

# **El sistema USALI *versus* el sistema ABC. ¿Compatibilidad o complementariedad?**

ALFREDO ROCAFORT

Universitat de Barcelona

VICTORIA SÁNCHEZ

Universitat Rovira Virgili

## **Resumen**

El objetivo de este trabajo es enfrentar dos propuestas de sistemas de costes: el sistema USALI, vigente hoy en numerosas empresas del sector del alojamiento, y el sistema ABC. A tal fin, en primer lugar se somete a un análisis crítico el Sistema Uniforme de Cuentas generalizado para la Industria Hotelera (USALI – Uniform System of Accounts for Lodging Industry), explicitando su armazón conceptual y resaltando tanto los aspectos positivos como los inconvenientes que presenta de cara al proceso de toma de decisiones. Seguidamente, se examina la propuesta de costes y de gestión por actividades (ABC/M, Activity Based Costing/Management), remarcando igualmente las implicaciones positivas y los inconvenientes que puede reportar al entorno hotelero, y planteando su posible complementariedad con la propuesta anterior. Finalmente, una vez analizadas las posibilidades de integración de ambos sistemas, se realiza una propuesta teórica para dicha integración.

## **Palabras clave**

USALI, USAH, Activity Based Costing, sector hotelero, Contabilidad de Costes.

## **1. Introducción**

Las empresas del sector hotelero se caracterizan en su mayoría por la diversidad y complejidad, tanto en su estructura, organización y actividades que desarrollan como en el alcance geográfico de algunos grupos hoteleros. Básicamente, estas compañías ofrecen al cliente productos de alojamiento y restauración además de un amplio abanico de otros servicios intangibles y no almacenables. El cliente se encuentra a menudo alejado del producto que pretende consumir, lo cual le obliga a efectuar un desplazamiento hasta el lugar en el que lo consumirá. La eficacia en la gestión empresarial orientada a la correcta prestación del servicio se convierte entonces en uno de los factores clave más trascendentes para la obtención de la satisfacción de dicho cliente y de la competitividad de las empresas turísticas.

La escasa literatura relacionada con la gestión y la contabilidad de costes hotelera nos ha conducido a plantearnos en este trabajo un análisis crítico no sólo de la base conceptual, sino también de las ventajas e inconvenientes, de dos sistemas de información contable aplicables al entorno hotelero. El primero de ellos es un plan de cuentas sectorial para el sector del alojamiento denominado Uniform System of Accounts for Lodging Industry (USALI) cuya utilización se ha extendido por todo el mundo. Aunque no se trata de una metodología específica para la determinación de los costes, sí propone un tratamiento para los mismos mediante el cual se asignan a distintos departamentos con el objeto de determinar el resultado obtenido por éstos. El segundo sistema es el Activity Based Costing o sistema de costes, basado en las actividades (ABC). La evidencia sobre la aplicabilidad del ABC al sector hotelero es escasa aunque su utilidad ha sido puesta de manifiesto en distintos trabajos como los de Noone (1996), Ilic (2000) y Sánchez (2002).

A tenor de lo anterior, el objetivo de este trabajo se centra, por un lado, en describir las particularidades del USALI y del ABC, con el fin de analizar las posibilidades de integración de ambos sistemas, realizando, en este sentido, una aproximación teórica de la propuesta de dicha integración.

## **2. Necesidades de información contable**

En el desarrollo de las operaciones de una organización hotelera, aunque con diferencias importantes según la categoría del hotel, su di-

mensión, ubicación y localización geográfica y otras características de tipo estructural, concurren una diversidad de procesos particulares de gran complejidad. Junto a la función productiva principal de prestación de alojamiento a los clientes, los hoteles generalmente realizan de forma auxiliar un conjunto amplio de actividades con el objeto de facilitar una serie de servicios complementarios, caracterizados por una enorme heterogeneidad tanto porque requieren una variedad importante de recursos (materiales, humanos, formativos, administrativos, etc.) como porque contribuyen en proporciones diferentes al resultado global de la unidad económica (centros de salud, telecomunicaciones, tiendas, párquing, etc.).

Para estas organizaciones resulta fundamental disponer de una contabilidad de gestión o de costes que suministre información económica fiable sobre cada servicio o paquete de servicios, de forma diferenciada, y sobre el coste y valor de las distintas actividades que componen el proceso productivo global, con el objeto de facilitar el proceso de toma de decisiones. En este sentido, cabe poner de manifiesto las escasas referencias existentes en relación con la determinación de costes en el sector hotelero a pesar de la importancia económica que éste representa en nuestro país. Por ello, se analiza a continuación el sistema de información USALI por ser el sistema propuesto y utilizado de forma específica por este sector.

### 3. El sistema USALI

El desarrollo más importante de un sistema de información contable realizado para las empresas hoteleras es el plan de cuentas sectorial, conocido en otros tiempos por las siglas USAH o Sistema Uniforme de Cuentas para Hoteles (*Uniform System of Accounts for Hotels*), y que desde 1996 se denomina USALI (*Uniform System of Accounts for Lodging Industry*). Fue concebido como una presentación estándar de cuentas y publicado por primera vez en 1926 por la Asociación Hotelera de Nueva York, habiéndose publicado en 1996 su novena edición. Actualmente es aplicado por grandes cadenas hoteleras en diferentes países<sup>1</sup> y su utilización se extiende continuamente, constituyendo el sistema de análisis de gestión más difundido y usado en la industria hotelera internacional.

Cabe mencionar que el modelo USALI presenta una clara ventaja

de partida en relación con otros sistemas de costes aplicables al sector hotelero, tales como el sistema de costes por secciones, costes por procesos, etc., debido básicamente a que fue el primero que consiguió fijar una estructura conceptual única en relación con las cuentas en este sector. Este hecho facilitó que su utilización se extendiera por todo el mundo, siendo actualmente el que presenta un mayor desarrollo en el ámbito empresarial.

En este sentido, Kwansa y Schmidgall (1999) realizaron una investigación al objeto de determinar su utilización y su utilidad para la gestión. A tal fin enviaron un cuestionario sobre el conocimiento y la utilización del USALI a 500 ejecutivos financieros de la industria hotelera de Estados Unidos, obteniendo un 22% de respuestas. Entre las distintas conclusiones alcanzadas en su trabajo, estos autores ponen de manifiesto que el 78% de las respuestas manifestaron la utilización del USALI de forma más o menos completa (cuadro 1) aunque se muestran sorprendidos por el 11% que indican desconocer el sistema.

**Cuadro 1.** Utilización del USALI en EE.UU.

<b>Grado de utilización del USALI</b>	<b>Número respuestas</b>	<b>%</b>
Utilizan completamente el USALI	14	12
Utilizan el USALI para la mayoría de aspectos pero no todos	74	66
No utilizan el USALI para nada	12	11
No saben si lo utilizan porque no lo conocen	12	11
<b>TOTAL</b>	<b>112</b>	<b>100</b>

*Fuente:* Adaptado de Kwansa y Schmidgall (1999: 90-92).

Los autores también analizan las respuestas en relación con la importancia que otorgan al sistema USALI en relación con los pronunciamientos del FASB, siendo el sistema USALI valorado como bastante o muy importante en un 77%, mientras que los pronunciamientos del FASB lo son en un 51%.

A raíz de lo anterior, consideramos de interés analizar a continuación la base conceptual del USALI, así como las ventajas y los inconvenientes que plantea su utilización.

## **Base conceptual**

Cabe afirmar que el sistema USALI no es un plan contable propiamente dicho, sino que va más allá, puesto que persigue «*establecer reglas de registro y clasificación de cuentas simples, claras y precisas, que puedan ser utilizadas por todos los hoteles, sea cual sea su categoría, capacidad o tipo, y presentar los resultados, ingresos y gastos de forma estandarizada y homogénea con el objeto de permitir comparaciones eficaces en el tiempo (de un año a otro) y en el espacio (comparación entre hoteles)*» Horwath Fiduciaire & Revision SA, (1992: 3). De la definición anterior se deduce que este sistema se fundamenta en dos características principales: la sencillez y la comparabilidad de la información que genera.

La operativa de este sistema se centra básicamente en la división de la actividad hotelera en dos áreas fundamentales:

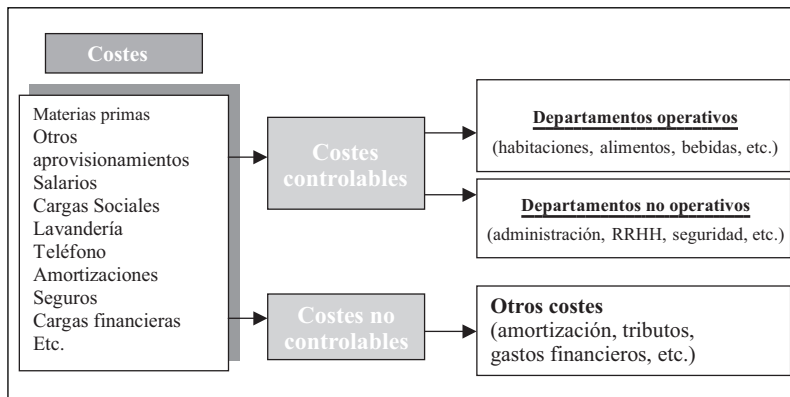
- los *departamentos operativos*, en los que se lleva a cabo la prestación de los servicios que se ofrecen a los clientes. Éstos generan, a su vez, tanto ingresos como costes, tales como habitaciones, restauración, comunicaciones, párquing, lavandería de clientes, etc., y
- los *departamentos funcionales*, también considerados centros de costes en los que sólo se incurre en costes y no pueden asociarse directamente a una prestación de servicios realizada a los clientes del hotel como, por ejemplo, administración, márketing, mantenimiento, energía, etc.

La metodología contable de este sistema se centra en que la imputación de los costes se realiza sin la utilización de claves de reparto. Inicialmente se clasifican los costes diferenciando los costes directos en relación con la prestación de servicios y los costes no asociados directamente a ninguna actividad de prestación de servicios. Por ello, la imputación de costes deberá hacerse según éstos puedan asociarse a actividades de prestación (departamentos operativos) o a centros de costes (departamentos funcionales).

No obstante, ciertas cargas no imputables directamente a departamentos operativos ni a centros de costes funcionales tales como seguros, amortizaciones, cargas financieras, entre otros, se clasifican en un tercer apartado denominado «otros costes» con el fin de evitar así la arbitrariedad que conlleva la utilización de claves de reparto. De ello se

desprende que la determinación de costes se realiza mediante un sistema que se encuentra entre el direct costing y el sistema de costes completos (gráfico 1). No obstante, el objetivo de esta determinación se centra en la imputación de costes a los diferentes departamentos, mientras que no persigue la obtención del coste del servicio o del producto.

Gráfico 1. Estructura de costes del sistema USALI.



Fuente: Elaboración propia.

La presentación de los documentos de gestión que recogen toda la información generada a partir de la aplicación de este sistema se realiza mediante las dos siguientes series de tablas estandarizadas:

- *tablas de base o parciales*: tablas de información detalladas por conceptos y niveles de resultados para cada departamento bien sea operativo o funcional y para el conjunto «otros costes». Estos documentos son útiles para asignar responsabilidades dentro de la organización. Igualmente presentan información contable simple, clara, detallada y uniforme a la dirección del hotel para el proceso de toma de decisiones, para la confección de bases estadísticas, así como para facilitar un correcto control de toda la actividad llevada a cabo en la empresa hotelera (cuadro 2).
- *tablas de síntesis*: cuenta de explotación general que representa conjuntamente los diferentes niveles de resultados obtenidos por cada departamento o sección (distinguiendo entre operativos, funcionales y otros costes) y facilita una visión conjunta de toda la actividad realizada en el establecimiento (cuadro 3). El primer nivel

de resultado se corresponde con el margen obtenido de la actividad realizada en los departamentos operativos [nivel de *Gross Operating Income* (G.O.I.)], determinado como diferencia entre los ingresos y los gastos<sup>2</sup> correspondientes.

La diferencia entre el margen bruto total de los departamentos operativos y los costes de los departamentos funcionales es el Margen Bruto Operativo o *Gross Operating Profit* (G.O.P.) o *Income before fixed charges* (I.B.F.C). Este nivel resulta altamente significativo por cuanto es comparable entre todos los hoteles que apliquen el sistema USALI de presentación de cuentas, tanto si pertenecen al mismo grupo hotelero como si no, y es en este nivel de resultados donde recae prioritariamente la atención de los directivos responsables. Puede considerarse la principal magnitud utilizada a escala internacional para medir el grado de eficiencia en la gestión hotelera y para permitir la comparabilidad de resultados alcanzados entre distintos establecimientos.

Por diferencia entre el nivel de margen bruto y los costes fijos identificados bajo la denominación de «otros costes» se obtiene un nuevo nivel de resultados conocido como Margen Neto Operativo o *Net Operating Profit* (N.O.P.). Este nivel de margen o resultado, al contrario que el anterior, no resulta tan fácilmente comparable entre hoteles, puesto que el conjunto de «otros costes» incluye magnitudes y valoraciones poco comparables y, a su vez, poco controlables por los gestores de los establecimientos. Es por ello que no suele ser objeto de demasiada atención. El resultado del período se obtiene sumando y restando al margen neto aquellos ingresos y gastos de carácter extraordinario producidos en el establecimiento hotelero durante el período de cálculo.

La asignación de responsabilidades con respecto del resultado obtenido se lleva a cabo por departamentos. Es el director de cada departamento el responsable del margen bruto obtenido de la actividad operativa o de explotación realizada en su departamento determinado por la diferencia entre ingresos y costes directos. Ello es lógico, puesto que el director puede incidir, en cierta manera, tanto sobre sus ingresos como sobre sus costes, no ocurriendo así sobre las cargas o costes fijos del establecimiento recogidos como «otros costes».

En realidad el sistema USALI está más concebido con el fin de proporcionar los indicadores de control que sean precisos y de permitir una interpretación rápida de los resultados obtenidos tanto por parte de la gerencia como por parte de los propietarios de la empresa, que para

**Cuadro 2.** Tabla parcial o de base del departamento de administración y finanzas.

<b>DEPT. ADMÓN. Y FINANZAS</b>	<b>VALOR PERIODO</b>	<b>%</b>	<b>VALOR PPTO.</b>	<b>%</b>	<b>VALOR AÑO ANT.</b>	<b>%</b>
<u><b>COSTES DE PERSONAL:</b></u> Salarios Cargas Sociales Otros costes de personal						
<b>TOTAL COSTES PERSONAL (1)</b>						
<u><b>OTROS COSTES</b></u> Honorarios Diferencias de caja Comisiones tarjetas cdto. Gastos auditoría y control Papelería Mat. Oficina Uniformes Lavandería y tintorería Teléfonos y Télex Dietas Otros						
<b>TOTAL OTROS COSTES DIRECT. (2)</b>						
<b>TOTAL COSTES DIRECTOS (1) + (2)</b>						

la determinación de los costes de los servicios que se prestan en las empresas. Los apartados siguientes están dedicados al estudio de las ventajas y de los inconvenientes que comporta este sistema.

### ***Ventajas del sistema USALI***

Este sistema presenta una serie de ventajas que deben tenerse en cuenta dentro del entorno hotelero. Entre ellas destacamos las siguientes:



Cuadro 3. Tabla de síntesis.

DEPARTAMENTO OPERATIVO 1	DEPARTAMENTO OPERATIVO 2	DEPARTAMENTO OPERATIVO 3	..	TOTAL
INGRESOS	INGRESOS	INGRESOS		INGRESOS TOTALES
- COSTES DEPARTAMENTAL OPERATIVOS (Directos)	- COSTES DEPARTAMENTAL OPERATIVOS (Directos)	- COSTES DEPARTAMENTAL OPERATIVOS (Directos)		- COSTES TOTALES DEPARTAMENTALES OPERATIVOS (Directos)
MARGEN DPTO. OPERAT. 1 (G.O.I.)	MARGEN DPTO. OPERAT. 2 (G.O.I.)	MARGEN DPTO. OPERAT. 3 (G.O.I.)		MARGEN DPTOS. OPERAT. (G.O.I.)
				- COSTES DEP. FUNCIONAL 1 (indirectos)
				- COSTES DEP. FUNCIONAL 2 (indirectos)
				...
				= RESULTADO BRUTO OPERATIVO (G.O.P.)
				- OTROS COSTES (fijos e indirectos)
				= RESULTADO NETO OPERATIVO (N.O.P.)
				± GASTOS E INGRESOS EXTRAORDINARIOS
				RESULTADO DEL PERÍODO

- Establece reglas de registro y de clasificación de cuentas que resultan simples, claras y precisas aunque el sistema no representa un auténtico plan de cuentas. El diseño teórico del sistema USALI especifica conceptualmente los contenidos a incluir en cada tabla, nivel de resultados, conceptos, etc., lo cual facilita su adaptación a cada caso particular.
- Este sistema puede ser utilizado por cualquier categoría, tamaño y tipo de establecimiento hotelero. La concepción del sistema USALI prevé su implantación a todos los niveles organizativos. No obstante, son los establecimientos de mayores dimensiones aquellos que lo utilizan de forma más generalizada.
- Mediante este método se elabora y suministra información rápida, necesaria y útil para el proceso de toma de decisiones por cuanto queda detallada e identificada por departamentos y permite una asignación relativamente fácil de responsabilidades.
- No es necesario utilizar claves para determinadas distribuciones de costes entre centros del hotel. Por este motivo se evita, en gran medida, la subjetividad que ello conlleva y que ha sido ampliamente criticada en la aplicación de otros sistemas de costes.
- Aumenta el nivel de conocimiento de la actividad hotelera por parte de los directivos, lo cual facilita, a su vez, el seguimiento, el control y la mejora de las actuaciones llevadas a cabo en cada uno de los departamentos o las secciones de la empresa.
- La delegación de responsabilidades que se desprende de la aplicación del sistema USALI estimula la acción de cada sección, departamento o individuo, motiva su participación en la consecución de los objetivos generales y considera a los responsables como si se trataran de «*managers*» de su propia actividad.
- Supone una vía para la unificación de los métodos de tratamiento y presentación de los elementos de explotación de la actividad hotelera a escala mundial, lo cual permite, igualmente, la comparación mucho más fiable entre hoteles tanto en el tiempo como en el espacio.
- Dinamiza el conjunto de la actividad profesional hotelera por cuanto permite construir bases de datos estadísticos a partir de cifras más homogéneas y estandarizadas que facilitan el estudio de los resultados de la gestión de todo el sector hotelero de una zona geográfica, de un país, o de todo el mundo, lo cual puede facilitar la mejora en la comunicación entre los mismos profesionales con

el fin de preparar elementos de decisión colectivos y estrategias conjuntas más eficaces.

### ***Inconvenientes del sistema USALI***

No obstante, a pesar de los múltiples beneficios que aporta este sistema, nos permitimos apuntar las siguientes críticas o limitaciones que presenta.

La metodología seguida para el tratamiento de los costes está basada en el sistema de costes variables y, por lo tanto, no imputa a los departamentos algunos costes, de carácter fijo, cuantitativamente sustanciales (tales como las amortizaciones y los alquileres, entre otros) que realmente alterarían los resultados de cada sección o departamento de ser incluidos en su cálculo.

En este sistema, la determinación del coste unitario de los servicios o productos propios de la explotación hotelera no es un cálculo prioritario. En nuestra opinión, este dato debe contemplarse, puesto que esta clase de información resulta de utilidad principalmente para el proceso de fijación de precios de venta, la negociación con touroperadores, si es el caso, para la reingeniería de menús, para la negociación con proveedores, etc.

Como ya ha sido indicado anteriormente, el énfasis de este sistema USALI en el G.O.P. (Gross Operating Profit) es muy elevado, mientras que, en cierta medida, el verdadero resultado final de la empresa hotelera, que es, en realidad, el que interesa a los propietarios o accionistas para medir la verdadera rentabilidad del negocio, no es objeto de análisis por parte de este sistema. Cualquier estudio que emprende la dirección de un establecimiento hotelero que aplica este sistema suele poner un mayor énfasis en el análisis del G.O.P. que en el nivel de resultados final o resultado neto obtenido durante el período. Sin embargo, el G.O.P. no es el verdadero resultado de la explotación de la empresa, puesto que, en realidad, es el Net Operating Profit (N.O.P.) el que, en última instancia, reflejará la buena o mala marcha de la actividad económica propia del hotel. Por ello creemos que los directivos deberían detenerse más en el análisis del N.O.P. En él participan costes tan importantes en una organización hotelera como las amortizaciones, los alquileres, los seguros, las cargas financieras, etc. que, aunque sean consi-

deradas fijas, también afectan al resultado de la empresa y en un establecimiento hotelero pueden llegar a representar un alto porcentaje sobre el total de costes.

El USALI presenta ciertas limitaciones en el proceso de toma de ciertas decisiones. Puesto que se centra especialmente en la identificación de los gastos incurridos por departamentos tiene dificultades, por ejemplo, para responder a cuestiones tan importantes en el entorno hotelero como las relacionadas con el análisis de la rentabilidad del cliente (Customer Profit Análisis o C.P.A.), por cliente individual, por grupo de clientes o por segmento de mercado, durante la relación o vida completa con el cliente, etc. De igual modo, la diferenciación de costes en directos e indirectos en que se basa el USALI, que más bien corresponde a una clasificación entre costes controlables y no controlables, sin distinción de los costes variables incurridos dificulta la determinación del umbral de rentabilidad, que constituye una herramienta útil para la gestión hotelera.

De igual modo, este sistema difícilmente es capaz de valorar e identificar los recursos que consumen las diferentes actividades ejecutadas en el desarrollo del funcionamiento normal del hotel, por lo que no supone una base fiable de información para el proceso de toma de decisiones relacionadas con la negociación con los tour operadores, con la fijación de los precios de venta de cada temporada, incluso con la negociación con proveedores, etc.

A partir de todo lo expuesto anteriormente, cabe indicar que el USALI, por ser el sistema más generalizado en la industria hotelera, puede convertirse en una auténtica vía para la unificación de los métodos de tratamiento y registro de las operaciones de este tipo de explotaciones. No obstante, tal y como se ha puesto de manifiesto, este sistema presenta una serie de limitaciones que dificultan una gestión adecuada de los hoteles a partir de la información que genera. Por ello, en este trabajo pasamos a comentar las particularidades de otro sistema de costes cuya información puede contribuir a cubrir estas lagunas informativas completando así las deficiencias del USALI. Se trata de la metodología de determinación de costes basada en las actividades (ABC) que se analiza a continuación.

## 4. Metodología del sistema ABC

El sistema de costes basado en las actividades o ABC se trata de una metodología novedosa para el cálculo y el análisis de los costes de las empresas que ha sido aplicada con éxito en numerosas organizaciones, aunque hasta el momento la evidencia empírica en el sector hotelero es mínima. En este sentido, se estudia a continuación la base conceptual de este sistema, sus ventajas e inconvenientes, con el fin de analizar las posibilidades que presenta de integración con el USALI.

### ***Base conceptual***

El modelo del ABC significa análisis y cálculo de costes sobre la base de las actividades que tienen lugar en la empresa y, por tanto, de forma distinta a la utilizada por los sistemas de costes tradicionales. Los sistemas de costes basados en las actividades o ABC se centran precisamente en las actividades requeridas para la producción de cada producto, o lote de productos o para la prestación de cada servicio, y se basan en el consumo de recursos o factores de coste que han realizado cada una de ellas.

Por todo ello lo importante no es el coste del producto en sí, sino el coste de las actividades que conforman el mismo. Para conseguirlo, este sistema se basa en las dos *ideas clave* siguientes:

- los productos no consumen costes sino actividades necesarias para su fabricación. Es decir, las actividades son provocadas y consumidas por las diferentes producciones que realiza la compañía.
- las actividades consumen recursos o factores productivos. Es decir, son las actividades y no los productos los que consumen factores de coste. Esta relación se mide a través de lo que se denomina generadores de coste o *cost drivers*.

Como consecuencia puede afirmarse, en primer lugar, que puede establecerse una relación causa-efecto entre las actividades y los productos, en segundo lugar, que una gestión de costes deberá actuar sobre las actividades porque son las verdaderas causantes de los costes y, en tercer lugar, que el sistema ABC ayudará a la asignación de los costes de una forma más objetiva y precisa (en función del uso o consumo que

los productos han hecho de cada actividad). En realidad, los sistemas ABC se utilizan para lograr la mejora continuada en su ejecución de tales actividades y conseguir al mismo tiempo una reducción de los costes.

### ***Ventajas e inconvenientes del sistema ABC***

Siguiendo a Innes y Mitchell (1990) y a Brimson (1991) consideramos que el ABC presenta un conjunto de ventajas de las cuales destacamos las siguientes:

- Puede implantarse en cualquier tipo de organizaciones.
- Aporta una mayor visibilidad del coste y un mayor conocimiento y claridad de los procesos desarrollados dentro de la organización.
- Comporta una preocupación por la relación de causalidad entre factores-actividad-producto.
- Permite un mayor análisis de las actividades de la empresa posibilitando la eliminación de aquéllas que no generan valor añadido.
- Permite el estudio de actividades potenciales y su incidencia en caso de realizarlas.
- Ofrece mayores posibilidades de análisis de la incidencia del coste en un nuevo producto.
- Es compatible con el tratamiento histórico y estándar de los costes.
- Suministra una información más adecuada que los sistemas tradicionales de cálculo de costes para la toma de decisiones.
- Se adapta perfectamente a nuevas técnicas como el JIT, CAD...

A pesar de las numerosas ventajas que presenta el ABC también pueden considerarse una serie de deficiencias o limitaciones en la aplicación del mismo, en especial cuando la empresa ya tenía implantado algún otro sistema de costes, como son:

- Los costes que supone su implantación:
- Las empresas no siempre disponen de equipos suficientes para la captación y el proceso de datos por lo que a menudo deben adquirir los equipos y programas informáticos necesarios.
- Normalmente en las empresas se dispone de poco personal cualifi-

cado para su implantación. Igualmente es necesaria una dedicación del personal responsable del proyecto y de determinados niveles de responsabilidad en la empresa. A su vez, la aplicación del ABC requiere de una formación previa para el personal implicado en el proyecto.

- Resistencia al cambio desde la organización:
- Las inversiones ya realizadas en sistemas de costes anteriores comportan una cierta resistencia al cambio de sistema.
- El personal de las empresas suelen manifestar un cierto rechazo a cualquier cambio técnico u organizativo.
- Cuestiones técnicas de la implantación:
- La etapa de identificación y análisis de las actividades es delicada y requiere una atención especial.
- La fase de selección de los cost-drivers de cada actividad comporta una cierta laboriosidad y complejidad.
- Aspectos conceptuales del modelo:
- Se han vertido críticas sobre el ABC en el sentido de considerarlo más bien un modelo de determinación de costes por secciones más depurado.
- El planteamiento del suministro de información bajo la óptica del ABC se orienta generalmente más hacia una perspectiva histórica de los costes que hacia un enfoque predictivo aunque teóricamente ha sido propuesto el ABB o *Activity Based Budgeting*.
- La reciente concepción de la empresa como conjunto de actividades dirigidas a añadir valor al producto que se ofrece al cliente debería potenciar un análisis profundo de los procesos productivos. El ABC debería facilitar este análisis siempre que no se limite su aplicación a la determinación pura del coste.

A pesar de los inconvenientes apuntados, el ABC es el sistema de costes que más interés ha despertado recientemente en la investigación de la Contabilidad de Costes y de Gestión. Asimismo ha sido implantado por conocidas empresas que han conseguido importantes reducciones en los costes como Hewlett Packard, Siemens, etc. que confirman la utilidad de este sistema de costes.

## **5. Propuesta de integración de los sistemas ABC y USALI**

Los sistemas estudiados en los apartados anteriores pueden considerarse metodologías muy potentes de recogida, tratamiento y suministro de información contable para las empresas hoteleras. Sin embargo, no persiguen los mismos objetivos ni suministran la misma clase de información tal y como puede observarse en el cuadro 4. Por lo que a la contabilidad de costes se refiere, el sistema USALI presenta algunas lagunas que pueden ser cubiertas por el ABC. No obstante, no creemos que éste deba sustituir aquél, sino que pueden complementarse perfectamente mejorando la capacidad informativa y las ventajas de ambos.

En el cuadro 4 pueden observarse los conceptos de los cuales informan ambos sistemas. Igualmente, se observa como cuestiones relacionadas con la rentabilidad y los costes asociados a determinados clientes o segmentos de mercado, o con los datos referidos a las actividades ejecutadas, etc. son objeto de determinación en el ABC pero no en el USALI, aun tratándose, en la mayoría de ocasiones, de información crucial en el proceso de toma de ciertas decisiones. De igual modo, cabe indicar que mediante el USALI se determinan ciertos ratios o indicadores como, por ejemplo, los relativos al REVPAR (ingresos de habitaciones ocupadas entre habitaciones totales), G.O.P. por habitación disponible, estancia media, nivel de ocupación hotelera, entre otros, que podrían llegar a integrarse en el sistema de información generado por el ABC.

A tenor de lo anterior, cabe resaltar que los puntos de intersección no son pocos, aunque los planteamientos de ambos sistemas partan inicialmente de posturas bastante diferenciadas tal y como se desprende del cuadro 6 recogido como anexo. El sistema ABC puede integrarse con el sistema uniforme de cuentas para la industria del alojamiento debiendo ajustarse a las particularidades de cada negocio. Para ello, las etapas que proponemos para tal integración son, de forma resumida, las siguientes:

1. Debe partirse de la información que genera el sistema USALI en relación con los costes identificados por departamentos operativos y funcionales y con los denominados «otros costes» recogida en las tablas parciales o de base, tales como personal, amortizaciones, material de oficina, uniformes, lavandería y tintorería, teléfono, etc.



**Cuadro 4.** Análisis comparativo de la información suministrada por el ABC y el USALI.

<b>INFORMACIÓN GENERADA</b>	<b>ABC</b>	<b>USALI</b>
Indicadores financieros	X	X
Indicadores no financieros	X	
Ratios específicos		X
Coste unitario completo	X	
Costes totales	X	X
Coste por cliente	X	
Costes por departamentos	X	X
Costes por actividades	X	
Ingresos totales	X	X
Rentabilidad total	X	X
Rentabilidad por cliente	X	
Rentabilidad por departamento	X	X
Presupuestos	X	X

*Fuente:* Elaboración propia.

2. Por otro lado, deben identificarse, codificarse y clasificarse las actividades que se ejecutan en el hotel, a ser posible, por departamentos, como por ejemplo, limpiar habitaciones en el departamento de pisos, realizar reservas de clientes directos, realizar reservas de tour operadores, en el departamento de reservas y facturación, realizar cambio de divisas, realizar registro de entradas y salidas de clientes, en recepción, etc. Esta fase se lleva a cabo mediante cuestionarios, entrevistas, etc. que permiten identificar y analizar las distintas actividades.
3. Deben relacionarse los costes clasificados por departamentos en el USALI y la categoría de «otros costes» con los consumos requeridos en la ejecución de cada actividad. No todos los costes de los departamentos serán consumidos por todas las actividades realizadas en ellos (el consumo de agua no lo efectuarán todas las actividades, por ejemplo), ni todas ellas tienen por qué consumir el mismo coste (aunque en el caso de amortizaciones

- de inmovilizado, energía o coste de personal, probablemente sea así).
4. Debe establecerse una relación causa-efecto entre dichos recursos consumidos y las actividades definidas mediante la elección de los generadores de coste. Es preferible que esta magnitud pueda medirse con relativa facilidad (por ejemplo, horas dedicadas, número de clientes servidos personalmente o atendidos por teléfono, número de habitaciones limpiadas, número de cambios de camas, etc.). Estos generadores de coste se utilizarán para distribuir los recursos entre las actividades, determinándose así el coste de cada una de ellas.
  5. Llegados a este punto, se determina el coste de los servicios prestados o productos vendidos en el hotel, como alojamiento de habitaciones dobles, individuales, bebidas, menús, entradas a parques de atracciones, alquiler de cunas, etc., para lo cual deben tenerse en cuenta los costes de las actividades que han sido necesarias para vender tales servicios o para elaborar los productos.
  6. Por último, y con el objeto de confeccionar un estado de resultados analítico, complementario a las tablas generadas por el USALI, se determinan los diferentes márgenes y resultados obtenidos por la organización para cada servicio y producto como diferencia entre los ingresos generados y los costes calculados anteriormente para cada uno de ellos a distintos niveles de resultados.

La información contenida en el cuadro de resultados según el sistema ABC (cuadro 5), que se propone con algunos servicios de ejemplo, puede ofrecerse en tablas individuales por departamentos con un desglose pormenorizado por cada producto o servicio vendido. Estos son los considerados departamentos operativos según el sistema USALI por generar tanto ingresos como por incurrir en costes. A su vez, y para cada uno de estos productos o servicios, vienen también detallados los siguientes niveles diferentes de resultados.

- En primer lugar, se determinan los márgenes por servicio o producto como diferencia entre los ingresos correspondientes y los costes directos de materiales y los costes de actividades ejecutadas a nivel unitario para tales servicios y productos.
- En segundo lugar, se calculan los márgenes generados teniendo en

Cuadro 5. Cuadro de niveles de resultados según el ABC.

Concepto	Total	%	Venta Excursiones	%	Alquiler cunas	%	Teléfono	%	Caja fuerte	%	Billar	%
Ventas de productos												
Coste de ventas												
Contribución ventas productos												
Costes a nivel unitario												
Rtdo. a nivel unitario												
Costes a nivel de lote												
Rtdo. a nivel de lote												
Costes a nivel de línea de producto												
Rtdo. a nivel de línea de producto												
Costes a nivel de centro												
Rtdo. neto												
Productos vendidos o recaudaciones												
Margen Bruto unitario												
Rtdo. unitario												
Rtdo. unitario por lote o grupo												
Rtdo. unitario por línea												

Fuente: Elaboración propia.

cuenta los costes anteriores más las actividades realizadas a nivel de lotes de servicios o productos vendidos.

- Un tercer nivel de resultados se obtiene deduciendo del margen anterior los costes de las actividades llevadas a cabo a nivel de línea de producto.
- Y, por último, el nivel final de resultados se obtendría partiendo del nivel anterior de resultados y deduciendo todos aquellos costes en los que ha incurrido la organización al ejecutar actividades al nivel de empresa. Generalmente, la mayoría de estas actividades se habrán identificado en departamentos funcionales, según la clasificación del USALI.

Los resultados calculados mediante ambos sistemas no son fácilmente comparables por cuanto miden magnitudes distintas y parten también de planteamientos diferentes. Precisamente por este motivo, la integración de los dos sistemas debe realizarse partiendo de las tablas de base o parciales y no de las tablas de síntesis de resultados de la organización.

Cabe señalar la importancia de seguir correctamente las fases de implantación del sistema de costes basado en las actividades con el fin de obtener importantes ventajas. La dirección debe implicarse al máximo para conseguir una actitud positiva de los trabajadores ante el cambio de sistema. Además, y precisamente para evitar en la medida de lo posible las repercusiones que conlleva dicho cambio, debe procurarse la realización de pruebas en un departamento piloto de la organización hasta que funcione tal y como sería deseable. A partir de esa experiencia, la implantación podrá extenderse con mayor seguridad al resto de departamentos de la empresa.

De igual modo, con el fin de evitar problemas durante el proceso es conveniente mantener el sistema de información que venía utilizándose antes de la implantación del ABC. Únicamente en el caso de considerarse que el funcionamiento del sistema ABC implantado es correcto y puede darse por definitivo, podría abandonarse el anterior si se desea que sea sustituido completamente. Del mismo modo es muy recomendable la formación acerca del sistema ABC de un equipo de coordinadores o profesionales capaces de dirigir el proyecto de implantación del sistema, en el que estén implicados al máximo distintos responsables de diferentes centros de actividades.

## 6. Conclusiones

Existen grandes e interesantes posibilidades de integración del sistema USALI y del sistema ABC para conseguir un sistema global de gestión y de determinación de los costes que pueda resultar útil a las compañías hoteleras en su actividad y en la mejora de su gestión económica. La orientación de la gestión de los costes en la industria hotelera se centra en el control y la gestión de las actividades y de los procesos, lo que requiere un soporte informativo fiable y relevante.

El ABC es uno de los métodos de determinación de costes más útiles debido a que no localiza los costes generales en función de una base simple de reparto, sino que tiene en cuenta el consumo de recursos que ha requerido cada actividad para su realización en función de los *outputs* obtenidos.

A partir de esta información, un análisis exhaustivo de la información generada por el sistema ABC permite la eliminación de actividades innecesarias o que no generan valor añadido. Por todo ello, este sistema puede contribuir a evaluar mejor la eficiencia de los departamentos, operativos y funcionales, de los establecimientos hoteleros a través de un conocimiento pormenorizado del desarrollo de sus actividades y a analizar la rentabilidad generada por la organización de forma detallada por segmentos de mercado o por clientes concretos.

Puesto que el USALI se trata del sistema de información más generalizado en la industria hotelera, se ha puesto de manifiesto que existe la posibilidad de aprovechar este hecho integrándolo con el sistema de costes basado en las actividades. Cabe destacar que la combinación de ambos aportaría unas ventajas competitivas cruciales a los establecimientos hoteleros puesto que permitiría disponer de información relevante para emprender nuevas acciones enfocadas a la mejora continua del establecimiento.

Cuadro 6. Análisis comparativo entre los sistemas USALI Y ABC.

Análisis comparativo	USALI	ABC
Enfoque principal	Básicamente contabilidad financiera	Contabilidad de costes y de gestión
Origen de la información	Básicamente contabilidad financiera	Contabilidad financiera y otros
Distribución de recursos consumidos	Entre departamentos operativos y funcionales	Entre actividades
Bases de reparto de elementos de costes	Generalmente son costes directos respecto a los departamentos	Generadores de costes
Bases de reparto de costes entre objetos finales de costes	No es objetivo prioritario del USALI	Generadores de costes
Clasificación prioritaria	De departamentos operativos, departamentos funcionales y otros costes	De actividades a nivel unitario, de lote, de línea de producto y de empresa (agrupable por departamento)
Determinación de márgenes y resultados	Aspecto importante Niveles de resultado significativos para toma de decisiones	No es objetivo prioritario del ABC
Indicadores de gestión	Existen indicadores de gestión	El ABM contempla indicadores de gestión
Ventajas generales	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uso generalizado en el sector</li> <li>• Facilita la comparabilidad interempresarial</li> <li>• Permite el proceso de presupuestación</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aporta información detallada de costes de actividades y procesos</li> <li>• Permite el análisis de la rentabilidad por clientes</li> <li>• Permite el análisis de las actividades que generan valor añadido</li> <li>• Permite el proceso de presupuestación</li> </ul>
Inconvenientes generales	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No aporta información por actividades</li> <li>• No distribuye costes fijos significativos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Escasas evidencias empíricas de su aplicación en el sector</li> <li>• Resistencia al cambio de sistema por parte de trabajadores</li> <li>• Necesidad de equipos informáticos potentes</li> <li>• Necesidad de implicación del personal</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

## Referencias bibliográficas

- BAUJÍN, P.; VEGA, V. y ARMENTEROS, M. (2001): «Diseño y aplicación de un sistema de costo basado en actividades en instalaciones hoteleras». *Comunicación presentada al VII Congreso del Instituto Internacional de Costos / II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva*, en julio, León, España, pp. 1 a 19.
- BRIMSON, J.A. (1991): *Activity Accounting. An Activity-Based Accounting Approach*. Ed. John Wiley & Sons, Inc New York. Traducido al español en la obra del mismo autor (1995): *Contabilidad por actividades*. Ed. Marcombo. 2ª ed. Barcelona.
- HORWATH FIDUCIAIRE & REVISION SA, (1992): *Uniform system of accounts for hotels. Organisation du departement financier d'une grande unité hôtelière*. Partie 4. Horwath Fiduciaire & Revision S.A., Geneve.
- HOTEL ASSOCIATION OF NEW YORK CITY, INC. (1996): *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*. 9ª ed. Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, Michigan.
- ILIC, S. (2000): «Activity – based costing in hotel industry». Comunicación presentada al *15th Biennial International Congress of «Tourism and hospitality management: Trends and Challenges for the future»*. October, Opatija, Croatia.
- INNES, J. y MITCHELL, F. (1990): «Activity based costing research». *Management Accounting*. Mayo. pp. 28 a 29.
- KWANSA, F. Y SCHMIDGALL, R.S. (1999): «The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry. Its Importance to and Use by Hotel Managers». *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*. Diciembre, pp. 88 a 94.
- NOONE, B.M. [1996]: *An investigation into the application of customer profitability analysis as a strategic decision-making tool in a hospitality environment*. Tesina M.B.S., Dublin Business School, Dublin City University, Dublín.
- SÁNCHEZ, M. V. (2002): *La propuesta ABC (Activity Based Costing) aplicada al sector hotelero*. Tesis Doctoral. Universitat Rovira i Virgili. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Reus.

## Notas

- <sup>1</sup> Como por ejemplo, Le Meridien Hotels & Resorts, que cuenta con 135 hoteles de lujo en 56 países diferentes, Occidental Hotels & Resorts, con 80 hoteles en 13 países distintos, Sol Meliá Hoteles & Resorts, con 350 establecimientos en 30 países, Husa hoteles, con más de 170 hoteles en 125 ciudades diferentes u otras cadenas tan conocidas como AC Hoteles, con más de 60 hoteles en tres países, Hilton Hoteles, con aproximadamente 500 hoteles por todo el mundo, etc.
- <sup>2</sup> El sistema USALI no considera el concepto de costes sino de gastos para este cálculo.