiliares, ya que sirve para dar apoyo a otros departamentos como puede ser el departamento de habitaciones (recogido en las secciones principales) con su servicio de alojamiento web (coste que hay que repercutirle). Otro ejemplo sería el servicio de programas de gestión y contabilidad del que se beneficia el departamento de administración y gastos generales entre otros (recogido en los costes del período).

Cómo se reparte el coste de cada servicio que ofrece dicho departamento:

- Servicio de página web: el coste se repartirá entre los departamentos que forman parte de las secciones principales, ya que dicho servicio de página web sirve para éstos puedan ofrecer sus servicios al cliente de una manera online.
- Programas de gestión específicos a cada departamento (por ejemplo contabilidad, recursos humanos, etc.): el coste se imputará al departamento que utilice el programa específico: si éste es utilizado por varios se repartirá de forma proporcional.
- Telefonía: se imputan los costes en función de dónde se realice la llamada, es decir, dependiendo de dónde procedan las llamadas realizadas por el personal del hotel: por ejemplo si las realiza el personal de recepción éstas se imputarán a dicho departamento.
- Internet: los costes generados por la intranet o conexión a la red para uso interno del personal del hotel serán imputados al centro donde se acumulan los gastos administrativos y generales (ya que se consideran como un gasto general para uso del personal

del hotel).

- Departamento de servicios públicos.

Este departamento ofrece servicios tales como contratos de servicios, y coste de alcantarillado, ya que el consumo de agua o electricidad como se ha mencionado en la tercera idea de cambio pasa a ser costes variables directamente imputables a cada departamento según su consumo.

Cómo se reparte el coste de los servicios que ofrece dicho departamento:

- Contrato de servicios: como algunos de los contratos de servicios serán comunes a varios departamentos estos costes se imputarán de manera proporcional entre los distintos departamentos que lo tengan.
- Coste de alcantarillado: se imputa al departamento de administración y gastos generales, ya que se considera un gasto general del hotel.

- Departamento de recepción.

Este departamento ofrece el servicio de atención a los clientes que soliciten alguna información relativa a algún servicio que ofrezca el hotel.

Cómo se reparte el coste del servicio que ofrece dicho departamento:

- Servicio de recepción: se imputará entre los departamentos de las secciones principales, concretamente entre el departamento de habitaciones, restauración y otros departamentos operativos de una forma repartida proporcionalmente a las ventas de cada una de ellas.

- Departamento de lavandería casa.

Este departamento ofrece el servicio de lavandería para uso interno del hotel.

Cómo se reparte el coste del servicio que ofrece dicho departamento:

- Coste de lavandería: se imputará en función de los kilos de ropa lavada, con las equivalencias en peso de cada prenda.

- Departamento de comedor del personal.

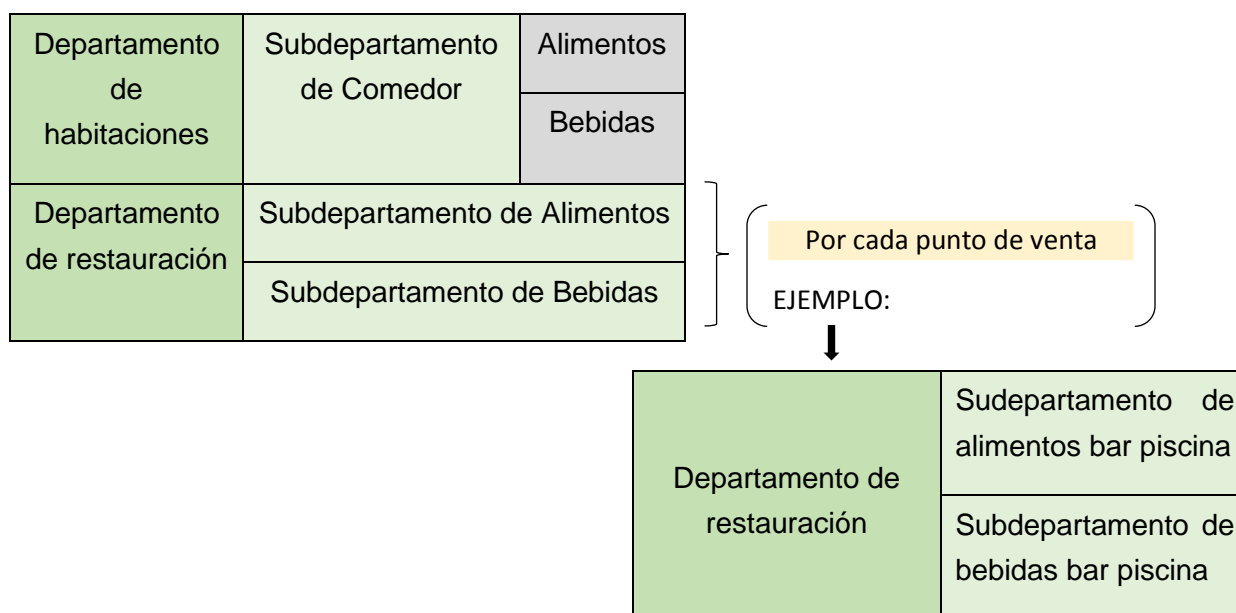
Este departamento ofrece el servicio de dar atención de manutención al personal del hotel dentro del mismo.

Cómo se reparte el coste del servicio que ofrece dicho departamento:

- Coste de la comida del personal del hotel: se repartirá en función al departamento en que trabaja cada empleado.

- ✓ La segunda propuesta de cambio, sería instaurar otras cuentas de resultados independientes, llamadas cuentas de explotación subdepartamentales, al departamento operativo de habitaciones y de restauración, que formarán parte de la cuenta general de explotación de cada actividad.

Tabla 3.8. División departamental del departamento de habitaciones y restauración.



Fuente: Elaboración propia.

➤ Diferencias entre el subdepartamento de comedor y el departamento de restauración:

- El primero de ellos lo utilizaremos para clientes que tienen contratada algún tipo de pensión alimenticia.
- El segundo de ellos lo utilizaremos para clientes que no tienen contratada la pensión alimenticia, y por ejemplo un día almuerzan en el restaurante del hotel, o bien para distinguir cada punto de venta donde se ofrezca el servicio de restauración como se aprecia en el ejemplo.

Explicación de los cambios efectuados:

❖ Departamentos operativos:

- En los departamentos operativos, la única modificación en cuanto a la clasificación departamental que ofrece el USALI es la de quitar el departamento de alimentos y bebidas, por el departamento de restauración. Con esto, se persigue consolidar toda la información relativa a ese servicio pero, realizando las debidas cuentas de explotación subdepartamentales individuales de alimentos y bebidas

por cada uno de los puntos de venta que tenga que ver con la actividad de la restauración. Esto nos permitirá analizar la cuenta de explotación del servicio de restauración y a la vez, tener información recogida en cada cuenta de explotación relativa a cada punto de venta en el que se ofrezca ese servicio.

Con esto, solventaríamos uno de los problemas planteados en el apartado anterior, ya que nos permitiría medir el rendimiento que puede ofrecer cada uno de los servicios que engloba una actividad y que forma parte de un departamento, así como mejorar los cuadros de mando al tener información más completa.

- En cuanto a la división de la información departamental que se hace en el departamento operativo de habitaciones y restauración, se lleva a cabo tanto para lo expuesto anteriormente como para en el caso del departamento de habitaciones: al instaurar una cuenta de explotación subdepartamental del comedor, se consigue poder valorar el coste real de las pensiones alimenticias que ofrece el hotel y el precio real al que se venden las habitaciones. El subdepartamento de comedor permite conocer el coste total de las pensiones alimenticias, por lo que nos permitiría conocer el rendimiento real de cada pensión y fijar su precio. Igualmente, solventaríamos el problema de determinar el precio de venta de las habitaciones, ya que éste en el modelo USALI, es un precio estimado (suele ser por la temporada), y dado a la importancia en cuanto ingresos que tiene el departamento de habitaciones, nos interesa que sea lo más preciso posible para así maximizar beneficios. Una fijación de precios más precisa nos permite mejorar el cálculo del punto de equilibrio puesto que ya no será un precio estimado.
- Al departamento de habitaciones le otorgamos un subdepartamento de comedor debido a que genera unos ingresos por la venta de alimentos y bebidas pero por el reclamo comercial del servicio de habitaciones (es decir, utilizamos este subdepartamento para los clientes que contratan algún tipo de pensión alimenticia en el paquete turístico).
En el cálculo de la cuenta de explotación del servicio de habitaciones estaría descontado de la venta total de habitaciones el total de ingresos del servicio subdepartamental del comedor, por lo que sabríamos realmente el ingreso neto por venta de habitaciones.
De esta manera solventaríamos uno de los aspectos más críticos del USALI ya que el modelo deja un margen bastante amplio a la visión que le dé el correspondiente responsable a la hora de imputar ciertos costes e ingresos a los distintos departamentos de habitaciones y restauración, pudiendo alterar el resultados de ambos departamentos así como la

ratio RevPar tan utilizada en la industria hotelera para valorar el rendimiento financiero.

- En cuanto a los departamentos operativos denominados “otros departamentos operativos” se dejaría igual que lo que ofrece actualmente el USALI, ya que ofrece una cuenta de explotación muy completa en términos de información de costes, debido a que presenta cuentas de explotación subdepartamentales al igual que los departamentos menores. A continuación se muestra un ejemplo de cómo recoge el USALI dicha información. En este ejemplo se muestran diferentes actividades operativas de un hotel y se hace la distinción de subdepartamentos o departamentos menores atendiendo al volumen de ingresos que presentan. En otros hoteles pueden ser diferentes si presentan un volumen de ingresos distinto, es decir, el aquí llamado “departamento menor de tienda de golf” en otro hotel podría ser un subdepartamento operativo (si los ingresos son importantes).

Tabla 3.9. Ejemplo de la cuenta de explotación general del departamento “otros departamentos operativos.”

Ingresos departamentales	Otros departamentos operativos “campo de golf”	Datos desglosados y recogidos en cuentas de explotación independientes
	Otros departamentos operativos “parking”	
Ingresos departamentos operativos menores	Departamento operativo menor “tienda de golf”	
	Departamento operativo menor “Lavado de coches”	
TOTAL INGRESOS DEPARTAMENTALES	SUMA INGRESOS OTROS DEPARTAMENTOS OPERATIVOS	
Costes departamentales	Otros departamentos operativos “campo de golf”	
	Otros departamentos operativos “parking”	
Costes departamentos operativos menores	Departamento operativo menor “tienda de golf”	
	Departamento operativo menor “Lavado de coches”	
TOTAL COSTES DEPARTAMENTALES	SUMA COSTES OTROS DEPARTAMENTOS OPERATIVOS	
B % PÉRDIDAS DEPARTAMENTALES	Otros departamentos operativos “campo de golf”	Datos desglosados y recogidos en cuentas de explotación independientes
	Otros departamentos operativos “parking”	
	Departamento operativo menor “tienda de golf”	
	Departamento operativo menor “Lavado de coches”	
TOTAL BENEFICIOS O PERDIDAS DEPARTAMENTAL “OTROS DEPARTAMENTOS OPERATIVOS”	SUMA DE LOS RESULTADOS SUBDEPARTAMENTALES	

Fuente: Elaboración propia a partir de AECA,, 2015, p.36, 37, 38 y 39.

- Sin embargo en el departamento operativo “ingresos varios” haría el cambio de introducir el servicio de lavandería, ya que pasaría a manos de terceros para cubrir el servicio a clientes. La explicación de tratar el servicio de lavandería a clientes de esta forma, se debe a que realmente un hotel no genera grandes ingresos por este servicio por lo que contratarlo es una forma sencilla de ahorrarse tiempo y costes, ya que se pueden contratar a precios muy asequibles ofreciendo un gran servicio a los clientes, y actualmente la gran mayoría de hoteles siguen esta práctica.

❖ Departamentos funcionales

- En los departamentos funcionales aparecerían dos nuevos, que serían el departamento de gestión y control del edificio y el departamento de recepción. El primero de ellos, se debe su inclusión a que nos permite valorar la necesidad de inversiones y es un centro de costes debido a que el edificio por si mismo no genera ingresos como sí sucedería si estuviéramos hablando de un centro comercial con los alquileres de sus locales. Se trata según el sistema de costes por secciones de costes del período ya que en él se repercutirán los costes generados del mantenimiento del edificio en sí, que no se pueden imputar a ningún departamento (por ejemplo, restauración de la fachada). El segundo, es debido a que es un centro exclusivamente de costes y éstos son comunes a varias de las actividades que ofrecen el hotel. El USALI entiende que el personal de recepción es asociable al Departamento de habitaciones, y lo considera un coste variable de las mismas, y no fijo. Pero no necesariamente el personal de recepción tiene que ser imputado al servicio de habitaciones, ya que actúa de centro auxiliar de otros departamentos.
- Desaparecería el departamento de mantenimiento y reparaciones, ya que estos costes pasarían a ser costes directos a cada departamento correspondiente.
- El departamento de servicios públicos se mantendría pese a ser los costes de energía directamente imputables a cada departamento, debido a que existen costes en este departamento que no son directamente atribuibles a un departamento operativo, y son comunes a varias actividades como pueden ser el coste de alcantarillado y contrato de servicios.
- Aparecería también el departamento de lavandería casa, ya que lo tratamos como un centro de costes para uso interno del hotel, ya que no sería fácil distinguir el coste de personal que utiliza cada departamento para tratarlo como un coste directo a cada uno de ellos. Aunque éste sería optativo dependiendo de la estrategia que siga cada hotel para este servicio. Es decir, actualmente muchos hoteles y grandes cadenas hoteleras alquilan todo lo que viene a ser sábanas, manteles, toallas etc. con el fin de ahorrarse este departamento debido a los grandes costes de máquinas especializadas que requieren. Por tanto, en este caso este departamento no existiría y se imputaría a cada departamento el coste correspondiente al alquiler del material necesario.

❖ Departamentos no operacionales

- Se quitaría el departamento de lavandería casa, y en todo caso se trataría como un departamento funcional (uso interno del hotel), siendo un centro auxiliar según el sistema de costes por secciones.
- ✓ **La tercera propuesta de cambio, sería realizar una asignación de costes a cada departamento no solamente de costes variables atendiendo a su carácter controlable o no por el responsable, sino atendiendo también a su naturaleza, e imputar también costes fijos directos.**

Con este cambio imputaríamos a cada departamento los costes de energía, y otros de carácter fijo fácilmente asignables como alquileres y amortizaciones. Esto nos permite valorar de una manera más fiable los márgenes de contribución de cada servicio; para así mejorar por un lado la estrategia en precios, y por otro lado, poder calcular el punto de equilibrio del hotel de una manera más precisa. Así como poder valorar el coste de la puesta en funcionamiento de cada departamento que compone el hotel. Con el modelo USALI al no asignar costes fijos directos no se puede saber esta cuestión debido a que trata a dichos costes como un “pool” por lo que sólo se podría saber el coste de la puesta en marcha del hotel en su conjunto.

- ✓ **La cuarta propuesta de cambio, es la de realizar informes adicionales del consumo de recursos que tienen las distintas actividades.**

De esta forma podríamos mejorar la eficiencia en la negociación con los tour operadores, aunque esta negociación se vería mejorada al saber el precio de venta real de habitaciones y pensión alimenticia.

Con estos cambios veríamos la información mejorada en estos aspectos:

- Coste por cliente.
- Costes por las diferentes actividades que se desarrollen en el departamento.
- Rentabilidad por cliente.

Propuesta de nuevos cálculos de costes a partir de los cambios efectuados en el modelo:

- Coste pensión alimenticia para clientes con desayuno.
- Coste pensión alimenticia para clientes con media pensión.
- Coste pensión alimenticia para clientes con pensión completa.
- Coste de habitaciones para clientes con desayuno.
- Coste de habitaciones para clientes con media pensión.
- Coste de habitaciones para clientes con pensión completa.

4. CONCLUSIONES.

1ª Conclusión: Necesidad de regularizar la contabilidad del sector hotelero.

En primer lugar, me gustaría expresar mi opinión acerca de la necesidad de implantar en nuestro país normas específicas para las empresas hoteleras, ya que países como Estados Unidos y Reino Unido las tienen al gozar de planes sectoriales. Este hecho,

mejoraría en España la implantación del modelo USALI ya que, como se ha ido viendo en el presente trabajo el modelo tiene algunas lagunas en cuanto a la homogeneidad de su implantación delegando en los responsables la elección de ciertos criterios (lo que hace que el modelo falle en algunos casos, si no se utiliza de forma correcta). Considero que es necesaria dicha adaptación sectorial, ya que 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 (no siempre siendo las idóneas). Teniendo en cuenta los problemas expuestos en el presente trabajo que surgen de esta disyuntiva, 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.

2ª Conclusión: El USALI 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, cuya característica principal fue la de facilitar la comparación entre hoteles de distintos países. Haciendo un resumen de las principales causas fueron 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.

Como ya hemos mencionado al comienzo de este capítulo, la falta de adaptaciones sectoriales en algunos países hace que el USALI tenga un gran éxito, sin embargo no siempre es utilizado de forma correcta. El USALI como sistema de costes, es un modelo que tiene muchas ventajas la principal como ya se ha dicho la comparación entre de resultados entre hoteles de distintos países, pero a nivel de información de costes que nos proporciona el modelo es insuficiente y en algunos casos errónea como ya hemos visto en el presente trabajo.

3ª Conclusión: El USALI no me proporciona una información de costes suficiente. No permite realizar un cálculo de costes correcto.

Como ya se ha explicado en la última parte del trabajo, el modelo USALI no me permite realizar unos cálculos de costes correctos debido a su funcionamiento de imputar costes directos, pero no siendo estos propiamente directos sino atendiendo más a una clasificación de costes controlables o no controlables por los responsables. De ahí, que se ofrezca una mejora para el cálculo de costes partiendo del modelo para así corregir las carencias del modelo en cuanto a información de costes.

Por último, me gustaría mencionar que el trabajo me ha resultado interesante debido al desconocimiento que tenía acerca del tema, lo que me ha suscitado cierto interés tanto a nivel de conocimientos acerca de costes como del propio modelo. El trabajo me ha resultado algo costoso debido a la carencia de cierta información en cuanto a

este modelo, y a la antigüedad de alguna de ella. Este trabajo no tiene por qué ser un trabajo acabado, ya que la siguiente línea de investigación puede ser la de intentar integrar en un único sistema de costes las características de la comparabilidad de resultados entre distintos hoteles de diferentes países (característica que permite el USALI) con la de un modelo que permita la mejora de cálculo de costes que ofrece actualmente el USALI (propuesta de mejora del modelo expuesta en el trabajo). Para ello se debería tener acceso a diferente información de uso interno al establecimiento hotelero para obtener los datos necesarios.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Amat, O., 1992. *Contabilidad y finanzas de hoteles*. Barcelona: EADA Gestión.

Amat, O. y Campa, F., 2011. *Contabilidad, control de gestión y finanzas de hoteles*. Barcelona: Profit Editorial.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 2005. *La contabilidad de Gestión en las Empresas Hoteleras*. Contabilidad de Gestión, Documento nº30. Madrid: AECA.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) 2015. *El Sistema Uniforme de Cuentas para los establecimientos hoteleros*. Turismo, Documento nº3, Madrid: AECA.

Borrego, A. J., 2011. *Administración y Control de la Actividad hotelera y de restauración a través del USALI (Uniform System of Account for the Lodging Industry)*. Sevilla: Análisis y Soluciones de Gestión, SLU.

Campa, F., 2005. *La contabilidad de gestión en la Industria Hotelera: Estudio sobre su implantación en las cadenas hoteleras en España*. Reus: Tesis doctoral.

Campa, F. y Banchieri, L., 2013. *Estudio sobre la utilización del USALI en los hoteles implantados en Cataluña*. Pamplona: Congreso AECA.

Campa, F. y Banchieri, L., 2016. *Estudio sobre la homogeneidad en la aplicación del USALI en el sector hotelero*. Cuadernos de Turismo nº37, 17-35. Murcia: Universidad de Murcia.

Ciudad, A., 2009. *El Uniform System of Accounts for The Lodging Industry: Presente y Futuro*. Valladolid: Congreso AECA.

Ciudad, A., 2010. Principales cambios en la décima edición del sistema de reporting de la industria hotelera. *Partida doble*, Contabilidad sectorial (221), 40-57.

Escobar, B., Lobo, A. y Otero, J.I., 2010. *Análisis comparativo de los ratios en las versiones noventa y décima del USALI*. III Jornadas de investigación en Turismo. Sevilla: Edición digital @tres S.L.L.

García, J.L., Arias, A.M., Pérez, J.A., García, B., Machado, A. y Rodríguez P. (2010). *Cálculo, análisis y gestión de costes. Guía práctica para su aplicación en la empresa.* Madrid: Delta Publicaciones.

González, J.I., 2012. *El Sistema Uniforme de Cuentas. Planificación y adaptación contable al sector de alojamiento turístico.* Universidad de la Laguna. Disponible en <http://www.iggomez.eu/E%20Sic/A%20fundame/Nuevo/V%20Parte/USALI.pdf> [consultado 19 de Junio de 2016].

Horwath Consulting España, 1999. *La Industria Hotelera Española.* Barcelona: Horwath Consulting España.

Horwath Fiduciaire & Revision SA, 1992. *Uniform system of accounts for hotels.* Ginebra: Horwath Fiduciaire & Revision S.A.

Hotel Association of New York City (HANYC), 1996. *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry 9ª edición.* Michigan, USA: Educational Institute of the American Hotel & Motel Association.

Hotel Association of New York City (HANYC), 2006. *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry 10ª edición.* Michigan, USA: Educational Institute of the American Hotel & Motel Association.

Hotel Association of New York City (HANYC), 2014. *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry 11ª edición.* Michigan, USA: Educational Institute of the American Hotel & Motel Association.

Kaplan, R.S., y Norton, P. (1996). *The balanced scorecard: translating strategy into action.* USA: Harvard Business School press.

Kwansa, F. y Schmidgall, R.S., 1999. The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly.* 40 (6), 88-94.

Martín, I., 1997. *Economía y administración de empresas turísticas.* Málaga: Manuales Universidad de Málaga.

Martín, I., 2004. *Dirección y gestión de empresas del sector turístico.* Madrid: Pirámide.

Mazars Turismo, 2000. *La Industria Hotelera Española.* Barcelona: Mazars Turismo.

Moreno, J. y Martín, R., 2002a. *El Uniform System of Accounts for The Lodging Industry: Experiencia d implantación de una empresa hotelera española.* Santiago de Compostela: X Encuentro de ASEPUC.

Moreno, J. y Martín, R., 2002b. La información contable para la gestión en la empresa hotelera: El Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI). *Cuadernos de CC.EE. y EE.*, 2(43), 57-75.

Moreno, J. y Martín, R., 2014. Una aproximación holística a la determinación y gestión de precios en las compañías hoteleras. *Revista Innovar Journal*, 24 (51), 45-59.

Oller, J., 1994. *Contabilidad de Costes (Agencias de viajes, Hoteles, Camping)*. Madrid: Síntesis.

Tapia, A., 2012. *Hcc-Hotel Cost Control: Un nuevo enfoque de gestión hotelera*. Madrid: Autor- Editor.

Rocafort, A. y Sánchez, V., 2006. El Sistema USALI versus el Sistema ABC. ¿Compatibilidad o complementariedad?. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 3(39), 39-62.

Sánchez, I., 1999. *Adaptación del "Uniform System" a los Hoteles en España*. Madrid: Puzzle.

Sánchez, M. V., 2002. *La propuesta A.B.C aplicada al sector hotelero*. Reus:Tesis Doctoral, Universitat Rovira Virgili.

Schmidgall, R., 1998.The new lodging scoreboards: the USALI. Focus: the balance sheet. The Bottomline. *The Journal of HFTP*, 13 (4), pp. 67-78.

Turkel, S., 1999. *Accounting guide needs revision*. Nueva York: International Society of Hospitality Consultant.

Vacas, C., 1999. *Normalización contable del sector de la hostelería*. Madrid: Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid.

Vacas, C., 2000. Sistema Uniforme de Contabilidad para la industria del alojamiento: un modelo anglosajón de planificación contable, *Técnica Contable*, 52 (622), 727-744.