

ESTUDIO SOBRE LA HOMOGENEIDAD EN LA APLICACIÓN DEL USALI EN EL SECTOR HOTELERO

*Fernando Campa-Planas*¹

Universidad Rovira i Virgili

*Lucía-Clara Banchieri*²

Universidad Nacional del Sur. Argentina

RESUMEN

El *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), pretende establecer un proceso interno de determinación de resultados, de forma homogénea para todos los establecimientos hoteleros. Esta propuesta profesional, que se remonta a 1926 en Estados Unidos, es referencia obligada entre los profesionales de la contabilidad de gestión del sector. El presente estudio pretende contrastar la homogeneidad de la aplicación práctica del USALI a través del análisis de una serie de transacciones del sector hotelero, mediante una muestra correspondiente a los establecimientos hoteleros implantados en Cataluña. Los resultados del mismo muestran una heterogeneidad importante en la implantación del USALI.

Palabras clave: USALI; Control de gestión; Indicadores clave; gestión hotelera; sistemas uniformes de cuentas.

Study about homogeneity implementing USALI in the hospitality business

ABSTRACT

The *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), aims to establish an internal process of determining results in a homogenous way for all hotels. This professional

Recibido: 20 de noviembre de 2014

Devuelto para su revisión: 21 de abril de 2015

Aceptado: 15 de junio de 2015

1 Departamento de Gestión de Empresas. Universidad Rovira i Virgili. Avda. Universitat, 1. Reus. TARRAGONA (España). E-mail: fernando.campa@urv.cat

2 Departamento de Ciencias de la Administración. Universidad Nacional del Sur. San Andrés, 800. BAHÍA BLANCA (Argentina). E-mail: lucia.banchieri@uns.edu.ar

proposal, dated on 1926 in the United States is a necessary reference among the professional involved in management accounting. This study aims to test the homogeneity of the practical implementation of USALI through the analysis of a series of transactions in the hotel business, with a sample corresponding to the hotels implanted in Catalonia. The results show a significant heterogeneity in the implementation of USALI.

Keywords: USALI; management accounting; Key performance indicators; hospitality management; uniform systems of accounts.

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS

En los países anglosajones han sido, normalmente, los organismos profesionales los encargados de emitir principios contables de general aceptación. Por ejemplo, en Estados Unidos, la mayor parte de los sectores económicos disponen de planes de cuentas sectoriales, los denominados *Uniform Systems*, emitidos por asociaciones de empresas del sector, con el asesoramiento de expertos contables, los cuales se someten periódicamente a revisión por los mismos profesionales del sector. Dichos manuales suelen ser breves en materia de contabilidad externa y mucho más detallados en todo lo relativo a cálculos de resultados internos, clasificación e imputación de costes, criterios de reparto de los costes indirectos, imputación de los mismos a productos y/o servicios, así como recomendaciones sobre la información de gestión a facilitar a la Dirección.

Hoy en día coexisten varios *Uniform Systems*, vinculados a industrias próximas a la hotelera, como pueden ser los restaurantes o los clubes. Básicamente, el sistema uniforme de cuentas para la industria del alojamiento, *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, USALI, (American Hotel & Motel Association, 2014), pretende establecer un proceso interno de determinación de resultados formalizado en una cuenta general de resultados y en una serie de documentos analíticos complementarios que permiten calcular resultados de cada uno de los centros donde se desarrollan las actividades operacionales, es decir, generadoras de ingresos.

Por lo tanto la utilidad de los sistemas uniformes de cuentas en el ámbito de la contabilidad de gestión, como apoyo a la toma de decisiones, es relevante, especialmente en la medida que dicha concepción, *uniform-uniforme*, esté aplicada de forma homogénea.

El objetivo del presente trabajo es analizar dicha homogeneidad en la aplicación del USALI en el sector hotelero, para lo cual se ha desarrollado un análisis de los hoteles implantados en Catalunya.

El trabajo se estructura en apartados. En el siguiente apartado se analiza en detalle el USALI, así como sus ventajas e inconvenientes. A continuación se describe la revisión bibliografía efectuada para ver la existencia, en este caso carencia, de estudios similares sobre la implantación del USALI. Sigue un apartado donde se desarrollan los objetivos y la metodología aplicada, finalizando con los apartados de resultados obtenidos, conclusiones del estudio y futuras líneas de investigación que se desprenden del presente artículo.

2. EL UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING INDUSTRY (USALI)

El USALI persigue, según su propia declaración (American Hotel & Motel Association, 2014), dos objetivos:

- Ofrecer un modelo contable que pueda ser adaptado con facilidad por cualquier hotel con independencia de su tamaño o categoría, y que al mismo tiempo sea útil para todo tipo de usuarios, tanto internos como externos.
- Al ser un modelo uniforme y estandarizado, posibilitar la comparación entre distintos hoteles y cadenas hoteleras, aun cuando estén operando con distinto régimen de explotación o estén localizados en diferentes países.

Por lo tanto, independientemente del sistema de contabilidad general (externa) que los distintos hoteles lleven, los gestores hoteleros vuelcan la misma a un sistema de contabilidad de gestión, preferentemente 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-Planas, 2011; Moreno y Martín, 2002; Schmidgall, 1998; Turkel, 1999; Vacas, 1999 y 2000).

Las ventajas que ofrece el sistema son las siguientes:

- La detallada información por centros permite una gestión por responsabilidades, La estructura organizativa descrita permite una competencia entre los distintos departamentos del hotel, o entre idénticos departamentos de otros hoteles de la cadena, que puede contribuir a mejorar la rentabilidad conjunta del hotel.
- Proporciona una evaluación precisa de la contribución individual de los departamentos a la rentabilidad global del hotel.
- El USALI puede ser utilizado tanto por grandes como por pequeños hoteles, pues el nivel de detalle es muy elevado, permitiendo a hoteles pequeños ignorar múltiple información detallada, sólo utilizada por los hoteles grandes
- Minimiza el efecto de las diferentes normas contables y tipos de informes procedentes de diferentes países, en aquellos casos de hoteles (o cadenas de hoteles) con gran dispersión geográfica.
- Es independiente de las normas fiscales locales o domésticas en los grupos o cadenas con fuerte dispersión geográfica.
- Es independiente respecto del régimen de explotación ya sea éste en propiedad, con contrato en régimen de franquicia o de arrendamiento o de gestión.
- Permite consolidar de modo uniforme los informes de los hoteles individuales a los de la matriz
- Es un sistema testado en el tiempo. Fue realizado en 1926 y ha venido siendo revisado continuamente, primero por los propios contables la asociación profesional que lo realizó y posteriormente por expertos contables de todo el mundo.

Por su parte los inconvenientes que presenta el USALI serían:

- Existe dificultad para la segregación de ingresos entre paquetes comercializados y cuando se realizan congresos de empresas imputando la parte que corresponde a habitaciones a alimentos y bebidas, alquiler de salones, *coffee break*, entre otros.
- En los resultados de algunos departamentos no se incluyen costes claramente asignables a los mismos, como por ejemplo el mantenimiento o los costes de energía.
- Tampoco se tiene en cuenta la tendencia de las cadenas hoteleras a centralizar todas las actividades posibles, limitando la toma de decisiones de los gestores in situ del hotel. No es un problema del USALI en sí; sino de la lectura de sus resultados por parte de los gestores
- Muchas de las asignaciones (o clasificaciones de gastos/costes) que se realizan son discutibles desde una perspectiva de gastos por naturaleza No puede aplicarse el sistema a los pequeños establecimientos que no presentan una estructura departamental suficientemente diferenciada,
- Se realiza un análisis demasiado pormenorizado de los departamentos, olvidándonos, en cierta medida, del hotel como un todo.
- El modelo puede propiciar que los responsables de los departamentos actúen en beneficio propio (mejorar los resultados de «su» departamento) sin preocuparse por los resultados del hotel.

Finalmente, cabe indicar, con carácter general, la limitación que representa para la toma de decisiones la aplicación del sistema de *direct costing* en que se basa el USALI (Turkel, 1999). Dicha distorsión proviene de la no consideración en la rentabilidad de cualquier línea de negocio, o de un departamento operativo, de dos puntos fundamentales como son, por un lado, la no inclusión de gastos no distribuidos tales como administrativos, generales, comerciales, mantenimiento, energía, etcétera, y por otra parte, los gastos no incluidos en el GOP (como posteriormente se analizará), como seguros, tributos, amortizaciones, etcétera. La inclusión de dichos gastos en el análisis de cada segmento de negocio del hotel (cada departamento) podría llevar a tomar decisiones diferentes, que incluso podrían conformar el cierre de alguna parte de negocio.

2.1. Descripción del modelo de cuenta de resultados según USALI

El funcionamiento del modelo está basado en la premisa de que la actividad hotelera se caracteriza por la prestación conjunta de una serie de servicios claramente diferenciados, que contribuyen individualmente a la rentabilidad del hotel. Adicionalmente, la estructura organizativa del hotel se identifica con cada uno de estos servicios prestados por el mismo.

El USALI sigue la estructura norteamericana de cuenta de resultados, frente al modelo británico y al modelo convencional, tal como muestra la figura 1. La diferencia fundamental frente al modelo convencional viene dada por la anteriormente mencionada imputación por departamentos.

Figura 1
DIFERENTES MODELOS PARA LA PRESENTACIÓN
DE CUENTA DE RESULTADOS

Modelo convencional	Modelo norteamericano	Modelo británico
Ingresos - Costes de ventas	Ingresos departamentales - Costes operativos directos	Ingresos directos - Coste de ventas
Margen bruto - Costes indirectos	Margen operativo - Costes indirectos	Margen bruto - Mano obra directa
Beneficio neto	Beneficio neto	Margen neto - Gastos localizados
		Beneficio. operativo departamental + Otros ingresos
		Beneficio operativo hotel - Costes indirectos
		Beneficio neto

Fuente: Serra y Flayih (1994).

El proceso general de cálculo se va realizando de forma escalonada, calculando resultados intermedios, siendo el primero los resultados obtenidos en cada una de las actividades operacionales.

Cada una de estas áreas constituye un centro de beneficios que goza de una gran independencia en cuanto a control y toma de decisiones, y constituye la base del modelo.

El sistema clasifica los costes en directos e indirectos en relación con cada uno de los centros de responsabilidad en los que divide su actividad, existiendo dos tipos de centros, o departamentos en su propia terminología.

Departamentos operativos directos: Serían aquellos que prestan servicios relacionados con la actividad hotelera y cuyos servicios son facturados a los clientes. Departamentos operativos indirectos: Corresponden a aquellos departamentos que no generan ingresos, o al menos su actividad principal no es ésta. Prestan servicios relacionados con la actividad pero que no son facturados a los clientes. En el USALI no se realiza la distribución de estos costes indirectos de explotación, alegando que en la generalidad de los casos su distribución sería arbitraria y convencional y, por tanto, escasamente relevante a efectos de análisis y control de gestión.

De esta forma, en la figura 2, obtenemos la siguiente estructura de resultado por Departamento.

Cada una de estas actividades se comporta como centro de beneficio donde se acumulan los ingresos de la actividad y los costes directos de la misma. Por lo tanto, el análisis de explotación de cada centro se realiza solamente en términos de margen sobre costes directos.

Figura 2
ESTRUCTURA BÁSICA DE ESTADO
ANALÍTICO POR DEPARTAMENTO SEGÚN USALI

Ingresos netos del departamento
— Coste de ventas
MARGEN BRUTO DEL DEPARTAMENTO
— Gastos de personal
— Otros gastos directos
MARGEN NETO DEL DEPARTAMENTO

Fuente: elaboración propia.

Al utilizar el sistema de costes directos o *direct costing* para el cálculo del coste de un producto o servicio, se tienen en cuenta sólo aquellos costes que son directamente asignables (con criterios objetivos) al producto o servicio correspondiente. Con este sistema se puede obtener la cuenta de resultados por cada una de las líneas de generación de ingresos del hotel, lo cual resulta muy útil para analizar el margen de contribución (ventas menos costes directos) que genera cada línea de actividad.

En líneas generales, cada departamento tendrá las siguientes grandes categorías de imputación de ingresos y costes, que determinarán un resultado para el mismo:

- Departamentos operativos directos:
 - Ingresos
 - Coste de ventas
 - Personal
 - Otros costes

- Departamentos operativos indirectos:
 - Personal
 - Otros costes

Finalmente se consideran los gastos no asignables a ningún departamento, como ingresos y gastos por alquileres, tributos, gastos financieros, amortizaciones y otros gastos societarios; que se imputan globalmente a la cuenta de resultados.

Así, el resultado final se obtendrá de la siguiente forma, tal como muestra la figura 3:

Figura 3
RESULTADO FINAL SEGÚN USALI

Resultado departamentos operativos directos — Resultado departamentos operativos indirectos
Beneficio operativo bruto (GOP) — Resultados no asignables
Resultado neto

Fuente: elaboración propia.

Por lo tanto, existe un desglose específico en la cuenta de resultados hotelera, como es la segregación entre el resultado operativo bruto (GOP) y el resultado de explotación, que es el siguiente:

- + Resultado operativo bruto (GOP)
 - Honorarios por gestión
 - Arrendamientos
 - Tributos
 - Seguros
 - Otros costes departamentos no operativos
 - Amortizaciones
- = Resultado de explotación

La segregación entre ambas magnitudes obedece a que en el sector hotelero acostumbra a ser usual que exista una segregación de funciones entre el operador (que gestiona el negocio hotelero, como experto que se le supone en el mismo) y la propiedad (propietario del activo/inmueble en el que se desarrolla la actividad hotelera). Esta segregación entre ambas magnitudes económicas pretende dejar a nivel de resultado operativo bruto (GOP) la responsabilidad del operador, independientemente de los temas que a continuación se analizan y que responden más a la estructura de propiedad, o a decisiones tomadas por la misma, y a la utilización de distintos instrumentos de financiación de la sociedad.

De esta forma se consigue una homogeneización en la comparación entre hoteles de los resultados obtenidos en valor absoluto (GOP) o relacionados con alguna otra variable (GOP por habitación disponible, por ejemplo), sin que dicha comparación sectorial se vea afectada por conceptos como los antes mencionados.

Por lo tanto, resumiendo (Campa-Planas y Sánchez, 2008), el *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), se presenta como el marco de referencia clave en cuanto a sistema contable y estructura de la información de gestión. Dicho sistema está basado en un modelo de asignación de costes similar al *direct costing*, de forma que todos los costes se asignan a los departamentos que los han generado y,

además, con una característica importante, bajo el criterio de que todo coste asignado significa una plena identificación de responsabilidad en la gestión de dicho coste en el departamento receptor del mismo. Este aspecto se convierte en fundamental desde el momento que una correcta aplicación del sistema supone una clara identificación entre presupuesto/resultados económicos y gestores responsables. En el sentido contrario, la no aplicación correcta de dicho principio supone una limitación al mismo desde el inicio.

2.2. Investigaciones sobre el USALI

Se ha realizado una búsqueda en las bases de datos académicas JCR y *Scopus* (período 1990-2015) para detectar los estudios académicos publicados sobre el USALI, con el objetivo de identificar estudios preliminares sobre la homogeneidad de la implantación del USALI en diferentes países. En ambas búsquedas se utilizó como palabra clave *USALI* y se filtraron los resultados por tipo de documento considerando únicamente los artículos.

Se encontraron 13 artículos que cumplieran con estas condiciones, 2 de los cuales se repetían en las 2 bases de datos anteriormente mencionadas.

8 artículos son del mismo autor King (2004, 2006, 2008a, 2008b, 2008c, 2010, 2012a, 2012b). Sus primeras investigaciones describen la importancia de un sistema de gestión uniforme para la industria hotelera de Corea y China y la identificación de ese sistema con el USALI. Posteriormente, expone los inconvenientes en la implantación del mismo en dichos países, la necesidad de introducir estándares con respecto a las normas contables en los establecimientos hoteleros y realiza sugerencias para la elaboración de los estados financieros de los hoteles.

Existen 3 estudios que se centran en el USALI, su implementación en una determinada geografía o la satisfacción de las actualizaciones del sistema. En la tabla 1 se describen las principales características de los mencionados estudios:

Dos estudios consideran al USALI como fuente de información contable. Persic et. al. (2013) investigan el grado de aplicación de las memorias de responsabilidad social en los hoteles de Croacia, mencionando que las memorias se componen de tres tipos de información: contable, social y medioambiental. La información contable para la confección de la memoria sería aportada por el USALI.

El segundo estudio, Samper y Moreno (2014), reflexionan sobre los factores que influyen en la fijación de las tarifas hoteleras y su gestión. El USALI es una de las principales fuentes de información utilizada para la obtención de los datos que permiten mejorar dicho proceso. La metodología de la investigación es el estudio de caso y es la única aportación sobre USALI encontrada y que está centrada en una cadena española de hoteles. Dicha cadena hotelera forma parte del presente estudio y respondió al cuestionario como usuaria del USALI. Todos los artículos de la búsqueda resaltan la importancia del USALI como un sistema uniforme que permite la comparación de los diferentes establecimientos hoteleros. Sin embargo, ningún documento examina la homogeneidad en el proceso de implantación del USALI.

Tabla 1
ESTUDIOS ACADÉMICOS ESPECÍFICOS SOBRE USALI

Autor	Año	Título	Revista	País de ubicación de los hoteles	Muestra	Metodología	tema
Ni, S., Chan, W., Wong, K.	2012	Enhancing the Applicability of Hotel Uniform Accounting in Hong Kong	Asia Pacific Journal of Tourism Research	Hong Kong	7 gerentes de la división habitaciones, 11 controllers y 10 miembros de la comisión de controllers de hoteles de Hong Kong	Entrevistas en profundidad	Satisfacción con las modificaciones del USALI
Faria, A.; Duarte, T.; Ferreira, L.	2012	Costing and Management Control Practices in the Algarve Hotel Sector	Tourism & Management Studies	Algarve (Portugal)	66 hoteles (4 y 5 estrellas)	Entrevistas personales (cuestionario estructurado)	Utilización del USALI
Kosarkoska, D.; Mircheska, I.	2012	Uniform System of Accounts in the Lodging Industry (USALI) in Creating a Responsibility Accounting in the Hotel Enterprises in Republic of Macedonia	Procedia Social and Behavioral Sciences	Macedonia	Hoteles de 4 y 5 estrellas, en las regiones de Skopje, Ohrid y Struga (13 hoteles)		Utilización del USALI en Macedonia

Fuente: elaboración propia a partir de la revisión de la literatura realizada.

3. OBJETIVO Y METODOLOGÍA

Dada la importancia de USALI para la gestión de los establecimientos hoteleros y larga historia y tradición que acompaña a esta herramienta profesional, se propuso como objetivo ver el grado de implantación del mismo en un colectivo, en este caso, en el de los establecimientos hoteleros implantados en Cataluña; al disponer de una base de datos pública y accesible sobre los establecimientos establecidos (Generalitat de Catalunya, 2015).

Por lo tanto, y dada la falta de estudios sobre la homogeneidad en la implantación del USALI, el objetivo principal del presente estudio es su homogeneidad y el grado de implantación de USALI, tanto desde el punto de vista de imputación contable como de estructura organizativa por departamentos. Asimismo, se han establecido los siguientes subobjetivos:

- Criterio de valoración utilizado para segmentar la totalidad del ingreso por paquete turístico entre el departamento de habitaciones y el departamento de alimentos y bebidas.
- Criterio seguido para el reconocimiento de los ingresos de habitaciones en la cuenta de resultados.
- Criterio seguido para la presentación en la cuenta de resultados de los ingresos de habitaciones.
- Criterio seguido para la imputación de Costes de formación del personal de restauración, Costes de seguros por responsabilidad civil y del material de oficina.

Estas preguntas se han realizado por responder a conceptos no estándar de contabilización de transacciones contables habituales en el sector hotelero (AECA, 2005; Campa-Planas, 2005).

Con el fin de conseguir los objetivos planteados, se decidió utilizar una metodología cuantitativa. La unidad de análisis fueron los hoteles existentes en Cataluña. Se disponía de una base de datos que la Generalitat de Cataluña tiene a disposición pública en su web, la cual contenía 2.802 establecimientos hoteleros. De los 2.802 establecimientos incluidos en dicha base de datos, se seleccionaron aquellos que en su categoría de modalidad figurara Hotel, Apartotel o Balneario, excluyendo a las pensiones por tener un volumen de habitaciones y unas exigencias de gestión muy diferenciadas.

También se hizo una nueva selección, considerando tan solo a aquellos establecimientos que tuvieran más de 10 habitaciones. También, obviamente por imposibilidad de contactar con el establecimiento, se utilizaron tan solo aquellos hoteles de los que se dispusiera en la base de datos de la dirección de mail del establecimiento; siendo 1.305 los contactos encontrados con estas características. A su vez, se eliminaron los contactos repetidos y aquellos en que la dirección de mail era errónea. De esta forma el universo finalmente quedó constituido por 1.089 establecimientos hoteleros.

La técnica de recolección de datos fue el cuestionario ya que es una herramienta que es ampliamente utilizada para la investigación de contabilidad de gestión en establecimientos hoteleros (Hesford y Potter, 2010). El cuestionario utilizado fue una adaptación

del aplicado por Campa-Planas (2005) y se implementó de forma online³. El proceso de recolección de datos consistió en enviar un mail personalizado a cada uno de los establecimientos hoteleros explicándoles el estudio que se estaba realizando y solicitándoles que completaran la encuesta a la cual se accedía por un link adjunto.

En esta primera etapa contestaron 85 hoteles. Dos semanas después del primer mail, se reenvió un mail recordatorio, en este caso el envío no fue personalizado sino realizado en copia oculta. En este segundo envío se solicitaba que si la persona que recibía el mail no era la adecuada para contestar el cuestionario, debido a que en muchos casos el contacto era una dirección de mail genérica (reservas, información, etc.), se lo reenviase a la persona más apropiada para este tema dentro de su organización. En la segunda etapa fueron 89 los establecimientos hoteleros que contestaron el cuestionario. En total, por lo tanto, respondieron 174 establecimientos con una tasa de respuesta del 15,97%, porcentaje suficiente de respuesta dado el objetivo planteado, ver la homogeneidad, o no, en la aplicación de USALI en determinadas operaciones.

En la encuesta era opcional explicitar cual era el establecimiento hotelero, habiéndolo realizado un 89,1%.

La tabla 2 contiene las características de las empresas que contestaron la encuesta, referidas al tipo de hotel, a su tamaño y a las características de gestión/contrato. Con respecto al tipo de hotel en un 70,7% son hoteles individuales, que no pertenecen a ninguna cadena ya sea nacional o internacional. Un 18,4% son hoteles pertenecientes a una cadena hotelera y un 10,3% están vinculados a una cadena hotelera internacional.

En referencia al tamaño de los hoteles que contestaron la encuesta en un 58,1% poseen menos de 50 habitaciones; habiendo solamente un 4,6% por encima de las 250 habitaciones.

Tabla 2
CARACTERÍSTICAS DE LOS ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS QUE
CONTESTARON LA ENCUESTA

Características		Número de observaciones	%
Tipología del hotel	Hotel individual	123	70,7%
	Cadena hotelera, con presencia nacional	23	13,2%
	Vinculado a una cadena hotelera internacional	18	10,3%
	Cadena hotelera, con hoteles en el extranjero	9	5,2%
	Ns/Nc	1	0,6%
	Total	174	100%

3 Se utilizó como proveedor de tecnología www.encuestafacil.com

Características		Número de observaciones	%
Número de habitaciones	1-10 habitaciones	4 ⁴	2,3%
	11-25 habitaciones	53	30,5%
	26-50 habitaciones	44	25,3%
	51-100 habitaciones	41	23,6%
	101-250 habitaciones	24	13,8%
	251-1.000 habitaciones	8	4,6%
	Total	174	100%
Tipo de contrato	Propietario	142	81,6%
	Arrendatario	21	12,1%
	Gestión	7	4%
	Otro	2	1,1%
	Ns/Nc	2	1,1%
	Total	174	100%

Fuente: elaboración propia.

Por último, se caracterizó a los establecimientos hoteleros según el tipo de contrato que los regía. En un 81,6% eran propietarios y solamente un 12,1% eran arrendatarios.

4. RESULTADOS OBTENIDOS

En los siguientes cuadros se presentan los resultados obtenidos para las cuatro cuestiones planteadas en este estudio.

4.1. Criterio de valoración utilizado para segmentar la totalidad del ingreso por paquete turístico entre el departamento de habitaciones y el departamento de alimentos y bebidas

En el cuadro 1, se presentan los resultados obtenidos sobre cuál es el criterio utilizado para la imputación del paquete turístico entre los diferentes departamentos operativos afectados. La mayoría de los hoteles 53,6% aplica un importe fijo a alimentos y bebidas y el importe complementario a habitaciones, mientras que un 29% reparten el paquete entre habitaciones y restauración en base a la aplicación de un porcentaje estándar. El 100% de los hoteles pertenecientes a cadenas hoteleras con hoteles en el extranjero utiliza el primer criterio. La única categoría de hoteles que en su mayoría

⁴ Si bien no se consideraron los hoteles que no poseían más de 10 habitaciones, en la base de datos había algunos establecimientos hoteleros que no poseían información sobre la cantidad de habitaciones y se optó por enviarles el cuestionario, en algunos casos tenían menos de 10 habitaciones.

no utiliza el criterio de aplicar un importe fijo son los hoteles vinculados a una cadena internacional, resultado que coincide con el resultado de Campa-Planas (2005) en el cual un 80% de las cadenas internacionales utilizaban este criterio.

Entre los hoteles que contestaron que no utilizaban ninguno de los criterios propuestos en algunos casos, tres, era porque no segregaban el importe entre departamentos.

Si relacionamos esta pregunta con la realizada en el trabajo respecto a la utilización de USALI, casi el 60% de los establecimientos que no tienen implantado USALI utilizan un porcentaje estándar para segmentar los ingresos.

Desde otra perspectiva si analizamos los datos respecto al tamaño de los hoteles (en base al número de habitaciones), observamos que el 58,3% de los hoteles con más de 100 habitaciones segmentan la totalidad del ingreso por paquete turístico en base a un porcentaje estándar.

Cuadro 1
CRITERIO DE VALORACIÓN UTILIZADO POR EL HOTEL PARA
SEGMENTAR LA TOTALIDAD DEL INGRESO POR PAQUETE TURÍSTICO
ENTRE EL DEPARTAMENTO DE HABITACIONES Y EL DEPARTAMENTO
DE ALIMENTOS Y BEBIDAS

	Hotel individual	Vinculado a una cadena hotelera internacional	Cadena hotelera con presencia nacional	Cadena hotelera con hoteles en el extranjero	Total
Importe fijo Dept. A & B y resto del importe a Dept. Habitaciones	57,4%	27,3%	50,0%	100,0%	53,6%
% estándar entre Dept. Habitaciones y Dept. A & B	23,4%	63,6%	25,0%	—	29,0%
Otro criterio alternativo	17,0%	9,1%	12,5%	—	14,5%
Ns/Nc	2,1%	,0%	12,5%	—	2,9%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: elaboración propia.

4.2. Criterio seguido para el reconocimiento de los ingresos de habitaciones en la cuenta de resultados

La segunda pregunta planteada era en relación al criterio de reconocimiento de los ingresos de habitaciones en la cuenta de resultados. Respecto al mismo, USALI no ofrece ningún posicionamiento. Sin embargo, desde la perspectiva de la aplicación de los principios de devengo y de correlación de ingresos y gastos, entendemos que el criterio correcto/

recomendado es el de imputar a ingresos en función de los días previstos de estancia del cliente en el establecimiento. Solamente en la categoría de los hoteles vinculados a una cadena internacional éste es el criterio más utilizado, ya que el 59,4% de los hoteles de la muestra reconoce los ingresos de las habitaciones en la cuenta de resultados en el momento del cobro de las habitaciones (cuadro 2).

Cuadro 2
CRITERIO SEGUIDO PARA EL RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS DE HABITACIONES EN LA CUENTA DE RESULTADOS

	Hotel individual	Vinculado a una cadena hotelera internacional	Cadena hotelera con presencia nacional	Cadena hotelera con hoteles en el extranjero	Total
En el momento de la reserva de habitación	4,3%	9,1%	—	—	4,3%
En el momento del cobro de la reserva	25,5%	9,1%	25,0%	33,3%	23,2%
En el momento en que se cobra la estancia	38,3%	18,2%	12,5%	33,3%	31,9%
En el momento que realiza el check-in el cliente	6,4%	18,2%	12,5%	—	8,7%
Diariamente en función de la estancia	21,3%	45,5%	37,5%	33,3%	27,5%
Otro criterio	4,3%	--	12,5%	--	4,3%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: elaboración propia.

Si analizamos los criterios utilizados con respecto al tamaño del hotel, el 66,6% de los hoteles con más de 100 habitaciones utilizan el criterio recomendado.

4.3. Criterio seguido para la presentación en la cuenta de resultados de los ingresos de habitaciones

En tercer lugar se observó la homogeneización de presentación de la cifra de ventas. Las opciones consideradas eran dos: ingresos netos de comisiones (descuentos por agen-

cias, tour operadores u otros sistemas de comercialización y distribución) y ingresos brutos presentando como gastos las diversas comisiones. El cuadro 3 contiene los resultados de la pregunta, en la cual se puede apreciar que el 58% de los hoteles presenta de forma neta la cifra de las ventas. Esta opción fue la más elegida en todas las categorías excepto de la categoría de cadena hotelera con presencia nacional.

Cuadro 3
CRITERIO SEGUIDO PARA LA PRESENTACIÓN EN LA CUENTA DE RESULTADOS DE LOS INGRESOS DE HABITACIONES

	Hotel individual	Vinculado a una cadena hotelera internacional	Cadena hotelera con presencia nacional	Cadena hotelera con hoteles en el extranjero	Total
Ingreso neto de comisiones	61,7%	54,5%	37,5%	66,7%	58,0%
Ingresos brutos	31,9%	45,5%	50,0%	33,3%	36,2%
Otro criterio	4,3%	—	12,5%	—	4,3%
Ns/Nc	2,1%	—	—	—	1,4%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: elaboración propia.

4.4. Criterio seguido para la imputación de Costes de formación del personal de restauración, Costes de seguros por responsabilidad civil y del material de oficina

La última pregunta planteaba tres operaciones recurrentes en un establecimiento hotelero con el fin de observar la homogeneidad en el tratamiento contable de las mismas, con respecto a USALI por un lado y entre tipos de establecimientos por otro. Como se aprecia en el cuadro 4 la primera operación planteada es como registrar los costes de formación de restauración. De acuerdo con USALI y en la medida que el mencionado curso haya sido solicitado por el responsable de alimentos y bebidas (y por lo tanto responsable del mismo), el coste debería imputarse a dicho departamento y no al de recursos humanos, administración o general, por ejemplo. Más del 50% de los hoteles vinculados a una cadena hotelera internacional o a una cadena con presencia nacional lo efectúan de acuerdo con USALI aunque no tengan implementado el sistema. El segundo criterio más utilizado por este tipo de establecimientos es el de imputarlo a recursos humanos, coincidiendo con el primer criterio empleado por los hoteles individuales (42,59%).

La segunda operación recurrente planteada era como se imputaban los gastos de seguros por responsabilidad civil. Según USALI, se debería considerar como un gasto de administración, general o dirección (dependiendo de la estructura de departamentos existente en el establecimiento), pero en cualquier caso imputable al gestor, en caso de ser éste diferente al propietario del inmueble. Al ser un coste vinculado directamente con la operativa, no debe ser tratado como un gasto societario. Asimismo, al contrario de los

seguros por daños materiales del inmueble, que por estar vinculados a la propiedad no serían imputables al gestor y, por lo tanto, excluidos del resultado operativo bruto (GOP). La mitad de las cadenas hoteleras, con hoteles en el extranjero (50%) imputan el coste al departamento de administración. Sin embargo, las opciones siguiendo las pautas de USALI no son las más utilizadas en el resto de las tipologías hoteleras, donde son imputados como gastos societarios o a otros departamentos.

En tercer lugar, se preguntaba cuál es el criterio para imputar el material de oficina. Con respecto a esta cuestión siguiendo los criterios del USALI se tendría que imputar según consumo. En nuestro estudio podemos observar que esto no es así debido a que únicamente el 20,28% de los establecimientos hoteleros habían seleccionado más de un departamento al cual imputar dicho coste. El 52,17% del total de hoteles lo imputan solamente al departamento de administración, un 14,49% a otros gastos societarios y un 7,24% a la dirección general.

Cuadro 4
CLASIFICACIÓN POR DEPARTAMENTOS
DE DETERMINADOS COSTES OPERATIVOS

Costes de formación del personal de restauración	Hotel individual	Vinculado a una cadena hotelera internacional	Cadena hotelera con presencia nacional	Cadena hotelera con hoteles en el extranjero
Restauración	31,48%	52,38%	50,00%	33,33%
General	5,56%	--	10,00%	8,33%
Recursos humanos	42,59%	23,81%	30,00%	8,33%
Otros	20,37%	23,81%	10,00%	50,00%
Costes de seguros por responsabilidad civil				
Administración	20,69%	22,22%	25,00%	50,00%
General	10,34%	5,56%	25,00%	--
Gastos societarios	18,39%	33,33%	37,50%	25,00%
Otros	50,57%	38,89%	12,50%	25,00%
Material de oficina				
Administración	50,77%	40,00%	25,00%	40,00%
General	9,23%	16,00%	18,75%	20,00%
Otros	40,00%	44,00%	56,25%	40,00%

Fuente: elaboración propia.

5. CONCLUSIONES

El sector hotelero viene utilizado desde el año 1926 un sistema uniforme de cuentas (USALI), basado en un modelo de asignación de costes similar al *direct costing*, de forma

que todos los costes se asignan a los departamentos que los han generado y, además, con una característica importante, bajo el criterio de que todo coste asignado significa una plena identificación de responsabilidad en la gestión de dicho coste en el departamento receptor del mismo.

Existen ventajas importantes en la aplicación del USALI, entre las que podríamos destacar la labor de homogeneización de resultados, que permite la posibilidad de aplicarse tanto por hoteles grandes como pequeños, hoteles individuales como cadenas hoteleras, la posibilidad de aplicación independiente de la forma de gestión hotelera y, por lo tanto, una herramienta básica de *benchmarking* y comparabilidad de resultados entre establecimientos.

Como se puede deducir de las características del USALI, la utilización del mismo, y sus ventajas, están basadas en el registro uniforme de las operaciones; uniformidad que no ha sido comprobada en el trabajo realizado, lo cual pone en duda, tanto el grado de implantación del USALI, como la aplicación de las ventajas que en principio deberían derivarse de su utilización.

El estudio realizado ha consistido en un estudio cuantitativo tomando como universo a analizar los establecimientos hoteleros localizados en Cataluña. De los 2.802 establecimientos incluidos en la base de datos facilitada por la Generalitat de Catalunya, se seleccionaron aquellos que en su categoría de modalidad figurara Hotel, Apartotel o Balneario; que dispusieran de más de 10 habitaciones y contásemos con el mail de contacto; de forma que el universo finalmente constituido fue de 1.089 establecimientos hoteleros. A la encuesta electrónica remitida respondieron 174 establecimientos, con una tasa de respuesta del 15,97%, tasa de respuesta que puede constituir una limitación al trabajo, al no ser una tasa excesivamente alta.

Planteadas una serie de cuestiones referentes al criterio de imputación de determinadas operaciones habituales en el sector hotelero, pudimos comprobar una notable disparidad de criterio, disparidad que aflora el problema de la heterogeneidad en la información de gestión, y la potencial dificultad en considerar la información como uniforme al realizar estudios sectoriales. Por ejemplo, en una operación habitual como es el criterio de segregación del paquete turístico (qué parte a imputar a habitaciones, qué parte a imputar a alimentos y bebidas), observamos que 53,6% aplican un importe fijo a alimentos y bebidas y el importe complementario a habitaciones, mientras que un 29%, reparten el paquete entre habitaciones y alimentos y bebidas en base a la aplicación de un porcentaje estándar.

En dos operaciones también habituales en el sector (criterio de reconocimiento y de presentación de los ingresos de habitaciones), comprobamos que no existía tampoco un criterio predominante. En el caso del reconocimiento de ingresos, se da una notable dispersión, registrando los mismos en el momento del cobro un 31,9%, un 27,5% diariamente en función de la estancia, un 23,2% en el momento de la reserva y otros criterios con porcentajes inferiores. En cuanto a la presentación contable de los ingresos, es mayoritaria la presentación neta de comisiones (58%).

Se plantearon tres cuestiones adicionales respecto a qué departamentos se debían imputar determinados gastos (formación del personal de restauración, seguros de responsabilidad civil y material de oficina), obteniendo un verdadero abanico de posibilidades en las respuestas facilitadas.

Por lo tanto, todas estas últimas respuestas respecto a la forma de implantación de USALI, nos permiten concluir la disparidad de criterios en la aplicación del mismo en los establecimientos hoteleros analizados.

Entendemos que el presente estudio abre la posibilidad de desarrollar futuras investigaciones en este ámbito, de forma que pueda extenderse a hoteles implantados en otras Comunidades Autónomas del Estado Español, analizar otras transacciones hoteleras al objeto de analizar si se mantiene (o no) la heterogeneidad y, finalmente, tratar de analizar de forma segmentada esta heterogeneidad, viendo si en función de la tipología del hotel (número de habitaciones, estrellas, ciudad o estival, etc.), existieran diferencias significativas.

6. BIBLIOGRAFÍA

- AMAT SALAS, O. y CAMPA-PLANAS, F. (2011): *Contabilidad, control de gestión y finanzas de hoteles*. Barcelona, Editorial Profit.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2005): *La Contabilidad de Gestión en las empresas hoteleras*. Madrid, Editorial AECA.
- AMERICAN HOTEL & MOTEL ASSOCIATION (2014): *Uniform systems of accounts for the lodging industry*. Nueva York, Hotel Association of New York City, 11th edition,
- CAMPA-PLANAS, F. (2005): La contabilidad de gestión en la industria hotelera: Estudio sobre su implantación en las cadenas hoteleras en España. Tesis doctoral Universidad Rovira i Virgili. Reus.
- CAMPA-PLANAS, F y SÁNCHEZ-REBULL, M. V. (2008): «La estructura de la cuenta de resultados de gestión en el sector hotelero», *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, nº 86, pp. 53-62
- FARIA, A.; TRIGUEIROS, D. y FERREIR, L. (2012): «Costing and Management Control Practices in the Algarve Hotel Sector», *Tourism & Management Studies*, nº 8, pp. 100-107.
- GENERALITAT DE CATALUNYA.
http://www.gencat.cat/diue/ambits/turisme/empreses_establiments/directori/index.html.
 Accedido el 28 de mayo de 2015
- HESFORD, J.W. y POTTER, G. (2010): «Accounting Research in the Cornell Quarterly: A Review with Suggestions for Future Research», *Cornell Hospitality Quarterly*, vol. 51, nº 2, pp. 502-518.
- KIM, H. (2004): «Industry-specific Accounting Standards - focused on Uniform System of Accounts for the Lodging Industry», *International Journal of Tourism and Hospitality Research*, vol. 18, nº 2, pp. 77-90.
- KIM, H. (2006): «A Case Study on Accounts of Hotel Expenses», *Korea Academic Society of Hotel Administration*, vol.15, nº 3, pp. 67-81.
- KIM, H. (2008a): «A Case Study on Hindrance of Usefulness of Hotels Accounting Information in Korea», *International Journal of Tourism and Hospitality Research*, vol. 22, nº 1, pp. 327-342.

- KIM, H. (2008b): «Exploration for promoting accounting information usefulness of USALI based on qualitative characteristics of IFRS' financial statement», *International Journal of Tourism and Hospitality Research*, vol. 22, nº 4, pp. 413-429.
- KIM, H. (2008c): «A Study on Uniform System of Accounts for the Lodging Industry in China -focused in the GAAP in China and South Korea», *Korea Academic Society of Hotel Administration*, vol.17, nº 1, pp. 71-87.
- KIM, H. (2010): «An Exploratory Study on Uniform System of Accounts for the Lodging Industry in Korea», *Korea Academic Society of Hotel Administration*, vol. 19, nº 1, pp. 237-249.
- KIM, H. (2012a): «A Study on Uniform System of Accounts for the Lodging Industry in China», *International Journal of Tourism and Hospitality Research*, vol. 26, nº 4, pp. 371-384.
- KIM, H. (2012b): «A Comparative Study of Hotel Accounting in Korea and China», *International Journal of Tourism and Hospitality Research*, vol. 26, nº 6, pp. 421-434.
- KOSARKOSKA, D. y MIRCHESKA, I. (2012): «Uniform System of Accounts in the Lodging Industry (USALI) in Creating a Responsibility Accounting in the Hotel Enterprises in Republic of Macedonia», *Procedia Social and Behavioral Sciences*, vol. 44, pp. 114-124.
- MORENO, J. y MARTÍN, R. (2002): *El Uniform system of accounts for the lodging industry: Experiencia de implantación en una empresa hotelera española*. X Encuentro ASEPUC en Santiago de Compostela.
- NI, S., CHAN, W. y WONG, K. (2012): «Enhancing the Applicability of Hotel Uniform Accounting in Hong Kong», *Asia Pacific Journal of Tourism Research*, vol. 17, nº 2, pp. 177-192.
- PERSIC, M.; JANKOVIC, S.; BAKIJA, K. y POLDRUGOVAC, K. (2013): «Sustainability reporting for hotel companies: a tool for overcoming the crisis», *Tourism in Southern and Eastern Europe*, vol. 2, pp. 319-334.
- SAMPER, R.C.M., ROJAS, J.M. (2014): «Una aproximación holística a la determinación y gestión de precios en las compañías hoteleras». *Innovar*, vol. 18, nº 51, pp. 45-60.
- SERRA, V. y FLAYIH, N. (1994): «Sistemas de información contable en la empresa hotelera». *Partida Doble*, nº 45, pp. 35-45.
- SCHMIDGALL, R. S. (1998): «The new lodging scoreboards: the USALI. Focus: the balance sheet. The Bottomline», *The Journal of HFTP*, vol. 13, nº 4, pp. 67-78.
- TURKEL, S. (1999): *Accounting guide needs revision*. Nueva York, International Society of Hospitality Consultant.
- VACAS, C. (1999): *Curso Básico de Contabilidad Financiera*. Edición dirigida al sector turístico. Madrid, Editorial Síntesis.
- VACAS, C. (2000): *Sistema Uniforme de contabilidad para la industria del alojamiento: un modelo anglosajón de planificación contable*. Madrid, Técnica Contable.

