

Manuales docentes de Turismo



Nº 27

Contabilidad de empresas hoteleras

Carolina Bona Sánchez
Jerónimo Pérez Alemán



UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA
Vicerrectorado de Ordenación Académica
y Espacio Europeo de Educación Superior

2007

COLECCIÓN: *Manuales docentes de Turismo*
Nº 27 - CONTABILIDAD DE EMPRESAS HOTELERAS

© del texto:

Carolina Bona Sánchez
Jerónimo Pérez Alemán

© de la edición:

Vicerrectorado de Ordenación Académica
y Espacio Europeo de Educación Superior
UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA

Primera edición, 2007

Maquetación y diseño:

SERVICIO DE PUBLICACIONES Y DIFUSIÓN CIENTÍFICA DE LA UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA

ISBN 13: 978-84-96131-55-2

Depósito Legal:

GC 356-2007

Impresión:

SERVICIO DE REPROGRAFÍA, ENCUADERNACIÓN Y AUTOEDICIÓN DE LA ULPGC

Impreso en España. *Printed in Spain*

Queda rigurosamente prohibida, sin la autorización escrita de los titulares del «Copyright», bajo las sanciones establecidas por las leyes, la reproducción parcial o total de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático.

Índice

PRESENTACIÓN	9
GUÍA ACADÉMICA	11
PRESENTACIÓN DE LA ASIGNATURA	11
OBJETIVOS GENERALES DE LA ASIGNATURA	11
CONTENIDOS.....	12
Módulo 1. La contabilidad de la Empresa Hotelera	12
Módulo 2. El Sistema Uniforme de Contabilidad para el Sector de Alojamiento (I)	13
Módulo 3. El Sistema Uniforme de Contabilidad para el Sector de Alojamiento (II): La cuenta de resultados.....	13
Módulo 4. El Sistema Uniforme de Contabilidad para el Sector de Alojamiento (III): El análisis de la Actividad Hotelera	14
Módulo 5. La Normalización Contable Española y el Sector Hotelero	14
ESTRATEGIAS DIDÁCTICAS	15
MATERIAL DIDÁCTICO	15
BIBLIOGRAFÍA	16
EVALUACIÓN	17
MÓDULO 1. LA CONTABILIDAD DE LA EMPRESA HOTELERA	19
PRESENTACIÓN	21
OBJETIVOS	21
ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS	22
EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS	22
1. Concepto y características generales de la empresa turística	22
2. Clasificación de los establecimientos hoteleros	24
3. Modalidades de explotación hotelera.....	25
4. Las necesidades informativas en el hotel	29
5. La contabilidad de la empresa hotelera	30
ACTIVIDADES.....	32
BIBLIOGRAFÍA	33
CONTABILIDAD DE EMPRESAS HOTELERAS	5

EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	34
SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	36
GLOSARIO DE TÉRMINOS	37

**MÓDULO 2. EL SISTEMA UNIFORME DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR DE ALO-
JAMIENTO (I)**

PRESENTACIÓN	39
OBJETIVOS	41
ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS	42
EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS	42
1. Consideraciones previas	42
2. La normalización contable en el sector de alojamiento	43
3. Estructura general del USALI.....	44
4. Los Estados Financieros en el USALI	45
4.1. El balance.....	45
4.2. El Estado de Flujos de Efectivo	49
4.3. El Estado de Variaciones en el Patrimonio Neto	55
4.4. La Memoria o Notas a los Estados Financieros	55
ACTIVIDADES.....	57
BIBLIOGRAFÍA	59
EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	60
SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN.....	62
GLOSARIO DE TÉRMINOS	63

**MÓDULO 3. EL SISTEMA UNIFORME DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR DE ALO-
JAMIENTO (II): LA CUENTA DE RESULTADOS**

PRESENTACIÓN	65
OBJETIVOS	67
ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS	68
EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS	68
1. Los departamentos operativos <i>versus</i> funcionales en el USALI.....	68
2. El Estado de Resultados en el USALI.....	70
3. Los resultados departamentales	74
4. El proceso de determinación del resultado del período.....	85
5. Ventajas e inconvenientes del USALI	85
ANEXO. ESTADOS DE RESULTADOS PARA OTROS DEPARTAMENTOS	86
ACTIVIDADES.....	91
BIBLIOGRAFÍA	93
EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	94

SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	96
GLOSARIO DE TÉRMINOS	97
MÓDULO 4. EL SISTEMA UNIFORME DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR DE ALO- JAMIENTO (III): EL ANÁLISIS DE LA ACTIVIDAD HOTELERA	99
PRESENTACIÓN	101
OBJETIVOS	101
ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS	102
EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS	102
1. Introducción	102
2. Análisis de la liquidez y la solvencia de un hotel	103
3. Análisis de la actividad y de la rentabilidad de un hotel	109
4. Análisis de la producción en el establecimiento hotelero	111
ACTIVIDAD.....	119
BIBLIOGRAFÍA	125
EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	126
SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN.....	128
GLOSARIO DE TÉRMINOS	129
MÓDULO 5. LA NORMALIZACIÓN CONTABLE ESPAÑOLA Y EL SECTOR HOTELERO	131
PRESENTACIÓN	133
OBJETIVOS	133
ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS	134
EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS	134
1. La financiación básica de la empresa hotelera	134
2. El activo fijo en la empresa hotelera	141
3. Las Existencias en la empresa hotelera	145
4. Deudores y acreedores por operaciones de tráfico en la empresa hotelera	148
5. Las cuentas financieras en la empresa hotelera	154
6. Las cuentas de gestión en la empresa hotelera	154
ACTIVIDADES.....	157
BIBLIOGRAFÍA	158
EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN	159
SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN.....	162
GLOSARIO DE TÉRMINOS	163

Presentación

Hace mil años se fundaron las primeras universidades en Europa y algunas de ellas aún perduran, demostrando su capacidad de pervivencia y adaptación a lo largo del tiempo. La Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, sin embargo, no es una institución de enseñanza superior que hunda sus raíces en el Medievo. Desde su creación en 1989, la ULPGC se ha convertido en una universidad pública consolidada, en cuyas aulas se pueden estudiar todas las grandes áreas del saber, como muestra la amplia oferta académica de títulos de grado, posgrado y doctorado.

La relativa juventud de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria le ha permitido avanzar con paso decidido en la implantación de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC). Mientras otras universidades españolas con mayor tradición aún no han hecho más que tímidos avances en la incorporación de las TIC como apoyo a la enseñanza presencial, nuestra Universidad, desde hace ya varios años, no sólo ha apostado por su utilización, sino que incluso, ha sabido aprovechar estos progresos tecnológicos para ofertar algunas enseñanzas en modo no presencial.

El resultado es ya bien conocido por los cientos de estudiantes, tanto nacionales como extranjeros, que están cursando algunas de las titulaciones oficiales que la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria oferta a través de su Estructura de Teleformación. En la actualidad, la ULPGC oferta cinco titulaciones oficiales en la modalidad no presencial, que han permitido acercar a nuestra Universidad a aquellos estudiantes que, por razones geográficas o por falta disponibilidad horaria, no pueden acercarse de forma presencial a nuestras aulas. Paralelamente, se ha ido incrementado la oferta de estudios de posgrado y los títulos propios, también en la modalidad de enseñanza no presencial.

A pesar de los avances tecnológicos en el acceso a la información por parte de los estudiantes, somos conscientes de que los manuales y las guías docentes constituyen una pieza clave en el sistema de enseñanza universitaria no presencial. Nuestra Universidad ha sabido apostar por la edición de estos materiales didácticos, realizados por los expertos universitarios que imparten estas materias en el Campus Virtual de la ULPGC. No quiero dejar pasar la oportunidad para agradecer a sus autores la profesionalidad y el empeño que han puesto en la realización de estas obras.

Nadie puede asegurar cuántas de las universidades actuales pervivirán, no ya dentro de mil años, sino siquiera dentro de unas decenas de años. Pero no me cabe la menor duda de que, en el inmediato futuro que nos aguarda, aquellas instituciones universitarias que no sepan rentabilizar la utilización de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, pueden comprometer seriamente su desarrollo inmediato. En este sentido, desde la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, podemos sentirnos satisfechos por el trabajo realizado hasta la fecha, aunque somos conscientes de que el camino por recorrer en los próximos años es prometedor.

José Regidor García

Rector

PRESENTACIÓN DE LA ASIGNATURA

Las empresas turísticas, y más concretamente los hoteles, desarrollan sus operaciones en un entorno de gran complejidad, no sólo por las características intrínsecas a su naturaleza, sino por el dinamismo que exigen las relaciones con los diferentes sujetos o entidades con quienes de una u otra forma interaccionan.

En este contexto, es preciso dotar a los profesionales de la hostelería de los instrumentos y herramientas necesarias que posibiliten la adopción de decisiones racionales. De esta forma, el curso de Contabilidad de empresas hoteleras pretende proporcionar al estudiante una adecuada formación en los aspectos contables que resultan imprescindibles para la adecuada gestión de una empresa hotelera, cubriendo así una de las necesidades percibidas por buena parte de los profesionales del sector.

Considerando el tipo de empresa que constituye nuestro objeto de estudio, la asignatura analiza el proceso de normalización contable implementado en el sector de alojamiento. En este contexto, la aplicación generalizada de los criterios uniformes propuestos por el *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, que permiten una adecuada homogeneización en la elaboración y presentación de la información contable en el sector de alojamiento justifica que, tras conocer el sector y sus necesidades informativas en el ámbito contable, se aborde el estudio de sus fundamentos básicos. Asimismo, la asignatura culminará con un acercamiento a la aplicabilidad de la normativa contable española a la realidad económica del sector de alojamiento.

OBJETIVOS GENERALES DE LA ASIGNATURA

La asignatura *Contabilidad de empresas hoteleras* tiene como objetivo conseguir que el estudiante adquiera una adecuada formación básica que le permita captar la información necesaria para la elaboración de los estados contables de un hotel, así como proceder al análisis e interpretación de la actividad de este tipo de empresas.

Este objetivo principal se divide a su vez en dos clases de objetivos: cognitivos y afectivos. Entre los primeros, relacionados con el desarrollo de habilidades y capacidades de orden intelectual, cabe destacar:

- a) Conocimiento del concepto y tipos de empresas turísticas, sus modalidades de explotación y sus actividades productivas básicas.

- b) Profundizar en la normalización contable más destacada que resulta de aplicación al sector de alojamiento.
- c) Elaboración de los estados contables y análisis de la actividad de la empresa hotelera a través de ratios.

Por su parte, por lo que respecta a los objetivos del dominio afectivo, vinculados a la transformación de los intereses, actitudes y valores, la asignatura pretende:

- a) Provocar en el estudiante una actitud receptiva que contribuya a la producción de un aprendizaje significativo.
- b) Fomentar el descubrimiento autónomo del conocimiento para que el propio estudiante realice su propia caracterización de la materia.
- c) Fomentar en el estudiante la valorización de una actitud analítica y crítica respecto del conocimiento que se les transmite.
- d) Provocar en el estudiante satisfacción por las respuestas y por la participación activa.

CONTENIDOS

Los contenidos de la asignatura se han estructurado en cinco módulos. Comenzando con el estudio de las peculiaridades más destacadas que presentan las empresas turísticas, seguidamente se profundiza en la propuesta más destacada de normalización contable para el sector de alojamiento, el *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, cuyos principios se han venido aplicando en hoteles de todo el mundo. Finalmente, se estudian en el marco de la normalización contable española los componentes activos y pasivos del patrimonio de un establecimiento hotelero tanto desde una perspectiva estática como dinámica, profundizando en algunas de las transacciones más habituales realizadas por este tipo de empresas.

Guía

MÓDULO 1. LA CONTABILIDAD DE LA EMPRESA HOTELERA

Las empresas turísticas, y más concretamente los hoteles, desarrollan sus operaciones en un entorno de gran complejidad, no sólo por las características intrínsecas a su naturaleza, sino por el dinamismo que exigen las relaciones con los diferentes sujetos o entidades con quienes de una u otra forma interactúan. En dicho contexto, el presente módulo pretende adentrar al alumno en el estudio de la empresa turística, profundizando en algunas de sus características básicas e incidiendo, especialmente, en el estudio de la empresa hotelera. En este sentido, al objeto de procurar un adecuado entendimiento de la realidad económica subyacente en este tipo de empresa, se analiza el concepto y clasificación legal de los establecimientos hoteleros en la normativa estatal española, así como las diferentes modalidades de explotación que pueden ser adoptadas por este tipo de entidades para el desarrollo de las funciones que le son propias. Posteriormente, se considera el papel que la Contabilidad Financiera está llamada a desempeñar en el estudio de la realidad económica de este tipo de empresas, partiendo de la identificación de las necesidades informativas básicas de los diferentes grupos de interés con quienes se relacionan.

Los epígrafes que conforman el Módulo 1 son los siguientes:

1. Concepto y características generales de la empresa turística.

2. Clasificación de los establecimientos hoteleros.
3. Modalidades de explotación hotelera.
4. Las necesidades informativas en el hotel.
5. La contabilidad de la empresa hotelera.

MÓDULO 2. EL SISTEMA UNIFORME DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR DE ALOJAMIENTO (I)

La aparición del sistema uniforme de contabilidad hotelera, en la actualidad denominado *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (Sistema Uniforme de Contabilidad para el sector de alojamiento) (USALI) supuso el primer esfuerzo organizado con éxito para la implantación de un sistema informativo contable por áreas de responsabilidad en el sector de alojamiento.

En el presente módulo se pretende conocer cómo se ha llevado a cabo el proceso de normalización contable para el sector de alojamiento en el ámbito anglosajón hasta la elaboración del USALI, familiarizándose al estudiante, además, con sus fundamentos y su estructura básica.

Asimismo, se pretende que el alumno aprenda a elaborar y presentar la información que deben contener los diferentes estados financieros propuestos por el USALI, con el fin de que puedan ser utilizados para tomar decisiones en cuanto a fijación de objetivos y definición de líneas de actuación en la empresa. Para ello, en este módulo se propone el estudio de los siguientes estados contables: Balance, Estado de Flujos de Efectivo, Memoria (o Notas a los Estados Financieros) y Estado de variaciones en el Patrimonio Neto. El estudio del Estado de Resultados, por su extensión, se efectuará en un módulo independiente.

El índice propuesto para el Módulo 2 es el siguiente:

1. Consideraciones previas.
2. La normalización contable en el sector de alojamiento.
3. Estructura general del USALI.
4. Los Estados Financieros en el USALI.

MÓDULO 3. EL SISTEMA UNIFORME DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR DE ALOJAMIENTO (II): LA CUENTA DE RESULTADOS

En el presente capítulo se aborda una de las aportaciones más relevantes del USALI: la elaboración de un Estado de Resultados por departamentos. Para ello, partiendo de la diferenciación que efectúa el modelo entre departamentos operativos y funcionales se analiza el proceso de obtención del resultado neto del período. Al objeto de dar cumplimiento a este objetivo, se comienza explicando el cálculo del resultado de los principales departamentos operativos (*Habitaciones, Alimentación y Bebidas*) y funcionales. Posteriormente, se presenta el proceso de obtención del resultado final del período, enfatizando la importancia del *Gross Operating Profit* (GOP) en el análisis de la actividad del hotel.

La estructura por epígrafes del Módulo 3 es la siguiente:

1. Los departamentos operativos *versus* funcionales en el USALI.
2. El Estado de Resultados en el USALI.
3. Los resultados departamentales.

4. El proceso de determinación del resultado del período.
 5. Ventajas e inconvenientes del USALI.
- Anexo. Estado de resultados para otros departamentos.

MÓDULO 4. EL SISTEMA UNIFORME DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR DE ALOJAMIENTO (III): EL ANÁLISIS DE LA ACTIVIDAD HOTELERA

En este módulo se lleva cabo el análisis de la actividad hotelera a través de ratios. Lejos de ofrecer una extensa propuesta de indicadores que permitan evaluar la gestión desempeñada por el hotel, se ha optado por presentar las estadísticas y ratios más habituales incluidas en el USALI, matizando su contenido al objeto de que pueda ser adecuadamente comprendido por el estudiante.

El presente módulo no pretende reproducir la totalidad de indicadores propuestos por el citado modelo, sino realizar una primera aproximación al análisis de la actividad desarrollada por el hotel a través de indicadores. Por su orientación eminentemente práctica, mediante el contenido de este módulo el estudiante será capaz de realizar un análisis básico del hotel considerado globalmente y de la actividad desempeñada en algunos de sus departamentos básicos tales como *Habitaciones* o *Alimentación y Bebidas*, de manera que se puedan tomar decisiones racionales a partir de los datos obtenidos. Asimismo, se ofrecerán, a título de leve apunte algunos de los indicadores que el USALI ofrece para otros departamentos distintos a los anteriores, tanto operativos como funcionales.

Para cumplir con este objetivo, tras una breve introducción sobre la propuesta del USALI, se estudian los indicadores previstos para el análisis de la liquidez, solvencia, rentabilidad y actividad hotelera.

El Módulo 4 se ha estructurado en los siguientes apartados:

1. Introducción.
2. Análisis de la liquidez y la solvencia de un hotel.
3. Análisis de la actividad y de la rentabilidad de un hotel.
4. Análisis de la producción en el establecimiento hotelero.

MÓDULO 5. LA NORMALIZACIÓN CONTABLE ESPAÑOLA Y EL SECTOR HOTELERO

Una vez consideradas las principales aportaciones que se derivan de uno de los esfuerzos de normalización contable (anglosajona) más destacado e influyente para el sector de alojamiento, el USALI, se analiza a continuación el caso español. En este contexto, es preciso resaltar la inexistencia de una adaptación del Plan General de Contabilidad de 1990 (PGC90) a la problemática económico-financiera de un hotel. Es por ello que para el estudio de las normas y principios contables españoles que resultan de aplicación al sector hotelero debe acudir al marco legislativo general en materia contable, esto es, el PGC90 y las normas de desarrollo del mismo, tratando de adaptarlo a las peculiaridades de este tipo de entidades.

A pesar de la escasez de referencias específicas en el ámbito normativo-contable español, cabe resaltar, con diferente nivel de extensión, algunos esfuerzos de adaptación del PGC90 al sector hotelero realizados desde el ámbito académico, tales como los de Aguayo (1997, 1999) y Vacas (1999).

Así pues, partiendo del análisis de los componentes activos y pasivos del patrimonio de un establecimiento hotelero, tanto desde una perspectiva estática (activos y pasivos), como dinámica (gastos e ingresos), el presente módulo se adentra en el estudio de algunas de las transacciones más peculiares que tienen lugar en los hoteles, planteando soluciones contables compatibles con el actual marco normativo contable.

Los apartados del Módulo 5 son los siguientes:

1. La financiación básica de la empresa hotelera.
2. El activo fijo en la empresa hotelera.
3. Las existencias en la empresa hotelera.
4. Deudores y acreedores por operaciones de tráfico en la empresa hotelera.
5. Las cuentas financieras en la empresa hotelera.
6. Las cuentas de gestión en la empresa hotelera.

ESTRATEGIAS DIDÁCTICAS

La metodología de trabajo a seguir se basa en la búsqueda de una adecuada interacción entre los conocimientos teóricos y los prácticos. Así en el desarrollo de los módulos se simultanearán las explicaciones teóricas con un conjunto de ejemplos que faciliten la comprensión de los conocimientos adquiridos.

Por otro lado, considerando que se trata de una asignatura impartida en línea, y aprovechando las ventajas que brinda el sistema, se llevarán a cabo foros que nos permitirán plantear discusiones y debates sobre los aspectos teóricos y técnicos tratados en cada módulo, al objeto de fomentar el razonamiento crítico del alumno.

Además, en las distintas lecciones se propone una colección de actividades encaminadas a la puesta en práctica de los conocimientos teóricos adquiridos, así como un conjunto de ejercicios de autoevaluación con sus correspondientes soluciones que permiten tanto al profesor como al alumno comprobar el nivel de comprensión de los puntos tratados.

MATERIAL DIDÁCTICO

El material didáctico para la adquisición de los conocimientos requeridos está constituido por el vigente Plan General de Contabilidad, que servirá de herramienta de apoyo y consulta durante la acción formativa, así como en la posterior actividad profesional del alumno.

En la plataforma virtual se expondrán las actividades correspondientes a cada módulo, las cuales pretenden facilitar la generación de puntos de encuentro para favorecer la transmisión de experiencias y de conocimiento.

Mediante la celebración de foros de discusión y otras actividades complementarias, se irá informando de los cambios normativos que pudieran producirse, así como de cualquier otra novedad que pudiera resultar de especial interés para el estudiante.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA PARA CADA MÓDULO

MÓDULO 1

Aguiló Lluna, A. y Martorell Cunill, O. (2001). *Correlación entre las estrategias de crecimiento de Sol Meliá y sus rentabilidades*. Comunicación presentada a las XI Jornadas Hispano Luxas de Gestión Científica. Reggio Calabria, Italia.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2005). *La Contabilidad de Gestión en las Empresas Hoteleras*, Documento nº 30, Serie Contabilidad de Gestión.

Hotel Association of New York City and Educational Institute of the American Hotel and Motel Association (2006). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, tenth revised edition. New York.

Hotel Association of New York City and Educational Institute of the American Hotel and Motel Association (1996). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, ninth revised edition. New York.

Real Decreto 1634/83 de 15 de Junio, por el que se establecen las normas de clasificación de los establecimientos hoteleros.

MÓDULO 2

Hotel Association of New York City and Educational Institute of the American Hotel and Motel Association (2006). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, tenth revised edition. New York.

Hotel Association of New York City and Educational Institute of The American Hotel and Motel Association (1996). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, ninth revised edition. New York.

MÓDULO 3

Hotel Association of New York City and Educational Institute of the American Hotel and Motel Association (2006). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, tenth revised edition. New York.

Hotel Association of New York City and Educational Institute of The American Hotel and Motel Association (1996). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, ninth revised edition. New York.

Hotel Association of New York City (1986). *A Uniform System of Accounts for Hotels*, eight revised edition. New York.

Howarth Consulting España (2000). *La industria hotelera española*, 1999, Madrid.

MÓDULO 4

Asociación Española de Administración y Dirección de Empresas (2005). *La Contabilidad de Gestión en la Empresa Hotelera*. Documento nº30, serie Contabilidad de Gestión. Madrid.

Hotel Association of New York City and Educational Institute of the American Hotel and Motel Association (2006). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, tenth revised edition. New York.

Hotel Association of New York City and Educational Institute of The American Hotel and Motel Association (1996). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, ninth revised edition. New York.

MÓDULO 5

Aguayo Moral, J. M. (1997). *Un modelo para la segmentación de la información contable en las empresas hoteleras*. Tesis doctoral. Las Palmas de Gran Canaria: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

Aguayo Moral, J. M. (1999). *La información contable en las empresas hoteleras*. Las Palmas de Gran Canaria: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

Manzano, I. y Porras, M. J. (2002). *Una aproximación al modelo contable de las empresas hoteleras*, Técnica Contable, nº 647, noviembre, pp. 883-903.

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Vacas Guerrero, C. (1999). *Normalización contable del sector de la hostelería. una propuesta de adaptación del plan general de contabilidad al sector*. Tesis doctoral. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid.

**EVALUACIÓN**

La evaluación de la asignatura incluye la realización de trabajos prácticos, la participación en las actividades en línea (foros de discusión, charlas, aportaciones, iniciativas y propuestas del alumnado) y una prueba escrita presencial:

Parte I. La participación en las actividades en línea y la realización de las tareas programadas aporta el 40% de la nota final y se evaluará a partir de la participación en las actividades en línea y la realización de los trabajos previstos. La nota oscila entre 0 y 4. Será necesario obtener una nota mínima de 2 puntos para superar esta parte de la asignatura.

Parte II. La parte teórica de la asignatura aporta el 60% de la nota final y se evaluará mediante una prueba escrita que consta de 30 preguntas de respuesta múltiple. La nota del examen oscila entre 0 y 6. La nota mínima necesaria para superar esta parte de la asignatura es de 3 puntos.

La asignatura se considera superada cuando el estudiante ha conseguido los mínimos necesarios (2 puntos en la parte I y 3 puntos en la parte II). La nota final consiste, superados los mínimos señalados anteriormente, en la suma de las puntuaciones de la parte I y de la parte II.



Módulo 1

La contabilidad de la Empresa Hotelera

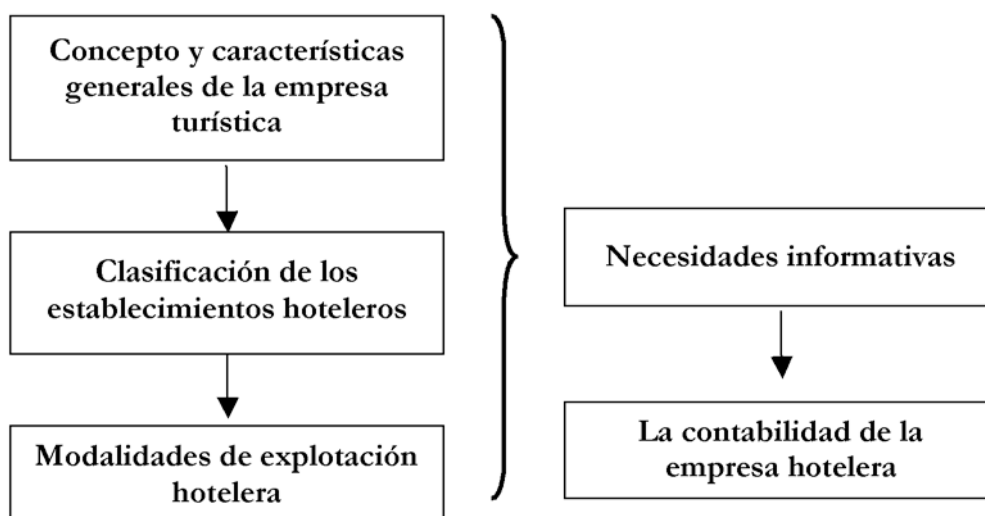
PRESENTACIÓN

Las empresas turísticas, y más concretamente los hoteles, desarrollan sus operaciones en un entorno de gran complejidad, no sólo por las características intrínsecas a su naturaleza, sino por el dinamismo que exigen las relaciones con los diferentes sujetos o entidades con quienes de una u otra forma interactúan. En dicho contexto, el presente módulo pretende adentrar al alumno en el estudio de la empresa turística, profundizando en algunas de sus características básicas e incidiendo, especialmente, en el estudio de la empresa hotelera. En este sentido, al objeto de procurar un adecuado entendimiento de la realidad económica subyacente en este tipo de empresa, se analiza el concepto y clasificación legal de los establecimientos hoteleros en la normativa estatal española, así como las diferentes modalidades de explotación que pueden ser adoptadas por este tipo de entidades para el desarrollo de las funciones que le son propias. Posteriormente, se considera el papel que la Contabilidad Financiera está llamada a desempeñar en el estudio de la realidad económica de este tipo de empresas, partiendo de la identificación de las necesidades informativas básicas de los diferentes grupos de interés con quienes se relacionan.

OBJETIVOS

- Analizar el concepto, características y tipología básica de la empresa turística.
- Profundizar en el estudio de la empresa hotelera, incidiendo en la clasificación de los establecimientos hoteleros según la normativa estatal española, así como en las diferentes modalidades de explotación que pueden adoptar este tipo de unidades económicas para el desarrollo de las funciones que le son propias.
- Poner de manifiesto el papel que desempeña la Contabilidad Financiera en el estudio de la realidad económica subyacente en una empresa hotelera, partiendo de una identificación de las necesidades informativas básicas de los diferentes grupos de interés con quienes se relaciona.

ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS



EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS

1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA EMPRESA TURÍSTICA



El sector turístico juega un papel decisivo en el crecimiento y desarrollo de la economía española. Dicha afirmación puede realizarse tanto si se observan directamente las cifras generadas por el sector como si se atiende a sus importantes efectos indirectos en sectores anexos al turismo como el comercio, la construcción, o el sector agroalimentario. La delimitación del ámbito de actuación del sector turístico es ciertamente compleja puesto que las actividades o subsectores que forman parte del mismo son variados y heterogéneos. Si bien es cierto que buena parte de las empresas catalogadas como turísticas se insertan dentro del sector servicios, el Real Decreto 1560/1992 de 18 de diciembre por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades económicas (CNAE) incluye dentro del turismo las siguientes actividades:

- Hoteles: Entidades que proveen alojamiento, mediante pago, de estancias cortas en hoteles, apartoteles, moteles y posadas. Incluye los servicios asociados al hotel tales como restaurante, bar o sala de conferencias.
- Campamentos y otros establecimientos de hospedaje: Empresas que proveen alojamiento mediante pago, de estancias cortas en campamentos de vacaciones, chalets y apartamentos turísticos, terrenos para acampar con los servicios correspondientes, albergues juveniles, granjas, refugios de montaña, etc.
- Restaurantes: Empresas que venden comida para el consumo, normalmente en el local, incluida la venta de bebidas para el acompañamiento de aquellas. Incluye, por tanto, a los restaurantes, autoservicios, cafeterías, establecimientos de comida rápida, de comida para llevar, freidurías, heladerías, etc.
- Establecimientos de bebidas: Incluye a los establecimientos que realizan la actividad de venta de bebidas para el consumo, tales como bares, cervecerías, *pubs*, terrazas, etc.

- Otros servicios de provisión de comidas: Incluye la actividad de los comedores colectivos (de fábricas, escolares, universitarios, etc.) y la provisión de comidas preparadas a empresas (para líneas aéreas y otras empresas de transporte, etc.) y/o particulares (bodas, banquetes, etc.).

La heterogeneidad anterior conlleva la dificultad de proporcionar un concepto de empresa turística; por ello, es frecuente que para catalogar a una empresa como turística se aluda generalmente al tipo de cliente al que van dirigidos los servicios que ésta ofrece. En este sentido, señala Figuerola (1991) que “el concepto de turismo nunca puede estar ligado o relacionado con una actividad sectorial puesto que la valoración del turismo no se identifica directamente con ningún proceso productivo concreto. Por el contrario, la naturaleza turística procede del consumidor que absorbe los bienes y los servicios generados. En consecuencia, en la medida en la que una empresa dedique una mayor parte de su producción a la actividad turística, recibirá la calificación de turística”.

Si bien es cierto que existen diferentes tipos de empresas turísticas y que estas pueden ser clasificadas atendiendo a diferentes criterios, tomando como elemento diferenciador la actividad principal desarrollada por las mismas, las empresas turísticas pueden ser clasificadas en (Martín Rojo, 2000):

- a) Alojamientos turísticos (hoteles, apartoteles, moteles, pensiones, apartamentos turísticos, etc.).
- b) Empresas de restauración (restaurantes, bares, cafeterías, empresas de catering, etc.).
- c) Empresa de intermediación (agencias de viajes, empresas de intercambios vacacionales, etc.).
- d) Empresas de transportes (transporte terrestre, acuático, aéreo, etc.).
- e) Empresas de esparcimiento y cultura (parques temáticos, espectáculos, casinos, etc.).
- f) Empresas públicas (paradores, museos de propiedad estatal, etc.).



Centrándonos en las primeras, al ser éstas el objeto de estudio del presente curso, de acuerdo con lo establecido por la AECA (2005), las principales características de este tipo de empresas pueden concretarse en:

- El producto o servicio ofrecido es perecedero; ello implica que, si una habitación no está ocupada a partir de una determinada hora de la noche se pierde y también la posibilidad de generar ingresos con ella.
- La calidad en la prestación del servicio al cliente es un atributo clave, no en vano se trata de empresas en las que el factor humano ejerce una vital importancia en la producción. Así, las interrelaciones entre los recursos humanos de la empresa y los consumidores suelen ser, en general, más participativas e intensas que en el resto de sectores.
- Existe gran cantidad de productos y servicios que son prestados u ofrecidos de forma conjunta y sobre pedido.
- El producto se consume en el mismo lugar de producción, existiendo una simultaneidad entre los actos de producción y consumo.
- La empresa ha de satisfacer las necesidades de los clientes de forma inmediata, lo cual hace indispensable la información en tiempo real sobre el estado de las habitaciones, servicios ofertados, etc.
- En aquellos casos en los que la empresa operadora coincide con la propietaria del hotel, el activo fijo representa la mayor parte de la inversión. En los casos en los que la empresa que gestiona el hotel no es la propietaria del mismo, el activo fijo es menos significativo.

- Los costes de estructura tales como la amortización o los gastos de personal son importantes.
- Existen múltiples fuentes de ingresos como consecuencia de los diversos centros de beneficios existentes en la empresa hotelera (habitaciones, restaurantes, tiendas, etc.).
- La actividad hotelera es estacional a lo largo del año.
- El sector está formado mayoritariamente por establecimientos pequeños y medianos, muchos de ellos de tipo familiar, con escasa concentración empresarial si bien aumentan año tras año los procesos de fusión y adquisición de establecimientos.

Las características anteriores ilustran la complejidad de la empresa turística. Así, por ejemplo, en el caso del hotel, aunque con diferencias importantes según las características específicas de cada establecimiento, concurren una diversidad de operaciones cuyo análisis desde una perspectiva económico-financiera adquiere gran complejidad puesto que en numerosas ocasiones aglutinan actividades de empresas típicamente industriales (p.e.: transformación de platos en cocina llevada a cabo por el hotel), comerciales (p.e.: galería comercial explotada directamente por el establecimiento hotelero) y de servicios (p.e.: prestación del servicio de alojamiento). Dicha complejidad debe ser convenientemente reflejada en los informes contables al objeto de que los diferentes sujetos con quienes de uno u otro modo se relacionan este tipo de empresas puedan tomar decisiones racionales.

2. CLASIFICACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS

El Real Decreto 1634/83 de 15 de junio, contiene la clasificación de los establecimientos hoteleros en la legislación estatal española. En términos generales y de acuerdo con lo establecido en el texto normativo, los establecimientos hoteleros son aquellos establecimientos abiertos al público y dedicados de modo profesional y habitual al alojamiento de personas mediante precio. La prestación del servicio de alojamiento resulta, por tanto, clave en la concepción de un establecimiento hotelero, no obstante, suele ser habitual que junto a este tipo de servicios se ofrezcan otros adicionales, tales como los vinculados a la actividad de restauración, cambio de divisa, telecomunicaciones, etc. Los establecimientos hoteleros pueden agruparse en las siguientes categorías¹:

1. Grupo hoteles.
 - Hoteles.
 - Hoteles apartamentos.
 - Moteles.
2. Grupo pensiones.

Con relación al primer grupo “Hoteles”, cabe destacar que éste se clasifica a su vez en tres categorías a las que nos referimos a continuación. Los Hoteles son aquellos establecimientos que facilitan alojamiento con o sin servicios complementarios, distintos de los correspondientes a cualquiera de las otras dos modalidades integradas en este primer grupo. Por su parte, los hoteles-apartamentos

1 Artículo 2 del Real Decreto 1634/83 de 15 de junio, contiene la clasificación de los establecimientos hoteleros en la legislación española.

son aquellos establecimientos que por su estructura y servicios disponen de las instalaciones adecuadas para la conservación, elaboración y consumo de alimentos dentro de la unidad alojativa, es decir se trata de establecimientos que disponen de cocina dentro de la propia unidad de alojamiento. Tanto los hoteles como los hoteles-apartamentos se clasifican en cinco categorías, identificadas por estrellas² oro. Finalmente, aunque incluidos también en el grupo “Hoteles”, los moteles son aquellos establecimientos situados en las proximidades de carreteras que facilitan alojamiento en departamentos con garaje y entrada independiente para estancias de corta duración. Los moteles serán clasificados en una categoría única y sus habitaciones deberán reunir, como mínimo, las condiciones exigidas para los hoteles de dos estrellas³.

A efectos de publicación oficial, los hoteles podrán obtener de la administración el reconocimiento de su especialización en determinados servicios, tales como: playa, montaña, balneario, convenciones, médicos, de grupo, familiares, deportivos, así como cualquier otra que los empresarios hoteleros consideren de interés.

Por su parte, con relación al segundo grupo identificado como “Pensiones”, señala la normativa reguladora que aquellos establecimientos que no reúnan las condiciones del grupo hoteles serán clasificados en el grupo de pensiones y estarán divididos en dos categorías identificadas por estrellas plata. Los establecimientos del grupo pensiones para ser clasificados en dos estrellas plata (máxima categoría) deberán estar dotados de lavabo, con instalaciones de agua caliente en todas las habitaciones.

En líneas generales, se puede concluir que junto a su función productiva básica, esta es, prestar alojamiento a clientes, los hoteles también suelen prestar otros servicios complementarios, que se caracterizan por su importante heterogeneidad tanto en términos de consumo de recursos (materiales, humanos, formativos, administrativos, etc.) como de participación relativa a la consecución del resultado global de la unidad económica.



3. MODALIDADES DE EXPLOTACIÓN HOTELERA

Los hoteles con independencia de la forma jurídica que presenten (individual o societaria), pueden adoptar diferentes modalidades de explotación. En este contexto, existen, en principio, dos grandes modalidades de explotación para un establecimiento hotelero:

- Las cadenas hoteleras.
- Los hoteles independientes.

Las cadenas hoteleras

Se trata de un grupo de establecimientos que presentan una gestión unificada. Generalmente, los establecimientos que integran la cadena guardan una cierta identidad en términos de objetivos, servicios e instalaciones, si bien admiten diferentes modalidades de vinculación a la misma, entre las que cabe citar:

2 En todos los establecimientos hoteleros será obligatoria la exhibición, junto a la entrada principal, de una placa normalizada en la que figure el distintivo correspondiente al grupo y categoría. La placa consistirá en un rectángulo de metal en el que, sobre fondo azul turquesa, figuren en blanco la letra o letras correspondientes al grupo, así como las estrellas que correspondan a su categoría.

3 Tales condiciones figuran en el anexo 2 del Real Decreto 1634/83 de 15 de junio.

- Propiedad.
- Alquiler.
- Gestión o Management.
- Franquicia.

Propiedad

La cadena se convierte en propietaria de un establecimiento que se integra en su red y forma de explotación. Siguiendo a Aguiló y Martorell (2001) de todas las estrategias de crecimiento, la propiedad es la estrategia más lenta, menos rentable y más arriesgada, tanto desde el punto de vista operativo como financiero. Las cadenas hoteleras americanas la han utilizado de forma escasa, a diferencia de los modelos europeos donde la propiedad ha sido utilizada como principal estrategia de crecimiento.

Alquiler

El contrato de arrendamiento consiste en el alquiler de un establecimiento hotelero por un largo período de tiempo, normalmente nunca inferior a los tres años y susceptible de prórrogas automáticas. El objeto del contrato es generalmente el arrendamiento del negocio con todas sus pertenencias⁴, instalaciones, mobiliario y empleados. Lo habitual es que el arrendatario sea un grupo hotelero, por lo que el arrendamiento suele llevar incorporado la asunción de la imagen corporativa y del proceso productivo de la cadena hotelera arrendataria (Aguiló y Martorell, 2001).

De acuerdo con lo establecido por los autores anteriores, en este tipo de acuerdos las modalidades más habituales de contraprestación económica a favor del arrendador, son las siguientes:

- Cobro de una cantidad fija anual, revisable de acuerdo con una determinada magnitud, normalmente el índice de precios.
- Cobro de un porcentaje de la producción hotelera.
- Cobro de un porcentaje sobre el cash-flow generado.
- Cualquiera de las dos últimas modalidades combinadas con una cantidad fija.

Gestión o Management

En virtud de este tipo de contrato, la empresa que opera el hotel actúa como un agente del propietario y por cuenta de éste, percibiendo unos honorarios por los servicios que presta. Por su parte, el propietario contrata a los empleados y asume los riesgos del hotel, incluidos los económicos. En virtud de lo señalado por AECA (2005), un contrato de gestión es un acuerdo entre la compañía propietaria y una compañía de gestión de hoteles por el cual ésta última explota el hotel. La compañía gestora recibe una contraprestación por los servicios prestados en relación con la gestión del hotel y la propietaria recibe el beneficio después de todos los gastos. Esta última es, además, responsable de las decisiones sobre el capital, las inversiones, los gastos y las deudas, pero en cambio no toma decisiones de tipo operativo.

Siguiendo a Aguiló y Martorell (2001) en este tipo de contratos se pueden dar tres tipos generales de cuotas:

⁴ Generalmente, incluye cláusulas de renovación de estos elementos.

1. Cuota básica: Con este acuerdo la compañía hotelera sólo recibe una cuota básica sobre los ingresos brutos del establecimiento. De forma alternativa la cuota puede estar basada en dos porcentajes por separado: uno sobre los ingresos brutos de alojamiento y otro sobre los ingresos brutos de alimentación y bebidas. Este tipo de cuota incentiva los esfuerzos de venta pero no la contención de los costes.
2. Cuota básica más incentivo: Bajo este acuerdo la cuota básica podría ser un porcentaje de los ingresos brutos (normalmente hasta un 5%) más un incentivo de hasta el 10% del GOP⁵. Una segunda alternativa sería la cuota básica dividida en un porcentaje de los ingresos por alojamiento y otro porcentaje sobre los ingresos por alimentación y bebidas, más un incentivo concretado en un porcentaje sobre los beneficios brutos de explotación. Una tercera alternativa puede ser una cantidad fija por unidad de alojamiento disponible, más un porcentaje de los beneficios brutos de explotación como incentivos.
3. Cuota básica o incentivo: Consiste en cuota básica o incentivo, dependiendo de cuál sea mayor.

Franquicia

Un contrato de franquicia es un acuerdo de cooperación entre la empresa gestora (franquiciadora) y la empresa franquiciada (propietaria o no del hotel) en el cual la primera cede a la segunda el derecho a comercializar determinados servicios y/o productos (marca, asistencia técnica y comercial, asesoramiento en la preapertura, etc.), a cambio de una compensación económica.

Generalmente el contrato de franquicia se firma por períodos de tiempo largos siendo susceptible de prórroga a su vencimiento. La empresa franquiciadora revisará periódicamente el cumplimiento de lo pactado en el contrato de franquicia.

De acuerdo con Aguiló y Martorell (2001), todos los franquiciados hoteleros soportan cuotas similares que incluyen básicamente lo siguiente:

- Una cuota inicial: ésta suele ser una cantidad o cuota fija por habitación. Cubre el coste de una revisión inicial de la propiedad existente o potencial y los gastos incurridos antes de la apertura del establecimiento.
- Un royalty anual: éste suele ser un porcentaje sobre los ingresos brutos del alojamiento, se satisface por el uso de marcas comerciales, logotipos y gráficos.
- Una cuota anual por publicidad y marketing: está basada en un porcentaje de los ingresos brutos del alojamiento y proporciona la financiación de las actividades promocionales.
- Una cuota por reservas: suele ser una cantidad fija por cada reserva efectuada; además, deben tenerse en cuenta las comisiones pagadas a los agentes de ventas y las cuotas satisfechas por utilizar los sistemas de distribución global (GDS).

Hoteles independientes

Junto a las cadenas hoteleras, los hoteles independientes mantienen la gestión individualizada de sus negocios, si bien pueden agruparse en asociaciones constituidas sobre bases no lucrativas al objeto de conseguir ciertas economías de escala en las funciones de compra, producción, ges-

⁵ Aunque será objeto de análisis en un módulo posterior, el GOP se calcula restando a los ingresos brutos del hotel todos los gastos de explotación habituales exceptuando algunos como los seguros, alquileres o amortización.

tión y comercialización, con la intención de desarrollar una marca común y/o utilizar sistemas de reservas conjuntos.

Ejemplo (modalidades de explotación)

El texto que se muestra a continuación reproduce un extracto de la memoria real de un hotel:

<i>Extracto Memoria</i>
<i>En lo que se refiere a la actividad de rotación de activos, el Hotel X ha alcanzado un acuerdo en el cuarto trimestre, para la venta del 50% de un hotel del grupo a una empresa constructora española por un valor total de XX millones de euros. El Hotel X mantendrá el 50% de la propiedad del hotel y un contrato de gestión de 35 años, con un 4% de honorarios sobre ingresos y un 10% sobre GOP[...]. A pesar de que esta transacción genera un beneficio latente de XX millones de euros, no quedará reflejado en nuestra cuenta de resultados hasta que la operación esté consolidada globalmente en nuestras cuentas.</i>

Ejemplo (modalidades de explotación)

El texto que se muestra a continuación reproduce un extracto de la memoria real de un hotel (Apartado I. Actividad de la empresa):



Memoria: Apartado I. Actividad de la Empresa					
<i>La empresa X se constituyó el día 1 de enero de 2007 siendo su objeto social principal la explotación de establecimientos hoteleros y actividades anexas. Su domicilio social radica en la calle Los Almendros (Palma de Mallorca). La sociedad desarrolla su actividad mediante la explotación de establecimientos hoteleros de su propiedad y arrendados, así como mediante acuerdos de gestión (management) y franquicia según el siguiente detalle:</i>					
Área geográfica	Propiedad	Arrendamiento	Management	Franquicia	Total
Islas Baleares	5	8	2	1	16
Islas Canarias	4	5	3	----	12
Resto de España	2	2	4	1	9
<i>La capacidad total de los establecimientos hoteleros que explota o gestiona la sociedad asciende a más de 1200 camas.</i>					

4. LAS NECESIDADES INFORMATIVAS EN EL HOTEL

De acuerdo con lo establecido por la AECA (2005) las necesidades de información de un establecimiento hotelero pueden clasificarse en siete grandes categorías:

1. Sistemas de gestión corporativa (*back-office*): Sistemas necesarios para la preparación de información financiera, gestión de recursos humanos, logística y mantenimiento de instalaciones.
2. Servicio al cliente (*front office*): Sistemas necesarios para la gestión de habitaciones, reservas, facturación y cobro de las estancias.
3. Sistemas de venta: Sistemas necesarios para la gestión y venta de servicios accesorios a la facturación de estancias, básicamente restauración y tiendas del complejo.
4. Gestión de las relaciones con los clientes (*Customer Relationship Management, CRM*): Tiene como objeto optimizar la gestión de las relaciones de las empresas con sus clientes, mejorando la eficiencia, tanto de las comunicaciones multicanal como de la logística de los servicios que presta.
5. Sistemas periféricos: Sistemas necesarios para la gestión, facturación y control de servicios anexos a la estancia, como puede ser telefonía, televisión, etc.
6. Infraestructura de comunicaciones (de voz y de datos). Equipamiento necesario para la transmisión de datos en las instalaciones del hotel, como de su interconexión con el exterior; equipamiento para la transmisión de voz, a través de la correspondiente centralita telefónica, teléfonos, sistemas de comunicación inalámbrica para los empleados del hotel.
7. Interconexiones: Necesaria para la integración de todos los sistemas descritos mediante la intercomunicación en tiempo real (o no) de la información generada por cada uno de ellos.

Si bien es cierto que las necesidades informativas que han de satisfacerse en el caso de un hotel son diversas, dentro del primer subsistema identificado anteriormente, esto es, el sistema de gestión corporativa, cabe identificar, con carácter general, los siguientes módulos, integrados, a su vez, por las funciones que se detallan en cada uno de ellos (AECA, 2005).

- Administración y Finanzas; aglutina funciones relacionadas con la contabilidad general tales como gestión de cuentas a cobrar, cuentas a pagar, impuestos, activos fijos, cierre contable, contabilidad analítica o de costes, etc.
- Recursos Humanos; agrupa actividades relacionadas con el personal tales como el mantenimiento de fichas de empleados, gestión de contratos y su conexión con el sistema red de la tesorería general de la Seguridad Social, incidencias del personal (tanto económicas como operativas), selección del personal, control de tiempos, etc.
- Mantenimiento; integra la planificación del mantenimiento preventivo y correctivo, control de equipos, gestión de personal de subcontratas, etc.
- Ventas; incluye gestión de datos de clientes y pedidos, gestión del límite de crédito de clientes, facturación y gestión de bonificaciones.
- Logística (compra y almacenes); aglutina gestión de proveedores, gestión de productos, ubicación en almacenes o centros de consumo, gestión de pedidos, planificación de las necesidades de materiales en función de existencias y volúmenes previstos de consumo, gestión de entradas de mercaderías, verificación de facturas de proveedores, asignación de pedidos a las existencias.



5. LA CONTABILIDAD DE LA EMPRESA HOTELERA

Son muchos los autores que han definido el concepto de Contabilidad, si bien en numerosas ocasiones se han centrado en cuestiones específicas o particulares de la disciplina, como son los procesos registrales o la teneduría de libros. Pero realmente, la Contabilidad abarca mucho más que eso; concretamente, se podría definir como “el proceso que nos permite identificar, medir y comunicar información económico-financiera, de manera que los usuarios de la información puedan emitir juicios y tomar decisiones racionales” (American Accounting Association, 1966).

En la definición propuesta se pone de manifiesto la necesidad de que la Contabilidad proporcione la información económico-financiera necesaria para que los diferentes colectivos tomen decisiones racionales. Siguiendo esta perspectiva, y teniendo en cuenta los diversos intereses que persiguen los múltiples usuarios de información, en Contabilidad se han venido distinguiendo diversas disciplinas, cada una de las cuales se orienta a satisfacer diferentes necesidades informativas.

Una de tales disciplinas es la Contabilidad financiera, que de acuerdo con lo establecido en los principales marcos conceptuales, tiene por objetivo suministrar a través de los estados financieros la información relativa a la situación financiera, actividad y flujos de efectivo de una empresa, con el objetivo de que dicha información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.

Aunque todas las necesidades de información de los diversos usuarios no pueden quedar cubiertas en su totalidad por los estados financieros, hay necesidades que son comunes a todos los usuarios citados. Puesto que los inversores son los suministradores de capital a la empresa, según el International Accounting Standard Board (IASB), las informaciones contenidas en los Estados Financieros que cubran sus necesidades, cubrirán también muchas de las necesidades que otros usuarios esperan satisfacer con tales Estados Contables.

De este modo, siguiendo al Financial Accounting Standard Board (FASB), podemos establecer, como objetivos de la Contabilidad financiera, los siguientes:

1. Proporcionar información útil para que los propietarios y acreedores, actuales y potenciales, así como otros posibles colectivos interesados, puedan tomar decisiones racionales (SFAC n° 1, párrafo 34).

Se establece, por tanto, que la información financiera se utiliza, principalmente, para que los inversores decidan sobre la conveniencia o no de mantener, aumentar o disminuir su participación en la empresa, y de otra, para que los acreedores decidan a qué empresas deberían concederles crédito.

2. Comunicar información que ayude a los diversos usuarios, actuales y potenciales, a conocer la cantidad, oportunidad e incertidumbre de los flujos de efectivo que tales usuarios reciben como consecuencia de las inversiones que han realizado en la empresa (SFAC n°1, párrafo 37).

Si bien el primer objetivo se centra en la información financiera en general, este apartado enfatiza la relevancia de conocer los flujos de efectivo que reciben propietarios y acreedores cuando realizan inversiones en la empresa.

3. Comunicar información que ayude a los diversos usuarios, actuales y potenciales, a conocer la cantidad, oportunidad y la incertidumbre sobre los flujos de efectivo que recibe la empresa en la que han invertido (SFAC n°1, párrafo 39).

Evidentemente, al mismo tiempo que los propietarios y acreedores están interesados en conocer los flujos de caja a su favor, también requerirán información sobre los flujos de caja a favor de la empresa sobre la que han decidido invertir.

4. Suministrar información sobre los recursos económicos de una empresa, así como de los derechos asociados a tales recursos, y los acontecimientos y consecuencias de las transacciones que implican una variación en los recursos y en los derechos relacionados con los mismos. (SFAC nº1, párrafo 40).

Lógicamente, los usuarios están interesados en conocer los diversos recursos económicos con los que cuenta la empresa, determinándose además en qué persona o entidad recaen los derechos sobre ellos. Pero no sólo interesa conocer los recursos económicos y sus derechos relacionados desde un punto de vista estático, de ahí que se haga referencia a la necesidad de informar sobre su variación a lo largo del tiempo.

Aceptando lo anterior, para que la información suministrada sea fácilmente comprensible y sirva al propósito para el que fue inicialmente concebida se precisa de una información normalizada y adaptada a la realidad económica de la empresa. En el contexto objeto de estudio en esta asignatura, debe precisarse que no existe como disciplina independiente la Contabilidad financiera de la empresa turística, tratándose más bien de una proyección de la Contabilidad financiera a un ámbito y tipo de entidad concreta, que en este caso es la empresa turística.

Asimismo, en España el marco normativo de referencia en materia contable lo constituye el Plan General Contable de 1990 (PGC 90) y sus posteriores adaptaciones sectoriales. A este respecto, cabe destacar la inexistencia de una adaptación sectorial del PGC 90 a la problemática económico-financiera de la empresa hotelera, si bien en el contexto estadounidense existe una larga tradición normalizadora en el sector de alojamiento, que comienza en 1926 y que ha tenido una importante repercusión a nivel internacional. Es por ello que como paso previo al análisis de las normas contables españolas que resultan de aplicación a las operaciones realizadas por el hotel, se profundiza, en los módulos siguientes en la normalización contable más destacada e influyente en el sector de alojamiento, el Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI), que aún procediendo del ámbito anglosajón, tiene un amplio arraigo entre las empresas del sector, debido a su utilización generalizada.



ACTIVIDADES

1. Obtenga a través de la página *web* de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) las cuentas anuales consolidadas de la empresa cotizada Sol Meliá, S.A. para el segundo semestre más actual disponible.

Secuencia para la obtención de las cuentas anuales

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">- Acceda a la página web http://www.cnmv.es- Acceda a “Consultas a registros oficiales”- Acceda a “Búsqueda por entidades”- Introduzca el nombre de la entidad (Sol Meliá, S.A.)- Acceda a “Mostrar información Pública Periódica”- Elija la fecha (segundo semestre más actual disponible)- Descargue archivo en PDF |
|--|

Una vez obtenida la cuenta anual, localice en la memoria al menos una mención vinculada con la actividad y/o modalidad/es de explotación adoptadas por el hotel y coméntela brevemente en un espacio que no supere las cinco líneas.

Nota: Puede realizar la actividad eligiendo la memoria de cualquier otra empresa hotelera distinta a la propuesta inicialmente (cotizada o no cotizada).

BIBLIOGRAFÍA**BIBLIOGRAFÍA BÁSICA**

Aguiló Lluna, A. y Martorell Cunill, O. (2001). “Correlación entre las estrategias de crecimiento de Sol Meliá y sus rentabilidades”, Comunicación presentada a las XI Jornadas Hispano Luxas de Gestión Científica, Reggio Calabria, Italia.

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

Hotel Association of New York City and Educational Institute of the American Hotel and Motel Association (1996). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, ninth revised edition, New York.

Real Decreto 1634/83 de 15 de Junio, contiene la clasificación de los establecimientos hoteleros en la legislación española.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

American Accounting Association (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory*. American Accounting Association, Evanston, USA.

Doménech B (1996). *200 ratios para dirigir con eficacia en la hostelería*. Ciencias de la Dirección, Madrid.

Figuerola Palomo, M. (1991). *Elementos para el estudio de la economía de la empresa turística*. Síntesis. Madrid.

Financial Accounting Standard Board (FASB) (1978). *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Concept (SFAC) nº1, Stamford, Connecticut (USA).

International Accounting Standard Committee (IASC) (1989). *Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados financieros*, Traducción al castellano de J. A. Angulo y J. Tua: “Normas internacionales de Contabilidad del IASC”, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1997.

Martín Rojo, I. (2000). *Dirección y gestión de empresas del sector turístico*. Pirámide, Madrid.

Real Decreto 1560/1992 de 18 de diciembre por el que se aprueba la clasificación nacional de actividades económicas (CNAE).

Real Decreto 1634/83 de 15 de junio, por el que se establecen las normas de clasificación de los establecimientos hoteleros.

EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. Señale cuál de las siguientes proposiciones es verdadera:

- a) Sólo las empresas del sector servicios o sector terciario pueden ser catalogadas como turísticas.
- b) Los establecimientos hoteleros en la normativa turística de ámbito estatal se clasifican en dos grandes categorías: hoteles y moteles.
- c) Para que una empresa sea calificada como turística su producción debe dirigirse preferentemente a turistas.
- d) Un hotel, al quedar encuadrado en el sector servicios, no puede desarrollar actividades productivas consistentes en la venta de bienes de naturaleza tangible.

2. Señale cuál de las siguientes proposiciones es verdadera:

- a) Si un hotel se explota en régimen de propiedad, generalmente, el activo fijo es la masa patrimonial más importante en términos cuantitativos sobre el total de activo.
- b) Para que un hotel pueda explotarse en régimen de arrendamiento, el arrendatario debe ser necesariamente una cadena hotelera.
- c) La modalidad de explotación más frecuente para los hoteles americanos es la propiedad.
- d) Para que un hotel se explote siguiendo una modalidad de gestión o management tiene que revestir la forma jurídica de sociedad mercantil, no pudiendo ser un empresario individual.

3. Señale cuál de las siguientes proposiciones es verdadera:

- a) El contrato de alquiler en el sector hotelero consiste en que una cadena se convierte en propietaria de un establecimiento que se integra en su red y forma de explotación.
- b) En el contrato de operación o contrato de management la empresa que opera el hotel actúa como un agente del propietario y por cuenta de éste, percibiendo unos honorarios por los servicios que presta.
- c) El contrato de franquicia en el sector hotelero generalmente se firma por períodos de tiempo cortos y no es susceptible de prórroga a su vencimiento.
- d) La explotación de un hotel en régimen de propiedad es la estrategia de crecimiento más rápida, más rentable y menos arriesgada de todas las posibles estrategias de crecimiento, tanto desde el punto de vista operativo como financiero.

4. Señale cuál de las siguientes proposiciones, relativas a las necesidades informativas identificadas en la empresa hotelera, es verdadera:

- a) Los sistemas de gestión corporativa son sistemas necesarios para la gestión de habitaciones, reservas, facturación y cobro de las estancias.
- b) La gestión de las relaciones con los clientes hace referencia a aquellos sistemas necesarios para la gestión y venta de servicios accesorios a la facturación de estancias, básicamente restauración y tiendas del complejo.

- c) Sistemas periféricos; sistemas necesarios para la gestión, facturación y control de servicios anexos a la estancia, como puede ser telefonía, televisión, etc.
- d) Ninguna de las proposiciones anteriores es correcta.
5. Señale cuál de las siguientes proposiciones es verdadera:
- a) La Contabilidad de la empresa turística es una de las ramas en las que se divide la Contabilidad Financiera o Contabilidad Externa.
- b) No existe como tal una rama de la contabilidad denominada Contabilidad de la empresa turística, sino que existe una misma rama de la Contabilidad de la empresa, la Contabilidad Financiera con diferentes proyecciones según el tipo de unidad económica a la que resulte de aplicación.
- c) Los hoteles poseen en España una adaptación del PGC 90 a sus peculiaridades económico-financieras.
- d) Ninguna de las anteriores proposiciones es correcta.
6. Señale cuál de las siguientes proposiciones es verdadera:
- a) En el módulo de Administración y Finanzas del sistema de gestión corporativa (*back-office*) se incluyen generalmente actividades vinculadas con el mantenimiento preventivo y correctivo de los equipos e instalaciones del hotel.
- b) En el módulo de Logística del sistema de gestión corporativa (*back-office*) se incluyen generalmente actividades vinculadas a la gestión de activos fijos e impuestos.
- c) En el módulo de ventas del sistema de gestión corporativa (*back-office*) se incluyen, entre otras, actividades vinculadas con la gestión de datos de clientes, gestión del límite de crédito de clientes y la gestión de bonificaciones concedidas a clientes.
- e) Ninguna de las proposiciones anteriores es correcta.

SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. c)
2. a)
3. b)
4. c)
5. b)
6. c)



GLOSARIO DE TÉRMINOS

CNAE: Clasificación nacional de actividades económicas.

Finanzas: Trata de la administración del dinero; casi todos los individuos y organizaciones ganan u obtienen dinero y gastan o invierten dinero. Las finanzas se relacionan con el proceso, las instituciones, los mercados y los instrumentos que participan en la transferencia de dinero entre personas, como empresas y gobiernos.

Flujos de efectivo: Alude a los movimientos de efectivo (entradas y salidas de dinero) que tienen lugar en la empresa. El conocimiento de la situación y evolución de los mismos permite, entre otros conocer y evaluar la liquidez o solvencia de la entidad.

GDS (Global Distribution Systems): Son sistemas para reservas que las agencias de viajes utilizan en todo el mundo. Todas las agencias de viajes están conectadas por lo menos a uno de estos sistemas de reservas en tiempo real.

GOP (Gross Operating Profit): Beneficio operativo bruto. Magnitud derivada del *Uniform System of Accounts for Hotels*. El GOP se calcula restando a los ingresos brutos todos los gastos de explotación habituales exceptuando algunos como los seguros, alquileres o amortización.

Operador: La empresa que gestiona una actividad por cuenta y riesgo de su propietario.



Módulo 2

El Sistema Uniforme de Contabilidad para el Sector de Alojamiento (I)

PRESENTACIÓN

La publicación del sistema uniforme de contabilidad hotelera cuya denominación actual es *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (Sistema Uniforme de Contabilidad para el sector de alojamiento) (USALI) supuso el primer esfuerzo organizado con éxito para la implantación de un sistema informativo contable por áreas de responsabilidad en el sector de alojamiento.

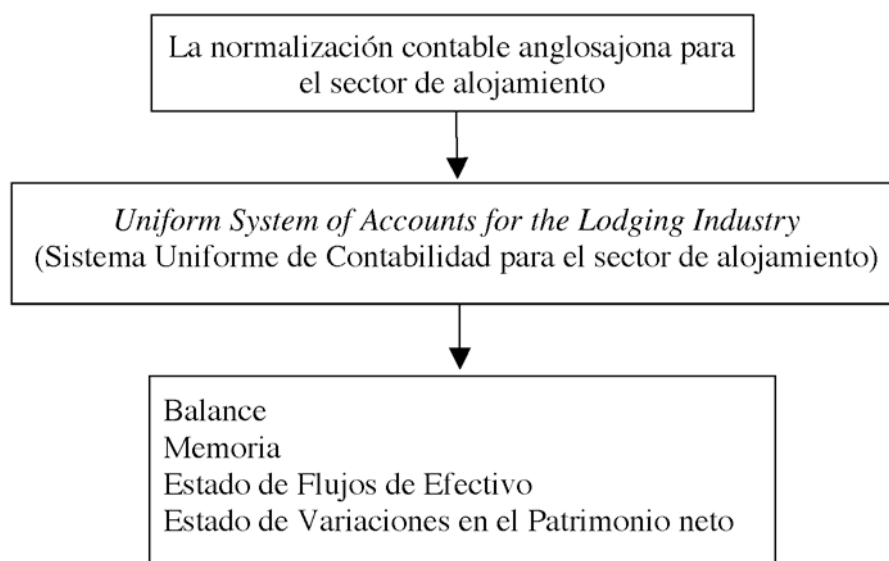
En el presente módulo se pretende dar a conocer cómo se ha llevado a cabo el proceso de normalización contable para el sector de alojamiento en el ámbito anglosajón, familiarizando al estudiante con los fundamentos y estructura básica del USALI.

Asimismo, se pretende que el estudiante aprenda a elaborar y presentar la información que deben contener los diferentes estados financieros propuestos por el USALI, con el fin de que puedan ser utilizados para tomar decisiones en cuanto a fijación de objetivos y definición de líneas de actuación en la empresa. Para ello, en este módulo se propone el estudio de los siguientes estados contables: Balance, Estado de Flujos de Efectivo, Memoria (o Notas a los Estados Financieros) y Estado de Variaciones en el Patrimonio Neto. El estudio del Estado de Resultados, por su extensión, se efectuará en un módulo independiente

OBJETIVOS

- Entender el proceso de normalización contable seguido en los países anglosajones para el sector de alojamiento.
- Conocer los fundamentos y estructura básica del USALI.
- Comprender el proceso de elaboración y presentación de la información relativa al Balance.
- Comprender el proceso de elaboración y presentación de la información relativa al Estado de Flujos de Efectivo.
- Comprender el proceso de elaboración y presentación de la información relativa a la Memoria o Notas a los Estados Financieros.
- Comprender el proceso de elaboración y presentación de la información relativa al Estado de Variación del Patrimonio Neto.

ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS



EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Módulo 2

La primera edición del Sistema Uniforme de Contabilidad Hotelera (*Uniform System of Accounts for Hotels*, USAH) fue publicada en 1926 por la Asociación Hotelera de Nueva York. La aparición del USAH supuso el primer esfuerzo organizado con éxito para la implantación de un sistema informativo contable por áreas de responsabilidad en el sector de alojamiento, proporcionándose, de este modo, pautas concretas con relación a la clasificación, organización y presentación de la información contable en el sector hotelero.

Hasta el momento actual se han publicado diez ediciones diferentes del USAH, editándose en 1996 la novena actualización, que pasó a denominarse *Uniform System of Accounting for the Lodging Industry (USALI)* (Sistema Uniforme de Contabilidad para el Sector de Alojamiento). Esta denominación se debe a la unificación del contenido del USAH con el Sistema Uniforme de Contabilidad para pequeños hoteles y moteles (*Uniform System of Accounts and Expenses Dictionary for Small Hotels, Motels and Motor Hotels*). La décima edición, cuya divulgación generalizada tendrá lugar a partir del año 2007, introduce, con relación a su predecesora, algunos cambios tendentes a la consecución de un mayor grado de uniformidad y claridad en la información suministrada por el hotel. Para alcanzar dicho objetivo, esta última edición del USALI elimina algunas secciones no consideradas esenciales y reduce el abanico de opciones contables disponibles para abordar ciertas problemáticas propias de la actividad hotelera.

Aceptando que actualmente es la novena edición la que ha adquirido mayor grado de divulgación entre los profesionales del sector, en el presente curso será ésta la que se tomará como punto de partida para el estudio del modelo, si bien se efectuarán referencias expresas a las principales novedades incorporadas por la edición recientemente aprobada.

El USALI pretende establecer criterios uniformes que permitan una cierta homogeneidad en la elaboración y presentación de la información contable, facilitando, de este modo, las comparaciones de los informes suministrados por diferentes hoteles¹. Además, la elaboración y presentación de información contable homogénea es especialmente útil en la preparación de estadísticas que permitan analizar la posición que ocupa cada hotel con relación al conjunto del sector, facilitando así el proceso de toma de decisiones.

Aunque la esencia del modelo se ha mantenido en las sucesivas ediciones publicadas, se han ido introduciendo algunas variaciones, al objeto de adaptarlo a la realidad económica dinámica que subyace en este tipo de empresas. De esta manera, la versión más actual incorpora las reflexiones y consideraciones planteadas por los expertos contables y las principales asociaciones profesionales a lo largo de un extenso período de tiempo.

Asimismo, en las diferentes modificaciones efectuadas se han realizado considerables esfuerzos para simplificar la presentación y comprensión de la información contable suministrada, a la vez que se han ido incorporando los principales pronunciamientos del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) y los de la *Financial Accounting Standards Board* (FASB), organismos que vienen desempeñando, en EEUU, un destacado papel como impulsores del proceso normalizador en materia contable.

2. LA NORMALIZACIÓN CONTABLE EN EL SECTOR DE ALOJAMIENTO

A diferencia de lo ocurrido en los países de influencia franco-germana, en el área anglosajona se ha optado por una regulación contable impulsada y promovida principalmente por instituciones privadas.

De esta manera, el conjunto de principios y normas contables que emanan de las diferentes organizaciones profesionales va siendo adoptado de modo progresivo por el colectivo, debido a la influencia de las entidades que los emiten. Tales principios y normas van sirviendo de base para el establecimiento de criterios uniformes que permitan la elaboración de información financiera homogénea, posibilitando así una mejor interpretación y más fácil comparación de la realidad económica de las empresas.

En esta línea, los sistemas uniformes constituyen una clara manifestación del proceso normalizador seguido en los países anglosajones, al tratarse de documentos contables emitidos por las asociaciones empresariales más representativas del sector al que se destinan, participando en su elaboración, además, destacados expertos contables.

Centrándonos en el sistema uniforme de contabilidad para el sector hotelero, debe destacarse que la utilización del USALI se ha generalizado en muchos países no sólo como consecuencia del grado de expansión de las cadenas hoteleras norteamericanas, sino también por el hecho de que entidades relevantes pertenecientes al mundo de la consultoría vienen incluyendo, en sus informes estadísticos periódicos sobre el sector, datos que siguen la estructura prevista por el citado sistema uniforme.

De acuerdo con lo establecido en el propio texto de desarrollo, el USALI pretende, de una parte, ofrecer un modelo que pueda ser adaptado a las particularidades de cualquier establecimien-

¹ Aunque el USALI es aplicable a cualquier establecimiento dedicado al alojamiento, a lo largo del texto nos referiremos al hotel como generalización de los mismos.

to hotelero con independencia de sus especificidades, y de otra, posibilitar las comparaciones de la información suministrada por diferentes hoteles, con independencia de la existencia de características diferenciadas entre ellos.

Con este propósito, el modelo presenta instrucciones concretas para la preparación y presentación de información contable en el sector de alojamiento, destacando, como principal aportación, la posibilidad de obtener información desagregada por áreas de responsabilidad. Debido a que se trata de una clara manifestación de la normalización privada, los principios y pronunciamientos contables surgidos al amparo de la misma no han de entenderse como obligatorios, sino como modelos voluntarios a los que se someterán los hoteles que así lo decidan. No obstante lo anterior, tal como se ha señalado en párrafos precedentes, a pesar de su carácter voluntario su utilización se ha generalizado no sólo en el entorno anglosajón, sino también en otros lugares geográficos diferentes. Así, la aplicación práctica del referido modelo requiere de un proceso previo de adaptación, al objeto de procurar su adecuación a las peculiaridades propias de cada establecimiento.

3. ESTRUCTURA GENERAL DEL USALI

El USALI se encuentra estructurado en cinco partes, con los contenidos que se indican a continuación:

- Parte I: Se presentan los estados financieros previstos por el modelo, así como la información específica sobre determinadas operaciones.
- Parte II: En ella se recogen las técnicas e instrumentos necesarios para el análisis de los estados financieros.
- Parte III: Contiene el registro de las principales operaciones desarrolladas en el sector de alojamiento.
- Parte IV: Presenta un diccionario de gastos clasificados de acuerdo a la función que desempeñan en el hotel.
- Parte V: Incluye un ejemplo práctico sobre la aplicación del modelo.

La Parte I está compuesta por un total de ocho secciones, conteniendo los estados financieros previstos para este tipo de empresas. Las primeras cinco secciones desarrollan los estados financieros dirigidos a usuarios externos, definiéndose claramente sus objetivos y las principales categorías que contienen. La sección sexta, séptima y octava proporcionan detalles y explicaciones concretas para la elaboración de los denominados estados financieros internos.

Más concretamente, las primeras cinco secciones incluyen:

1. Balance de Situación.
2. Estado de Resultados.
3. Estado de Flujos de Efectivo.
4. Estado de Variaciones en el Neto Patrimonial.
5. Memoria o Notas a los Estados Financieros.

Por su parte, la sección sexta incorpora unos estados financieros en los que se recoge información adicional detallada acerca de cada uno de los diferentes departamentos en los que se encuen-

tra estructurado el hotel, mostrándose en la sección séptima un conjunto de estados específicos para el departamento *Juegos de azar*. Finalmente, en la sección octava se presentan los estados financieros previstos para los hoteles que operan en régimen de *management*, debido a las especiales connotaciones que concurren en aquellos supuestos en los que la propiedad cede, a través de un contrato, la dirección técnica y la comercialización del hotel, regulando el citado contrato las diferentes condiciones bajo las que se efectúa la cesión de la misma².

En la Parte II se incluyen formatos alternativos de los estados financieros, así como un conjunto de indicadores y estadísticas cuyo uso se encuentra ampliamente generalizado en el sector de alojamiento. Del mismo modo, en esta segunda parte se incorporan instrucciones concretas para la elaboración de información contable presupuestaria, a la vez que se plantea la posibilidad de distribuir determinados conceptos de gastos a los departamentos generadores de ingresos³.

La Parte III muestra un listado de cuentas convenientemente codificadas, así como un modelo de libro diario auxiliar para el registro de las operaciones más habituales.

La Parte IV y Parte V incluyen un diccionario de gastos y un ejemplo numérico de aplicación del modelo, respectivamente.

4. LOS ESTADOS FINANCIEROS EN EL USALI

4.1. El balance

El balance de un hotel no difiere sustancialmente del elaborado para cualquier otro tipo de empresa. En él se refleja la situación patrimonial del hotel en un instante de tiempo concreto, esto es, el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que posee en una fecha determinada.

Se admiten dos modalidades en cuanto a su presentación: en forma de cuenta o en forma de lista. En el primer caso figuran a la izquierda los bienes y derechos integrantes del activo y a la derecha el pasivo y el patrimonio neto. Por el contrario, un balance en forma de lista presenta en primer lugar el activo e inmediatamente debajo de éste el pasivo y patrimonio neto. Aunque se contemplan los tipos de presentación mencionados, en la novena edición del USALI los formatos que figuran en el modelo siguen una estructura en forma de lista.

En el activo se presenta, en primera instancia, el activo corriente o circulante, y a continuación, el activo fijo, no circulante o no corriente, habiéndose optado por ordenar las distintas masas patrimoniales que componen cada una de estas categorías en función del criterio de la liquidez. Así pues, figuran en primera instancia las partidas más líquidas (disponible, derechos de cobro, existencias y activos fijos o no corrientes).

Por su parte, en el pasivo y patrimonio neto aparece, en primer término, el pasivo (exigible), y a continuación, el patrimonio neto (no exigible), diferenciándose, dentro del pasivo, el pasivo circulante o corriente y el pasivo no circulante o no corriente. De esta manera, se constata que las diferentes partidas del pasivo y del patrimonio neto aparecen ordenadas de mayor a menor exigibilidad.

2 Tanto la sección séptima como la octava han sido eliminadas de la décima edición del USALI al ser consideradas secciones no esenciales.

3 La mayoría de las menciones anteriores han sido suprimidas en la décima edición del USALI.

En la tabla 1 presentamos, de forma resumida, el modelo de balance previsto por el USALI. A este respecto, debemos señalar que en la práctica podría realizarse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en el formato propuesto, o bien podría procederse a una agrupación de tales partidas si se favorece la claridad en el suministro de información. Por tanto, el citado formato deberá ser adaptado a las peculiaridades propias de cada hotel.

Tabla 1. El balance del USALI

ACTIVO	año n	año n-1
ACTIVO CORRIENTE		
Efectivo y otros medios líquidos equivalentes		
Caja		
Bancos		
Otros medios líquidos		
Inversiones Financieras a corto plazo		
Deudores comerciales y otros		
Clientes y Deudores		
Efectos a cobrar		
Créditos a largo plazo con vencimiento a corto plazo		
Otros		
menos dotaciones provisión para insolvencias		
Existencias		
Ajustes por periodificación		
Otros		
ACTIVO NO CORRIENTE		
Inversiones Financieras a largo plazo		
Propiedades, planta y equipo		
Terrenos		
Mobiliario y Equipos		
Construcciones		
Construcciones en curso		
Contratos de arrendamiento y mejoras		
Loza, Vajilla, Cubertería, Lencería y Uniformes		
menos Amortización Acumulada		
Inmovilizado intangible y otros activos		
Fondo de Comercio		
Gastos a distribuir en varios ejercicios		
menos Amortización Acumulada		
Otros		
TOTAL ACTIVO		

Módulo 2

Tabla 1 (Continuación). El balance del USALI

PASIVO Y PATRIMONIO NETO	año n	año n-1
PASIVO CORRIENTE		
Préstamos a corto plazo		
Bancarios		
Otros		
Acreeedores comerciales y otros		
Anticipos recibidos		
Préstamos a largo plazo con vencimiento a corto plazo		
Otros		
PASIVO NO CORRIENTE		
Préstamos a largo plazo		
Deudas por contratos de arrendamiento		
Otros deudas a largo plazo		
Otros		
PATRIMONIO NETO		
Compromisos y Contingencias		
Capital y Reservas		
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO		

En el activo del USALI se incorpora, en primer término, la tesorería, los derechos de cobro derivados de la prestación de servicios de carácter hotelero y el epígrafe de Existencias. Con relación a las existencias, propone que se incorporen tanto las materias primas y material diverso de consumo como las reposiciones de elementos de cubertería, vajilla, loza, cristalería, lencería y uniformes.

Con relación a estas reposiciones el USALI señala que los métodos que hasta el momento actual vienen empleándose para la contabilización de este tipo de elementos no han sido homogéneos. Así, algunos hoteles han considerado las adquisiciones de estos elementos como compras de existencias, procediendo al recuento físico de las unidades que quedan al final del período para la determinación de las existencias finales y su consumo. Otros, sin embargo, vienen registrando la dotación inicial en el epígrafe de “Propiedades, planta y equipo” del activo no corriente amortizando la misma siguiendo un criterio temporal, reconociendo las reposiciones que se incorporan al proceso productivo como un gasto correspondiente al período.

El USALI enfatiza la necesidad de alcanzar un consenso que evite distorsiones en las comparaciones de estados financieros suministrados por diferentes hoteles, de ahí que proponga un tratamiento contable uniforme para este tipo de partidas, basada en la consideración diferenciada de:

- La dotación inicial de este tipo de equipo.
- Las reposiciones.

El modelo propone registrar el coste de la dotación inicial de la lencería, uniformes, cristalería, vajilla y loza dentro del activo no corriente, concretamente en la rúbrica denominada “Propiedad, planta y equipo”, procediéndose a la amortización de dicha dotación en un plazo máximo de tres

años. Por el contrario, las reposiciones de tales elementos son consideradas como adquisiciones de existencias que se imputan al resultado del período⁴.

Además de lo anterior, el USALI efectúa una reflexión acerca de las alteraciones significativas que puedan producirse en estas partidas cuando concurren circunstancias extraordinarias, como son el cambio de afiliación a una cadena o asociación determinada, que provoque la necesidad de reemplazar las existencias actuales. Para tales supuestos el modelo prevé un mecanismo de contabilización similar al propuesto para el caso de las dotaciones iniciales.

En el modelo de balance las cuentas de existencias figuran valoradas a precio de adquisición, salvo cuando el valor de mercado sea inferior, en cuyo caso deberá registrarse contablemente a este último valor, contabilizándose para ello la provisión correspondiente.

El activo corriente o circulante incorpora la partida de ajustes por periodificación al objeto de representar las adquisiciones de bienes y servicios que se han contabilizado en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente. Así, a modo de ejemplo, si el hotel concierta un contrato de seguros que cubra un período de quince meses, de manera que sólo cinco corresponden al presente ejercicio, será precisamente el importe asociado a cinco meses el que se debe reflejar en el estado de resultados como consumo de este ejercicio, mostrándose la cuantía de los diez meses restantes en el balance, dentro de la partida “Gastos anticipados”. Entre los gastos anticipados más habituales destacamos los derivados de contratos de seguros, arrendamientos, publicidad o mantenimiento.

Como último comentario relativo al activo corriente, debemos precisar que para recoger cualquier elemento de esta masa patrimonial que no pueda tener un adecuado reflejo en las categorías anteriores, se prevé la rúbrica denominada “Otros”, en la que se incluyen algunas partidas relacionadas con el efecto impositivo que por su naturaleza exceden el ámbito del presente curso.

Por su parte, el activo no corriente incluye, en la sección denominada inversiones financieras a largo plazo, acciones o títulos de renta fija adquiridos por el hotel con la intención de disponer de ellos durante un período superior al año. En la categoría “Propiedades, planta y equipo” se incluyen un conjunto de activos de naturaleza tangible cuya utilización se espera que supere el ejercicio económico, bien para la producción o suministro de bienes y servicios, para la cesión a terceros en régimen de arrendamiento o para situar en ellos la administración del hotel. Tal como se ha señalado en párrafos precedentes figura dentro de este apartado la dotación inicial de lencería, vajilla, cubertería, cristalería, etc.

Todos los activos anteriores, a excepción de los terrenos, se mostrarán en el balance en términos netos, esto es, minorados por el importe de cualquier corrección valorativa que pudiera afectarles como la amortización. Ciertamente, existen numerosos criterios para reflejar contablemente la depreciación o amortización del activo fijo, siendo el más adecuado aquel que permita una captación razonable del coste efectivo asociado al uso periódico del inmovilizado en cuestión. No obstante, en muchas ocasiones suele optarse por la amortización del elemento en base a criterios de carácter temporal, debido a su mayor facilidad de cálculo.

En cuanto al epígrafe del activo no corriente denominado “Inmovilizado Intangible y otros activos”, incluye cualesquiera otros elementos no considerados en las categorías anteriores, desta-

4 Por su parte, la décima edición del USALI señala que para este tipo de equipo de servicio debe asignarse un período de consumo en el momento de su adquisición, debiendo trasladarse a resultados dicha adquisición a lo largo del citado período.

cando, entre ellos, el “Fondo de comercio” o los “Gastos a distribuir en varios ejercicios”; estos últimos recogen el importe de los intereses o gastos financieros que han de ser imputados a resultados a lo largo de los sucesivos años que dura la operación que los origina. De esta forma, estas cuantías se irán llevando a resultados de forma paulatina, a medida que transcurren los años para los cuales dicha operación ha sido concertada. Como integrante del inmovilizado intangible cabe citar el canon inicial del acuerdo de franquicia, que se irá trasladando a resultados a lo largo del período para el que se haya firmado el referido contrato.

Por su parte, mientras que el pasivo del balance recoge las deudas que han de ser satisfechas por el hotel, el patrimonio neto incorpora los recursos propios. Entre las deudas se deben diferenciar aquellas con vencimiento igual o inferior al año (pasivo corriente) y las que deben ser satisfechas a un plazo superior al año (pasivo no corriente). Así, entre las partidas integrantes del pasivo corriente se encuentran los saldos que se mantienen con suministradores de bienes y servicios, los impuestos a pagar, o las deudas que inicialmente contabilizadas en el largo plazo han pasado a tener un vencimiento a corto y que se denominan “Préstamos a largo plazo con vencimiento a corto plazo”.

De otra parte, el pasivo no corriente incluye las deudas con vencimiento a largo plazo, tales como las derivadas de contratos de arrendamiento, las contraídas por préstamos concedidos al establecimiento que han de ser devueltos en un período superior al ejercicio económico o las fianzas recibidas, que son cantidades entregadas como garantía del cumplimiento de una obligación, en el caso de que su vencimiento sea superior al año.

Con relación al epígrafe denominado “Compromisos y Contingencias”, debemos señalar que tales categorías no deben formar parte del Balance, pretendiendo el USALI simplemente llamar la atención del lector. Tales partidas deben incorporarse a la Memoria o Notas a los Estados Financieros, por cuanto no suponen, en el momento actual, una alteración del patrimonio empresarial, aunque podrían tener una repercusión futura sobre el mismo. No son, en definitiva, cuentas patrimoniales. Un ejemplo de esta partida podrían ser las contingencias generadas por el despido de un trabajador que puede denunciar a la empresa.



4.2. El Estado de Flujos de Efectivo

El USALI prevé un modelo de Estado de Flujos de Efectivo que permite conocer de qué forma el hotel ha generado y utilizado el efectivo y los otros medios líquidos equivalentes.

Todas las empresas necesitan liquidez por las mismas razones: para llevar a cabo sus operaciones de explotación, para pagar sus obligaciones y para abonar rendimientos a aquellos que han realizado inversiones en la empresa (accionistas). Es por ello que el USALI propone, en línea con el *International Accounting Standard Board (IASB)* la presentación del Estado de Flujos de Efectivo.

Este estado financiero, cuando se utiliza conjuntamente con el resto de informes contables permite al usuario, entre otras cuestiones:

- evaluar los cambios en los recursos económicos de la empresa, su estructura financiera y su capacidad para modificar tanto las cuantías como las fechas de cobros y pagos, con el fin de adaptarse a las circunstancias del entorno en el que la empresa lleva a cabo sus actividades;
- evaluar la capacidad que la empresa tiene para generar efectivo y otros medios líquidos equivalentes, permitiendo llevar a cabo una comparación del valor presente de los flujos netos de efectivo de diferentes empresas;

- utilizar los flujos líquidos como indicador de la cuantía, momento de la aparición y certidumbre de los flujos de efectivo futuros, así como para comprobar la exactitud de evaluaciones pasadas de los flujos futuros.

Para el adecuado entendimiento del desarrollo del estado de flujos de efectivo se hace necesario definir, partiendo del concepto de efectivo y medios equivalentes establecido anteriormente, una serie de términos:

- 1) Flujos de efectivo: Son las entradas y salidas de caja, bancos y otros medios líquidos equivalentes. Los flujos de efectivo no incluyen movimientos entre las partidas que constituyen el efectivo y otros medios líquidos equivalentes, ya que estos componentes son parte de la gestión del efectivo de la empresa, más que de sus actividades de explotación, de inversión o financiación. Es decir, si por ejemplo una empresa retira dinero de la caja de la empresa y la deposita en una cuenta corriente a la vista, ello no produce variación en su flujo de efectivo disponible.
- 2) Actividades de explotación: Con carácter general, son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la empresa, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación. El USALI señala como efectivo de las actividades de explotación los flujos netos generados como consecuencia del desarrollo de las actividades esenciales del hotel, que incluyen: los cobros de clientes por la prestación de servicios tales como el de alojamiento, restauración, lavandería, comunicaciones, alquiler de salones, u otros asimilados; los pagos a proveedores y al personal, así como los efectuados al resto de acreedores; los cobros y pagos de aquellas otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación.
- 3) Actividades de inversión: Son las de adquisición y enajenación de activos inmovilizados, así como otras inversiones no incluidas en el efectivo y los otros medios líquidos equivalentes.
- 4) Actividades de financiación: Son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los fondos propios y los fondos ajenos de la empresa (y que no se correspondan con actividades de explotación o inversión).

Con relación a la presentación del estados de flujos de efectivo, se debe tener en cuenta que éste debe recoger los flujos de efectivo de las actividades de explotación, de financiación y de inversión, en la forma que la dirección considere más apropiada. La presentación de los flujos diferenciando las actividades citadas permitirá al usuario evaluar el impacto de las mismas sobre la posición financiera de la empresa y sobre el montante final de su efectivo y demás medios líquidos equivalentes. A la hora de establecer los flujos de efectivo en una transacción se debe tener presente que en una única operación pueden existir flujos de distintas categorías, como ocurre en el reembolso de un préstamo que incluye intereses y amortización del principal: el montante de intereses puede calificarse como actividad de explotación, mientras que la amortización del principal como actividad de financiación.

Actividades de explotación

La cuantía de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación es un indicador clave sobre la medida en que tales actividades han generado fondos líquidos suficientes para rembolsar los préstamos, mantener la capacidad de operación de la empresa, pagar dividendos y

realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiación. Servirá, además, junto con otra información, para prever los flujos de efectivo futuros en tales actividades. Ejemplos de flujos líquidos por operaciones de explotación son los siguientes:

- a) cobros procedentes de las ventas de bienes y prestación de servicios;
- b) cobros procedentes de cuotas, comisiones y otros ingresos ordinarios;
- c) pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
- d) pagos a y por cuenta de los empleados;
- e) cobros y pagos de las empresas de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
- f) pagos o devoluciones de impuestos sobre las ganancias, a menos que éstos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación⁵; y
- g) cobros y pagos derivados de contratos de intermediación y otros acuerdos comerciales.

Actividades de inversión

La presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión es importante porque tales flujos líquidos representan la medida de los desembolsos debidos a los recursos económicos que van a producir ingresos y flujos de caja futuros. Algunos ejemplos de flujos líquidos de inversión son los siguientes:

- a) pagos por la adquisición de inmovilizado material, intangible y otros activos no corrientes;
- b) cobros por enajenación de propiedades, planta y equipo, así como de inmovilizado intangible y otros activos no corrientes;
- c) pagos por la adquisición de participaciones o instrumentos de deuda de otras empresas;
- d) cobros por venta y reembolso de participaciones en instrumentos de patrimonio o valores representativos de deuda emitidos por otras empresas;
- e) anticipos de caja y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de este tipo hechas por empresas financieras);
- f) cobros derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de este tipo hechas por empresas financieras).

Actividades de financiación

La presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación puede resultar de gran utilidad para la realización de la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la empresa. Ejemplos de flujos líquidos por actividades de financiación son los siguientes:

5 Los impuestos sobre las ganancias aparecen en transacciones clasificadas como actividades de explotación, de inversión o de financiación. En este contexto, aunque el gasto devengado por impuesto sobre las ganancias pueda ser fácilmente asociable a determinadas actividades de inversión o financiación, los flujos de efectivo asociados al mismo son, a menudo, imposibles de identificar y pueden surgir en un ejercicio diferente al que corresponda la transacción subyacente, es por ello por lo que los impuestos pagados se clasifican normalmente como flujos de efectivo de las operaciones de explotación, salvo que sea posible la identificación individualizada de tales flujos (Villacorta, 2006).

- a) cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital;
- b) cobro de fondos tomados en préstamo;
- c) reembolsos de fondos tomados en préstamo.

Información sobre los flujos de efectivo de las actividades de explotación

De otra parte, es posible informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones de explotación utilizando uno de los dos métodos siguientes:

- 1) método directo, basado en la presentación separada de las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o bien
- 2) método indirecto, según el cual se comienza presentando el beneficio o pérdida en términos netos, y luego se van realizando una serie de ajustes hasta la determinación del flujo neto de efectivo de la explotación.

En este trabajo se hará referencia al método directo, ya que las tendencias de la normativa contable internacional apuntan a la elaboración del estado de flujos de efectivo siguiendo esta metodología.

Siguiendo este método, el estado de flujos de efectivo se elabora a partir de los registros contables de la empresa, que están contenidos en el libro diario. De esta forma, se examinan todas y cada una de las transacciones realizadas por la empresa, observando aquellas en las que se ha utilizado o generado efectivo o medios líquidos equivalentes. Una vez detectadas tales transacciones, se presentan en un cuadro resumen, cuyo contenido mínimo, según el *Financial Accounting Standard Board* (FASB), es el siguiente: cobros de clientes, de intereses y de dividendos, y de otras operaciones de explotación; y pagos a proveedores, a empleados, y por otras operaciones de explotación, como pueden ser los impuestos.

La estructura del estado de flujos de efectivo siguiendo el método directo y considerando algunas de las operaciones más habituales puede ser la que se muestra a continuación:

Tabla 2. Estado de Flujos de Efectivo. Método directo

	20X1	2X0
Flujos de efectivo procedentes de las operaciones de explotación		
Cobros de clientes	A1	
Otros cobros	A2	
Pagos al personal	B1	
Otros pagos de la explotación	(B2)	
Pago de intereses	(B3)	
Pago de impuestos	(B4)	
Pagos por franquicias	(B5)	
Pago de cánones de gestión	(B6)	
Suma de flujos netos de efectivo procedentes de las operaciones de explotación	C = A – B	



Tabla 2. (Continuación)

Flujos de efectivo por actividades de inversión		
Pagos por adquisiciones de inmovilizado material, intangible y otros activos fijos	(D1)	
Cobros procedentes de la enajenación de inmovilizado material, intangible y otros	E1	
Cobros procedentes de la venta y reembolso de participaciones en instrumentos de patrimonio o de valores representativos de deudas emitidos por otras empresas	E2	
Pagos por la adquisición de participaciones en instrumentos de patrimonio o valores representativos de deuda de otras empresas	(D2)	
Suma de flujos netos de efectivo procedentes de las operaciones de inversión	F = E - D	
Flujos de efectivo por actividades de financiación		
Cobros procedentes de préstamos o aportaciones de accionistas	G1	
Pago de deudas	(H1)	
Pago de dividendos y asimilados	H2	
Suma de flujos netos de efectivo procedentes de las operaciones de financiación	I = G - H	
Incremento neto de efectivo y demás medios líquidos	J = C + F + I	
Efectivo y demás medios líquidos al principio	K	
Efectivo y demás medios líquidos al final del período	L = K + J	



En función de lo anterior, de acuerdo con lo establecido por Villacorta (2006) los intereses y dividendos percibidos, se clasificarán en las entidades financieras como flujos de efectivo por actividades de explotación. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de este tipo de flujos en el resto de empresas. No obstante, el USALI considera el pago de intereses como actividades de explotación⁶ mientras que los dividendos pagados se clasifican como flujos de efectivo de las actividades de financiación, puesto que representan el coste de obtener recursos financieros. Por su parte, el cobro de intereses y dividendos se clasifican como flujos de efectivo por actividades de inversión al representar el rendimiento de las inversiones financieras.

Ejercicio 1

En la empresa “TUHOTEL S.A.”, tras el examen exhaustivo de los libros de contabilidad para el año 2000, se sabe que el efectivo inicial era de 860,00 u.m., y los cobros y pagos realizados han sido los que se muestran a continuación:

⁶ Aunque el USALI no proporciona este tratamiento, de acuerdo con otras opciones habituales, estos flujos podrían, alternativamente, ser clasificados como flujos de efectivo de las actividades de financiación.

Cobros:	
- por venta de inmovilizado	400,00
- por ampliación de capital	350,00
- por clientes	45.525,00
- por préstamos a corto plazo	380,00
Pagos:	
- por compras de inmovilizado	1.550,00
- de dividendos a los propietarios	850,00
- a proveedores	30.000,00
- de intereses	405,00
- por impuestos sobre beneficios	1.350,00
- al personal	11.400,00

Teniendo en cuenta tales datos, elaboraríamos el estado de flujos de efectivo de la forma que mostramos a continuación.

Tabla 3. Estado de Flujos de Efectivo de la empresa “TUHOTEL S.A.”

	20X1	20X0
Flujos de efectivo de las actividades de explotación		
Cobros de clientes	45.525,00	
Pagos a proveedores	(30.000,00)	
Pagos al personal	(11.400,00)	
Pago de intereses	(405,00)	
Pago de impuestos sobre beneficios	(1.350,00)	
<i>Flujos netos de efectivo de actividades de explotación</i>	2.370,00	
Flujos de efectivo por actividades de inversión		
Cobros por venta de inmovilizado	400,00	
Pagos por compras de inmovilizado	(1.550,00)	
<i>Flujos netos de efectivos usados en actividades de inversión</i>	(1.150,00)	
Flujos de efectivo por actividades de financiación		
Cobros por ampliación de capital	350,00	
Cobros por préstamos a corto plazo	380,00	
Pagos de dividendos a los propietarios	(850,00)	
<i>Flujos netos de efectivo usados en actividades de financiación</i>	(120,00)	
Incremento neto de efectivo y demás medios líquidos	1.100,00	
Efectivo y demás medios líquidos al principio	860,00	
Efectivo y demás medios líquidos al final del período	1.960,00	

Módulo 2

4.3. El Estado de Variaciones en el Patrimonio Neto

Si se observan los balances de situación al principio y al final de un ejercicio económico, se aprecia que los cambios en el patrimonio neto reflejan el incremento o decremento de su riqueza. Si no tenemos en cuenta las variaciones del patrimonio neto como consecuencia de la relación de la empresa con sus propietarios (capital y dividendos), la variación que experimenta el patrimonio neto representa el montante total de las ganancias y pérdidas generadas por las actividades de la empresa durante el ejercicio.

De esta manera, el USALI propone la elaboración de un estado contable ampliamente generalizado en la tradición contable anglosajona, que bajo la denominación de Estado de Variaciones en el Patrimonio Neto, no presenta ninguna característica específica cuando es referido a un hotel. Es por ello que el USALI se limita a reproducir en su descripción los preceptos contenidos en organismos contables como el IASB.

El Estado de Variaciones en el Patrimonio Neto debe informar sobre:

- a) el beneficio neto o pérdida neta del ejercicio;
- b) cada uno de los ingresos y gastos del ejercicio que se hayan reconocido directamente en el patrimonio neto, así como el montante total de estas cuantías.
- c) el efecto acumulado sobre el neto de los cambios en los criterios contables y de la corrección de errores materiales.

Junto a los componentes anteriores que obligatoriamente deben figurar en el Estado de cambios en el patrimonio neto, los que se muestran a continuación aunque con carácter obligatorio deben formar parte de los estados financieros, a voluntad de la empresa pueden ser incluidos en el estado de variaciones en el patrimonio neto o en las notas a los estados financieros.

- d) las operaciones de capital con los propietarios, así como los beneficios distribuidos a los mismos.
- e) el saldo de reservas por ganancias acumuladas al principio del ejercicio y en la fecha de cierre del balance, así como los movimientos del mismo durante el período.
- f) el valor inicial y final, con explicación de las variaciones ocurridas, en el capital social y reservas.

4.4. La Memoria o Notas a los Estados Financieros

Dado que con los estados financieros anteriores no siempre se pueden explicar claramente todas las operaciones y actividades desarrolladas por la empresa, para un adecuado entendimiento de tales informes el USALI propone, en línea con la generalidad de organismos contables, la elaboración de la Memoria o Notas a los Estados Financieros, que como es sabido, completa, amplía y comenta el contenido del Balance, Estado de Resultados, Estado de Flujos de Efectivo y Estado de Variaciones en el Neto Patrimonial.

La estructura general de la memoria de un hotel no presenta prácticamente variaciones con respecto a la de cualquier otra empresa, de manera que en ella se deben describir y analizar detalladamente las partidas que contienen los estados financieros anteriores, informándose, además, de cuestiones adicionales, como las relativas a los compromisos adquiridos.

De esta manera, la Memoria viene a ser un compendio de apartados en el que se describen cuestiones diversas que permitan entender de forma más adecuada los estados contables anteriores. Algunos ejemplos de los distintos apartados de la Memoria son los siguientes:

NOTA 1: Resumen de las políticas contables de “GRAND HOTEL S.A.”

Valoración de las existencias:

Los inventarios de “GRAND HOTEL S.A.” son valorados a su valor de coste o de mercado, el que sea más bajo.

Valoración de la amortización:

“GRAND HOTEL S.A.” calcula la amortización considerando una depreciación lineal constante, asignando a la Construcción una vida útil de 50 años, y al resto de inmovilizado material amortizable una vida útil de 10 años.

NOTA 2: Deudas a largo plazo

Según los términos del contrato con la entidad de crédito “FINANCIAMOS”, es posible obtener en préstamo hasta 20.000.000,00 u.m., a un tipo de interés preferencial de tipo interbancario europeo (Euribor) más medio punto. En el período anterior no hicimos uso de este contrato.

NOTA 3: Capital Contable

Los accionistas han aprobado una ampliación de capital de 2.000.000,00 u.m., que tendrá lugar en el próximo ejercicio.

NOTA 4: Beneficios retenidos

Los accionistas han estado de acuerdo en no distribuir dividendos con cargo a los resultados de este ejercicio, con el fin de afrontar las nuevas ampliaciones del negocio.

ACTIVIDADES

1. La empresa “Hotel Playa-Sol” presenta, a 31 de diciembre de 2000, la siguiente situación patrimonial (las cifras están expresadas en miles de u.m.):

Terrenos: 10.000,00; Construcciones: 30.000,00; Cristalería, Vajilla y Loza: 700,00; Lencería: 800,00; Equipos informáticos: 500,00; Mobiliario: 250,00; Instalaciones técnicas: 600,00; Caja: 100,00; Bancos: 150,00; Detalles de bienvenida: 90,00; Alimentos Perecederos: 95,00; Amortización Acumulada de Construcciones: 1.000,00; Alimentos no Perecederos: 160,00; Bebidas: 97,00; Clientes tour-operadores: 100,00; Clientes particulares: 25,00; Provisión para insolvencias de tráfico: 10,00; Deudas a largo plazo: 20.000,00; Proveedores: 500,00; Capital:...

Se pide:

Elabore el balance de situación a 31 de diciembre de 2000, utilizando el modelo propuesto en el USALI.

2. La información relativa al “Hotel Playa-Sol”, durante el año 2000, es la que se presenta a continuación:

Los cobros netos procedentes de las diferentes actividades ofertadas por el hotel a sus clientes han sido:

- Por servicios de alojamiento: 400.000,00 u.m.
- Por servicios de restauración: 250.000,00 u.m.
- Por alquileres de espacios comunes: 100.000,00 u.m.
- Por comisiones percibidas por servicios prestados de forma habitual a sus clientes: 150.000,00 u.m.

Por su parte, los pagos netos efectuados durante el período han sido:

- Pagos a proveedores de alimentos y bebidas: 60.000,00 u.m.
- Pagos a suministradores de material de consumo y reposición: 10.000,00 u.m.
- Pagos al personal: 210.000,00 u.m.
- Pagos por servicios diversos prestados por otras empresas: 110.000,00 u.m.
- Pagos por impuestos: 800,00 u.m.

Se sabe además que durante el referido período, el hotel ha realizado las siguientes operaciones:

- Venta de un inmovilizado adquirido hace un año por 2.000,00 u.m. La amortización acumulada hasta el momento de la venta asciende a 500,00 u.m. El precio de venta es de 1.600,00 u.m., de las cuales 700,00 u.m. se cobran en este ejercicio, quedando pendiente de cobro el resto.
- Pago de dividendos a los accionistas: 80.000,00 u.m.
- Reembolso de la anualidad correspondiente a un préstamo a satisfacer por la empresa en 8 años: 53.500,00 u.m. (3.500,00 u.m. de intereses y 50.000,00 u.m. del principal).
- Saldo de Efectivo al comienzo del período: 120.000,00 u.m.

Se pide:

Elabore el estado de flujos de efectivo del “Hotel Playa-Sol” correspondiente al año 2000, siguiendo el método directo.



BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

Hotel Association of New York City and Educational Institute of the American Hotel and Motel Association (2006). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, tenth revised edition. New York.

Hotel Association of New York City and Educational Institute of The American Hotel and Motel Association (1996). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, ninth revised edition. New York.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

Hotel Association of New York City (1986). *A Uniform System of Accounts for Hotels*, eighth revised edition. New York.

Howarth Consulting España (2000). *La industria hotelera española*, 1999, Madrid.

Villacorta Hernández, M. A. (2006). “Estado de flujos de efectivo”. *Técnica Contable*, noviembre, pp. 18-30.



EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. El objetivo del USALI es:
 - a) Proporcionar una guía contable completa para los hoteles que se explotan en régimen de arrendamiento.
 - b) Ofrecer un modelo que pueda ser adaptado a las particularidades de cualquier establecimiento hotelero con independencia de sus especificidades.
 - c) Permitir que el hotel obtenga mayores beneficios derivados de la adecuada aplicación de los estados contables propuestos.
 - d) Proponer unos estados contables exclusivos para hoteles de cuatro y cinco estrellas.

2. En cuanto a la estructura y estados contables del USALI (novena edición), señale la expresión que considere correcta:
 - a) El USALI está compuesto por ocho partes, una por cada estado contable propuesto.
 - b) Los estados contables propuestos son: Estado de Resultados, Balance de Situación, Memoria, Estado de Flujos de Efectivo y Estado de Variaciones en el Neto Patrimonial.
 - c) El USALI prevé unos estados contables específicos y diferenciados para los establecimientos que se explotan en régimen de franquicia por las especiales características que concurren en este caso.
 - d) El USALI presenta dos posibilidades para la presentación de un estado de flujos de efectivo, en forma de lista y en forma de cuenta.

3. Se abre un hotel nuevo en el presente ejercicio. El responsable de compras del hotel adquiere loza y vajilla por valor de 3.000 euros. Según la recomendación proporcionada por la novena edición del USALI para estas partidas, dicha cuantía deberá forma parte de:
 - a) Existencias, ya que se trata de una reposición.
 - b) Inmovilizado material, ya que se trata de una dotación inicial, debiendo amortizarse en un plazo máximo de 36 meses.
 - c) En existencias sólo la parte que esté a punto de consumirse en el proceso productivo.
 - d) En inmovilizado material sólo la parte que la empresa no piense consumir en los 36 meses siguientes.

4. Según el USALI, el importe del canon que un hotel paga a la cadena franquiciadora en el momento de firmar el contrato de franquicia:
 - a) Siempre será considerado un gasto del ejercicio.
 - b) Figurará en la partida “inmovilizado inmaterial y otros”.
 - c) No precisa de contabilización si no se paga en efectivo.
 - d) Es un pasivo.

5. Según el USALI, los Compromisos y Contingencias:
 - a) Se integran en el Patrimonio Neto del Balance.

- b) Son un gasto del ejercicio.
 - c) Debe informarse sobre ellos en la Memoria.
 - d) Forman parte del Estado de Variaciones en el Neto Patrimonial.
6. Entre los objetivos del Estado de Flujos de Efectivo se encuentra:
- a) Informar sobre la capacidad de la empresa para generar ingresos y gastos.
 - b) Evaluar la capacidad de la empresa para generar efectivo.
 - c) Generar los cobros y pagos necesarios para el siguiente ejercicio anual.
 - d) Informar sobre los cobros, pagos, ingresos pendientes de cobro y gastos pendientes de pago del ejercicio.
7. En el USALI, los cobros y pagos relacionados con los dividendos son considerados, en el Estado de Flujos de Tesorería:
- a) En las actividades de financiación.
 - b) En las actividades de explotación.
 - c) En las actividades de inversión.
 - d) En las actividades de inversión los cobros y en las de financiación los pagos.
8. En cuanto al Estado de Variaciones en el Neto Patrimonial y la Memoria propuestas por el USALI, señale la expresión que considere correcta:
- a) La Memoria prevista en USALI es un estado contable en el que sólo se puede incluir información narrativa no cuantificada.
 - b) El Estado de Variaciones del Neto Patrimonial se elabora partiendo de las entradas y salidas de efectivo ocasionadas en el periodo.
 - c) El Estado de Variaciones en el Neto Patrimonial incluye, entre otros, el efecto acumulado sobre el neto de los cambios en los criterios contables y de la corrección de errores materiales.
 - e) Ninguna de las proposiciones anteriores es correcta.

SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. b)
2. b)
3. b)
4. b)
5. c)
6. b)
7. d)
8. c)

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Estado de Flujos de Efectivo: Estado financiero que permite conocer de qué forma se ha generado y utilizado el efectivo y los otros medios líquidos equivalentes.

Estado de Variaciones en el Patrimonio Neto: Estado Financiero que debe contener: a) el beneficio neto o pérdida neta del ejercicio; b) cada uno de los ingresos y gastos, así como pérdidas y ganancias, que han supuesto alguna variación directa del patrimonio neto; y c) el efecto acumulado de los cambios en los criterios contables y de la corrección de errores materiales sobre el neto.

Flujos de efectivo: Son las entradas y salidas de caja, bancos y otros medios líquidos equivalentes. Los flujos de efectivo no incluyen movimientos entre las partidas que constituyen el efectivo y otros medios líquidos equivalentes, ya que estos componentes son parte de la gestión del efectivo de la empresa, más que de sus actividades de explotación, de inversión o financiación.

Medios líquidos equivalentes: Son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco relevante de cambios en su valor.

Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI): Se trata de un sistema informativo contable por áreas de responsabilidad que proporciona pautas concretas con relación a la clasificación, organización y presentación de la información contable en el sector hotelero.



Módulo 3

El Sistema Uniforme de Contabilidad para el Sector de Alojamiento (II):
La cuenta de resultados

PRESENTACIÓN

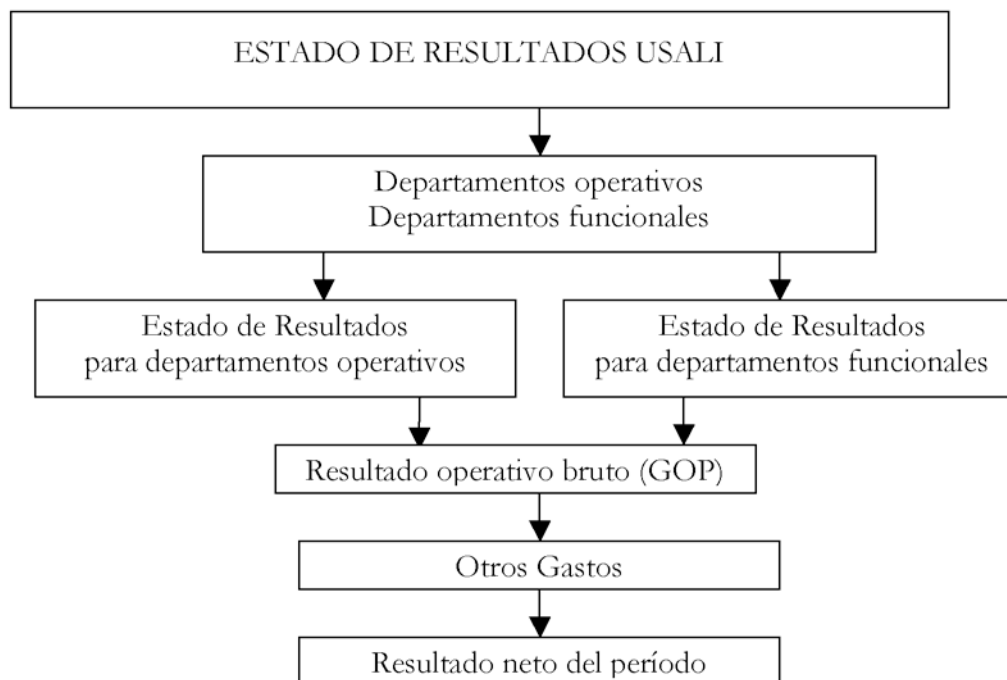
En el presente capítulo se aborda una de las aportaciones más relevantes del USALI: la elaboración de un Estado de Resultados por departamentos o áreas de responsabilidad.

Para ello, partiendo de la diferenciación que efectúa el modelo entre departamentos operativos y funcionales se explica el proceso de obtención del resultado neto del período. Al objeto de dar cumplimiento a este objetivo, se comienza explicando el cálculo del resultado de los principales departamentos operativos (*Habitaciones, Alimentación y Bebidas*) y funcionales. Posteriormente, se analiza el proceso de obtención del resultado final del período, enfatizando la importancia del Gross Operating Profit (GOP) como magnitud esencial del modelo.

OBJETIVOS

- Conocer la diferencia entre departamentos operativos y funcionales.
- Comprender el proceso de cálculo del resultado departamental en el caso de los departamentos operativos.
- Entender el proceso de cálculo del resultado para los departamentos funcionales.
- Analizar el proceso de determinación del resultado neto del período a partir de la agregación del resultado obtenido para los departamentos operativos y funcionales.

ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS



EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS



1. LOS DEPARTAMENTOS OPERATIVOS *VERSUS* FUNCIONALES EN EL USALI

Para el desarrollo de las actividades que le son propias, los hoteles precisan de una adecuada organización, la cual dependerá en última instancia de las características particulares de cada establecimiento.

Aceptando lo anterior, el hotel requiere de la existencia de una estructura departamental para el cumplimiento de sus fines, no existiendo a este respecto una estructura única que pueda ser aplicada a la totalidad de los hoteles que integran el sector.

El cálculo del resultado según el USALI, parte de la diferenciación del hotel en dos grandes categorías de departamentos:

- Departamentos operativos u operacionales, y
- Departamentos funcionales.

Los departamentos operativos son aquellos que permiten obtener de modo directo los productos y servicios que se ofrecen a los usuarios del hotel, de ahí su consideración como centros generadores de ingresos. Por su parte, los funcionales son los que prestan servicios comunes al conjunto del hotel, no siendo considerados como centros generadores de ingresos, ya que si bien es cierto que contribuyen a la obtención de la producción de los diferentes departamentos operativos, esta contribución es de carácter indirecto. Así pues, los departamentos funcionales acumulan los conceptos de gastos que no pueden ser atribuidos de modo directo a un único departamento operativo. Estos gastos reciben el nombre de *gastos operativos no distribuidos*.

Aunque el número de departamentos que finalmente coexisten en un hotel puede variar en función de diversas circunstancias, el USALI enumera los siguientes:

Entre los departamentos operativos:

1. *Habitaciones.*
2. *Alimentación.*
3. *Bebidas.*
4. *Telecomunicaciones.*
5. *Garaje y Parking.*
6. *Campo de golf.*
7. *Tienda de golf.*
8. *Lavandería de clientes.*
9. *Gimnasio y Sauna.*
10. *Piscina.*
11. *Pistas de tenis.*
12. *Tiendas de tenis.*
13. *Otros departamentos operacionales.*
14. *Alquileres y otros ingresos.*

Por su parte, por lo que respecta a los departamentos en los que se acumulan los gastos operativos no distribuidos (departamentos funcionales), el USALI diferencia los siguientes:

1. *Administración y gastos generales.*
2. *Recursos humanos.*
3. *Sistemas de información.*
4. *Seguridad.*
5. *Marketing y coste de la franquicia.*
6. *Transportes.*
7. *Mantenimiento y reparaciones.*
8. *Costes de suministros.*

Con relación a la clasificación expuesta¹ se debe precisar que el propio USALI establece que muchos de los departamentos señalados podrían desagregarse en otras áreas funcionales, si así lo decidiera el hotel. Por ejemplo, en el departamento *Habitaciones* podrían diferenciarse los subdepartamentos *Recepción*, *Conserjería*, *Pisos*, *Áreas Públicas* y *Reservas*. El departamento *Administración y Gastos Generales* podría desagregarse en los subdepartamentos *Dirección*, *Administración*, *Economato* y

¹ Por su parte la décima edición del USALI reciente aprobada diferencia cuatro categorías dentro de los departamentos operativos: *Habitaciones*, *Alimentación y Bebidas*, *Otros departamentos operativos* y *Arrendamientos y otros ingresos*. Junto a ellos, los departamentos funcionales en los que se acumulan los gastos operativos no distribuidos a los departamentos operativos son *Administración y gastos generales*, *Ventas y marketing*, *Mantenimiento y reparaciones* y finalmente, *Coste de energía*. Como puede apreciarse, la última edición del modelo ha efectuado un considerable esfuerzo por simplificar y clarificar la información suministrada.

Compras. Contrariamente, cuando su importancia relativa lo justifique, determinadas áreas de responsabilidad podrían ser susceptibles de agregación en otras de orden superior. De este modo podrían, por ejemplo, incorporarse al departamento de *Administración y Gastos Generales* las áreas de *Sistemas de información, Recursos Humanos, Transporte y Seguridad*, siempre y cuando su dimensión así lo aconseje.

2. EL ESTADO DE RESULTADOS EN EL USALI

El Estado de Resultados cuantifica la renta generada por el hotel en un período concreto, describiendo su formación. Mediante el Estado de Resultados se proporciona información acerca de los gastos e ingresos imputables al período de referencia, al objeto de poner de manifiesto el auténtico beneficio o pérdida del hotel.

La información contenida en el Estado de Resultados es especialmente útil en el análisis de la gestión desarrollada por el establecimiento, ya que permite conocer magnitudes tan esenciales como la cifra de ventas lograda o los gastos totales en los que se ha incurrido durante el período considerado (gastos de personal, gastos comerciales, etc.).

El USALI prevé dos versiones diferentes para este estado contable, una dirigida fundamentalmente a usuarios externos y otra elaborada principalmente para usuarios internos, diferenciándose ambas en el volumen de información que incorporan.

La versión dirigida a usuarios externos es mucho más breve, al presentar de forma resumida el resultado alcanzado por el hotel en el desempeño de sus diferentes actividades. Con relación a la información que debe incluirse en el Estado de Resultados, el USALI admite cierto grado de discrecionalidad, siempre y cuando se proporcione información relativa a las partidas de ingresos, gastos operativos, intereses, amortización e impuestos sobre beneficios, salvo que alguna de estas partidas presente cuantías no significativas.

La tabla 1 muestra uno de los dos posibles formatos previstos en el USALI para el Estado de Resultados dirigido a usuarios externos. En él se recogen, en primera instancia, los ingresos procedentes de las actividades productivas básicas del hotel, como son la venta de habitaciones o la prestación del servicio de restauración en sus diferentes modalidades. En segundo término aparecen los gastos, todos ellos correspondientes al período objeto de estudio.

La contraposición de las corrientes de ingresos de las actividades productivas básicas y los gastos da lugar al “Resultado antes de impuestos”. El “Resultado neto” se obtiene al minorar el “Resultado antes de impuestos” por el importe de los impuestos que gravan el beneficio alcanzado por la entidad.

Tabla 1. Estado de Resultados para usuarios externos

	Año n	Año n-1
INGRESOS		
<i>Habitaciones</i>		
<i>Alimentación</i>		
<i>Bebidas</i>		
<i>Telecomunicaciones</i>		
<i>Garaje y Parking</i>		
<i>Otros departamentos operativos</i>		
<i>Alquileres y otros ingresos</i>		
Total Ingresos		
GASTOS		
<i>Habitaciones</i>		
<i>Alimentación</i>		
<i>Bebidas</i>		
<i>Telecomunicaciones</i>		
<i>Garaje y parking</i>		
<i>Otros departamentos operativos</i>		
<i>Administración y gastos generales</i>		
<i>Recursos humanos</i>		
<i>Sistemas de información</i>		
<i>Seguridad</i>		
<i>Marketing y Coste de la franquicia</i>		
<i>Transporte</i>		
<i>Mantenimiento y conservación</i>		
<i>Suministros</i>		
<i>Canon de dirección</i>		
<i>Arrendamientos, tributos sobre la propiedad y seguros</i>		
<i>Intereses</i>		
<i>Amortización</i>		
Total gastos		
Resultado antes de impuestos sobre beneficios		
Impuestos sobre beneficios		
RESULTADO NETO		

El modelo de Estado de Resultados dirigido a usuarios internos recoge información detallada de las diversas operaciones desempeñadas por el hotel, tal como se muestra en la tabla 2.

Tabla 2. Estado de Resultados para usuarios internos

	Ingreso neto	Coste de ventas	Sueldos y asimilados	Otros gastos	Resultado
Departamentos operativos					
<i>Habitaciones</i>					
<i>Alimentación</i>					
<i>Bebidas</i>					
<i>Telecomunicaciones</i>					
<i>Garaje/Parking</i>					
<i>Campo de Golf</i>					
<i>Tienda de Golf</i>					
<i>Lavandería para clientes</i>					
<i>Sauna y Gimnasio</i>					
<i>Piscina</i>					
<i>Pista de Tenis</i>					
<i>Tienda de Tenis</i>					
<i>Otros departamentos operativos</i>					
<i>Alquileres y otros ingresos</i>					
<i>Total departamentos operativos</i>					
Gastos operativos no distribuidos					
<i>Administración y gastos generales</i>					
<i>Recursos humanos</i>					
<i>Sistemas de información</i>					
<i>Seguridad</i>					
<i>Marketing y Coste de la franquicia</i>					
<i>Transporte</i>					
<i>Conservación y mantenimiento</i>					
<i>Suministros</i>					
<i>Total Gastos operativos no distribuidos</i>					
Resultado después de gastos operativos no distribuidos					
Canon de dirección					
Alquileres, tributos sobre la propiedad y seguros					
Resultado antes de intereses, amortizaciones e impuesto sobre beneficios²					
Intereses					
Resultado antes de amortización e impuesto sobre beneficios					
Amortización					
Bcio./Pérdida por venta de propiedades					
Resultado antes impuestos					
Impuesto sobre beneficios					
Resultado neto					

Módulo 3

2 En la literatura anglosajona, dicha magnitud se denomina EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization).

De acuerdo con lo señalado, el proceso de determinación del resultado neto se efectúa en cascada, siguiendo el procedimiento que se indica a continuación:

- En primer lugar se determina el resultado (beneficio o pérdida) alcanzado por cada departamento operativo (margen sobre costes directos) mediante la contraposición de los ingresos netos atribuibles al departamento con los gastos que, correspondiendo al período de referencia, puedan ser directamente asignados a cada uno de tales departamentos. A este respecto, el USALI clasifica tales gastos en tres grandes categorías, reflejadas en las columnas del Estado de Resultados propuesto: coste de ventas³, gastos de personal y otros gastos directos. La agregación de los resultados obtenidos para cada departamento operativo determina el resultado total atribuible a los departamentos operativos.
- En segundo término se calcula el resultado para cada uno de los departamentos denominados funcionales, que aparecen en la tabla 2 bajo el epígrafe “Gastos operativos no distribuidos”. En este tipo de centros están ausentes los conceptos de ingresos por ventas y el de coste de las ventas, tal como se muestra en la zona sombreada de la tabla. Por tanto, dado que en ellos se acumulan únicamente los gastos comunes que no pueden ser directamente imputados a un único departamento operativo, el resultado obtenido para cada uno de ellos será siempre negativo. Tales gastos se agrupan en dos grandes categorías: gastos de personal y otros gastos directos. La agregación de los resultados obtenidos para cada departamento funcional da lugar al resultado atribuible a la totalidad de departamentos funcionales, o lo que es lo mismo, el total de gastos operativos no distribuidos.
- Como tercer paso, la agregación del Resultado total alcanzado por los departamentos operativos con el Resultado total alcanzado por los departamentos funcionales (o total de gastos operativos no distribuidos) determinará la magnitud “Resultado después de gastos operativos no distribuidos⁴” o GOP (*Gross Operating Profit*), constituyendo la magnitud esencial del modelo puesto que permite comparar el *performance* de diferentes establecimientos con independencia de circunstancias diversas tales como la modalidad que hayan elegido para financiar sus inversiones, el régimen fiscal en el que opere o la modalidad de explotación elegida para desarrollar sus operaciones. El GOP permite evaluar la gestión del hotel considerando los ingresos y gastos que pueden ser controlados por la dirección. A este respecto, son diversos los informes realizados por expertos nacionales e internacionales enfatizando la importancia del resultado después de gastos operativos no distribuidos para la realización de todo tipo de comparaciones. Su cálculo es bastante sencillo, ya que las magnitudes positivas y negativas que lo configuran están perfectamente enumeradas y definidas en el USALI.

A título ilustrativo, en la tabla 3 se muestra un Estado de Resultados realizado por la empresa Horwarth Consulting España⁵. En él se observa que la presentación de los datos sigue una estructura similar a la prevista por el USALI.

3 Al hacer referencia al coste de la materia prima consumida en el período, aquellos departamentos que ofrezcan un servicio puro no presentarán importe alguno en el citado concepto.

4 A este respecto, debe recordarse que en la novena edición se produjo un cambio de denominación ya que hasta ese momento se denominaba GOP.

5 “Informe de la industria hotelera española para el año 1.999”.

Tabla 3. Estado de Resultados para usuarios internos

	Ingreso neto	Gastos	Beneficio/ Pérdida
Departamentos operativos			
<i>Habitaciones</i>	2.555.927	834.026	1.721.901
<i>Alimentación y bebidas</i>	1.772.420	1.450.234	322.186
<i>Teléfonos y departamentos menores</i>	153.106	112.351	40.755
<i>Alquileres y otros ingresos</i>	88.312		88.312
<i>Total departamentos operativos</i>	4.569.765	2.396.611	2.173.154
Gastos no distribuidos			
<i>Administrativos y Generales</i>		406.044	-406.044
<i>Marketing</i>		160.947	-160.947
<i>Energía</i>		158.162	-158.162
<i>Reparaciones y mantenimiento</i>		229.885	-229.885
<i>Total Gastos no distribuidos</i>		955.038	-955.038
Resultado después de gastos operativos no distribuidos			1.218.116

De este modo, una vez obtenido el GOP o Resultado después de gastos operativos no distribuidos y al objeto de obtener el resultado neto del período se restan a aquél un conjunto de gastos correspondientes al período tales como el canon de dirección, arrendamientos, intereses, amortizaciones e impuestos), puesto que se trata de partidas que al depender de las circunstancias mencionadas en párrafos precedentes podrían dificultar las comparaciones. Se trata de conceptos más ligados a la propiedad del establecimiento y que, por tanto, trascienden al control de la dirección. Tras minorar al GOP dichas rúbricas y agregar los resultados derivados de las operaciones de venta de activos no corrientes se obtiene el resultado neto del período⁶. Con relación a la venta de activos no corrientes debe indicarse que su presentación separada en el estado de resultados permite una medida más racional de la eficacia con la que la dirección ha desarrollado su gestión. La dirección es responsable, en primer lugar, de los ingresos y gastos asociados a las operaciones de explotación desarrolladas por el hotel, y sólo en segundo término, asume responsabilidades con relación a las operaciones de adquisición y enajenación de inmovilizado.

3. LOS RESULTADOS DEPARTAMENTALES

La posibilidad de obtener un Estado de Resultados por departamentos es, sin lugar a dudas, la aportación más interesante que incorpora el USALI, constituyendo, en la práctica, una herramienta cada vez más extendida en el análisis de la gestión de las empresas pertenecientes al sector hotelero.

6 Por su parte, la décima edición del USALI, sigue un proceso de cálculo del resultado que, en esencia, es similar a la de la versión anterior, si bien presenta algunos matices diferenciadores. Así, el beneficio operativo bruto se minorará por el importe de los cánones de gestión (management fees) al objeto de obtener la magnitud denominada Resultado antes de cargas fijas. A este último resultado se restan los arrendamientos, los impuestos y los seguros, generándose la magnitud resultado operativo neto. Al resultado operativo neto se le restan las reservas para reposiciones, dando lugar a la magnitud resultado operativo neto ajustado.

El resultado atribuible a cada departamento operativo se obtiene al minorar los ingresos acumulados en cada uno de tales centros por un conjunto de gastos que puedan vincularse directamente a los mismos. De acuerdo con lo ya señalado, estos gastos aparecen claramente definidos y explicitados en el USALI, agrupándose del siguiente modo en cada departamento:

- Coste de los artículos vendidos.
- Gastos de personal.
- Otros gastos directos.

A continuación, nos referimos al proceso de determinación del resultado departamental en tres departamentos: *Habitaciones, Alimentación, y Bebidas*, departamentos que suelen aparecer de forma reiterada en la práctica totalidad de los hoteles⁷. De esta manera, a pesar de que suele ser bastante común que la departamentalización de los hoteles incorpore conjuntamente la alimentación y las bebidas, el planteamiento inicial de la novena edición del USALI es la consideración separada de tales actividades. No obstante, la última edición del modelo contempla conjuntamente ambos departamentos si bien permite una presentación separada de la información correspondiente a cada uno de ellos, siempre y cuando se muestre, finalmente, un estado contable combinado.

El resultado atribuible al departamento *Habitaciones*

Los ingresos obtenidos por el departamento *Habitaciones* constituyen, generalmente, la fuente de ingresos fundamental de un hotel. Su adecuada gestión constituye un factor de extraordinaria importancia, máxime cuando el nivel de producción del resto de departamentos depende, en gran medida, del nivel de ocupación de las habitaciones.

En la tabla 4 aparece el Estado de Resultados propuesto por el USALI para el departamento *Habitaciones*. Con relación a las magnitudes de ingresos, el modelo prevé la posibilidad de que se presenten desagregadas por segmentos de mercado, distinguiéndose, a priori, dos grandes categorías:

- los ingresos procedentes de ventas a clientes grupo⁸, y
- los ingresos de ventas a clientes individuales.



7 La determinación del resultado para el resto de departamentos sigue la estructura básica de los analizados en este apartado. En el anexo a este módulo aparecen algunos ejemplos.

8 En la décima edición del USALI para la existencia de un grupo deben ocuparse más de 10 habitaciones.

Tabla 4. Estado de Resultados para el departamento *Habitaciones*

	año n
Ingresos	
(-) Bonificaciones/Descuentos	
<i>Ingresos Netos</i>	
Gastos	
<i>Total gastos de personal</i>	
Sueldos y Salarios	
Asignaciones a empleados	
<i>Total Otros Gastos</i>	
TV. por cable/satélite	
Comisiones	
Artículos de bienvenida	
Contratos de servicios	
Sobrecontratación	
Transporte de clientes	
Lavandería y Tintorería	
Lencería	
Material de consumo y reposición	
Central de reservas	
Comunicaciones	
Formación del personal	
Uniformes	
Otros	
<i>Total gastos</i>	
Resultado departamental	

Módulo 3

Además, con relación a la contabilización de los ingresos procedentes de la venta de los denominados paquetes turísticos, el USALI señala que para aquellos casos en que el hotel venda por un precio único la combinación de al menos dos servicios turísticos, como pueden ser el alojamiento, la restauración y el alquiler de vehículos, deberán adoptarse las medidas necesarias para asegurar que tales ingresos son debidamente imputados a los departamentos a los que correspondan.

Así, el modelo recomienda, para proceder a la localización de estos ingresos, la utilización de una ratio elaborada a partir de los “valores de mercado” de cada uno de los servicios aislados que integran el paquete turístico objeto de venta, tal como expresamos en el siguiente ejemplo.

Ejemplo

Un hotel vende un paquete turístico que combina alojamiento y restauración por un precio único de 200 u.m. Se conoce además que el valor de mercado para cada uno de los referidos productos asciende, respectivamente, a 150,00 u.m. y 75,00 u.m.

Determine los ingresos que deben ser localizados a los departamentos *Habitaciones* y *Alimentación*, respectivamente.

Solución propuesta

	Valor mercado	Ratio	Ingresos
Habitaciones	150,00	$150/225= 0,7$	140,00
Alimentación	75,00	$75/225= 0,3$	60,00
Total	225,00	1	200,00

De otra parte, con relación a los gastos directamente imputables al departamento, estos son clasificados en dos grandes apartados, gastos de personal y otros gastos directos, no habiéndose incluido entre los gastos directamente asignables al departamento, el concepto relativo al coste de los artículos vendidos, al ser el output principal de este departamento un servicio puro.

En la categoría denominada gastos de personal se incluyen los sueldos, salarios, bonos y asignaciones varias a favor de los trabajadores adscritos al departamento *Habitaciones*, tales como manutención o cualquier otro concepto de naturaleza análoga.

El apartado denominado Otros gastos incluye, entre otros:

- gastos diversos derivados de comisiones reconocidas a favor de agencias de viajes,
- gastos asociados al uso de los diferentes elementos de comunicación disponibles,
- consumo de material de limpieza,
- gastos por contratos de limpieza (cortinas, alfombras, etc.),
- transporte de clientes,
- lavandería y tintorería,
- consumo de artículos de bienvenida (*amenities*),
- gastos asociados al desvío de clientes a otros hoteles como consecuencia de situaciones de sobrecontratación u *overbooking*,
- gastos formación del personal,
- contratos de trabajo temporal,
- uniformes,
- lencería,
- costes asociados a la afiliación a un sistema de reservas,
- material de consumo y reposición variado como, por ejemplo: el consumo de material de oficina usado por el personal del departamento. No se incluye en este apartado el coste asociado a la emisión de facturas, ya que se imputa al departamento *Administración y gastos generales*, y
- cualesquiera otros que puedan ser directamente asignados a este departamento y que no hayan sido incluidos en las categorías anteriores.

De esta manera, de la contraposición de los ingresos netos de este departamento con los gastos directamente imputables al mismo surge un margen sobre costes directos denominado en el modelo Resultado asignable al departamento *Habitaciones*.

Tal como se estableció en el capítulo anterior, las cuantías de Lencería, Cubertería, Vajilla, Uniformes y elementos asimilados que figuran en las rúbricas de gastos se corresponden con las reposiciones del citado equipo de servicio⁹.

Obsérvese, además, que los gastos de naturaleza comercial o administrativa no se han incluido en la categoría de gastos asignables al departamento *Habitaciones*, optándose por su inclusión dentro de los diferentes departamentos funcionales definidos por el USALI. Se entiende por tanto que aunque tales conceptos contribuyen a la obtención de la producción de los departamentos operativos, dicha contribución es más bien indirecta.

Ejemplo

Calcule el resultado del departamento *Habitaciones* del “Hotel Sol” durante el ejercicio 2006 de acuerdo con la información que para el referido período se adjunta, siguiendo el esquema propuesto por el USALI.

1. Ingresos brutos procedentes del servicio de alojamiento a clientes individuales: 100.000,00 u.m.
2. Ingresos brutos procedentes del servicio de alojamiento a clientes grupo con bono de agencia: 250.000,00 u.m. Descuentos comerciales en factura: 5.000,00 u.m. Comisiones reconocidas a la agencia 2.200,00 u.m.
3. Sueldos y Salarios correspondientes al personal adscrito al departamento *Habitaciones*: 10.000,00 u.m.
4. Consumos de *amenities* durante el período: 1.800,00 u.m.
5. Factura enviada por una empresa externa de lavandería por los servicios prestados y correspondientes al período: 500,00 u.m.
6. Factura correspondiente a los servicios de alojamiento prestados por el “Hotel Playa” a clientes desviados por situaciones de *overbooking*: 1.500,00 u.m.
7. Reposiciones de lencería incorporadas al proceso productivo en el período 1.300,00 u.m.
8. Material de consumo y reposición correspondiente al período: 500,00 u.m.

⁹ De acuerdo con lo indicado en líneas precedentes, la última versión del USALI proporciona un tratamiento alternativo para estas partidas.

Solución propuesta**Estado de Resultados para el departamento *Habitaciones***

	año 2000
Ingresos	
Clientes grupo	250.000,00
Clientes individuales	100.000,00
(-) Bonificaciones/Descuentos	5.000,00
<i>Ingresos Netos</i>	345.000,00
Gastos	
<i>Total gastos de personal</i> y asignaciones	10.000,00
Sueldos y Salarios	10.000,00
Total Otros Gastos	7.800,00
Comisiones	2.200,00
Artículos de bienvenida	1.800,00
Contratos de servicios	500,00
Sobrecontratación	1.500,00
Lencería	1.300,00
Material de consumo y reposición	500,00
<i>Total gastos</i>	17.800,00
Resultado departamental	327.200,00

Obsérvese que las comisiones que han de satisfacerse a la agencia de viajes tienen su origen en la prestación al cliente de dos tipos de servicios diferentes (alojamiento y desayuno). Lógicamente, la cuantía de la comisión que correspondería al desayuno no debería incorporarse al departamento *Habitaciones*, pero por razones de operatividad, en la práctica se incluye la totalidad de esta partida como un gasto asociado a este departamento.

**El resultado atribuible al departamento *Alimentación***

El proceso seguido para la determinación del resultado en el departamento *Alimentación* se efectúa de modo similar al previsto para el departamento *Habitaciones*, reflejándose en primer lugar los ingresos procedentes de la prestación de este tipo de servicios. El USALI recomienda que tales ingresos se presenten desglosados en función de las diferentes modalidades que admite su prestación¹⁰ (restaurante, servicio de habitaciones, banquetes, etc.).

No obstante lo anterior, se sitúan bajo la responsabilidad de este departamento algunos otros que no están relacionados directamente con la venta de alimentos, tales como:

- los ingresos de alquiler de salones, o,
- los ingresos accesorios de banquetes.

Además de lo anterior, el modelo se refiere a las comisiones o propinas recibidas por el personal adscrito al departamento *Alimentación* (*service charges*), que son cantidades que surgen al añadir

¹⁰ Más concretamente la décima edición del USALI propone las siguientes fuentes de ingresos alternativas para el referido departamento, ingresos de restaurantes y bares, room service, banquetes, mini bar y otros ingresos.

a los pagos efectuados por los clientes por la prestación del servicio de alimentación, una cuantía adicional que puede ser fija o variar con el nivel de ventas. De acuerdo con lo establecido en el USALI, tales cuantías serán contabilizadas como otros ingresos del departamento *Alimentación*.

Por su parte, a diferencia de lo que ocurría en el departamento *Habitaciones*, el concepto relativo al coste de las ventas sí aparece recogido en este departamento, incorporando, entre otros, el coste de las comidas que se han vendido.

Para la correcta determinación del coste de la comida vendida, el USALI propone el siguiente esquema, partiendo del coste de la materia prima (comida) consumida:

$$\begin{aligned}
 &\text{Coste de los alimentos consumidos} \\
 &(\text{menos}) \text{ Coste de la comida del personal} \\
 &(\text{menos}) \text{ Transferencias de } \textit{Alimentación} \text{ a } \textit{Bebidas} \\
 &(\text{más}) \text{ Transferencias de } \textit{Bebidas} \text{ a } \textit{Alimentación} \\
 &= \text{Coste de la comida vendida}
 \end{aligned}$$

Obsérvese que para la correcta determinación de esta magnitud (coste de la comida vendida) debe corregirse el coste de los productos consumidos por el importe equivalente al coste de la comida servida al personal. Así, este último concepto, que minorra el coste de los productos consumidos, se imputa al departamento al que se adscriba el referido personal, al objeto de evitar distorsiones en la información suministrada. Asimismo, la correcta determinación del coste de las comidas vendidas también exige considerar las transferencias de alimentos (naranjas, limones, etc.) efectuadas al departamento de bebidas, así como las entregas efectuadas por el departamento de bebidas al de alimentación (vinos para la elaboración de las comidas).

Una vez obtenido el coste neto de alimentos, debe considerarse para la adecuada determinación del coste de las ventas del departamento los costes correspondientes a otros elementos vendidos por el mismo, tales como los caramelos o el tabaco.

De otra parte, los gastos de personal del departamento *Alimentación* no presentan particularidades destacadas con relación a lo señalado para el departamento *Habitaciones* (sueldos, salarios y otros gastos diversos).

Por último se citan, entre los otros gastos del departamento, los siguientes: el coste asociado a las reposiciones de vajilla, cristalería, cubertería y mantelería; uniformes; los derivados de los contratos de limpieza; lavandería y tintorería; música; material de oficina; confección de menús; formación del personal y trabajo temporal.

De este modo, el resultado del departamento *Alimentación* queda configurado de la forma que muestra la tabla 5.

Tabla 5. Estado de Resultados para el departamento *Alimentación*

	año n
Ingresos totales	
Ingresos	
(-) Bonificaciones/Descuentos	
Ingresos Netos	
Coste de las ventas	
Coste de la comida	
(-) Coste de comida de los empleados	
(-) Transferencias de Alimentación a Bebidas	
(+) Transferencias de Bebidas a Alimentación	
Coste neto de comidas	
Otros costes de ventas	
Total coste de ventas	
Resultado bruto en la venta de alimentos	
Otros ingresos	
Alquiler de superficies	
Ingresos diversos procedentes de banquetes	
Propinas venta de alimentos	
Total otros ingresos	
Resultado bruto y otros ingresos	
Total gastos de personal y asignaciones	
Sueldos y Salarios	
Asignaciones a empleados	
Total Otros Gastos	
Lencería, vajilla, cubertería, loza	
Contratos de servicios	
Tintorería y lavandería	
Licencias	
Gastos diversos de banquetes	
Música y entretenimiento	
Material de consumo y reposición	
Telecomunicaciones	
Formación del personal	
Uniformes	
Otros	
Total gastos	
Resultado departamental	

Ejemplo

De acuerdo con la información que se muestra a continuación, correspondiente al año 2006, determine el resultado del departamento *Alimentación* del “Hotel Sol” durante el citado ejercicio, siguiendo el modelo propuesto por el USALI.

1. Ventas netas de alimentos en restaurante: 300.000,00 u.m.
2. Ventas netas de alimentos del servicio de habitaciones: 25.000,00 u.m.
3. Otras ventas de productos varios (caramelos, tabaco, etc.): 500,00 u.m.
4. Coste de alimentos consumidos en el período: 10.000,00 u.m.

5. Coste de alimentos servidos a los trabajadores de otros departamentos: 1.000,00,00 u.m.
6. Coste de los limones y naranjas transferidos al departamento *Bebidas*: 150,00 u.m.
7. Coste de las botellas de vino blanco recibidas del departamento *Bebidas*: 100,00 u.m.
8. Coste de productos varios vendidos por el departamento: 110,00 u.m.
9. Ingresos netos por alquiler de salones: 100.000,00 u.m.
10. Comisiones/propinas derivadas de la venta de comida en restaurante: 1.500,00 u.m.
11. Sueldos y Salarios del personal adscrito al departamento *Alimentación*: 120.000,00 u.m.
12. Reposiciones de Loza, Vajilla y Cubertería incorporadas al proceso productivo: 3.000,00 u.m.
13. Factura presentada por una empresa externa de lavandería para el lavado de manteles: 3.500,00 u.m.
14. Licencias satisfechas a la Sociedad General de Autores: 500 ,00 u.m.
15. Material de consumo y reposición correspondiente al período: 700,00 u.m.

Solución propuesta

Estado de Resultados para el departamento de *Alimentación*

	año 2000
Ingresos totales	427.000,00
Ingresos	325.500,00
Restaurante	300.000,00
Servicio de Habitaciones	25.000,00
Caramelos, tabaco y similares	500,00
<i>Ingresos Netos</i>	<i>325.500,00</i>
<i>Coste de las ventas</i>	
<i>Coste de la comida</i>	<i>10.000,00</i>
(-) <i>Coste de comida de los empleados</i>	<i>1.000,00</i>
(-) <i>Transferencias de Alimentación a Bebidas</i>	<i>150,00</i>
(+) <i>Transferencias de Bebidas a Alimentación</i>	<i>100,00</i>
<i>Coste neto de alimentos</i>	<i>8.950,00</i>
<i>Otros costes de ventas</i>	<i>110,00</i>
<i>Total coste de ventas</i>	<i>9.060,00</i>
Resultado bruto en la venta de alimentos	316.440,00
Otros ingresos	
Alquiler de superficies	100.000,00
Comisiones/Propinas venta de alimentos	1.500,00
<i>Total otros ingresos</i>	<i>101.500,00</i>
Resultado bruto y otros ingresos	417.940,00
<i>Total gastos de personal y asignaciones</i>	120.000,00
Sueldos y Salarios	120.000,00
<i>Total Otros Gastos</i>	7.700,00
Lencería, vajilla, cubertería, loza	3.000,00
Tintorería y lavandería	3.500,00
Licencias	500,00
Material de consumo y reposición	700,00
<i>Total gastos</i>	<i>136.760,00</i>
Resultado departamental	290.300,00

El resultado asignable al departamento *Bebidas*

Por su parte, el proceso de obtención del resultado en el departamento de bebidas es muy similar al analizado para el de alimentación, tal como se muestra en la tabla 6.

Tabla 6. Estado de Resultados para el departamento de *Bebidas*

	año n
Ingresos totales	
Ingresos	
(-) Bonificaciones/Descuentos	
<i>Ingresos Netos</i>	
<i>Coste de las ventas</i>	
<i>Coste de la bebida</i>	
(-) <i>Transferencias de Bebidas a Alimentación</i>	
(+) <i>Transferencias de Alimentación a Bebidas</i>	
<i>Coste neto de bebidas</i>	
<i>Otros costes de ventas</i>	
<i>Total coste de ventas</i>	
Resultado bruto en la venta de bebidas	
Otros ingresos	
Otros servicios cargados a clientes	
Comisiones/Propinas venta de bebidas	
<i>Total otros ingresos</i>	
Resultado bruto y otros ingresos	
<i>Total gastos de personal</i>	
Sueldos y Salarios	
Asignaciones a empleados	
<i>Total Otros Gastos</i>	
Lencería, vajilla, cubertería, loza	
Gratuidades en comidas	
Contratos de servicios	
Tintorería y lavandería	
Licencias	
Música y entretenimiento	
Material de consumo y reposición	
Telecomunicaciones	
Formación del personal	
Uniformes	
Otros	
<i>Total gastos</i>	
Resultado departamental	

Así pues, el esquema seguido para la determinación del resultado atribuible al departamento *Bebidas* no plantea grandes peculiaridades con relación a lo previsto para el caso anterior.

Dentro de la partida que hemos denominado “Otros servicios cargados a clientes” se incluyen los ingresos derivados de los cargos adicionales a clientes por gastos diversos, tales como los de música y entretenimiento.

Por su parte, dentro del apartado de gastos, la categoría denominada “gratuidades en comida” incluye el coste de proveer de alimentos como frutos secos o aperitivos a los clientes que consumen bebidas en los lugares del hotel específicamente habilitados, generalmente en las sesiones denominadas *happy hour*.

El resultado asignable a los departamentos funcionales

Tal como se ha indicado anteriormente, el USALI prevé una segunda categoría de departamentos, los funcionales, caracterizados porque en ellos se localizan un conjunto de gastos que no pueden ser identificados con una única actividad, al ser comunes a más de un centro. Tales gastos no son objeto de reparto entre los departamentos operativos, por considerar que cualquier distribución de los mismos sería arbitraria y dificultaría los objetivos perseguidos, es decir, conseguir un importante grado de comparabilidad en la información suministrada por diferentes establecimientos, razón por la que se procede a su acumulación en los denominados departamentos funcionales.

Los gastos localizados en estos departamentos se agrupan en dos grandes categorías:

- gastos de personal.
- otros gastos.

En el apartado de gastos de personal, al igual que en el caso de los departamentos operativos se recogen los sueldos, salarios y un conjunto de asignaciones diversas de idéntica naturaleza al personal adscrito al departamento.

Por su parte, los otros gastos incluyen, entre los más destacados, los siguientes:

- En *Administración y gastos generales*. Las comisiones bancarias, honorarios de profesionales, dotaciones a las provisiones para saldos de dudoso cobro, suscripciones a revistas a disposición del personal de la administración general o cuotas derivadas de la pertenencia a asociaciones profesionales, coste asociado a la existencia de auditores internos, etc.
- En *Recursos humanos*. Reclutamiento del personal, etc.
- En *Marketing y coste de la franquicia*. Invitaciones, material gráfico o campañas publicitarias en radio y televisión, honorarios a intermediarios, transporte pagado a los representantes de ventas.
- En *Suministros*. Incluye los consumos de electricidad, gas, agua o similares.
- En *Sistemas de información*. Costes asociados al mantenimiento de los equipos informáticos, programas informáticos, así como material de consumo y reposición (cd's, dvd's, tóners para impresoras, etc.).
- *Seguridad*. Servicio de coches blindados, material de consumo y reposición, etc.
- *Transporte*. Consumo de gasolina, material de consumo y reposición, reparaciones y mantenimiento, seguro de los vehículos.
- *Mantenimiento y conservación*. Coste de materiales y contratos relativos a la reparación y mantenimiento interior y exterior del edificio, el coste de mantenimiento y reparaciones de equipos en general no identificados con el resto de departamentos. El coste asociado al mantenimiento de los sistemas de comunicación del hotel o de los equipos para procesos de información debe ser cargado al departamento que corresponda. También se incluye en este departamento el coste asociado a contratos de decoración y pintura, el coste de eliminar desechos y basuras, y el coste de mantenimiento de los vehículos usados para otros fines diferentes al transporte de clientes.

La consideración de los gastos recogidos en los departamentos funcionales como no distribuíbles no responde a una auténtica imposibilidad de distribución, ya que siempre podría encontrarse algún criterio de reparto razonable para su imputación a los departamentos operativos¹¹. Se trata, más bien, de una manifiesta tendencia del modelo a evitar cualquier tipo de reparto de costes comunes, para alcanzar así una mayor uniformidad en la presentación de la información contable.

4. EL PROCESO DE DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DEL PERÍODO

Una vez obtenido el resultado después de gastos operativos no distribuídos habitualmente conocido como resultado operativo bruto, aún queda por considerar una última categoría de gastos previstos por el USALI, que incluye las amortizaciones, alquileres, intereses, impuestos, y un conjunto de gastos generales que pueden variar de modo importante en función de la modalidad de explotación adoptada por el hotel, el régimen fiscal que le resulte de aplicación o las tendencias con relación a la financiación de sus inversiones. Con la finalidad de no distorsionar las comparaciones, el modelo incluye esas cargas en una categoría independiente, cuyo importe total se restará al resultado después de gastos operativos no distribuídos para obtener el resultado neto (N.O.P.).

Así pues, el USALI ha optado por restar estos gastos al GOP al objeto de obtener el resultado neto del período. Los citados gastos no se encuentran bajo el control de la dirección, sino que se vinculan a la propiedad del establecimiento. De esta forma, la obtención del resultado antes de intereses, amortización e impuestos se obtiene minorando el resultado después de gastos operativos no distribuídos por el importe del canon de dirección, alquileres, tributos que gravan la propiedad, y seguros satisfechos por el hotel.

Por razones idénticas a las expuestas anteriormente, tampoco se han considerado en el resultado después de gastos no distribuídos los intereses, amortizaciones e impuestos sobre beneficios satisfechos, que convenientemente restados al resultado antes de intereses, amortización e impuestos configuran la magnitud resultado neto.

5. VENTAJAS E INCONVENIENTES DEL USALI

Las principales ventajas del USALI se relacionan con la facilidad con la que sus fundamentos básicos pueden ser comprendidos por el responsable de cualquier establecimiento hotelero y con la posibilidad de que la información suministrada por el modelo se ofrezca en términos comparables con la de cualquier otro hotel ya que ésta no se ve afectada ni por el sistema de explotación elegido por el establecimiento ni por la modalidad elegida para financiar sus inversiones o el régimen tributario en el que opere.

No obstante, frente a estas ventajas contempladas en el propio texto del modelo, cabe identificar algunas de sus principales limitaciones (AECA, 2005).

- Existe dificultad para discriminar los ingresos de los paquetes comercializados. El problema se acentúa en complejos turísticos del tipo “todo incluido”.

¹¹ Es más, incluso el propio modelo aborda brevemente la posibilidad de distribución de tales conceptos.

- Algunas de las asignaciones realizadas por el USALI podrían ser discutibles desde una perspectiva de gastos por naturaleza.
- El USALI concibe la gestión del hotel como suma de departamentos y no como un conjunto único e integrado. Debido a ello, normalmente los jefes de departamento buscan maximizar el beneficio departamental, lo cual no siempre se traduce en beneficio para el hotel en su conjunto.
- Excluye gastos que podrían ser fácilmente asignables a departamentos operativos concretos (por ejemplo, el mantenimiento o el coste de energía).
- Dificultad o imposibilidad de aplicarse a hoteles pequeños que no presentan una estructura departamental suficientemente diferenciada (por ejemplo, personal que desempeña funciones que el USALI atribuye a varios departamentos).

ANEXO. ESTADOS DE RESULTADOS PARA OTROS DEPARTAMENTOS

A título ilustrativo, en este anexo se presentan los estados de resultados de otros departamentos del hotel, en los que puede apreciarse cómo se sigue una estructura similar a la explicada anteriormente. Los estados de resultados mostrados son los referidos a *Piscina*, *Transporte*, *Lavandería* (de clientes e interna) y *Administración y gastos generales*. De todos ellos, será el Estado de Resultados de *Lavandería* el que aporte las novedades más relevantes con relación a lo apuntado en apartados anteriores.



Tabla 7. Estado de Resultados para el departamento operativo *Piscina*

	año n
Ingresos	
(-) Bonificaciones/Descuentos	
<i>Ingresos Netos</i>	
Gastos	
<i>Total gastos de personal y asignaciones a empleados</i>	
Sueldos y Salarios	
Asignaciones a empleados	
<i>Total Otros Gastos</i>	
Productos Químicos	
Contratos de servicios	
Lavandería y Tintorería	
Lencería	
Material de consumo y reposición	
Servicios de profesionales	
Comunicaciones	
Formación del personal	
Uniformes	
Otros	
<i>Total gastos</i>	
<i>Resultado departamental</i>	

Tabla 8. Estado de Resultados para el departamento funcional *Transporte*

	<i>año n</i>
<i>Gastos</i>	
<i>Total gastos de personal y asignaciones a empleados</i>	
<i>Sueldos y Salarios</i>	
<i>Asignaciones a empleados</i>	
<i>Total Otros Gastos</i>	
Contratos de servicios	
Gas-oil	
Seguros	
Material de consumo y reposición	
Telecomunicaciones	
Formación del personal	
Uniformes	
Otros	
Total gastos	
<i>Resultado departamental</i>	

En caso de que el hotel disponga de dos lavanderías, una para clientes y otra para uso interno, el Estado de Resultados para el departamento operativo *Lavandería (Lavandería de clientes)* es el que se muestra a continuación.

Módulo 3

Tabla 9. Estado de Resultados para el departamento operativo *Lavandería de clientes*

	<i>año n</i>
<i>Ingresos</i>	
<i>Descuentos y bonificaciones</i>	
<i>Ingresos netos</i>	
<i>Gastos</i>	
<i>Asignaciones a empleados</i>	
<i>Sueldos y Salarios</i>	
<i>Total gastos de personal y asignaciones</i>	
Otros gastos	
Contratos de servicios diversos	
Material de limpieza y lavandería	
Materiales diversos de consumo	
Telecomunicaciones	
Formación de empleados	
Uniformes	
Otros	
Total de gastos	
<i>Resultado departamental</i>	

Por contra, si existe una única lavandería en la que se tratan tanto las prendas remitidas por los clientes como las del propio establecimiento, situación que puede resultar la más frecuente, se deben elaborar dos estados de resultados: uno para la *Lavandería interna*, y otro para la *Lavandería de clientes*. El primero de ellos se muestra a continuación:

**Tabla 10. Estado de Resultados para el departamento funcional
*Lavandería interna***

	año n
<i>Total gastos de personal y asignaciones</i>	
Sueldos y gastos asimilados	
Sueldos y Salarios	
Asignaciones a empleados	
<i>Total Otros gastos</i>	
Contratos de servicios diversos	
Material de limpieza y conservación	
Material de oficina	
Materiales de lavado	
Telecomunicaciones	
Formación de empleados	
Uniformes	
Otros	
Total de gastos	
Abonos (*)	
+ Coste de lavandería para clientes (**)	
+ Lavandería para galería comercial	
Coste de lavandería interna	
(-) Distribuciones a:	
Habitaciones	
Alimentación	
Bebidas	
Campos de golf	
Gimnasio y sauna	
Piscinas	
Otros departamentos operativos	
Total	

Módulo 3

(*) Se refiere a conceptos tales como el coste de la lavandería de clientes y los ingresos generados por el hotel como consecuencia de la prestación del servicio de lavandería a las personas o entidades que gestionan la galería comercial. Tales cuantías se muestran en el presente Estado de Resultados compensando los gastos atribuidos al departamento funcional *Lavandería*.

(**) Para la obtención del coste de la lavandería para clientes debería seguirse el siguiente proceso:
1. Cálculo del coste por cada Kilo de ropa lavada, obtenido tras dividir el coste total de la lavandería por el número de Kilos totales de prendas que se han tratado.

2. Obtención del coste de la lavandería para clientes, multiplicando el coste por Kilo de ropa lavada calculado en el paso anterior por el número de kilos de ropa tratada correspondiente a los clientes del establecimiento.

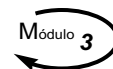
Por su parte, el segundo de los estados mencionados es el que se presenta a continuación (*Lavandería de clientes*).

Tabla 10. Estado de Resultados para el departamento operativo
Lavandería de Clientes

	año n
Ingresos	
Descuentos y bonificaciones	
Ingresos netos	
Coste de Lavandería para clientes	
Resultado departamental	

Finalmente, se muestra la configuración del Estado de Resultados para el departamento *Administración y gastos generales*.

Tabla 11. Estado de Resultados para el departamento operativo
Administración y gastos generales



	año n
<i>Total gastos de personal y asignaciones</i>	
Sueldos y gastos asimilados	
Sueldos y Salarios	
Asignaciones a empleados	
<i>Total Otros gastos</i>	
Gastos bancarios	
Diferencias de arqueo	
Sistemas diversos de comunicaciones	
Contratos de servicios diversos	
Comisiones por cobro de créditos	
Comisiones por cobro a través de tarjeta de crédito	
Donaciones	
Gastos de representación y suscripciones	
Coste de reclutamiento y movilidad del personal	
Sistemas de información	
Audidores internos	
Coste atribuible a los sistemas de comunicaciones internos	
Indemnizaciones a clientes	
Material de consumo y reposición	
Material de oficina	

Tabla 11. (Continuación)

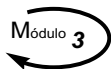
Honorarios profesionales	
Dotación a las provisiones para saldos de dudoso cobro	
Seguridad	
Telecomunicaciones	
Formación del personal	
Gastos de transporte	
Dietas para gastos de viaje	
Otros	
Total gastos	
Resultado departamental	

ACTIVIDADES

1. Calcule el resultado del departamento de *Habitaciones* del “Hotel Sombrilla” durante el ejercicio 2006 de acuerdo con la información que se indica, siguiendo el esquema propuesto por el USALI.
 1. Ingresos brutos de la venta de habitaciones a clientes individuales con bono agencia: 300.000,00 u.m. El descuento comercial en factura ha sido de 5.000 u.m. y las comisiones reconocidas a favor de la agencia de 3.000 u.m.
 2. Ingresos brutos de la venta de habitaciones a clientes individuales: 200.000 u.m.
 3. Ingresos brutos procedentes de la venta de habitaciones a clientes grupo con bono de agencia 750.000,00 u.m. Las comisiones reconocidas a la agencia han sido de 6.600,00 u.m.
 4. Sueldos y salarios correspondientes al personal del departamento: 30.000,00 u.m.
 5. Consumos de artículos de bienvenida durante el período: 3.600,00 u.m.
 6. Factura recibida de la empresa de televisión por cable: 1.500,00 u.m.
 7. Factura correspondiente a los servicios de alojamiento prestados por el “Hotel Toalla de Playa” a clientes que han sido desviados al mismo por situaciones de sobrecontratación: 4.500,00 u.m.
 8. Reposiciones de lencería inmediatamente incorporadas al proceso productivo: 3.600,00 u.m.
 9. Material de consumo y reposición: 1.500,00 u.m.
 10. Factura recibida de una lavandería externa: 1.600,00 euros.
 11. Factura recibida por una empresa de transportes dedicada a trasladar a los clientes desde el aeropuerto al “Hotel Sombrilla”.

2. De acuerdo con la información que se muestra a continuación, correspondiente al año 2006, determine el resultado del departamento de Alimentación del “Hotel Sombrilla” durante el citado ejercicio, siguiendo el modelo propuesto por el USALI.
 1. Ventas netas de comidas solicitadas por los clientes en sus habitaciones: 75.000,00 u.m.
 2. Ventas netas de comidas servidas en el restaurante: 900.000,00 u.m.
 3. Venta de tabaco: 1.500,00 u.m.
 4. Ingresos netos por alquiler de salones para banquetes: 300.000,00 u.m.
 5. Propinas cargadas a clientes por ventas de comida en restaurante: 4.000,00 u.m.
 6. Coste de las comidas servidas a trabajadores no pertenecientes al departamento de Alimentación: 3.000,00 u.m.
 7. Coste de la comida consumida a lo largo del período: 30.000,00 u.m.
 8. Coste de bebidas recibidas del departamento de *Bebidas*: 300,00 u.m.
 9. Coste de la fruta transferida al departamento de *Bebidas*: 450,00 u.m.
 10. Coste del tabaco vendido por el departamento: 330,00 u.m.
 11. Sueldos del personal del departamento de *Alimentación*: 360.000,00 u.m.
 12. Reposiciones de Loza, Vajilla y Cubertería incorporadas al proceso productivo: 9.000,00 u.m.

13. Factura presentada por una Lavandería externa: 10.500,00 u.m
14. Factura de la Sociedad General de Autores: 1.500,00 u.m.
15. Material de consumo y reposición correspondiente al período: 2.100,00 u.m.
16. Factura presentada por una empresa de transporte externo encargada del transporte del personal hasta el hotel: 3.000 u.m.



BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA

Hotel Association of New York City and Educational Institute of the American Hotel and Motel Association (2006). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, tenth revised edition. New York.

Hotel Association of New York City and Educational Institute of The American Hotel and Motel Association (1996). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, ninth revised edition. New York.

Hotel Association of New York City (1986). *A Uniform System of Accounts for Hotels*, eighth revised edition. New York.

Howarth Consulting España (2000). *La industria hotelera española*, 1999, Madrid.



EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. De acuerdo con lo establecido en el USALI, señale cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta:
 - a) Los departamentos operativos son los que permiten a los departamentos funcionales prestar los servicios a la generalidad del hotel.
 - b) Dado que los departamentos funcionales no generan ingresos, no es posible contemplar un Estado de Resultados para tales departamentos.
 - c) Aquellos hoteles que no presentan la totalidad de los departamentos previstos por el USALI, no podrán aplicar los preceptos contenidos en el mismo.
 - d) Los departamentos operativos son departamentos generadores de ingresos.

2. De acuerdo con lo establecido en el USALI, señale cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta:
 - a) El Estado de Resultados para usuarios externos difiere del destinado a usuarios internos en que el primero es más detallado.
 - b) El resultado de cada departamento operativo es un margen sobre costes directos.
 - c) El resultado antes de impuestos se obtiene al minorar el resultado neto por el importe de los impuestos.
 - d) Si la empresa elabora el Estado de Resultados para usuarios internos, no debe elaborar el de usuarios externos.

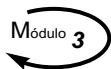
3. En relación con el Estado de Resultados según USALI, indique cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta:
 - a) El resultado asignable a un departamento operativo surge al sumar los ingresos del mismo y restar los gastos de los departamentos funcionales.
 - b) La agregación de los resultados de los departamentos operativos y funcionales genera la magnitud GOP (beneficio operativo bruto).
 - c) El resultado de un departamento funcional es la suma de los ingresos menos el coste de ventas, los sueldos y asimilados y los otros gastos directos correspondientes a ese departamento.
 - d) El resultado después de gastos operativos no distribuidos o beneficio operativo bruto surge al agregar los resultados de los departamentos operativos.

4. Con relación al Estado de Resultados del departamento *Habitaciones* del USALI, indique cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta:
 - a) Si el hotel ingresa un importe único por el servicio de alojamiento y restauración, el USALI justifica que siempre y en todo caso esta cuantía sea incorporada como ingreso de *Habitaciones*.
 - b) Los gastos derivados del uso de centrales de reservas se incorporan al apartado “Costes de venta” del citado departamento.
 - c) En el apartado relativo a los “Sueldos y salarios” podrán incluirse los sueldos del personal de *Administración y gastos generales*.

- d) El concepto coste de venta del USALI es nulo para el caso del departamento de Habitaciones al ser el output productivo principal del citado departamento un servicio puro.
5. Con relación al Estado de Resultados del departamento *Alimentación*, señale la que considere correcta:
- a) El resultado de este departamento es siempre y en todo caso negativo.
 - b) El coste de las ventas de alimentos es igual al coste de los alimentos consumidos, más el coste de la comida del personal menos las transferencias de *Alimentación* a *Bebidas*.
 - c) El coste de proveer de comida al personal del departamento de *Alimentación* no debe considerarse en el cálculo del resultado correspondiente al citado departamento.
 - d) Ninguna de las proposiciones anteriores es correcta.
6. Los departamentos funcionales del USALI:
- a) Acumulan costes que no pueden ser distribuidos de forma directa e inequívoca a los departamentos operativos.
 - b) Normalmente arrojan un resultado departamental positivo ya que contribuyen a la generación directa de ingresos en el hotel.
 - c) Acumulan un conjunto de costes que dependen en mayor medida de la propiedad y no de la dirección del hotel.
 - d) Ninguna de las proposiciones anteriores es correcta.
7. Los gastos por amortizaciones, alquileres, intereses e impuestos no se minoran a nivel de GOP o resultado operativo bruto del hotel porque:
- a) Resulta imposible aplicar un criterio de reparto para estos gastos.
 - b) Su inclusión supondría dificultades en la comparabilidad del resultado entre distintos hoteles.
 - c) Son magnitudes que no se conocen hasta que comienza el siguiente ejercicio contable.
 - d) Porque lo impiden las normas contables.
8. ¿Cuál de las siguientes expresiones es verdadera?
- a) El USALI no contempla la posibilidad, siquiera remota, de distribuir a los departamentos operativos ciertos gastos como los asociados a la lavandería, en aquellos casos en los que ésta no sea externa.
 - b) En el USALI, la magnitud Resultado Operativo Bruto coincide con el resultado antes de intereses, extraordinarios e impuestos.
 - c) Las principales ventajas del USALI pueden concretarse en su sencillez y en la posibilidad de generar una información que se ofrezca en términos comparables para cualquier establecimiento hotelero.
 - d) Ninguna de las proposiciones anteriores es correcta.

SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. d)
2. b)
3. b)
4. d)
5. d)
6. a)
7. b)
8. c)



GLOSARIO DE TÉRMINOS

Amenities: Artículos de bienvenida que se ponen en las habitaciones a disposición del cliente durante su estancia, tales como peines, gorros de ducha, jabones, etc.

Departamentos operativos. Son los que permiten obtener los productos y servicios que se ofrecen a los usuarios del hotel. Son aquellos en los que se generan ingresos de modo directo.

Departamentos funcionales. Son los que prestan servicios comunes al conjunto del hotel, no siendo considerados como centros generadores de ingresos. Contribuyen de forma indirecta a la generación de los ingresos del hotel.

GOP (Gross Operating Profit): Magnitud de resultados extraída del modelo USALI. Alude al resultado después de gastos operativos no distribuidos y se obtiene agregando al resultados de los departamentos operativos identificados en el USALI el resultado de los departamentos funcionales.

EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization): Resultado antes de intereses, impuestos y amortización.

Sobrecontratación: Situaciones en las que un prestador turístico, en nuestro caso un hotel, no puede alojar a un cliente cuya reserva había confirmado previamente, por ausencia de plazas suficientes.



Módulo 4

El Sistema Uniforme de Contabilidad para el Sector de Alojamiento (III):
El análisis de la Actividad Hotelera

PRESENTACIÓN

En este módulo se lleva cabo el análisis de la actividad hotelera a través de ratios. Lejos de ofrecer una extensa propuesta de indicadores que permitan evaluar la gestión desempeñada por el hotel, se ha optado por presentar las estadísticas y ratios incluidas en el USALI, matizando su contenido al objeto de que puedan ser adecuadamente comprendidos por el estudiante.

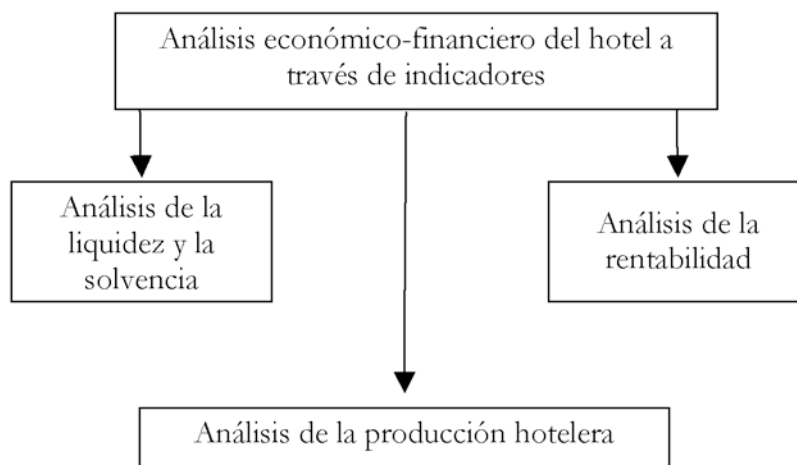
El presente módulo no pretende reproducir la totalidad de indicadores propuestos por el citado modelo, sino realizar una primera aproximación al análisis de la actividad desarrollada por el hotel a través de indicadores. Por su orientación eminentemente práctica, mediante el contenido de este módulo el estudiante será capaz de realizar un análisis básico del hotel considerado globalmente y de la actividad desempeñada en algunos de sus departamentos básicos tales como *Habitaciones* o *Alimentación y Bebidas*, de manera que se puedan tomar decisiones racionales a partir de los datos obtenidos. Asimismo, se ofrecerán, a título de leve apunte, algunos de los indicadores que el USALI ofrece para otros departamentos distintos a los anteriores, tanto operativos como funcionales.

Para cumplir con este objetivo, tras una breve introducción sobre la propuesta del USALI, se estudian los indicadores previstos para el análisis de la liquidez, solvencia, rentabilidad y actividad hotelera.

OBJETIVOS

- Aprender a analizar la liquidez y solvencia de un hotel.
- Aprender a analizar la rentabilidad de un hotel.
- Estudiar cómo se lleva a cabo el análisis de la producción hotelera, con especial énfasis en la actividad de alojamiento y restauración.

ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS



EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS

1. INTRODUCCIÓN

El USALI recoge en su propuesta aquellas estadísticas e indicadores cuyo uso está generalizado en el sector de alojamiento, sin pretender mostrar una relación exhaustiva de la interminable lista de ratios que pueden ser utilizados en el análisis de la actividad de cualquier establecimiento. Una ratio es un cociente o relación entre dos magnitudes, cada una de las cuales representa una faceta distinta de la realidad del hotel.

De acuerdo con lo establecido en el USALI, las estadísticas e indicadores pueden presentarse de forma separada al resto de información contable elaborada para cada departamento, o bien como información añadida a la misma, figurando, en este último caso, en un epígrafe independiente. Así pues, lo que se pretende es utilizar la gran cantidad de información contenida en los estados financieros y en los demás documentos agregados para la obtención de información útil para la toma de decisiones.

No obstante lo anterior, debemos tener presente que la interpretación de cualquier indicador no debe realizarse de forma aislada, sino que debe ser contextualizada en un hotel y un entorno determinado. En este sentido, debe enfatizarse la importancia de las comparaciones de los valores alcanzados por un hotel con los obtenidos en períodos anteriores, con los valores medios logrados por las empresas del sector o con los valores presupuestados.

El análisis de ratios es especialmente útil para los propietarios, acreedores y gestores, por cuanto les permite efectuar una evolución razonable de la situación del hotel. No obstante, las ratios son sólo indicadores, no resuelven problemas, ya que simplemente ponen de manifiesto algunas situaciones críticas o favorables en la empresa. Así, en principio, una variación significativa y desfavorable de una ratio con relación al período precedente, al valor presupuestado, o al valor medio alcanzado por el sector, podría poner de manifiesto la existencia de algún tipo de problema, a pesar de lo cual se debe profundizar en los resultados obtenidos, con el fin de favorecer la toma racional de decisiones.

En los apartados posteriores se presentan los principales instrumentos propuestos por el USALI para el análisis de la actividad de un hotel. Tales instrumentos conforman un conjunto de indicadores agrupados en indicadores de liquidez, de solvencia, de rentabilidad, de actividad y, finalmente, de producción hotelera.

2. ANÁLISIS DE LA LIQUIDEZ Y LA SOLVENCIA DE UN HOTEL

Ratios de liquidez

Las ratios de liquidez miden la capacidad del establecimiento para hacer frente a sus compromisos de pago a corto plazo. Lógicamente, los acreedores prefieren valores elevados de liquidez, mientras que los propietarios y accionistas no desean valores excesivos, ya que si bien con ellos se tendría la seguridad de que las deudas a corto plazo serían atendidas en el momento de su vencimiento, se está renunciando a tasas más altas de rentabilidad que supondría la inversión de tales recursos en otros activos alternativos.

La dirección del establecimiento ocupa habitualmente una posición intermedia, tratando de equilibrar los intereses de propietarios y acreedores. De esta manera, intentan asegurar a los acreedores la devolución de los importes recibidos, al tiempo que procuran que el establecimiento disponga del capital circulante necesario que asegure la continuidad de sus operaciones.

Las ratios de liquidez consideradas por el USALI se muestran en la tabla 1.

Tabla 1. Ratios de liquidez

Ratio de circulante (RC)	AC/PC
Ratio del test-ácido (RTA)	(CB+OME+DC) / PC
Ratio de giro de cuentas a cobrar (RGC)	VNC/MDC
Período medio de cobro (PMC)	365 / RGC

Donde:

AC: Activo Circulante o Corriente.

PC: Pasivo Circulante o Corriente.

CB: Caja y Bancos.

OME: Otros Medios Equivalentes (Inversiones Financieras a corto plazo).

DC: Deudores comerciales y otros.

VNC: Ventas netas a crédito.

MDC: Saldo medio de deudores comerciales y otros, a lo largo del período.

La ratio de circulante es una de las más utilizadas en el análisis de estados financieros, y mide el grado de cobertura del activo circulante con relación al pasivo circulante. Por tanto, en principio, cuanto mayor sea su cuantía, mayor es la seguridad de poder atender las obligaciones de pago a corto plazo en el momento de su vencimiento.

Ejemplo

Los datos del Balance y la Cuenta de Resultados del hotel *Just In Time, S.A.* han sido los siguientes:

BALANCE		
ACTIVO	2006	2005
ACTIVO CORRIENTE	26.125,00	21.175,00
Existencias	11.875,00	6.500,00
Deudores comerciales y otros	13.750,00	11.400,00
Caja, Bancos y otros medios líquidos	500,00	3.275,00
ACTIVO NO CORRIENTE	13.975,00	10.600,00
Construcciones y Terrenos	18.000,00	14.250,00
A. A. inmovilizado material	(4.025,00)	(3.650,00)
TOTAL ACTIVO	40.100,00	31.775,00
PASIVO Y PATRIMONIO NETO		
PASIVO CORRIENTE	10.875,00	6.150,00
Acreedores comerciales y otros	10.625,00	5.900,00
Porción de préstamos a largo plazo con vencimiento a corto plazo	250,00	250,00
PASIVO NO CORRIENTE	9.250,00	9.500,00
Préstamos a largo plazo	9.250,00	9.500,00
PATRIMONIO NETO	19.975,00	16.125,00
Capital emitido	2.000,00	2.000,00
Reservas	17.975,00	14.125,00
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	40.100,00	31.775,00

Módulo 4

CUENTA DE RESULTADOS GENERAL		
	2006	2005
Ingresos por ventas netas	60.000,00	48.000,00
Coste de las ventas	45.000,00	33.000,00
Margen bruto	15.000,00	15.000,00
Gastos de distribución	4.500,00	2.760,00
Gastos de administración	3.000,00	1.840,00
Resultado de explotación	7.500,00	10.400,00
Gastos financieros	520,00	527,00
Resultado ordinario	6.980,00	9.873,00
Otros ingresos (no ordinarios)	335,00	327,00
Resultado antes de impuestos	7.315,00	10.200,00
Gastos por impuestos	2.560,00	3.570,00
Resultado neto	4.755,00	6.630,00

Determine el ratio del circulante para los años 2005 y 2006.

Solución propuesta

	2006	2005
ACTIVO CIRCULANTE	26.125	21.175
PASIVO CIRCULANTE	10.875	6.150
RATIO DE CIRCULANTE	2,4	3,44

Así pues, en 2005, por cada u.m. de pasivo circulante se disponía de 3,44 u.m. de activo circulante, mientras que en 2006, por cada u.m. de pasivo circulante existen 2,4 u.m. de activo circulante.

Al objeto de interpretar tales resultados, se debe actuar con precaución. El hecho de que dicha ratio sea de 2,4 en el año 2006 puede ser indicativo de una adecuada salud financiera de la empresa a corto plazo, pero al realizar esta afirmación se está obviando que en 2005 esta misma ratio ascendió a 3,44, mostrando, por tanto, un importante empeoramiento. De otra parte, tampoco se está atendiendo a la composición del activo corriente: ¿Existe la total seguridad de que todos los componentes del activo corriente se van a convertir en dinero, de forma que se puedan atender las deudas a su vencimiento? A este respecto, se debe señalar que para que las existencias se conviertan en dinero efectivo es necesario que la empresa venda las mercancías y las cobre. Debido a tales consideraciones se hace necesaria la utilización de otras ratios que ayuden a interpretar mejor la realidad financiera de la empresa.

De esta manera, la ratio del *test ácido* considera en el numerador únicamente aquellas partidas del activo circulante o corriente que o bien son totalmente líquidas, o bien están relativamente cercanas a convertirse en dinero. De esta forma, incorpora el dinero en caja y bancos, los medios líquidos equivalentes y los derechos de cobro. No se consideran, por tanto, el resto de partidas del activo corriente. En el denominador se considera todo el pasivo circulante o corriente.

**Ejemplo**

Teniendo en cuenta los datos del hotel *Just in time, S.A.*, calcule la ratio del test ácido.

Solución propuesta

	2006	2005
(CB+OME+DC)	14.250	14.675
PASIVO CIRCULANTE	10.875	6.150
TEST ÁCIDO	1,3	2,4

Aunque esta ratio puede ser más apropiada que la ratio de circulante para predecir la capacidad de la empresa para atender sus obligaciones de pago más inmediatas, es necesario contar con otros datos adicionales, como por ejemplo, los plazos de cobro de los deudores con relación a los plazos de pago de los acreedores.

La ratio de giro de deudores se obtiene dividiendo las ventas netas a crédito entre la media de derechos de cobro a lo largo del período. Las ventas netas son el importe de las ventas menos las devoluciones y bonificaciones comerciales. Obsérvese que esta es una ratio que hace referencia a un flujo, como son las ventas netas a crédito del período, de ahí que en el denominador tengamos que hacer figurar también otro flujo, calculado en términos promedios, que en este caso son los derechos de cobro existentes a lo largo del período en que tales ventas se han generado. Con relación a la fórmula contenida en la tabla 1, la media de derechos de cobro (DC) o deudores comerciales y otros vendrá dada por la siguiente expresión:

$$\text{MEDIA DE DC} = \frac{\text{DC AL PRINCIPIO} + \text{DC AL FINAL}}{2}$$

Ejemplo

Si se supone que las ventas del hotel *Just In Time, S.A.* han sido a crédito y que los derechos de cobro al principio de 2005 eran de 12.100,00 miles de u.m., calcule la ratio de giro de clientes.

Solución propuesta

	2006	2005
VENTAS NETAS A CRÉDITO	60.000,00	48.000,00
MEDIA DE DERECHOS DE COBRO	12.575,00	11.750,00
RATIO DE GIRO DE CLIENTES	4,8	4,1



Esto significa que en 2005 el número medio de veces que los derechos de cobro se convirtieron en dinero fue, aproximadamente, cuatro, mientras que en 2006, dicho número se sitúa entre cuatro y cinco veces.

A partir de estos datos es relativamente sencillo obtener el número de días que por término medio la empresa tarda en cobrar (período medio de cobro al que denominaremos *n*), ya que bastaría con dividir el número de días que se considere como año comercial (por ejemplo, 365 días) entre la ratio de giro de derechos de cobro.

Ejemplo

Tomando como referencia los datos anteriormente suministrados, determine el período medio de cobro en el hotel *Just In Time, S.A.*

Solución propuesta

	2006	2005
RATIO DE GIRO DE DC	4,8	4,1
PERÍODO MEDIO DE COBRO (<i>n</i>)	76	89

Así, en 2005 se tarda, en términos promedios, 89 días en cobrar, mientras que en 2006 tal período se reduce a 76 días. Dependiendo de cuál sea la política de cobros de la empresa, este ratio se interpreta de una forma u otra; así, si la empresa concede créditos a 60 días debería investigar la causa por la que el número promedio de días supera ampliamente los 60.

Ratios de solvencia

Si bien el análisis de la liquidez se ocupa de determinar la capacidad de la empresa para atender sus deudas a corto plazo, es decir, aquellas cuyo vencimiento es igual o inferior al año, el análisis de la solvencia pretende establecer la capacidad de la empresa para atender las deudas a lo largo del tiempo. Se trata por tanto de ampliar el concepto de liquidez al largo plazo, respondiendo a la siguiente pregunta: ¿Dispone el hotel de recursos suficientes para atender las deudas a lo largo del período en que estas existan (a corto y a largo plazo)?

Por idénticas razones a las expuestas en el caso del análisis de la liquidez, los propietarios del hotel prefieren generalmente valores ajustados de solvencia, mientras que los acreedores desean que se maximice esta ratio.

Los gestores se situarán de nuevo en una posición intermedia, tratando de satisfacer a los propietarios, financiando los activos de forma que se maximice la rentabilidad de las inversiones, y procurando, a su vez, no arriesgar excesivamente la capacidad del hotel para atender sus compromisos de pago a largo plazo.

En esta línea, las ratios de solvencia previstos por el USALI se muestran en la tabla 2.

Tabla 2. Ratios de solvencia

Ratio de garantía (RG)	AT/PET
Ratio de endeudamiento (RE)	PET/FP
Ratio de cobertura de gastos financieros (RCGF)	$(BAI+GF)/GF$
Ratio de cobertura de gastos fijos (RCGF)	$(BAI+GF+GA)/(GF+GA)$

Donde:

AT: Activo Total.

PET: Pasivo (Exigible) Total.

FP: Fondos propios.

BAI: Beneficio antes de Impuestos.

GF: Gastos Financieros.

GA: Gastos derivados de contratos de arrendamientos.

La ratio de garantía pone de manifiesto las u.m. de activo por cada u.m. de deuda. Cuanto mayor sea esta ratio mayor será la garantía que el establecimiento ofrece a sus acreedores, lo cual conlleva la posibilidad de acceder a recursos ajenos soportando un coste razonable.

La ratio de endeudamiento mide la relación entre el pasivo exigible total y el neto patrimonial (o fondos propios).

Ejemplo

Calcule la ratio de endeudamiento para el hotel *Just in Time, S.A.*

Solución propuesta

	2006	2005
PASIVO EXIGIBLE TOTAL	20.125,00	15.650,00
FONDOS PROPIOS	19.975,00	16.125,00
RATIO DE ENDEUDAMIENTO	1,00	0,97

A la luz de los datos alcanzados, parece que de acuerdo con el valor de esta ratio, el hotel ha pasado de disponer de 0,97 u.m. de pasivo exigible total por cada u.m. de fondos propios en 2005, a 1 u.m. de pasivo exigible total por cada u.m. de fondos propios en 2006. No obstante, en cuanto a la determinación de la ratio de endeudamiento ideal, debemos precisar, tal como se puede deducir de los comentarios realizados con anterioridad, que ésta depende de factores como el tipo de hotel, mercados en los que opera, etc.

En cuanto a la ratio de cobertura de los gastos financieros, se podría establecer que la situación financiera de una empresa es saludable a largo plazo si es capaz de cubrir los gastos de carácter financiero con los beneficios existentes antes de afrontar tales gastos. Es por ello que resulta interesante establecer una ratio que mida dicho grado de cobertura. Esta ratio adquiere una importancia singular para las entidades de crédito, preocupadas por saber si el hotel será capaz de afrontar el coste de la deuda que mantiene.

**Ejemplo**

Calcule la ratio de cobertura de gastos financieros para el hotel *Just in Time, S.A.*

Solución propuesta

	2006	2005
BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	7.315	10.200
GASTOS FINANCIEROS	520	527
COBERTURA DE GASTOS FINANCIEROS	15,06	20,35

Se aprecia que en ambos años existe una amplia cobertura de los gastos financieros (15,06 u.m. por cada u.m. de gastos financieros en 2006 y 20,35 u.m. por cada u.m. de gastos financieros en 2005). No obstante, obsérvese, al mismo tiempo, que la cuantía de la cobertura ha experimentado una disminución.

Finalmente, la ratio de cobertura de gastos fijos se concibe como una variedad del ratio de cobertura de gastos financieros, siendo especialmente útil en aquellos casos en los que el hotel ha suscrito contratos de arrendamiento a largo plazo que requieren pagos periódicos similares a los intereses. Los gastos derivados de estos arrendamientos se suman a la ratio de cobertura de gastos financieros, tanto en el numerador como en el denominador.

3. ANÁLISIS DE LA ACTIVIDAD Y DE LA RENTABILIDAD DE UN HOTEL

Ratios de actividad

El USALI introduce una nueva categoría de indicadores denominada “ratios de actividad”, que miden la eficiencia con la que la dirección utiliza los recursos aportados por los propietarios del establecimiento. Entre estos indicadores se encuentran: la ratio de giro de existencias, que será comentada nuevamente en el apartado dedicado a la producción de *Alimentación y Bebidas*, y la ratio de rotación de activos fijos, que mide la eficiencia con la cual la empresa ha utilizado sus activos fijos. Más concretamente, esta última ratio informa sobre las u.m. de ingresos por ventas por u.m. promedio de activo fijo.

Tabla 3. Ratios de actividad

Ratio de giro de existencias (RGE)	$(CC/ME) \times 100$
Rotación de Activos Fijos (RAF)	$(IN/MAF) \times 100$

Donde:

CV: Coste de las comidas.

ME: Saldo medio de existencias en almacén durante el período considerado.

IN: Ingresos Netos Totales.

MAF: Saldo medio de Activos Fijos durante el período considerado.



Ratios de rentabilidad

El análisis de la liquidez y el análisis de la solvencia se centran en la determinación de la capacidad del hotel para atender sus deudas, tanto a corto como a largo plazo. Pero tanto los acreedores como los accionistas o propietarios están interesados en conocer también la rentabilidad del hotel. Lógicamente, a los acreedores les interesa que la empresa tenga un adecuado nivel de rentabilidad, ya que ello supone que está generando los recursos suficientes para atender las obligaciones en el momento de su vencimiento. De la misma forma, los accionistas también están interesados en adecuados niveles de rentabilidad, ya que ello va a afectar, no sólo al valor de las acciones, sino a la distribución de dividendos a su favor.

Las ratios de rentabilidad previstas por el USALI se muestran en la tabla 4.

Tabla 4. Ratios de rentabilidad

Rentabilidad Económica (RE)	$(RN/ATM) \times 100$
Rentabilidad Financiera (RF)	$(RN/MFP) \times 100$
Margen neto sobre ventas (MN)	$(RN/IN) \times 100$
Rentabilidad del Activo Fijo (RAF)	$(RN/MAF) \times 100$

Donde:

RN: Resultado neto.

IN: Ingresos netos.

GF: Gastos Financieros.

ATM: Activo total medio.

MFP: Media de los fondos propios durante el período.

MAF: Media del activo fijo durante el período.

La rentabilidad económica trata de establecer la rentabilidad de todos los activos del hotel sin considerar la forma en que éstos han sido financiados. Por su parte, si se pretende determinar la rentabilidad obtenida por los accionistas o propietarios de la empresa (rentabilidad financiera), en el denominador deben figurar los fondos propios medios.

Por su parte, el margen neto sobre ventas informa sobre las unidades monetarias de beneficio o pérdida obtenido/a por cada u.m. de ingresos por ventas. Asimismo, la rentabilidad del activo fijo recoge las unidades monetarias de resultado neto por cada u.m. de activo fijo medio.

Ejemplo

Suponiendo que el activo total, los fondos propios y el activo fijo al principio de 2005 era de 28.650,00, 15.000,00 y 11.500,00 miles de u.m., respectivamente, calcule la rentabilidad económica, rentabilidad financiera, margen neto sobre ventas y rentabilidad del activo fijo del hotel *Just in Time, S.A.*



Solución propuesta

Teniendo en cuenta que los activos medios para cada período se obtienen sumando los activos al principio y al final de cada año y dividiendo por dos:

	2006	2005
BENEFICIO NETO	4.755,00	6.630,00
ACTIVO TOTAL MEDIO	35.938,00	30.213,00
FONDOS PROPIOS MEDIOS	18.050,00	15.563,00
ACTIVO FIJO MEDIO	12.288,00	11.050,00
INGRESOS NETOS	60.000,00	48.000,00
RENTABILIDAD ECONÓMICA	13,23%	21,94%
RENTABILIDAD FINANCIERA	26,34%	42,60%
MARGEN NETO SOBRE VENTAS	7,93%	13,81%
RENTABILIDAD DEL ACTIVO FIJO	38,70%	60,00%

De 2005 a 2006 se aprecia una reducción realmente importante de la rentabilidad de los activos (de un 21,94% a un 13,23%). Asimismo, se observa una importantísima disminución de la rentabilidad financiera de un período a otro, aunque aún así, los accionistas están recibiendo altas tasas de rentabilidad, habida cuenta la inversión que han efectuado. Pocas inversiones en el mercado son capaces de generar la tasa de rentabilidad que alcanza la empresa en 2006, y mucho menos la obtenida en 2005. También se aprecia una disminución tanto del margen neto sobre ventas como de la rentabilidad del activo fijo

4. ANÁLISIS DE LA PRODUCCIÓN EN EL ESTABLECIMIENTO HOTELERO

Como se ha tenido ocasión de constatar, las ratios anteriores presentan un alcance más general puesto que aunque son de aplicación directa al ámbito de la empresa hotelera, su cálculo e interpretación no presenta especificidades muy marcadas en comparación con otro tipo de empresas. En cambio, en el presente apartado se recogen un conjunto de indicadores que son exclusivos del hotel y que, por tanto, son especialmente útiles para la gestión de las diferentes actividades productivas llevadas a cabo por el mismo.

Cuando tales ratios son comparadas con ratios presupuestadas o con la media del sector sirven para dirigir líneas futuras de actuación. Así, la existencia de desviaciones importantes entre los valores previstos y los realmente acaecidos pueden poner de manifiesto la existencia de tendencias favorables o desfavorables en el desarrollo de las diversas operaciones que pueden implicar determinadas medidas correctoras o ciertas actuaciones directivas. No obstante, la adopción de medidas concretas para solventar los posibles inconvenientes debe siempre venir acompañada de análisis más detallados y profundos.

La producción en el departamento *Habitaciones*

Generalmente, la práctica totalidad de la producción hotelera viene condicionada por la actividad del departamento *Habitaciones*, ya que ésta determina, de modo importante, los niveles de producción del resto de departamentos del establecimiento. De esta manera, una mayor ratio de ocupación de las habitaciones podría favorecer un incremento en el nivel de actividad de otros departamentos, tales como el de *Alimentación*, *Bebidas*, o el de *Comunicaciones*.

La medida de la eficiencia en la gestión de la producción de *Habitaciones* gira en torno a las ratios de ocupación y de ingresos medios, que se corresponden, respectivamente, con la expresión en términos físicos y monetarios de la referida eficiencia.

Se debe señalar, además, que la mayoría de los indicadores y estadísticas propuestas por el USALI para este departamento se desarrollan partiendo del concepto de Habitaciones Disponibles, que se recoge en la tabla 5.

Tabla 5. El cálculo de las Habitaciones Disponibles

<p>Total de Habitaciones del Hotel (-) Habitaciones permanentes en régimen de cuenta casa = Habitaciones disponibles (-) Habitaciones bloqueadas = Habitaciones disponibles para la venta (-) Habitaciones no ocupadas = Habitaciones en uso (-) Habitaciones en régimen temporal de cuenta casa = Habitaciones ocupadas por clientes (-) Habitaciones gratuitas = Habitaciones de pago ocupadas por clientes (individuales, grupo...)</p>
--

De acuerdo con lo anterior, la diferencia entre las habitaciones totales del hotel y aquellas destinadas de modo permanente al alojamiento de personal de alta dirección, denominadas en el USALI habitaciones permanentes en régimen de cuenta casa¹ genera la magnitud Habitaciones Disponibles (*available rooms*).

De modo inverso, partiendo del número de habitaciones de pago ocupadas por clientes podría obtenerse la magnitud Habitaciones Disponibles agregando a aquellas las habitaciones ocupadas gratuitamente por los clientes, las ocupadas temporalmente por auditores, contables o personal asimilado, denominadas habitaciones en régimen temporal de cuenta casa, así como las no ocupadas y las bloqueadas por reparaciones o circunstancias similares.

A este respecto, debe indicarse que mientras en el caso de las habitaciones en régimen de cuenta casa la totalidad de los consumos efectuados por el cliente alojado en ellas es por cuenta del hotel, en el caso de las habitaciones gratuitas sólo el alojamiento es por cuenta del hotel, pero no el resto de consumos extras que efectúe el cliente durante su estancia.

Los indicadores de producción del departamento *Habitaciones* se establecen en términos de ratios de ocupación, donde se relaciona la ocupación máxima posible con la realmente ocurrida en el período objeto de estudio. Si bien es cierto que para el cálculo de los ratios de ocupación, el USALI toma como referencia el total de habitaciones disponibles, concepto que incluye tanto las habitaciones disponibles para la venta (*rooms available for sale*) como las bloqueadas (*rooms-out-of-order*), el presente manual adopta la perspectiva del Documento 30 de la AECA *La Contabilidad de gestión en las Empresas Hoteleras*, en el que se obtienen los ratios de ocupación tomando como referencia las habitaciones disponibles para la venta², calculadas como las totales del hotel menos las que se encuentran permanentemente en régimen de cuenta casa y las bloqueadas.

Se debe indicar, a este respecto, que tales porcentajes de ocupación no deben interpretarse aisladamente, ya que una ocupación total no siempre garantiza las tasas más altas de rentabilidad (en ocasiones es muy importante el tipo de cliente que se encuentra alojado).

Teniendo en cuenta el contenido de la tabla 5, es posible obtener los ratios de ocupación considerando en el numerador cualquiera de las variables allí contenidas y en el denominador el número de habitaciones disponibles. Siguiendo esta forma de proceder y teniendo en cuenta las matizaciones efectuadas en párrafos precedentes, se proponen los ratios que se muestran en la tabla 6.

Tabla 6. Ratios del departamento *Habitaciones* (1)

Porcentaje de ocupación de habitaciones de pago	$(HPO / HDV) * 100$
Porcentaje de habitaciones cedidas gratuitamente a clientes	$(HG / HDV) * 100$
Porcentaje de habitaciones ocupadas por clientes	$(HOC / HDV) * 100$
Porcentaje de habitaciones en régimen temporal cuenta casa	$(HTCC / HDV) * 100$
Porcentaje total de ocupación de habitaciones	$(HU / HDV) * 100$

1 Tales habitaciones se caracterizan porque la totalidad de los consumos efectuados por las personas alojadas en ellas son por cuenta del establecimiento hotelero.

2 En el documento de la AECA éstas se llaman habitaciones disponibles, si bien esta acepción del documento español no coincide con el concepto de habitaciones disponibles del USALI, sino más bien con el concepto de habitaciones disponibles para la venta que figura en este último modelo.

Donde:

- HPO: Habitaciones de pago ocupadas por clientes.
- HDV: Habitaciones disponibles para la venta.
- HG: Habitaciones cedidas gratuitamente a los clientes.
- HOC: Habitaciones ocupadas por clientes.
- HTCC: Habitaciones en régimen temporal de cuenta casa.
- HU: Habitaciones en uso.

Muchos de los indicadores anteriormente definidos podrían desagregarse en función de los diferentes tipos de clientes. De esta manera, el porcentaje de ocupación de habitaciones de pago podría haberse desglosado para clientes habituales, clientes grupo o clientes permanentes.

Por su parte, el USALI añade a la relación anterior otro conjunto de indicadores, mostrados en la tabla 7.

Tabla 7. Ratios del departamento *Habitaciones* (2)

Número de pernoctaciones por habitación ocupada	P / HOC
Porcentaje de ocupación múltiple	HCM / HOC
Coste por habitación ocupada	CH / HOC
Estancia media de clientes	P / TC

Donde:

- P: Número de pernoctaciones (téngase en cuenta, a este respecto, que el número de pernoctaciones es diferente al número de clientes, ya que un mismo huésped podría, por ejemplo, quedarse dos noches en el hotel efectuando, por tanto, dos pernoctaciones).
- HOC: Habitaciones ocupadas por clientes
- HCM: Habitaciones ocupadas por dos o más clientes debidamente registrados
- CH: Coste atribuido al departamento *Habitaciones* según USALI
- TC: Número de clientes alojados



Por su parte, los indicadores de ingresos medios previstos por el USALI para el departamento *Habitaciones* son los siguientes (tabla 8):

Tabla 8. Ingresos medios del departamento *Habitaciones*

Ingresos netos medios (Average Daily Rate) ³	INVH / HPO
Ingresos medios por habitación disponible para la venta	INVH / HDV

3 Dos ratios frecuentes para el análisis de la actividad hotelera son el ingreso total por habitación ocupada (RevPor) que relaciona el total de ingreso del hotel (habitaciones más todos los servicios anexos) con las habitaciones ocupadas y el ingreso total por habitación disponible (RevPar) que relaciona el total de ingresos del hotel (habitaciones más todos los servicios anexos) con las habitaciones disponibles (AECA, 2005).

Donde:

INVH: Ingresos netos procedentes de la venta de habitaciones
 HPO: Habitaciones de pago ocupadas
 HDV: Habitaciones disponibles para la venta

A este respecto, se debe señalar que los indicadores anteriores podrían desglosarse por tipos de clientes, obteniéndose así los ratios de ingresos medios de clientes particulares, ingresos medios de clientes grupo o ingresos medios de clientes permanentes.

La producción de los departamentos *Alimentación y Bebidas*

Por su parte, para el caso de los departamentos *Alimentación y Bebidas*, el USALI prevé los siguientes indicadores:

Tabla 9. Ratios de producción de los departamentos *Alimentación y Bebidas*

Ingreso medio por cubiertos	IC / NC
Porcentaje coste de comida ⁴	CCV / IC

Donde:

IC: Ingresos por comida
 NC: Número de cubiertos servidos
 CCV: Coste de las comidas vendidas

Con relación a la ratio de porcentaje coste de comida, que relaciona el coste de las comidas vendidas con los ingresos totales de comidas, debemos señalar que viene siendo tradicional que los responsables del departamento *Alimentación* la utilicen como herramienta básica para determinar si los costes de las comidas vendidas están resultando excesivos.

Ejemplo

Un hotel dispone de 240 habitaciones dobles. Los datos relativos a la ocupación de tales habitaciones durante el ejercicio 2006 son los siguientes (la información suministrada se refiere a un período de 365 días, salvo en aquellos casos en los que se especifique un horizonte temporal distinto; además, salvo que se especifique lo contrario, las habitaciones han sido siempre ocupadas por dos personas).

- Habitaciones bloqueadas totales: 27.
- Habitaciones gratuitas totales a clientes: 120.
- Habitaciones permanentes en régimen de cuenta casa: 5 (por día).

⁴ Esta ratio es una de las más utilizadas en el sector, puesto que permite su comparación con la ratio considerada ideal posibilitando el análisis de desviaciones, al objeto de adoptar las medidas correctoras necesarias.

- El número de clientes que se han alojado a lo largo del período considerado en el hotel ha sido de 37.600, que han realizado un total de 132.300 pernoctaciones.

Asimismo los ingresos y los gastos generados por el departamento *Habitaciones* han sido de 5.500.000,00 y 3.000.000,00 u.m., respectivamente.

De otra parte, el número total de cubiertos servidos en el departamento de *Alimentación* en el período considerado ascendió a 48.000, habiendo sido los ingresos de comidas de 576.000,00 y los costes de las comidas vendidas de 350.000,00 u.m.

De acuerdo con la información suministrada, se pide:

Con relación al departamento de *Habitaciones*:

- Porcentaje de ocupación de habitaciones de pago.
- Porcentaje de habitaciones cedidas gratuitamente a clientes.
- Porcentaje de habitaciones ocupadas por clientes.
- Porcentajes de habitaciones en régimen temporal de cuenta casa.
- Porcentaje total de ocupación de habitaciones.
- Número de pernoctaciones por habitación ocupada.
- Coste por habitación ocupada.
- Estancia media de clientes.
- Ingresos netos medios (*average daily rate*).
- Ingresos medios por habitación disponible para la venta.

Con relación a los departamentos de *Alimentación*

- Ingresos medios por cubiertos.
- Porcentaje coste de comida.

Solución

El total de habitaciones del establecimiento asciende a 240, pero como el período objeto de estudio es un año, las habitaciones totales consideradas serán $240 \times 365 = 87.600$ habitaciones.

Seguidamente, se calculan las Habitaciones disponibles, las Habitaciones en uso, las Habitaciones ocupadas por clientes y las Habitaciones de pago ocupadas por clientes:

$$HD = HT - HPCC = 87.600 - 1.825 = 85.775$$

$$HDV = HD - HB = 85.775 - 27 = 85.748$$

$$HU = HD - HNO = 85.748 - 19.478^5 = 66.270$$

$$HOC = HU - HTCC = 66.270 - 0 = 66.270$$

$$HPO = HOC - HG = 66.270 - 120 = 66.150$$

5 Para el cálculo de las habitaciones no ocupadas se ha obtenido el número de habitaciones disponibles para la venta que, siguiendo el esquema del USALI, ascienden a 85.748, restando a éstas, las habitaciones en uso que son 66.270. La diferencia, es decir, 19.478 son las habitaciones no ocupadas según USALI.

Donde:

- HD: Habitaciones disponibles.
- HDV: Habitaciones disponibles para la venta
- HT: Habitaciones totales.
- HB: Habitaciones bloqueadas.
- HPCC: Habitaciones en régimen permanente cuenta casa.
- HU: Habitaciones en uso.
- HOC: Habitaciones ocupadas por clientes.
- HNO: Habitaciones no ocupadas.
- HPO: Habitaciones de pago ocupadas por clientes.
- HG: Habitaciones gratuitas.

De esta manera, la información solicitada del ejercicio se resume en la siguiente tabla:

Porcentaje de ocupación de habitaciones de pago	77,14%
Porcentaje de habitaciones cedidas gratuitamente a clientes	0,13%
Porcentaje de habitaciones ocupadas por clientes	77,28%
Porcentaje total de ocupación de habitaciones	77,28%
Número de pernoctaciones por habitación ocupada	2
Coste por habitación ocupada	45,26
Estancia media de clientes	3,51
Ingresos netos medios	83,14
Ingresos medios por habitación disponible para la venta	64,14
Ingresos medios por cubiertos	12
Porcentaje coste de comida	0,60

Módulo 4

En el departamento *Habitaciones*, el 77,14% de las habitaciones de pago se ocuparon durante el año 2006. El porcentaje de habitaciones ocupadas por los clientes fue del 77,28%. La diferencia entre uno y otro porcentaje, que asciende al 0,13%, se corresponde con el relativo a las habitaciones cedidas gratuitamente a los clientes. Asimismo, la diferencia entre el porcentaje total de ocupación de habitaciones (77,28%) y el porcentaje de habitaciones ocupadas por los clientes es nula, al no existir en el supuesto considerado habitaciones temporalmente en régimen de cuenta casa.

El número de pernoctaciones por habitación ocupada es de 2, siendo el coste por cada habitación ocupada de 45,26 u.m. Los clientes han permanecido una media de 3,51 noches en el hotel. Los ingresos por habitación de pago ocupada han sido, en términos promedios, de 83,14 u.m., mientras que los ingresos por habitación disponible para la venta han sido de 64,14 u.m.

En el departamento *Alimentación* se han ingresado 12 u.m. por cubierto en términos promedios, mientras que por cada u.m. de ingreso de comida, se ha incurrido en un coste de comida de 0,60 u.m.

Además de lo anterior, el USALI presenta las siguientes estadísticas para el departamento de *Alimentación y Bebidas*, que son mostradas en la tabla 10.

Tabla 10. Estadísticas de los departamentos *Alimentación y Bebidas*

En Restaurante
<i>Capacidad total del restaurante</i>
<i>Cubiertos servidos</i>
<i>(Ventas de bebidas / Ventas de comidas)*100</i>
<i>Ingreso medio por cubierto servido</i>
En Salones para Congresos y Convenciones
<i>Capacidad total del salón</i>
<i>Ingreso medio por plaza</i>
En Servicio de Habitaciones
<i>Ingreso medio por habitación ocupada</i>
En Banquetes
<i>Superficie total del área destinada a banquetes</i>
<i>Ingreso medio por metro cuadrado</i>

Finalmente, el USALI propone unas estadísticas que permiten determinar tanto para el departamento *Alimentación* como para *Bebidas* la rotación de sus inventarios, y por ende, el número de días que por término medio tarda en renovarse el inventario de las existencias que mantienen los referidos departamentos.

En este caso se trata de un departamento en el que se lleva a cabo una labor industrial (adquisición de unas materias primas que sometidas a un proceso de producción generan las diversas comidas ofertadas en los diferentes puntos de ventas del establecimiento), por lo que la ratio se obtendría de la forma que se expone a continuación:

$$\text{RATIO DE GIRO DE EXISTENCIAS} = \frac{\text{COSTE DE LAS M.P. CONSUMIDAS}}{\text{EXISTENCIAS MEDIAS DE M.P.}}$$

Como ya sabemos, la cuantía de las existencias medias de materias primas se obtiene dividiendo entre dos la suma de las existencias de materias primas al comienzo y final del período considerado.

Así mismo, el número de días que por término medio tarda en renovarse el stock medio de materias primas de *Alimentación y Bebidas* se obtiene de la forma que se muestra a continuación:

$$m = \frac{360}{\text{RATIO DE GIRO DE EXISTENCIAS}}$$

La producción en otros departamentos

El USALI propone para el resto de departamentos tanto operativos como funcionales un conjunto de indicadores, muy similares en algunos casos, y específicos en otros. A título ilustrativo, se expone la propuesta de indicadores para el departamento operativo *Parking* y para el departamento funcional *Administración*.

Para el departamento *Parking* se presentan los siguientes indicadores:

- Resultado Operativo Bruto del Departamento por habitación disponible/disponible para la venta.
- Resultado Operativo Bruto del Departamento por habitación ocupada.
- Resultado Operativo Bruto del Departamento por cliente.
- Ingreso medio por habitación ocupada.
- Ingreso medio por cliente.
- Porcentaje de coste de ventas de *parking* sobre ventas.
- Número de empleados equivalentes.
- Horas directas de personal.
- Porcentaje de coste de personal de *parking* sobre ventas.
- Coste medio por empleado.
- Venta media por empleado.

Para el departamento *Administración*:

- Resultado Operativo Bruto del Departamento por habitación disponible/disponible para la venta.
- Costes totales del departamento sobre ventas.
- Número de empleados equivalentes.
- Coste medio por empleado.
- Comisiones por tarjeta de crédito sobre ventas totales.

ACTIVIDAD

Con respecto al “HOTEL “KAMOM S.A.” se dispone, a 31 de diciembre de 2000, de la siguiente información (expresada en miles de unidades monetarias).

BALANCE DE “HOTEL KAMOM S.A.”	
ACTIVO	año 2000
ACTIVO CORRIENTE	771
Efectivo y otros medios líquidos equivalentes	246,00
Deudores comerciales y otros	417,00
<i>Total deudores comerciales y otros</i>	450,00
menos dotaciones provisión para insolvencias	(33,00)
Existencias	96,00
Ajustes por periodificación	12,00
ACTIVO NO CORRIENTE	4.188,00
Inversiones Financieras a largo plazo	270,00
Propiedad, Planta y Equipo	3.417,00
Inmovilizado Intangible y otros activos	2.100,00
Menos Amortización Acumulada	(1.599,00)
TOTAL ACTIVO	4.959,00

BALANCE “HOTEL KAMOM S.A.”	
PASIVO	año 2000
PASIVO CORRIENTE	726,00
Préstamos a corto plazo	141,00
Acreedores comerciales y otros	420,00
Anticipos recibidos	75,00
Préstamos a largo plazo con vencimiento a corto plazo	90,00
PASIVO NO CORRIENTE	1.440,00
Préstamos a largo plazo	1.440,00
PATRIMONIO NETO	2.793,00
Capital y Reservas	2.793,00
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	4.959,00

ESTADO DE RESULTADOS “HOTEL KAMOM S.A.”					
	Ingreso neto	Coste de ventas	Sueldos y asimilados	Otros gastos	Beneficio/ Pérdida
Departamentos operativos					
<i>Habitaciones</i>	6.070,00		1.068,00	474,00	4.528,00
<i>Alimentación</i>	2.018,00	733,00	618,00	169,00	498,00
<i>Bebidas</i>	779,00	162,00	206,00	79,00	332,00
<i>Telecomunicaciones</i>	214,00	167,00	31,00	17,00	-1,00
<i>Alquileres y otros ingresos</i>	188,00				188,00
<i>Total departamentos operativos</i>	9.269,00	1.062,00	1.923,00	739,00	5.545,00

Gastos operativos no distribuidos					
Administrativos y Generales			228,00	332,00	560,00
Marketing			116,00	422,00	538,00
Conservación y Mantenimiento			205,00	164,00	369,00
Suministros				546,00	546,00
<i>Total Gastos operativos no distribuidos</i>			549,00	1.464,00	2.013,00
Resultado después de gastos operativos no distribuidos					3.532,00
Alquileres, impuestos sobre la propiedad y seguros					641,00
Resultado antes de intereses, amortizaciones e impuesto sobre beneficios					2.891,00
Intereses					461,00
Resultado antes de amortización e impuesto sobre beneficios					2.430,00
Amortización					552,00
Resultado antes impuestos					1.878,00
Impuesto sobre beneficios					470,00
Resultado neto					1.408,00

ESTADO DE RESULTADOS PARA EL DEPARTAMENTO DE HABITACIONES DEL "HOTEL KAMOM S.A."

	año 2000
Ingresos	6.125,00
(-) Bonificaciones/Descuentos	55,00
<i>Ingresos Netos</i>	6.070,00
Gastos	
Total gastos de personal y asignaciones	1.068,00
Sueldos y Salarios	856,00
Asignaciones a empleados	212,00
Total Otros Gastos	472,00
TV. por cable/satélite	20,00
Comisiones	67,00
Artículos de bienvenida	2,00
Contratos de servicios	31,00
Sobrecontratación	1,00
Transporte de clientes	49,00
Lavandería y Tintorería	43,00
Lencería	12,00
Material de consumo y reposición	123,00
Central de reservas	41,00
Comunicaciones	12,00
Formación del personal	7,00
Uniformes	61,00
Otros	5,00
Total gastos	1.542,00
Resultado departamental	4.528,00

ESTADO DE RESULTADOS PARA EL DEPARTAMENTO DE ALIMENTACIÓN “DEL HOTEL KAMOM S.A.”	
	año 2000
Ingresos totales	2.018,00
Ingresos	1.974,00
(-) Bonificaciones/Descuentos	8,00
Ingresos Netos	1.966,00
<i>Coste de las ventas</i>	
<i>Coste de la comida</i>	743,00
(-) <i>Coste de comida de los empleados</i>	9,00
(-) <i>Transferencias de Alimentación a Bebidas</i>	2,00
(+) <i>Transferencias de Bebidas a Alimentación</i>	1,00
<i>Coste neto de alimentos</i>	733,00
<i>Otros costes de ventas</i>	0,00
Total coste de ventas	733,00
Resultado bruto en la venta de alimentos	1.233,00
Otros ingresos	
Alquiler de superficies	3,00
Ingresos diversos procedentes de banquetes	15,00
Comisiones en la venta de alimentos	33,00
Total otros ingresos	51,00
Resultado bruto y otros ingresos	1.284,00
Total gastos de personal y asignaciones	617,00
Sueldos y Salarios	488,00
Asignaciones a empleados	129,00
Total Otros Gastos	169,00
Lencería, vajilla, cubertería, loza	20,00
Contratos de servicios	21,00
Tintorería y lavandería	8,00
Licencias	1,00
Gastos diversos de banquetes	15,00
Música y entretenimiento	5,00
Material de consumo y reposición	58,00
Telecomunicaciones	8,00
Formación del personal	8,00
Uniformes	15,00
Otros gastos	10,00
Total gastos	1.519,00
Resultado departamental	498,00

ESTADO DE RESULTADOS PARA EL DEPARTAMENTO DE BEBIDAS DEL "HOTEL KAMOM S.A."	
	año 2000
Ingresos totales	779,00
Ingresos	774,00
(-) Bonificaciones/Descuentos	5,00
Ingresos Netos	769,00
Coste de las ventas	
<i>Coste de la bebida</i>	160,00
(-) Transferencias de Bebidas a Alimentación	1,00
(+) Transferencias de Alimentación a Bebidas	2,00
<i>Coste neto de bebidas</i>	161,00
Total coste de ventas	161,00
Resultado bruto en la venta de bebidas	608,00
Otros ingresos	
Otros servicios cargados a clientes	2,00
Comisiones o propinas sobre ventas de bebidas	8,00
Total otros ingresos	10,00
Resultado bruto y otros ingresos	618,00
Total gastos de personal y asignaciones	205,00
Sueldos y Salarios	162,00
Asignaciones a empleados	43,00
Total Otros Gastos	81,00
Lencería, vajilla, cubertería, loza	7,00
Gratuidades en comidas	8,00
Contratos de servicios	2,00
Tintorería y lavandería	3,00
Licencias	6,00
Música y entretenimiento	19,00
Material de consumo y reposición	14,00
Telecomunicaciones	1,00
Reciclaje de empleados	4,00
Uniformes	8,00
Otros	9,00
Total gastos	447,00
Resultado departamental	332,00

Se sabe además que:

- El balance de situación a uno de enero de 2000 presentaba, entre otros, los siguientes datos:
 - Total activo fijo: 1.290,00 miles de u.m.
 - Total activo: 1.450,00 miles de u.m.
 - Total recursos propios: 3.551,00 miles de u.m.
- El hotel cuenta con 125 habitaciones individuales. Los datos relativos a la ocupación de tales habitaciones durante el ejercicio 2000 se muestran a continuación (los datos se refieren a un período de 365 días, salvo en aquellos casos en los que se especifique un horizonte temporal diferente):

- Número total de habitaciones del hotel: 45.625 (el total de habitaciones del establecimiento asciende a 125; no obstante, habida cuenta que nuestro período de estudio es un año, las habitaciones totales consideradas serán $125 * 365 = 45.625$).
- Habitaciones permanentes en régimen de cuenta casa en el año 2000: 8 al día.
- Habitaciones bloqueadas totales en el año 2000: 10.
- Habitaciones totales en régimen temporal de cuenta casa en el año 2000: 659.
- Habitaciones gratuitas totales en el año 2000: 82.
- El número de clientes que se han alojado a lo largo del período considerado en el hotel ha sido de 10.820, que han realizado un total de 43.279 pernoctaciones.

3. De otra parte, el número total de cubiertos servidos en restaurante en el período considerado ascendió a 25.000.

De acuerdo con la información suministrada, se pide:

Calcule y explique el significado de los siguientes ratios en el caso de “KAMOM S.A.”:

- Ratio de circulante.
- Ratio del *test ácido*.
- Ratio de garantía.
- Ratio de endeudamiento.
- Ratio de cobertura de gastos financieros.
- Ratio de rotación de activo fijo.
- Margen neto sobre ventas.
- Rentabilidad económica.
- Rentabilidad financiera.
- Rentabilidad del activo fijo.

Con relación al departamento *Habitaciones*:

- Porcentaje de ocupación de habitaciones de pago.
- Porcentaje de habitaciones cedidas gratuitamente a clientes.
- Porcentaje de habitaciones ocupadas por clientes.
- Porcentajes de habitaciones en régimen temporal de cuenta casa.
- Porcentaje total de ocupación de habitaciones.
- Número de pernoctaciones por habitación ocupada.
- Coste por habitación ocupada.
- Estancia media de clientes.
- Ingresos netos medios.
- Ingresos medios por habitación disponible para la venta.

Con relación a los departamentos *Alimentación y Bebidas*:

- Ingresos medios por cubiertos.
- Porcentaje coste de comida.



BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

Asociación Española de Administración y Dirección de Empresas (2005). *La Contabilidad de Gestión en la Empresa Hotelera*. Documento nº 30, serie Contabilidad de Gestión. Madrid.

Hotel Association of New York City and Educational Institute of the American Hotel and Motel Association (2006). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, tenth revised edition. New York.

Hotel Association of New York City and Educational Institute of The American Hotel and Motel Association (1996). *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, ninth revised edition. New York.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

Hotel Association of New York City (1986). *A Uniform System of Accounts for Hotels*, eighth revised edition. New York.

Howarth Consulting España (2000). *La industria hotelera española*, 1999, Madrid.



EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. En un hotel, el Activo Corriente o Circulante asciende a 1000 u.m., siendo el Efectivo y otros medios equivalentes de 200 u.m., los Deudores comerciales arrojan un valor de 500 u.m. y las Existencias de 300 u.m. Así mismo, el pasivo circulante del año en curso importó 800 u.m. A partir de tal información, señale la expresión que considere correcta:
 - a) El ratio de circulante es de 0,875.
 - b) El *test ácido* es de 0,875.
 - c) El *test ácido* es de 0,7.
 - d) El ratio de circulante es de 1.
2. Si el ratio de giro de clientes es igual a 5 y el año comercial es de 365 días:
 - a) En el hotel se han alojado una media de 5 clientes por día.
 - b) Los derechos de cobro se han convertido en dinero 73 veces a lo largo del período.
 - c) Los derechos de cobro se convierten en dinero cada 73 días.
 - d) Los derechos de cobro se convierten en dinero cada 5 días.
3. Si en un hotel la ratio de endeudamiento asciende a 1 y la ratio de cobertura de gastos financieros asciende a 15:
 - a) El importe de los fondos propios supera al pasivo (exigible) total.
 - b) Por cada u.m. de fondos propios, el hotel debe atender deudas por 1 u.m.
 - c) El beneficio de la empresa no es suficiente para atender los gastos financieros.
 - d) Por cada u.m. de beneficio, la empresa ha generado 15 u.m. de gastos financieros.
4. Si en un hotel la rentabilidad económica es del 5% y la rentabilidad financiera del 8%:
 - a) La rentabilidad de los activos del hotel asciende al 3%, diferencia entre los dos tipos de rentabilidad.
 - b) La rentabilidad obtenida por el accionista es del 5%.
 - c) La rentabilidad obtenida por el accionista es del 8%.
 - d) La rentabilidad de los activos del hotel es del 8%.
5. Si un hotel dispone de 40 habitaciones que explota durante 365 días y para el año 2006 permanecieron bloqueadas un total de 30 habitaciones/año, no existen habitaciones en régimen de cuenta casa y 80 habitaciones/año se destinan de forma temporal para alojar al personal. De acuerdo con lo establecido en el USALI:
 - a) Las habitaciones disponibles para la venta ascienden a 14.570.
 - b) Las habitaciones en uso ascienden a 13.910.
 - c) Las habitaciones disponibles ascienden a 14.410.
 - d) Las habitaciones en uso ascienden a 13.886.

6. Si en un hotel no existen habitaciones ocupadas temporalmente en régimen de cuenta casa, de acuerdo con lo establecido en el USALI:
- Las habitaciones en uso coinciden con las habitaciones ocupadas por clientes.
 - Las habitaciones de pago coinciden con las habitaciones disponibles para la venta.
 - Las habitaciones disponibles coinciden con las habitaciones disponibles para la venta.
 - Las habitaciones ocupadas por clientes coinciden con las habitaciones disponibles.
7. Si en un hotel se han alojado durante el año un total de 14.000 clientes, que han realizado 42.000 pernoctaciones, y el coste del departamento *Habitaciones* es de 2.000.000 u.m., permaneciendo el hotel abierto los 365 días del año (considere hasta dos decimales sin redondear):
- La estancia media de los clientes ha sido de 3 días.
 - El número de pernoctaciones por habitación ocupada ha sido de 1,23.
 - La estancia media de los clientes ha sido de 38,35 días.
 - El número de pernoctaciones por habitación ocupada ha sido de 67,79.
8. Si en el departamento *Alimentación* de un hotel los ingresos por comida ascienden 15 u.m. y el porcentaje de coste de comida es de 0,6:
- Por cada u.m. de ingreso por comida, la empresa obtiene una ganancia de 0,4.
 - El hotel obtiene un beneficio de 15 .u.m. por comida vendida.
 - El hotel soporta un coste de 0,6 u.m. por cada 15 u.m. de ingreso por comida.
 - La empresa está perdiendo 0,6 u.m. con cada comida vendida.



SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. b)
2. c)
3. b)
4. c)
5. a)
6. a)
7. a)
8. a)



GLOSARIO DE TÉRMINOS

Ratios de actividad: Miden la eficiencia con la que la dirección utiliza los recursos aportados por los propietarios del establecimiento.

Ratios de liquidez (USALI): Son las que miden la capacidad del establecimiento para hacer frente a sus compromisos de pago a corto plazo.

Ratios de solvencia: Pretenden establecer la capacidad de la empresa para atender las deudas a lo largo del tiempo

Rentabilidad económica: Trata de establecer la rentabilidad de todos los activos sin considerar la forma en que éstos han sido financiados.

Rentabilidad financiera: Trata de determinar la rentabilidad obtenida por los accionistas o propietarios de la empresa.

RevPar (Revenue per available room): Ingreso total por habitación disponible.

RevPor (Revenue per occupied room): Ingreso total por habitación ocupada.





Módulo 5

La Normalización Contable Española y el Sector Hotelero

PRESENTACIÓN

Una vez consideradas las principales aportaciones que se derivan de uno de los esfuerzos de normalización contable (anglosajona) más destacado e influyente para el sector de alojamiento, el USALI, se analiza, a continuación el caso español. En este contexto, es preciso resaltar la inexistencia de una adaptación del PGC90 a la problemática económico-financiera de un hotel. Es por ello que para el estudio de las normas y principios contables españoles que resultan de aplicación al sector hotelero debe acudir al marco legislativo general en materia contable, esto es, el PGC90 y las normas de desarrollo del mismo, tratando de adaptarlo a las peculiaridades de este tipo de entidades.

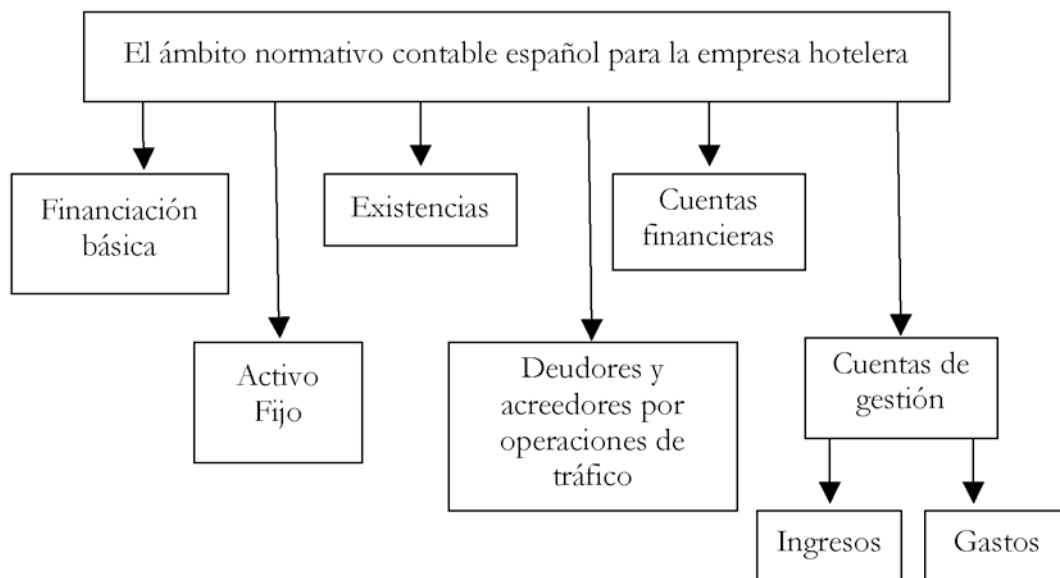
A pesar de la escasez de referencias específicas en el ámbito normativo-contable español, cabe resaltar algunos esfuerzos de adaptación del contenido del PGC90 al sector hotelero realizados desde el ámbito académico, tales como los de Aguayo (1997, 1999) y Vacas (1999).

Partiendo del análisis de los componentes activos y pasivos del patrimonio de un establecimiento hotelero, tanto desde una perspectiva estática (activos y pasivos), como dinámica (gastos e ingresos), el presente módulo se adentra en el estudio de algunas de las transacciones más peculiares que tienen lugar en los hoteles, planteando soluciones contables compatibles con el actual marco normativo contable.

OBJETIVOS

- Conocer el contexto normativo contable en España para el sector de alojamiento.
- Analizar los componentes activos y pasivos del patrimonio de un hotel desde una perspectiva estática y dinámica.
- Profundizar en las principales transacciones en las que puede verse implicado el hotel, planteando propuestas y soluciones contables compatibles con el marco normativo básico que resulta de aplicación al caso español.

ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS



EXPOSICIÓN DE LOS CONTENIDOS

1. LA FINANCIACIÓN BÁSICA DE LA EMPRESA HOTELERA

Módulo 5

Financiarse es obtener recursos para atender el normal desarrollo de las diversas actividades económicas llevadas a cabo por la empresa. La financiación de una empresa se compone de financiación propia y financiación ajena. Según lo indicado por Manzano y Porras (2002), la relación entre los recursos propios y ajenos en un hotel no tiene patrones comunes de comportamiento, ya que depende de factores diversos tales como la dimensión del establecimiento o su carácter familiar. No obstante, en línea con lo indicado por los autores anteriores, el exceso de endeudamiento a largo plazo suele ser uno de los principales problemas financieros de muchas de estas entidades, sobre todo en los primeros años de operación. Ello no resulta extraño si se considera la cuantiosa inversión inicial que exige la puesta en marcha de este tipo de empresas, especialmente en aquellos casos en los que se opte por modalidades de explotación propietarias.

A su vez, dentro de la financiación ajena pueden diferenciarse dos grupos, de una parte, la financiación ajena a largo plazo y, de otra, aquellas deudas que deberán ser devueltas a terceros en un plazo no superior al año o financiación ajena a corto plazo. Tanto la financiación propia como los fondos ajenos a largo plazo integran la financiación básica de la empresa o el también denominado pasivo permanente. En términos generales, la financiación básica de un hotel no difiere sustancialmente de la que puede encontrarse en cualquier otra unidad económica. En este sentido, considerando que parte de los componentes integrantes de esta masa patrimonial, como son las aportaciones de los socios o los beneficios retenidos por parte de la entidad en forma de reservas, ya han sido considerados en el curso precedente, nos detendremos a continuación en el estudio de la rúbrica de *Ingresos a distribuir en varios ejercicios* y en determinadas *Provisiones para riesgos y gastos*, por la incidencia y peculiaridades que estas partidas, integrantes de la financiación básica, pueden presentar en el caso del hotel.

Comenzado por la primera de ellas, cabe recordar que los ingresos son incrementos en el patrimonio neto, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos (exigibles), siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios. No obstante, es posible que la imputación a resultados de determinados ingresos contabilizados en el período en curso deba diferirse hasta el período siguiente por ser a éste al que corresponden realmente, encontrándonos por tanto ante el concepto de *Ingresos anticipados*.

Frente a ambas tipologías de ingresos (los que corresponden al período cuyo resultado se está calculando y los que deben ser considerados al final del mismo como ingresos anticipados), las cuentas de *Ingresos a distribuir en varios ejercicios* aluden a partidas que cumpliendo con la definición de ingreso y siendo susceptibles de medición fiable, no pueden ser reconocidas en la cuenta de resultados del período en el que surgen, por no cumplir con alguno de los siguientes principios contables: devengo, correlación de ingresos y gastos o prudencia¹. Se trata de cuentas incluidas en el subgrupo 13. *Ingresos a distribuir en varios ejercicios* del PGC90, formando parte de la *Financiación Básica* del hotel.

El estudio de la rúbrica de *Ingresos a distribuir en varios ejercicios* en el contexto hotelero nos lleva a considerar dos operaciones no contempladas hasta el momento y que merecen ser destacadas²:

- el reconocimiento contable de las subvenciones oficiales de capital recibidas por el hotel.
- el reconocimiento contable de la venta de derechos de aprovechamiento por turno realizada por el hotel.

Subvenciones oficiales de capital

Las subvenciones son transferencias, normalmente monetarias que pueden tener una doble procedencia, pública o privada, y deben ser aplicadas a una finalidad específica. Atendiendo a dicha finalidad existen, básicamente, dos tipos de subvenciones, esto es, subvenciones a la explotación (orientadas al ciclo de explotación de la unidad económica) y subvenciones de capital (destinadas a la adquisición, construcción o mejora de activos fijos). La norma de valoración 20 del PGC90 distingue entre subvenciones reintegrables y no reintegrables. Las primeras han de ser devueltas al organismo que las ha concedido en el plazo estipulado, por lo que tradicionalmente son consideradas auténticos préstamos sin interés. Las segundas se caracterizan porque no han de ser reembolsadas a la entidad que las ha otorgado.

En el ámbito turístico son frecuentes las subvenciones oficiales de capital no reintegrables a las empresas turísticas, sobre todo en el ámbito de determinadas actividades, como son las relacionadas con el turismo rural. En este sentido, aunque de acuerdo con el principio de prudencia en el momento inicial no existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones necesarias para la obtención de la subvención y el ingreso esté devengado, la subvención obtenida no se imputará a los resultados de un único período (el de su concesión), debido a que en el referido momento no

1 De acuerdo con lo establecido por Martínez (1997), estos ingresos “no deben confundirse con los ingresos anticipados o, en general, con los ajustes por periodificación; aunque se deben también a la aplicación de los criterios de reconocimiento de los ingresos, su proyección económica es distinta, ya que surgen del necesario ajuste al cierre del ejercicio de los desfases entre flujo financiero y económico y, por tanto, no están sujetos a incertidumbre y son de corto plazo”.

2 Junto a las partidas anteriores, también forman parte de los ingresos a distribuir en varios ejercicios las diferencias positivas de cambio no realizadas que se ponen de manifiesto al cierre del ejercicio con relación a los derechos de cobro y obligaciones de pago mantenidas por el hotel en moneda extranjera.

se cumple con el principio de correlación de ingresos y gastos. Al objeto de dar cumplimiento a este último principio, los ingresos por subvención deberán diferirse al objeto de correlacionarse en cada período con el gasto por amortización del activo adquirido con la citada subvención oficial de capital.

Ello conlleva el reconocimiento inicial de la subvención obtenida en una cuenta de ingresos a distribuir en varios ejercicios, más concretamente, en la cuenta 130. *Subvenciones oficiales de capital*. Al final de cada ejercicio, la parte de la subvención que sea proporcional a la depreciación experimentada por el activo fijo adquirido con la citada subvención se trasladará al resultado del período a través de una cuenta de ingreso (775. *Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio*).

Más concretamente:

a) A la aceptación de la subvención concedida:

	Administración Pública, deudora por subvenciones (4708)	
	a	
	Subvenciones oficiales de capital (130)	

b) En el momento del cobro de la subvención:

	Tesorería (57)	
	a	
	Administración Pública, deudora por Subvenciones (4708)	

c) Al final de cada ejercicio, por el progresivo traslado a resultados de la subvención obtenida, de forma proporcional a la depreciación experimentada por el activo fijo adquirido con la misma:

	Subvenciones oficiales de capital (130)	
	a	
	Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio (775)	

Ejemplo

El día 1 de enero del año 2005, el Hotel Arena, S.L. recibe una subvención oficial no reintegrable de 40.000,00 euros para la modernización del edificio sobre el que se asienta la actividad hotelera. Dicha mejora se amortizará linealmente sobre la base de una vida útil de 40 años y un valor residual nulo.

Se pide:

Contabilice todas las operaciones relacionadas con la citada subvención en el año 2005.

Solución propuesta

a) A la concesión de la subvención:

40.000,00	Administración Pública, deudor por subvenciones (4708)	
	a	
	Subvenciones oficiales de capital (130)	40.000,00

b) Al cobro de la subvención:

40.000,00	Banco c/c (572)	a	
		Administración Pública, deudor por subvenciones (4708)	40.000,00

c) Por la capitalización o activación³ de las obras de mejora al final del período:

40.000,00	Construcciones (221)	a	
		Banco (572)	40.000,00

d) Por la amortización de las construcciones a 31 de diciembre:

1.000,00	Amortización del Inmovilizado Material (682)		
	a		
	Amortización Acumulada de construcciones (2821)		1.000,00

e) Por el traspaso de la subvención al resultado del ejercicio a 31 de diciembre, proporcionalmente a la depreciación experimentada por el activo fijo adquirido con la misma:

1.000,00	Subvenciones oficiales de capital (130)		
	a		
	Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio (775)		1.000,00

³ La normativa contable española permite activar los costes de renovación, ampliación o mejora de activos fijos que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil.

En este contexto, debe observarse el efecto neto en la cuenta de pérdidas y ganancias, que recogerá como gasto la amortización de la construcción por valor de 1.000,00 euros y como ingreso el traspaso de la subvención aplicable a este período por valor de 1.000,00 euros.

Ingresos por venta de turnos de aprovechamiento

Un hotel puede combinar la explotación hotelera tradicional con la comercialización de unidades de alojamiento en régimen de tiempo compartido o *timesharing* (complejos de uso mixto). En términos generales, el tiempo compartido atribuye a su titular la posibilidad de disfrutar, con carácter exclusivo durante un número determinados de años, de una semana o turno de disfrute en una determinada unidad de alojamiento dotada del equipamiento necesario junto con una serie de servicios complementarios.

Si bien es cierto que hasta épocas recientes el tiempo compartido carecía de una regulación en la normativa española, esta situación cambia tras la aprobación de la *Ley 42/1998, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y otras normas tributarias*, que contiene una regulación expresa para este tipo de actividad en España. Sin ánimo de contemplar toda la casuística que rodea al fenómeno descrito, la ley opta por reconducir toda la diversidad existente hasta el momento a una única modalidad: la hotelera.

Siguiendo esta modalidad de configuración, el propietario/promotor turístico transmite a los sucesivos adquirentes, derechos de uso y disfrute sobre inmuebles vacacionales. Ello implica una vinculación permanente del citado propietario al régimen de tiempo compartido como garantía para la buena marcha de la operación, ya que no se produce por parte de éste la transmisión de la propiedad de los inmuebles destinados a aprovechamiento por turno a los sucesivos adquirentes de turnos. Una vez transcurrido el período estipulado en el acuerdo de cesión de uso⁴, el disfrute del inmueble vuelve al propietario/promotor sin ningún tipo de restricción.

Tal como puede apreciarse, los ingresos derivados de la venta de turnos de aprovechamiento por parte del propietario/promotor en el momento de la suscripción en firme del acuerdo cumplen con la definición de ingreso, puesto que recogen incrementos de neto que no proceden de operaciones con los propietarios, pero no se imputan íntegramente al resultado del período inicial por no cumplir alguno de los siguientes principios: prudencia, devengo o correlación de ingresos y gastos.

En este sentido, y aún considerando la inexistencia de incertidumbre acerca de la concreción futura del ingreso (prudencia), una vez suscrito en firme el acuerdo de cesión de derechos de aprovechamiento por turno, los ingresos asociados a dicha transmisión no se han devengado (exigen la puesta a disposición continuada en el tiempo de ese apartamento durante el período especificado en el contrato para que el adquirente lo use) y, además, no cumplen con el principio de correlación de ingresos y gastos (ya que los ingresos por la venta de turnos deberían correlacionarse con los costes necesarios para la obtención de los mismos, tales como la amortización del edificio, el mobiliario y resto de activo fijo en general⁵, que contenga la unidad de alojamiento cuyo uso se ha cedido).

4 De acuerdo con lo establecido en la Ley 42/1998, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y otras normas tributarias, la duración del régimen tiene un límite temporal mínimo de tres años y máximo de cincuenta años.

5 Cabe señalar que el coste derivado del mantenimiento y conservación de las unidades de alojamiento destinadas a tiempo compartido es satisfecho de forma separada por el adquirente.

Nos encontramos, por tanto, ante un ingreso a distribuir en varios ejercicios. En este sentido se pronuncia la mención incluida, a modo de mera recomendación, en la Introducción de la *Adaptación del Plan General de Contabilidad de 1990 a las Empresas Inmobiliarias*, cuando señala “se consideró la posibilidad de incluir los criterios relativos a la contabilización de lo que podrían llamarse comunidades temporales de aprovechamiento por turnos. A través de estas operaciones la propiedad de un edificio se grava con derechos de aprovechamiento sobre apartamentos o viviendas por un tiempo determinado. Los inmuebles afectados deberían contabilizarse en el inmovilizado y los ingresos obtenidos por la transmisión de estos derechos podrían considerarse como ingresos a distribuir en varios ejercicios que se imputarán a resultados del ejercicio a lo largo del plazo de vida de la correspondiente comunidad temporal”.

Por todo ello, los ingresos derivados de la venta de derechos de aprovechamiento por turno por parte del propietario/promotor se contabilizarán en el momento de la suscripción en firme del acuerdo en una cuenta expresamente habilitada en el subgrupo 13 que hemos denominado *13X. Ingresos diferidos procedentes de la venta de turnos de aprovechamiento*.

En virtud de lo anterior, la suscripción en firme del acuerdo de cesión de uso implicará para el promotor hotelero la siguiente anotación contable:

	Tesorería (57) a Ingresos diferidos procedentes de la venta de turnos de aprovechamiento (13X)	
--	---	--

Al final del ejercicio, por la imputación a resultados de los ingresos correspondientes, en función de la duración del acuerdo de cesión:

	Ingresos diferidos procedentes de la venta de turnos de aprovechamiento (13X) a Ingresos venta turnos de aprovechamiento (705X)	
--	---	--

Ejemplo

La empresa SELL, S.L., dedicada a la comercialización de inmuebles en régimen de aprovechamiento por turno, vende el 1 de enero de 2004 al Sr. Roig un derecho de disfrute sobre un apartamento vacacional durante 50 años en el complejo “Los Rosales”, que podrá ser ejercitado la semana 24 del año. El precio de adquisición del derecho asciende a 9.000,00 euros, siendo satisfecho íntegramente por el adquirente en el momento actual, instante en el que se produce la formalización en firme del citado acuerdo⁶.

⁶ Por simplicidad, en el ejemplo se obvia la referencia a las cuotas de mantenimiento del complejo y a las cuotas de intercambio que serán pactadas en el momento del acuerdo y satisfechas por ROIG periódicamente de manera adicional al acuerdo de cesión principal.

Se pide:

Contabilice las operaciones que correspondan al ejercicio 2004 en relación con la operación anterior.

Solución propuesta

En el momento de la suscripción en firme del acuerdo:

9.000,00	Tesorería (57)	
	a	
	Ingresos diferidos procedentes de la venta de turnos de aprovechamiento (13X)	9.000,00

Al final del período, por la parte de los ingresos diferidos que debe trasladarse al resultado del período, en función del período de duración del contrato:

180,00	Ingresos diferidos procedentes de la venta de turnos de aprovechamiento (13X)	
	a	
	Ingresos venta turnos de aprovechamiento (705X)	180,00



Provisiones medioambientales.

En el caso del hotel y como componente integrante de la financiación básica son frecuentes determinadas provisiones destinadas a cubrir ciertos riesgos y gastos.

La norma sexta de la *Resolución de 25 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales*, destinada, entre otros aspectos, a las provisiones de naturaleza medioambiental, las define como “los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán”.

De esta manera, si el hotel hubiera sido denunciado por vertidos de productos tóxicos, debería dotar una provisión por este motivo, realizando la estimación del importe correspondiente. A pesar de estar obligadas a realizar esta dotación e informar sobre ello en la memoria, lo cierto es que las empresas en general suelen evitar este tipo de reconocimiento contable, debido a la imagen negativa que supondría ofrecer esta información a los usuarios. Los datos medioambientales que sí pueden aparecer con suma facilidad en los estados contables son aquellos que se refieren a las actuaciones positivas de la empresa hacia el medioambiente, es decir, aquellos hechos económicos que suponen la prevención, reparación o minimización de daños medioambientales.

2. EL ACTIVO FIJO EN LA EMPRESA HOTELERA

El inmovilizado, activo fijo o no corriente comprende un conjunto de recursos de naturaleza diversa destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa. Se trata de elementos cuya finalidad no es la venta por lo que se espera que permanezcan en la empresa un período de tiempo superior al ejercicio económico. Dentro del activo fijo real pueden, a su vez, diferenciarse varias masas patrimoniales tales como el material, el inmaterial o el financiero. En el caso del hotel, el activo fijo es sin duda una de las rúbricas más importantes en términos cuantitativos sobre el total de activo, siendo las inversiones en activo fijo material las que adquieren mayor importancia relativa sobre el total de activo⁷. Así, a modo de ejemplo, el inmovilizado de las empresas canarias dedicadas a la hostelería representa en el período 2000-2002 porcentajes cercanos al 60% del total de activo, alcanzando la participación relativa del activo fijo material porcentajes cercanos al 50% del referido total a lo largo del citado período (Bona y Pérez, 2006).

Centrándonos en el inmovilizado material y sin ánimo de proporcionar una clasificación cerrada, sino una primera aproximación a la citada masa patrimonial, como componentes integrantes de la misma pueden destacarse las siguientes partidas:

Terrenos. Aquellos sobre los que se asienta el hotel. Incluyen, no sólo la superficie que comprende las edificaciones, sino también los espacios acotados y acondicionados para la práctica de deportes, jardines, terrazas, aparcamientos, y superficies de similares características que puedan encontrarse en el establecimiento.

Construcciones. Alude a todo tipo de edificios que pueden existir en un establecimiento hotelero. Además de la edificación hotelera, incorpora también cualquier construcción levantada sobre los solares mencionados en la categoría anterior, así como todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia y vayan unidos de forma duradera al establecimiento. No se incluyen dentro de esta categoría las instalaciones que no tienen ese carácter de permanencia, como puede ser la instalación de una alarma o de una cámara de vigilancia, las cuales podrían ser consideradas *Instalaciones especializadas*.

Mobiliario. Incluye todos aquellos elementos muebles localizados en las distintas dependencias del hotel, esto es, en las habitaciones, zonas comunes, zonas nobles, etc.

Elementos de ornamentación y decoración. Incluye aquellas inversiones de naturaleza tangible que sirven como elementos decorativos de las distintas superficies del establecimiento hotelero.

Maquinaria. Conjunto de máquinas localizadas en las distintas dependencias del hotel, que contribuyen a la prestación de las diferentes actividades que se atribuyen a este tipo de empresas.

Elementos de transporte. Incluye vehículos de cualquier clase.

Lencería. Incorpora las sábanas, mantelerías, y demás ropa auxiliar no incluida en otras categorías, necesaria para la adecuada prestación de los diferentes servicios ofertados por el establecimiento hotelero.

Uniformes del personal. Uniformes propiedad del hotel que son usados por el personal adscrito al mismo.

⁷ No obstante, debe precisarse la relevancia de considerar las diferentes modalidades de explotación que pueden ser adoptadas por un establecimiento hotelero (propiedad, arrendamiento, *management*, etc.) en los análisis relativos a la rentabilidad sectorial ya que los activos fijos figurarán generalmente en el balance de la empresa propietaria.

Cristalería, vajilla, loza y asimilados. Comprende elementos de cristal como vasos, jarras, así como platos, fuentes, y similares, utilizados por el establecimiento hotelero para la adecuada prestación del servicio de alimentación y bebidas en sus diferentes modalidades: restaurante, bar, cafetería, *room-service*, etc.

Instalaciones técnicas. Comprende las unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo: instalaciones eléctricas, sanitarias, contra incendios, climatización, comunicaciones, etc., que aún siendo separables por naturaleza, están ligadas de forma definitiva para su funcionamiento y sometidas al mismo ritmo de amortización.

Equipos informáticos. Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

Otro inmovilizado material. Cualquier elemento integrante del activo fijo material no incluido en las categorías anteriores.

Al igual que en el caso de cualquier otra empresa, en el hotel todos los activos anteriores, a excepción de los terrenos, se mostrarán en el balance en términos netos, esto es, minorados por el importe de las amortizaciones acumuladas y cualquier corrección valorativa que pueda resultar de aplicación. A este respecto, es importante precisar que aquellos elementos que sigan un ritmo de amortización diferente a la edificación hotelera (p.e.: ascensores, calderas, instalaciones de calefacción y aire acondicionado) deberán contabilizarse de modo separado al objeto de captar adecuadamente su pérdida de valor.

Dos aspectos merecen ser destacados en el caso del hotel con relación al activo fijo material, de una parte, la adscripción contable del equipo de servicio específico del mismo como la lencería, vajilla, cristalería, cubertería, uniformes del personal y asimilados y, de otra, el modo de proceder a la captación contable de la pérdida de valor asociada a este tipo de elementos, en el caso de que se opte por su adscripción contable al activo fijo material.

Con relación al primer aspecto, Aguayo (1997, 1999) propone la adscripción de este tipo de equipo de servicio al activo fijo material, separando, además, en subcuentas diferentes, el equipo de servicio que se mantienen en uso y aquél que se reserva en espera de ser incorporado al proceso productivo⁸. Por su parte, Vacas (1999) propone para este tipo de elementos con período de utilización superior al año dos alternativas de adscripción contable:

- Registrar como inmovilizado tanto la dotación inicial de este equipo como las sucesivas renovaciones.
- Contabilizar la dotación de este tipo de elementos en el activo por un valor fijo y considerar las renovaciones periódicas como gasto del ejercicio. Esta forma de proceder respondería a las características especiales de este tipo de elementos, como son su constante renovación y su valor global escasamente significativo para la empresa.

En este sentido, consideramos que la adscripción de este tipo de equipo de servicio a la estructura permanente del hotel parece adecuada, ya que además de tratarse de elementos que sirven de

8 En línea con lo indicado por este autor, la pérdida de valor de estos elementos integrantes del activo fijo material se asocia a su uso más que al paso del tiempo y por ello se separan los saldos en uso de aquellos otros que se mantienen en reserva.

apoyo al ciclo de explotación hotelero, generalmente, su período de permanencia en la empresa excede al ejercicio económico, contribuyendo, además a la generación de beneficios económicos futuros.

Por su parte, con relación al segundo aspecto, esto es, la captación contable de la pérdida de valor de carácter irreversible y sistemática asociada a este tipo de elementos, pueden plantearse diferentes alternativas:

- Su amortización sistemática en función de su vida útil.
- En línea con lo establecido por Aguayo (1997, 1999), considerando las características especiales de este tipo de elementos tales como su rápida renovación y la dificultad que conlleva la determinación de la antigüedad de las piezas existentes en un momento determinado, por facilidad operativa y porque puede responder más correctamente a la pérdida de valor sufrida por este tipo de elementos, dicho autor sugiere utilizar para la captación contable de la pérdida de valor asociada a este tipo de elementos, un tratamiento asimilado al previsto en la normativa contable española para los utensilios y herramientas cuyo período de utilización sea superior a un año (Norma de elaboración 3.d. del PGC90)”.

De este modo, se recomienda para este tipo de elementos con período previsto de utilización superior al año y, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico. En este caso, las adquisiciones del ejercicio se cargarán en una cuenta de inmovilizado material, regularizándose al final del período, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

Así, al final del ejercicio y por el importe de la pérdida de valor asociada a este tipo de elementos (determinada por recuento físico) se efectuará la siguiente anotación contable:



	Otras pérdidas de gestión corriente ⁹ (659)	
	a	
	Ustillaje ¹⁰ (224)	

Tal como se desprende de lo señalado en párrafos precedentes, el tratamiento contable del equipo de servicio específico del hotel y de su pérdida de valor asociada es, sin duda, un aspecto no unificado en la contabilidad de los hoteles, ya que como se ha analizado, existen diferentes opciones tanto para su adscripción contable como para la captación contable de su pérdida de valor, si bien parece adecuada su consideración como activo fijo, procediéndose a la captación contable de su pérdida de valor siguiendo el procedimiento previsto en el PGC90 para el utillaje con período de utilización superior al año. A pesar de ello, algunos hoteles siguen tratando estas partidas como existencias debido a su rápida renovación y a la simplicidad operativa que supone su consideración como tal. Incluso existen establecimientos que optan por no inventariar este tipo de elementos contabilizando las adquisiciones directamente como un gasto del ejercicio.

9 Podría habilitarse una subcuenta específica dentro de ésta para reconocer contablemente este tipo de pérdidas de valor.

10 Podría desglosarse esta cuenta en tantas subcuentas como equipo de servicio posea el hotel (lencería, vajilla, cristalería, cubertería, etc.).

Ejemplo

El Hotel Arena S.L. ha adquirido el 1 de enero de 2004, 50 juegos de sábanas para las habitaciones. El precio de adquisición de cada juego de sábanas asciende a 15,00 euros. El hotel opta por la captación de la pérdida de valor asociada a este tipo de elementos siguiendo el procedimiento de regularización por recuento físico al cierre del ejercicio. Las existencias iniciales de juegos de sábanas en el hotel ascienden a 3.000, euros correspondientes a 300 juegos de sábanas, todas ellas adquiridas al mismo precio. Sabiendo que al finalizar el año 2004, el recuento físico indica que en este momento existen 280 sábanas antiguas y 45 sábanas de la nueva remesa.

Se pide:

Contabilizar la adquisición anterior y la pérdida de valor asociada a los juegos de sábanas al final del ejercicio.

Solución propuesta

Por la adquisición de los juegos de sábanas nuevas:

750,00	Lencería (2240)	a	Caja, euros (572)	750,00
--------	-----------------	---	-------------------	--------

Al final del año 2004, por la regularización anual en función del inventario practicado:

275,00	Otras pérdidas de gestión corriente (659)	a	Lencería (2240)	275,00
--------	---	---	-----------------	--------

Ejemplo

A continuación, se muestra un extracto obtenido de la memoria anual real de un hotel, relacionado con un cambio de criterio en la adscripción de las partidas integrantes del equipo de servicio específico de este tipo de empresa:

Memoria Empresa Playa. Inmovilizado
<i>A final del ejercicio 2004 el material de reposición del hotel ha sido valorado por un importe fijo de 100.000 euros y se ha registrado como inmovilizado material en el apartado de "Otro inmovilizado". Dicho inmovilizado no se amortiza y las sucesivas renovaciones se imputan directamente a gastos.</i>
<i>Bajo el epígrafe de material de reposición se recogía en 2003, entre otros, las existencias de lencería, vajilla, cristalería, cubertería y uniformes. A partir del ejercicio 2004 el material de reposición del hotel se registra como "otro inmovilizado material".</i>

Junto al activo fijo material, la importancia relativa de las inversiones financieras permanentes o activo fijo financiero del hotel sobre el inmovilizado total varía dependiendo de la dimensión del

establecimiento. Así, mientras en hoteles de reducida dimensión dicha partida no es relevante en términos cuantitativos, en el caso de cadenas hoteleras y hoteles de mayor dimensión las inversiones financieras de carácter permanente adquieren mayor protagonismo.

Finalmente, con relación a la masa patrimonial de activo fijo inmaterial o intangible, cabe señalar la ausencia de peculiaridades destacadas en el caso del hotel en comparación con otro tipo de empresas. Junto a las *Aplicaciones Informáticas* o los *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero* derivados de ciertos activos adquiridos en régimen de *leasing*, cabe destacar, no obstante, determinadas especificidades derivadas de las cantidades satisfechas en el caso de que el hotel se explote en régimen de franquicia (cánones de franquicia), así como las cuantías pagadas a determinados organismos públicos al objeto de obtener licencias para permisos de venta de bebidas alcohólicas o la instauración de terrazas en suelo público.

3. LAS EXISTENCIAS EN LA EMPRESA HOTELERA

Las Existencias representan activos de la unidad económica que se espera vender, consumir o realizar en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio, dentro de su ciclo normal de explotación. Aunque los hoteles desempeñan su labor dentro del sector servicios, lo cierto es que para el adecuado desarrollo de sus diferentes actividades se ven obligados a la adquisición de un conjunto de aprovisionamientos, cuyo control resulta en numerosas ocasiones ciertamente complejo. Nos encontramos, por tanto, ante una empresa de servicios en la que las existencias ocupan un papel destacado, siendo su adecuado control y gestión un aspecto de vital importancia para el éxito de su actividad.

Generalmente, un hotel posee diferentes almacenes; así, por ejemplo, los géneros alimenticios perecederos se almacenan en cámaras frigoríficas ubicadas en cocina puesto que requieren de condiciones especiales de mantenimiento y conservación, mientras que el resto de elementos se almacenan en el economato o almacén central del hotel, aunque en dependencias físicas separadas dentro de éste.

Sin ánimo de proporcionar una clasificación cerrada, en el caso de hotel podrían diferenciarse, dentro de la partida Existencias, las siguientes categorías:

Materias primas

Su destino es sufrir un mayor o menor grado de transformación en el proceso productivo hotelero al objeto de ser ofrecidas al cliente convenientemente elaboradas y presentadas, en los distintos puntos de venta que el hotel ofrece a sus clientes (Aranda, 1998). Tradicionalmente, y siguiendo al autor anterior, las materias primas de un hotel pueden ser agrupadas en tres grandes categorías:

- a) *Alimentos no perecederos*. Son almacenables y permanecen en el economato en cantidades variables para ser servidos a los distintos departamentos del hotel cuando éstos los soliciten (conservas, salazones, etc.).
- b) *Alimentos perecederos*. Pueden pasar por el economato para comprobar su peso y calidad. Entran directamente en la cocina y se almacenan en cámaras frigoríficas, ya que requieren de condiciones especiales de mantenimiento y conservación. Generalmente, son consumidos el mismo día de su llegada o en días inmediatamente posteriores al mismo (carne, pescado, bollería, etc.).

- c) *Bebidas*. Se almacenan en el economato y se sirven bajo petición a los diferentes departamentos (zumos, alcoholes, etc.).

Mercaderías

Elementos adquiridos para ser vendidos sin transformación por parte del hotel. Este tipo de elementos cobra especial importancia en los casos en los que el hotel explote por sí mismo la galería comercial. Como ejemplos pueden citarse la venta de joyas, prensa, perfumes, etc.

Otros aprovisionamientos

Existencias de artículos varios, entre los que cabe destacar:

- *Artículos de acogida o amenities*. Artículos de bienvenida que se ponen a disposición de los clientes en la habitación, tales como gorros de ducha, peines, jabones, etc.
- *Material de limpieza*. Elementos utilizados para la limpieza y acondicionamiento de las estancias del establecimiento hotelero, tales como jabones, detergentes, algicidas, fungicidas, etc.
- *Materiales de reparación*. Materiales usados por el departamento de servicio técnico y mantenimiento, tales como bombillas, estaño para soldaduras, etc.
- *Material de papelería y asimilados*. Este apartado recoge todo tipo de elementos consumibles de escritorio tales como folios, lápices, bolígrafos, papel de impresora, etc.
- *Otros*. Dentro de ellos cabría citar elementos diversos tales como los productos energéticos almacenables (gasóleo y el propano), material de jardinería (semillas, abonos y demás elementos consumibles propios del departamento de jardinería), material publicitario (folletos, planos y demás artículos autopromocionales sobre los distintos productos y servicios ofertados por el establecimiento) o uniformes del personal adquiridos para entregar en propiedad a los trabajadores, etc.

Como en cualquier otra empresa, en el hotel, el proceso de compra se inicia con la orden de compra dirigida por el responsable del departamento de compras al proveedor, cuando el stock de seguridad de un determinado aprovisionamiento disminuye por debajo del mínimo requerido. Cuando la mercancía solicitada llega al hotel, se comprueban cantidades, peso y calidades, procediéndose a la firma del albarán de compra del proveedor en caso de conformidad.

Cada entrada de mercancías en el economato debe trasladarse a la ficha de almacén¹¹, a la columna de entradas. El soporte documental de dicha anotación en la ficha de almacén es el albarán de compra del proveedor. La mercancía recibida se almacena en los lugares adecuados, en función del tipo de aprovisionamiento de que se trate (cámaras frigoríficas o economato). Posteriormente, cuando se efectúen al economato, por parte de los responsables de los diferentes departamentos, los pedidos correspondientes, se deberá cumplimentar por parte de éstos un documento interno denominado hoja o vale pedido¹². Así, cada vez que se produzca la salida de un aprovisionamiento

11 Para una mejor comprensión, se recomienda el repaso de la problemática de existencias y la ficha de almacén de la asignatura Contabilidad.

12 Un funcionamiento similar al del economato se puede advertir en cocina para el caso de los géneros alimenticios perecederos. Así, el *relevé* es un documento elaborado en la cocina en el que se especifican las existencias iniciales, las entradas, las existencias finales y los consumos de la materia prima. El coste que figura en el *relevé* se comparará con el presupuestado (determinado a través del escandallo del plato), al objeto de posibilitar el análisis de desviaciones.

to del economato, dicha salida se anotará en la columna de salidas de la ficha de almacén¹³, siendo el vale pedido el soporte documental de la citada salida de almacén.

Para el adecuado conocimiento de la existencia al final del período se agregaran a las existencias iniciales las entradas al almacén y se restará cualquier salida¹⁴. No obstante, con la finalidad de determinar adecuadamente el valor de la existencia final, los datos obtenidos de la ficha de almacén han de complementarse con la realización de inventarios físicos periódicos, captando así, posibles mermas, deterioros, etc. A este respecto, cabe señalar que resultan de aplicación cualquiera de los métodos de ordenación de salidas del almacén analizado en el curso precedente tales como el FIFO (*first in, first out*), LIFO¹⁵ (*last in, first out*), o la utilización de precios medios.

Debe recordarse que las cuentas de existencias funcionan en el actual PGC 90 por el procedimiento del desdoblamiento incompleto o inventario periódico que consiste básicamente en el uso de tres clases de cuentas:

- Cuentas de compras para registrar las compras a precio de adquisición.
- Cuentas de ventas, para contabilizar las ventas a precio de venta.
- Cuentas de existencias, que sólo funcionan al principio y al final del período para inscribir las existencias iniciales y finales, respectivamente.

De acuerdo con lo indicado por Aranda (1998) en el proceso contable de las compras de materias primas pueden distinguirse tres subprocesos:

- a) Entrada de materias primas en el hotel acompañadas del correspondiente albarán.
- b) Momento en el que se verifica y da el visto bueno a las facturas presentadas por los proveedores.
- c) Momento de hacer efectiva la deuda contraída a cada proveedor.



Las anotaciones contables que corresponden a cada una de las fases anteriores son las que se indican a continuación:

- a) Entrada de las mercancías en almacén con su correspondiente albarán de compra:

	Compra de materias primas (601) a Proveedores, facturas pendientes de recibir o formalizar (4009)	
--	---	--

13 Ello sin perjuicio del traspaso de tales salidas a otros registros auxiliares, al objeto de controlar el destino de tales consumos.

14 Al objeto de su correcta determinación, deberán considerarse, cuando resulte procedente, las existencias que se mantienen en los almacenes periféricos del hotel.

15 Debe indicarse que en el borrador del nuevo Plan General de Contabilidad publicado en 2007 no se admite la ordenación de salidas de almacén siguiendo el LIFO.

b) Facturas conformadas

	Proveedores, facturas pendientes de recibir o formalizar (4009)	
	a	
	Proveedores, euros (4000)	

c) Pago a proveedores

	Proveedores, euros (4000)	
	a	
	Tesorería (57)	

4. DEUDORES Y ACREEDORES POR OPERACIONES DE TRÁFICO EN LA EMPRESA HOTELERA

En el desarrollo de las operaciones propias de una empresa, pueden surgir derechos de cobro y obligaciones de pago documentadas de modo diverso. Las operaciones de tráfico incorporan aquellas actividades realizadas por la empresa de forma habitual o periódica. Incluye tanto actividades de tráfico llevadas a cabo en cumplimiento de su actividad principal, como cualesquiera otras realizadas de forma accesoria o complementaria de la anterior, siempre y cuando se produzcan de forma periódica y habitual y no sean el resultado de actividades de carácter financiero.

En el caso de los hoteles canarios, dentro del activo circulante son las rúbricas de deudores y tesorería las que ostentan mayor peso relativo sobre el total de activo no corriente o activo circulante, situándose la primera en porcentajes ligeramente superiores al 10% del total de activo en el período 2000-2002 (Bona y Pérez, 2006). Lógicamente, el apartado de *Deudores* adquirirá mayor protagonismo relativo sobre el total de activo en el caso de aquellos establecimientos que trabajan fundamentalmente con agencias de viajes u operadores turísticos ya que en estos casos el pago suele quedar aplazado a la salida del cliente.

Con relación a los derechos de cobro por operaciones de tráfico, es preciso señalar que una de las peculiaridades que presentan estas cuentas en el caso del hotel es su gran diversidad. Comenzando por las cuentas de clientes, cabe resaltar que un hotel tiene distintos tipos de clientes, cada uno de ellos con características diferenciadas tanto en cuanto al canal empleado para llegar al establecimiento (sin reserva, con reserva propia, a través de una agencia de viajes u operadores turísticos, centrales de reservas, etc.), como en cuanto a la forma de efectuar el pago (al contado, a crédito, etc.).

Sin ánimo de ofrecer una clasificación cerrada y siguiendo a Manzano y Porras (2002) entre los diferentes tipos de clientes que pueden concurrir en un hotel, cabe destacar:

- Los clientes individuales
- Las agencias de viajes
- Los operadores turísticos
- Las empresas

De acuerdo con lo establecido por los autores anteriores, las características de cada tipología pueden ser concretadas en:

1. Los clientes individuales suelen pagar al contado, bien en efectivo o mediante tarjeta de crédito en el momento de abandonar el hotel. La contabilidad del hotel está organizada de tal manera que cualquier consumo que el cliente efectúe en un departamento se refleja automáticamente en su cuenta al objeto de proceder a su adecuada facturación.
2. Las agencias de viajes facilitan al hotel viajeros, bien de forma individual o colectiva. El hotel abrirá una cuenta a cada agencia con la que trabaje, ello sin perjuicio de abrir adicionalmente una cuenta a cada huésped alojado para anotar los posibles consumos extras no contratados previamente con la agencia, que el cliente realice durante su estancia. El cliente que llega al hotel a través de agencia de viajes suele hacerlo con un bono o *voucher* que cubre la prestación de determinados servicios. Estos bonos se entregarán al hotel y sirven de base para la facturación a la agencia. El pago de este tipo de cliente es aplazado en función de los plazos previamente convenidos y puede negociarse el giro de efectos.
3. Los operadores turísticos presentan una operatoria asimilada a la de las agencias de viajes si bien normalmente contratan sobre la base de grandes cupos o contingentes¹⁶, razón por la cual obtienen del establecimiento hotelero condiciones muy ventajosas. Al igual que en el caso de la agencia de viajes, el pago suele quedar aplazado.
4. Las empresas suelen tener cuentas abiertas en los hoteles donde habitualmente se alojan algunos de sus empleados, el pago en este caso suele quedar aplazado.

Tal como se ha indicado anteriormente, cuando el cliente llega al hotel a través de una agencia de viajes u operador turístico lo hace con un bono o *voucher*. En términos generales y según González (1997) el bono o *voucher* es un documento de carácter informativo emitido por las agencias de viajes contra un proveedor, en el que se solicita por parte de ésta la prestación de determinados servicios, responsabilizándose la agencia frente al prestador turístico del pago de los mismos.

Generalmente, el bono está compuesto de original y al menos tres copias con los siguientes usos:

1. Original; se entrega al cliente para que éste lo entregue al proveedor del servicio.
2. Primera copia; se envía al proveedor como reconfirmación de la reserva.
3. Segunda copia; se archiva junto con el expediente en la agencia.
4. Tercera copia; se le entrega al cliente como comprobante de su reserva.

¹⁶ El contrato de reserva de plazas de alojamiento en régimen de contingente constituye la fórmula más generalizada de cooperación turística interempresarial entre los establecimientos hoteleros y los intermediarios de viajes, pudiendo definirse como un acuerdo entre el titular de una agencia de viajes actuando en nombre y por cuenta propia o en representación de otra agencia nacional o extranjera, y una empresa de alojamiento turístico (individual o perteneciente a una cadena o grupo de empresas), en virtud del cual éste pone a disposición de aquél durante un determinado período de tiempo (generalmente coincidente con la temporada turística), un número determinado de plazas o unidades de alojamiento (denominado contingente o cupo), con los servicios correspondientes para su ocupación de forma sucesiva por los clientes de la agencia (de cualquier procedencia o provenientes de determinados países), según la distribución, precios y condiciones establecidas en las cláusulas del contrato (Martínez, 1995).

No obstante, de acuerdo con lo indicado por la autora anterior, existen diferentes tipos de bonos:

1. Bono de servicios: En él se informa al hotel de los servicios contratados y de cuyo pago se responsabiliza la agencia de viajes. La agencia cubre únicamente los servicios claramente especificados en el bono.
2. Bono depósito: Cubre la prestación de servicios hasta el límite o cuantía especificada en el bono. En el caso de que una vez prestado el servicio, el importe de los mismos sea superior a la cantidad especificada en el bono, el cliente deberá pagar la diferencia directamente al hotel. Por el contrario, si el importe es inferior a la cantidad depositada, el cliente tendrá derecho a que la agencia de viajes le reembolse la diferencia a su favor.
3. Bono *full credit*: Cubre todos los servicios solicitados por el cliente. Es decir, cualquier gasto que efectúe el cliente durante la prestación del servicio reservado será cubierto por la agencia de viajes emisora del bono. Al ser un bono según el cual el importe de los servicios prestados se cobrará por parte de la agencia después de la prestación de los mismos es importante considerar si el cliente está respaldado por una línea de crédito.
4. Bono de presentación o bono reserva: Este bono no tiene valor contable, pero sí valor informativo. Se usa para aquellas reservas en las que el hotel no admite el pago de los servicios solicitados por el cliente a posteriori por parte de la agencia. La agencia de viajes no asume responsabilidades de pago frente al hotel, ya que es el cliente finalmente alojado quien pagará directamente la prestación al establecimiento hotelero.

En función de la diversidad analizada, las prestaciones dispensadas a clientes pueden ocasionar diferentes anotaciones contables, en función del tipo de bono con el que éste acude al establecimiento. Por ejemplo:

1. Por las prestaciones proporcionadas a un cliente que llega al hotel con un bono servicio que cubre el servicio de alojamiento, al que, además, se prestan servicios extras:

Consumos Extras	Tesorería (57)	
Consum. Neto Bono	Clientes, agencias de viajes (430X)	
Comisión agencia ¹⁷	Servicios de profesionales independientes, agencias (623X)	
	a	
	Ingresos por prestación de servicios (70X)	Ingresos brutos ¹⁸

¹⁷ Lógicamente, el importe de la comisión se calculará sobre el total de prestaciones a cargo de la agencia.

¹⁸ A este respecto cabe señalar que los ingresos figurarán en términos brutos, figurando las comisiones de agencia en cuentas del subgrupo 62. *Servicios exteriores*.

2. Por las prestaciones proporcionadas a un cliente que llega al hotel con un bono depósito, al que además se prestan servicios extras:

Exceso depósito Depós. Neto Bono Comisión agencia	Tesorería (57) Clientes, agencias de viajes (430X) Servicios de profesionales independientes, agencias (623X) a Ingresos por prestación de servicios (70X)	Ingresos brutos
---	--	--------------------

3. Por las prestaciones proporcionadas a un cliente que llega al hotel con un bono *full credit*:

Neto prestaciones Comisión agencia	Clientes, agencias de viajes (430X) Servicios de profesionales independientes, agencias (623X) a Ingresos por prestación de servicios (70X)	Ingresos brutos
---------------------------------------	--	--------------------

Junto a las cuentas de clientes, las cuentas de deudores en el hotel representan derechos de cobro derivadas de actividades del tráfico accesorias o complementarias de la actividad o actividades principales. Entre estas últimas podrían citarse, los derechos de cobro derivados de actividades de arrendamiento e intermediación, tales como los procedentes de comisiones de máquinas expendedoras o los derivados del arrendamiento de equipamiento y dependencias diversas del hotel.

Junto a los derechos de cobro por operaciones de tráfico, las cuentas de obligaciones de pago por operaciones de tráfico incluyen, en el caso del hotel, deudas con suministradores de materias primas, mercaderías y otros aprovisionamientos (partidas que ya han sido consideradas en el epígrafe dedicado a las existencias), así como las deudas por adquisición de servicios que formando parte del proceso de producción propio se encargan a otras empresas. Tales gastos de naturaleza diversa (lavandería, *catering*, etc.) figuran recogidos en la cuenta 607. *Trabajos realizados por otras empresas* o en las subcuentas en las que ésta se desarrolle y las deudas correspondientes se recogen en cuentas del subgrupo 40. *Proveedores*.

Por su parte, las deudas con acreedores representan obligaciones de pago por la adquisición de cualquier servicio exterior (con la excepción de los que forman parte del proceso de producción propio) incluido en el subgrupo 62. *Servicios exteriores*, tales como arrendamientos, publicidad, suministros, etc.

Una mención especial merece en el caso del hotel, el reconocimiento contable de las situaciones de sobrecontratación, reguladas en el contexto canario a través de Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias que contiene el texto que se reproduce a continuación.

Artículo 37 Ley 7/1995, de 6 de abril. Sobrecontratación

1. *Las empresas alojativas serán responsables frente a sus usuarios y ante la Administración, de las situaciones de sobrecontratación, creadas por el exceso de reservas que no pueda ser atendido.*
2. *En caso de sobrecontratación la empresa está obligada al alojamiento del usuario que la sufre en otro establecimiento de la misma zona y de categoría como mínimo igual a la ofertada, sufragando los gastos de traslado hasta el establecimiento que definitivamente lo aloje.*
3. *De no ser posible alojar al usuario en las condiciones establecidas en el número anterior, la empresa deberá alojarlo en cualquier otro, indemnizándolo por todos los daños que se ocasionen, incluido el sufrido por pérdida de vacaciones, en su caso.*

En virtud de lo establecido anteriormente, la responsabilidad de la correcta prestación de los servicios confirmados recae, en última instancia, en el establecimiento causante de la situación de sobrecontratación. En este sentido, siguiendo a Aguayo (1997, 1999) ante estos supuestos, cuando se efectúe la prestación del servicio al cliente final, el hotel que aceptó la reserva deberá contabilizar el ingreso por la prestación de los servicios acordados en las cuentas correspondientes del subgrupo 70, dependiendo de la naturaleza de la prestación. Simultáneamente, en línea con lo establecido por el autor anterior, dicho establecimiento deberá reconocer contablemente el gasto por la adquisición de los servicios que, formando parte del proceso de producción propia, se han encargado a otros establecimientos debido a una situación de sobrecontratación. Para ello podrá utilizarse la cuenta 607. *Trabajos realizados por otras empresas*, o bien habilitar una subcuenta específica creada al efecto dentro de esta.

De otra parte, el hotel que recibe procedente de otro establecimiento un cliente por una situación de sobrecontratación deberá contabilizar los ingresos por ventas de los servicios prestados, en función de su naturaleza, y un derecho de cobro con el hotel causante de la situación de sobrecontratación. Ello conlleva la necesidad de habilitar en el subgrupo 43. *Clientes*, una cuenta que recoja derechos de cobro con otros establecimientos que surgen ante situaciones de sobrecontratación (Aguayo, 1997, 1999).

Ejemplo

El hotel de cuatro estrellas Arena, S.L. ha aceptado una reserva a un cliente que llega con un bono normal de servicio por valor de 400 euros que cubre exclusivamente el servicio de alojamiento. En el momento de llegada del cliente, el hotel tiene un 100% de ocupación, razón por la que se desvía a este cliente al hotel Playa, S.L., establecimiento de la misma categoría y un nivel de servicio similar al del hotel origen, que en su día cobrará el mismo importe por la prestación del servicio.

Se pide:

Contabilice la operación anterior tanto en el libro diario del Hotel Arena como en el del hotel Playa. Por simplicidad, no se consideran las comisiones de la agencia de viajes.

Solución propuesta*Libro diario del Hotel Arena, S.L.:*

– A la prestación del servicio:

400,00	Clientes, agencias de viajes (430X) a Ingresos por prestación de servicios, alojamiento (70X)	400,00
--------	--	--------

400,00	Trabajos realizados por otras empresas, alojamiento (607X) a Proveedores, Hotel Playa (400X)	400,00
--------	---	--------

Libro diario del Hotel Playa

400,00	Clientes, Hotel Playa (430X) a Ingresos por prestación de servicios, alojamiento (70X)	400,00
--------	---	--------


 Módulo 5
Ejemplo

A continuación, se muestra un extracto de la memoria real de un hotel, relativo al apartado de deudores. Tal como puede apreciarse en el mismo, se incluye el concepto *mano corriente*¹⁹, al objeto de mostrar los ingresos por prestaciones diversas a clientes, pendientes de facturar por parte del hotel por corresponder a huéspedes que permanecen alojados (tales derechos de cobro procedentes de ingresos devengados al cierre del ejercicio, se contabilizarán en la cuenta 4309. *Clientes, facturas pendientes de formalizar*, o en sus subcuentas de desarrollo, en función de la tipología del cliente).

¹⁹ En términos generales, alude a determinadas funciones llevadas a cabo en recepción relacionadas con cargos y abonos en las cuentas de clientes y con la emisión de facturas.

Memoria Empresa Playa. Deudores

El saldo de deudores se desglosa como sigue:

- *Clientes.*
- *Mano corriente.*

Bajo el epígrafe de mano corriente se muestra el importe de los servicios devengados pendientes de facturar por los conceptos de alojamiento, pensión y extras de los clientes del hotel.

5. LAS CUENTAS FINANCIERAS EN LA EMPRESA HOTELERA

Recogen las cuentas de disponible o saldos mantenidos en cuentas corrientes bancarias o cuentas de ahorro a la vista, es decir, aquellos que presentan disponibilidad inmediata. Junto a las partidas que integran el disponible, las cuentas financieras incluyen también deudas y créditos por operaciones ajenas al tráfico con vencimiento no superior al año. Este tipo de partidas no ofrecen grandes peculiaridades en el caso del hotel, salvo las asociadas a la mayor dificultad en el control del disponible, debido a la existencia de diferentes puntos de venta en comparación con otro tipo de empresas, así como por la necesidad de mantener determinados saldos en moneda extranjera, con la finalidad de atender los requerimientos ocasionados por el cambio de divisa, por lo que son frecuentes las diferencias de cambio por oscilaciones de la divisa al cierre que ocasionan gastos e ingresos que se imputarán al resultado del período en el que surgen como un ingreso o gasto de naturaleza financiera.



6. LAS CUENTAS DE GESTIÓN EN LA EMPRESA HOTELERA

Los ingresos de la explotación hotelera

El resultado de la empresa se configura por la contraposición de los ingresos y gastos correspondientes al período. Con relación a los primeros y en el caso del hotel, cabe destacar su heterogeneidad, ya que un hotel presta a clientes diferentes tipos de servicios y vende a éstos diferentes tipos de mercaderías (galería comercial explotada directamente por el hotel), generando, por tanto, una gran variedad de ingresos mediante el desarrollo de las funciones que le son propias.

Entre los ingresos del tráfico principales más habituales de un hotel cabe destacar (AECA, 2005):

INGRESOS DEL TRÁFICO PRINCIPALES EN EL HOTEL	
- Ingreso por venta de habitaciones.	- Ingreso de tiendas.
- Ingreso por televisión interactiva.	- Ingreso de <i>parking</i> .
- Ingreso por alquiler de caja fuertes.	- Ingreso de lavandería.
- Ingreso por comida.	- Ingreso de pista de tenis, <i>fitness</i> , etc.
- Ingresos por bebidas.	- Ingreso de alquiler de salas.
- Ingreso por telecomunicaciones.	- Otros ingresos operativos.

En este sentido, algunos de los conceptos identificados anteriormente son susceptibles de ser desglosados en categorías de orden inferior, en función de las diferentes modalidades de prestación que pudieran existir para algunos de ellos. Así, por ejemplo, los ingresos por comida pueden subdividirse en ingresos por desayunos, media pensión, pensión completa, restaurantes, cafeterías, etc.

Un aspecto interesante que se suscita en relación con los ingresos de explotación generados por el hotel es el relativo al momento en el que debe procederse a su reconocimiento contable. En este sentido, en línea con lo establecido por Vacas (1999) en la contabilización de los ingresos procedentes de la prestación de servicios hoteleros se suelen identificar los siguientes criterios²⁰:

- Reconocerlos gradualmente a medida que se van prestando éstos, con independencia de si han sido o no facturados.
- Reconocerlos cuando se ha concluido el servicio en su totalidad y el cliente abandona el hotel, es decir, cuando los servicios se han facturado.

Junto a los derechos de cobro por operaciones de tráfico principales, el hotel obtiene ingresos de otro tipo de actividades que, aunque se incluyen también dentro del tráfico, tienen carácter de accesorio o complementario en relación con la actividad principal del establecimiento. A este respecto, cabe citar los ingresos derivados de actividades de intermediación (comisiones de máquinas expendedoras, venta de excursiones, etc.) o los ingresos derivados de la cesión en régimen de arrendamiento de los diferentes espacios físicos o del equipamiento propiedad del hotel, siempre y cuando no tengan origen en operaciones de tráfico de carácter principal.

Los gastos de explotación hotelera

Los gastos de la explotación en los que incurre un hotel no difieren de modo significativo de los que pueden encontrarse en otro tipo de empresas. En este sentido y, en línea con lo señalado por la AECA (2005), cabe citar:

- Las compras de materias primas, mercaderías y otros aprovisionamientos²¹, así como los trabajos realizados por otras empresas. Estos últimos aluden a gastos que formado parte del proceso de producción propia, se encargan a otras empresas, tales como lavandería, catering, servicios a clientes ante situaciones de sobrecontratación, etc. Asociadas a las compras cabe mencionar las cuentas de devoluciones, *rappels* y variación de existencias, que han sido convenientemente abordadas en el curso precedente.
- Gastos de personal. Incluye sueldos y salarios, manutención del personal, becas a hijos de empleados, etc.
- Servicios exteriores. Dentro de esta categoría se incluyen gastos incurridos con empresas externas por gastos de publicidad, propaganda y relaciones públicas, por transporte del personal y de clientes, por reparaciones y conservación, por arrendamientos, etc. Se incluyen también, los servicios de profesionales independientes (p.e. comisiones a agencias de viajes).

²⁰ La citada autora señala que para el caso de los contratos de servicios y de acuerdo con lo establecido en la normativa internacional, los ingresos procedentes de prestaciones de servicios pueden reconocerse a medida que se ejecuta el servicio (bien por el método de porcentaje de realización o por el método de contrato cumplido).

²¹ Para obtener una visión más completa puede recordarse lo indicado en el apartado de Existencias.

Finalmente, como integrantes de los gastos que se vienen considerando, cabe recordar las pérdidas de valor, tanto de carácter irreversible como reversible, que pudieran afectar a los diferentes elementos patrimoniales propiedad del hotel.

ACTIVIDADES

1. Señale en qué masa patrimonial, subgrupo y cuenta del PGC90 ubicaría los siguientes elementos patrimoniales de un hotel:
 1. Cuadro decorativo ubicado en recepción.
 2. Bolsa de harina para repostería.
 3. Comisión pagada a una agencia de viajes por el envío de un cliente.
 4. Gasto por el servicio de catering contratado con una empresa externa.
 5. Compras de uniformes por el hotel para ser entregadas en propiedad a los trabajadores.
 6. Gasto por becas de hijos en cumplimiento del convenio colectivo vigente.
 7. Deuda con otro hotel por los servicios prestados a un cliente desviado por una situación de sobrecontratación.
 8. Ingresos por cambio de divisa percibidos por el hotel.

2. Registre en el libro diario del Hotel Arena S.L., las siguientes operaciones desarrolladas por el hotel:
 1. Compra 100 euros de géneros alimenticios para la cocina, pagando el importe de la compra mediante transferencia bancaria.
 2. Presta servicios a clientes procedentes de agencia que llegan con un bono de servicio que cubre el alojamiento por valor de 300 euros y el desayuno por valor de 60 euros. Además se presta a estos clientes el servicio de lavandería por un importe bruto total de 120 euros. La comisión de la agencia es del 5% de los servicios contratados.
 3. Recibe desviado a un cliente de otro hotel de la competencia por una situación de sobrecontratación. Se presta a este cliente el servicio de alojamiento por valor de 500 euros.
 4. Compra uniformes por valor de 100 euros cuyo uso será cedido a los trabajadores, si bien el hotel se reserva la propiedad de los mismos.

Al final del ejercicio de acuerdo con la regularización practicada para los uniformes del personal, la pérdida de valor por demérito experimentada por los mismos asciende a 40 euros.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

- Aguayo Moral, J. M. (1997). *Un modelo para la segmentación de la información contable en las empresas hoteleras*. Tesis doctoral. Las Palmas de Gran Canaria: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- Aguayo Moral, J. M. (1999). *La información contable en las empresas hoteleras*. Las Palmas de Gran Canaria: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- González Cobreros, M. A. (1997). *Fundamentos teóricos y gestión práctica de las agencias de viajes*. Síntesis: Madrid.
- Manzano, I. y Porras, M. J. (2002). “Una aproximación al modelo contable de las empresas hoteleras”, *Técnica Contable*, n° 647, noviembre, pp. 883-903.
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad*.
- Vacas Guerrero, C. (1999). *Normalización contable del sector de la hostelería. una propuesta de adaptación del plan general de contabilidad al sector*. Tesis doctoral. Universidad Autónoma de Madrid.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

- Aranda Hipólito, A (1998). *Dirección financiera en las empresas turísticas: inversión y financiación*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces
- Bona Sánchez, C. y Pérez Alemán, J. (2006). “El sector de hostelería”, en Boza, J., Dorta A., Hernández, M. y Pérez, J. (Coord.) *Perfil económico financiero de la empresa canaria en los inicios del siglo XXI*. Las Palmas de Gran Canaria: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (1994). Orden ministerial de 28 de diciembre por la que se aprueban las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias.
- Ley 42/1998, de 15 de diciembre (BOE 16 de diciembre) sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y otras normas tributarias.
- Martínez Conesa (1997). *Los ingresos a distribuir en varios ejercicios*. Madrid: Asociación Española de Administración y dirección de empresas (AECA).
- Resolución de 25 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales.

EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. Señale cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta:

- a) La recepción de una subvención oficial de capital por parte de un hotel dedicado al turismo rural implica el reconocimiento inmediato de un ingreso que corresponde íntegramente al período en el que dicha subvención es aceptada por parte del establecimiento.
- b) Una subvención otorgada a un hotel dedicado al turismo rural por un organismo público para financiar la adquisición de equipo fijo es una subvención de explotación.
- c) Las subvenciones oficiales de capital no reintegrables pueden ser consideradas auténticos préstamos sin interés.
- d) De acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos, los ingresos derivados de una subvención oficial de capital no reintegrable deberán ser imputados al resultado de cada período en la misma proporción que el gasto por amortización correspondientes al activo adquirido con la citada subvención.

2. Señale cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta:

- a) La modalidad de explotación elegida por la Ley de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y otras normas tributarias, es aquella en la que el promotor no transmite la propiedad de los inmuebles a medida que se enajenan las sucesivas unidades espacio-temporales de aprovechamiento o turnos.
- b) El reconocimiento del ingreso derivado de la venta de turnos de aprovechamiento en el momento de la suscripción en firme del acuerdo por su cuantía total, cumple con el principio del devengo.
- c) En el caso de la modalidad hotelera de tiempo compartido el inmueble objeto de explotación en el régimen descrito deberá darse de baja de la contabilidad del propietario/promotor a medida que se venden los turnos.
- d) Sea cual fuere la duración del contrato, el ingreso derivado de la venta de un derecho de aprovechamiento por turno deberá imputarse a resultados en un período de cincuenta años.

3. Señale cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta:

- a) Cada vez que se efectúa una compra de productos alimenticios perecederos, en la contabilidad del hotel debe cargarse una cuenta del grupo 3. Existencias.
- b) En los hoteles, la problemática contable de existencias no tiene ninguna importancia, al tratarse de una empresa de servicios.
- c) Las adquisiciones de servicios que, formando parte del proceso productivo del hotel, se encarguen a otras empresas deben contabilizarse en una cuenta del subgrupo 62. *Servicios Exteriores*.
- d) Los uniformes adquiridos por el hotel para ser cedidos en uso al personal forman parte de su activo fijo material.

4. Señale cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta:

- a) En el caso de un bono depósito, la agencia de viajes se responsabiliza frente al hotel del pago de todos los servicios que consuma el cliente durante su estancia.

- b) En el caso de un bono *full-credit*, la agencia de viajes se responsabiliza frente al hotel del pago de los servicios consumidos por el cliente alojado, hasta una cierta cantidad equivalente al depósito efectuado previamente por el cliente en la agencia.
- c) El bono reserva no lleva implícito compromiso de pago alguno de la agencia frente al hotel.
- d) En todo caso, un bono de servicio cubre únicamente los servicios de alojamiento y desayuno prestados por el hotel.
5. Señale cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta. Normalmente, la salida de un cliente que llega al hotel con un bono *full credit* implicará contablemente un cargo en cuentas de:
- a) Clientes (Agencias de Viajes).
- b) Tesorería.
- c) Exigible a corto plazo.
- d) Inmovilizado inmaterial.
6. Señale cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta:
- a) Los ingresos derivados de la galería comercial cuya explotación ha sido cedida a terceros por parte del hotel constituyen ingresos por venta de mercaderías.
- b) En general, los derechos de cobro que surjan en el hotel por la realización de actividades de intermediación se recogen en cuentas del grupo 4. *Acreedores y Deudores por operaciones de tráfico*.
- c) Cuando un cliente llega al hotel con un bono de agencia, los ingresos derivados de la prestación de los servicios especificados en el mismo se reconocen en términos netos es decir, una vez minorado el importe de las comisiones de la agencia.
- d) Dentro de las compras de materias primas se recogen, en el caso del hotel, los gastos facturados por la lavandería externa en concepto de “Lavado de la ropa de clientes”.
7. Señale cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta: Ante una situación de sobrecontratación y de acuerdo con la filosofía del PGC 90:
- a) El hotel que desvía a un cliente debido a este tipo de situación no debe contabilizar ingreso alguno por la prestación del servicio de alojamiento.
- b) El hotel que recibe desviado un cliente por una situación de sobrecontratación, debe contabilizar un gasto por la adquisición del servicio prestado al cliente, al tratarse de un servicio que formando parte del proceso de producción propia se ha encargado a otro hotel.
- c) Si en una situación de sobrecontratación se generan gastos por diferencia de tarifas, éstas corren por cuenta de los clientes que finalmente van a alojarse.
- d) Si un hotel recibe desviado un cliente por una situación de sobrecontratación, cuando preste el servicio acordado debería reconocer un derecho de cobro con el hotel que le ha enviado al cliente, utilizando para ello el desglose de la cuenta de clientes.
8. Señale cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta:
- a) Un hotel no debe contabilizar la compra de bebidas hasta el momento en el que se conforman las facturas.

- b) Al objeto de determinar las existencias finales reales de materias primas en un hotel los datos obtenidos de la ficha de almacén deben completarse con inventarios físicos periódicos.
- c) La hoja o vale pedido es un documento elaborado por el departamento de compras de un hotel solicitando al proveedor el envío de determinados aprovisionamientos.
- d) Ninguna de las proposiciones anteriores es correcta.

SOLUCIONES A LOS EJERCICIOS DE AUTOEVALUACIÓN

1. d)
2. a)
3. d)
4. c)
5. a)
6. b)
7. d)
8. b)



GLOSARIO DE TÉRMINOS

Subvenciones oficiales de capital no reintegrables: Ayudas recibidas de algún organismo público que no han de ser reembolsadas a su vencimiento.

Ingresos a distribuir en varios ejercicios: Ingresos que no se imputan al resultado del período en el que surgen por no cumplir con alguno de los siguientes principios contables: prudencia, devengo y correlación de ingresos y gastos.

Derecho de aprovechamiento por turno: Un derecho que concede a su titular la posibilidad de disfrutar de una unidad alojativa durante un período determinado de tiempo al año y durante un número de años, junto con una serie de servicios complementarios.

Albarán: Documento mercantil que acredita la entrega de un pedido.

Vale pedido: Documento normalmente emitido por el responsable de un departamento dirigido al economato o almacén central del hotel, solicitando el suministro de unos géneros determinados.

Bono de agencia: Documento con valor económico en sí mismo acreditativo de la reserva de un cliente, que lleva implícito el compromiso de pago de una agencia de viajes frente al hotel de los servicios o cuantías especificadas en el mismo.