

NIIF: Caso práctico de adaptación en una empresa hotelera

M. VICTÒRIA SÁNCHEZ REBULL
MONTSERRAT HOLGUÍN IÑIGUEZ
Universitat Rovira i Virgili

Resumen

El objetivo de este trabajo se centra en los cambios que supone la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS) para las Cuentas Anuales de un establecimiento hotelero. Para ello se ha escogido un hotel de 4 estrellas de categoría, vacacional y de ciudad, situado en una destacable zona turística. Se estudian las diferentes partidas del Balance de Situación y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que se ven modificadas por la aplicación de estas normas. Igualmente se presentan los estados financieros elaborados siguiendo el Plan General de Contabilidad (PGC) y aquéllos que se derivan de la adopción de las NIIFS. Con todo ello se muestran los ajustes necesarios para la adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICS) a las cuentas anuales en este caso de estudio. Por último se elabora el Estado de Flujos de Tesorería y el Estado de Cambios al Patrimonio Neto, que forman parte integrante de las cuentas anuales según las NIIFS.

Palabras clave

NIIF, NIC, hotel, contabilidad, estados financieros

1. Introducción

La actividad turística es remarcable de España, segundo país del mundo en recepción de visitantes, puesto que representa un 11,4% del PIB del

país y un 14% en Cataluña. Esta comunidad autónoma supuso el primer destino del turismo internacional en el Estado Español en el año 2003 y en el 2004, habiendo recibido más de 6,3 millones de turistas en dicho año, que supusieron 24,3 millones de pernoctaciones. Por su importancia, este trabajo se centra precisamente en la actividad hotelera como una de las actividades que genera más ingresos dentro del sector turístico.

La actividad hotelera presenta una serie de características, que merecen una especial atención y que han sido puestas de manifiesto por diferentes autores (Musa y Sanchis, 1993; Mestres, 1995; Chin et al, 1995; Aguayo, 1997; Mattimoe, 2000, y Casanueva et al, 2000):

- El producto o servicio ofrecido es perecedero. Por ejemplo, si una habitación no está ocupada a partir de una determinada hora de la noche, se pierde la posibilidad de generar ingresos con ella.
- Resulta imposible aumentar la producción (servicio de alojamiento) a corto plazo a pesar de que se produzca un incremento de la demanda.
- La calidad en la prestación del servicio al cliente es un factor clave. Las interrelaciones entre los recursos humanos de la empresa y los consumidores son, en general, más participativas e intensas que en el resto de sectores, debido a que el cliente suele estar presente en el proceso de prestación de servicio.
- Los hoteles ofrecen y prestan una gran variedad de productos y servicios de forma conjunta y sobre pedido, lo cual da lugar a diversos centros de resultados existentes en la empresa hotelera (habitaciones, restaurantes, tiendas, etc.).
- El producto se consume en el mismo lugar de producción. El servicio no puede ser trasladado al cliente, por lo que debe ser éste quien se desplace al lugar de la prestación del servicio para que pueda venderse.
- La empresa debe satisfacer las necesidades de los clientes a cualquier hora, mediante los recursos suficientes, lo cual hace indispensable información en tiempo real sobre el estado de las habitaciones y otras dependencias, así como de los diversos negocios ofertados por la empresa hotelera.
- Los costes fijos (sueldos y salarios, amortización del inmovilizado, financieros, etc.) son significativos en la cuenta de explotación, lo cual dificulta adaptar dicha estructura de costes a oscilaciones de la demanda.
- En aquellos casos en los que la empresa operadora coincide con la propietaria del hotel, el activo fijo (terrenos, edificios, instalaciones y mobiliario) representa la mayor parte de la inversión, y es, generalmente, un valor muy cuantioso.

- Resulta de especial interés la elaboración y el análisis de información periódica relacionada con el nivel de satisfacción de los clientes. El hotel vende experiencias y cada consumidor las valora de forma diferente, puesto que por lo general su origen geográfico puede ser muy diverso.
- El sector hotelero está muy atomizado y presenta una gran facilidad para sustituir proveedores.
- El sector, especialmente el denominado de sol y playa, es tremendamente estacional. La fijación de precios se realiza con mucha anticipación y éstos son sensibles a la peculiar estructura comisionista del sector.
- La actividad hotelera y, por tanto, sus ingresos, dependen de variables del entorno, desde su ubicación y sus accesos, u otras variables económicas como el tipo de cambio, la política fiscal, la inflación, el precio del carburante, etc.

De forma contraria a lo que sucede en otros sectores, ni el hotelero ni tampoco el sector turístico en general disponen de una adaptación sectorial de la contabilidad por lo que ésta se elabora siguiendo las normas del Plan General de Contabilidad (PGC), excepto los grupos cotizados que ya lo hacen según las NIIFs. En cambio, cabe resaltar la existencia del Sistema Uniforme de Cuentas para la Industria del Alojamiento (USALI), al cual se han referido la mayor parte de la literatura en sistemas de información hoteleros por ser el más extendido y aceptado en el sector. (HANYC, 1996; Sánchez, 1999; Vacas, 2000; Baujín, et al, 2001; Moreno y Martín, 2002; Amat y Campa, 2004; entre otros). Los estudios dedicados al análisis del nivel de implantación del USALI en el sector, su utilidad y sus usuarios de la información han puesto de manifiesto un alto grado de conocimiento y aceptación en la industria hotelera en Estados Unidos (Damitio y Schmidgall, 2000; Schmidgall, 1998; Kwansa y Schmidgall, 1999), y en España (Campa, 2005).

El USALI no se trata de un plan de cuentas sino de un sistema de información interna basada en la asignación de los costes directos a los departamentos que los han generado que permite la comparación de datos entre hoteles de distintos tamaños o de diferentes áreas geográficas. Puesto que en este trabajo nos centraremos en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS) a la hora de elaborar los estados financieros de una empresa hotelera, resulta cuando menos oportuno reconocer que la utilización del USALI en los hoteles podría favorecer la aplicación de las NIIFS al menos en cuanto a la presentación de información por segmentos y de la Cuenta de Resultados clasificando los gastos por función se refiere.

2. Objetivos del estudio

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS) en la elaboración de las cuentas consolidadas es de obligado cumplimiento desde enero de 2005 para los grupos que cotizan en Bolsa, con efecto comparativo con el ejercicio 2004. En cambio, es potestad de los Estados miembros de la Unión Europea decidir si el resto de empresas, es decir, grupos no cotizados y empresas individuales, deben también adoptar estas normas o no en su contabilidad. Este tema se encuentra actualmente bajo estudio aunque se baraja el 1 de enero de 2007 como fecha en la que pueden tener que adoptarlas.

El establecimiento escogido pertenece a una de las cadenas hoteleras vacacional mayores del mundo. Su actividad no se limita exclusivamente al segmento vacacional sino que también es una de las cadenas líderes en el segmento urbano dentro del mercado español. Tiene presencia en más de 25 países. El incremento de habitaciones ofertadas ha sido en los últimos 7 años de más del 50%. El número de hoteles pertenecientes a la cadena también ha aumentado casi un 45% durante el mismo periodo.

Por motivos de confidencialidad nos referiremos a partir de ahora a este establecimiento como el HOTEL. El hotel, caso de nuestro estudio, dispone de más de 150 habitaciones y el inicio de su actividad data del año 2002. Su actividad está orientada tanto a clientes vacacionales como a clientes de negocio. La cadena hotelera a la que pertenece tiene hoteles en propiedad, en alquiler y en contrato de gestión, y es mediante esta última modalidad que se gestiona el HOTEL.

A raíz de la obligación de presentar las cuentas consolidadas según las normas internacionales de contabilidad a partir de enero de 2005 para los grupos cotizados y teniendo en cuenta la posible adopción futura de tal normativa para el resto de empresas consideramos de interés el estudio del impacto de la misma en las Cuentas Anuales. Nuestra atención se centra básicamente en los distintos ajustes que deben realizarse en el Balance de Situación y en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, como consecuencia de esta aplicación. Con el fin de poner de manifiesto las diferencias derivadas de la elaboración de estas Cuentas Anuales según el Plan General de Contabilidad y las NIIFs se muestran el Balance de Situación y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias confeccionadas según ambas normas. Igualmente se pretende elaborar el Estado de Flujos de Tesorería y el Estado de Cambios al Patrimonio Neto a partir de la información económica disponible de la entidad estudiada. Por último, se calculan los ratios más significativos con el fin de constatar si en éstos se produce una diferencia significativa como consecuencia de la aplicación de las NIIFs. Asimismo, cabe destacar que, puesto que aún no se ha sido cerrado y aprobado el ejercicio eco-

nómico de 2005, se ha trabajado con las Cuentas Anuales de los ejercicios 2004 y 2003, que se presentaron de forma abreviada en el HOTEL.

3. Alcance de los ajustes de las NIIFS en el Hotel

El formato de presentación de los estados financieros de empresas individuales presenta algunos cambios si éstos se elaboran según la NIIFS (NIC 1 y la NIC 9 básicamente). En concreto, son estados financieros según esta normativa el Balance de Situación, la Cuenta de Resultados, el Estado de Cambios al Patrimonio Neto, Estado de Flujos de Tesorería y Notas a los Estados Financieros. Es por ello que se desarrollan a continuación de forma separada para el Balance de Situación y para la Cuenta de Pérdidas y Ganancias los ajustes que se realizan para la adaptación de la contabilidad a las NIIFS del HOTEL. Para ello se analizan las diferentes partidas del Balance de Situación que deben ser objeto de cambio en esta compañía, lo cual no significa que todos los hoteles deban modificar en sus cuentas anuales exclusivamente estas partidas si quieren adoptar las NIIFS en su contabilidad. Es probable que otras partidas no contempladas a continuación por no estar incluidas en el Balance de Situación o en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias estudiados sí puedan estarlo en otros hoteles. Posteriormente, se estudian también aquellos ajustes que deben llevarse a cabo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

BALANCE DE SITUACIÓN

A continuación se estudian las modificaciones que afectan a las distintas partidas del Balance de Situación estudiado agrupadas por masas patrimoniales.

Activo. Gastos de constitución

Las partidas de gastos de constitución, gastos de primer establecimiento y gastos de ampliación de capital que constan en el activo del Balance de Situación y que, por tanto, no están completamente amortizadas, no son susceptibles de ser consideradas ni como activos intangibles (NIC 38) ni como activos materiales (NIC16), por lo que deben eliminarse de dicho Activo y considerarse un gasto de la empresa reduciéndose así el resultado ordinario.

AJUSTE:

157.753,78 Pérdidas y ganancias a Gastos de Constitución	152,66
a Gastos de primer establecimiento	145.313,29
a Gastos de ampliación de capital	12.287,83

Activo. Inmovilizado inmaterial

En cuanto al inmovilizado inmaterial cabe destacar dos cuestiones:

a) Bienes en régimen de arrendamiento financiero

En el Balance de Situación objeto de estudio constan bienes en régimen de leasing. Son elementos de activo que, aun no siendo propiedad real de la empresa, son utilizados durante la mayor parte de su vida útil por la compañía. Corresponden a un conjunto de equipos que pueden considerarse maquinaria. Según las NIIFs son activos pero no deben incluirse como activos inmateriales sino como inmovilizado material que es en realidad para lo que son utilizados. Es por ello que deberá traspasarse a la cuenta específica según la naturaleza del bien tanto la cuenta de bienes en régimen de arrendamiento financiero como su correspondiente amortización en el modelo de Balance.

AJUSTE

429.089,86	Maquinaria			
75.721,58	Amortización Acumulada	a	Bienes en régimen	
	Inmov. Material Arrend.		de arrendamiento	
			financiero	504.811,44
	Financieros			

b) Gastos de investigación y desarrollo

Siguiendo las indicaciones establecidas en la NIC 38, que regula la forma de contabilización y valoración de los activos intangibles, los gastos de investigación no deben figurar en el Activo del Balance. En el caso que nos ocupa no corresponde ningún ajuste derivado de los gastos de investigación puesto que esta empresa no ha realizado ninguna inversión en este sentido. Si los hubiera, éstos deberían eliminarse de esta cuenta y ser considerados como gasto.

Activo. Inmovilizado material

El inmovilizado material que figura en el Balance de Situación del HOTEL se corresponde con los activos que de forma permanente son utilizados básicamente en las actividades de alojamiento y restauración propias de la compañía. Es decir, están dedicados a actividades de explotación ordinarias, son bienes afectos a la explotación (regulados por la NIC 16) y no a actividades especulativas, que serían bienes o inmuebles de inversión (NIC 40) o existencias (NIC 2). Igualmente, según la NIC 16 el inmovilizado material pasa a denominarse «propiedad, planta y equipo».

Partiendo de esta consideración su valoración debe contemplarse, de forma optativa para la empresa, o bien al coste de adquisición o bien al valor razonable o de mercado. El criterio de valoración de activos debe ser el mismo para todos los elementos contables de una partida. Es decir, si se decide valorar a coste de adquisición el mobiliario, debe hacerse para todo el mobiliario. El tratamiento preferente que establece la NIC16 consiste en reconocer los elementos de inmovilizado material por su coste de adquisición menos las amortizaciones practicadas y pérdidas de valor acumuladas, es decir, por su valor neto contable. Esta primera opción, es decir, valoración a coste, impide considerar incrementos en el valor de los mismos por la diferencia del valor de mercado y valor neto contable (siempre que el primero fuera mayor que el segundo).

En caso de decantarse por la segunda de las opciones, es decir, valorar el bien a valor razonable o de mercado, es obligatorio disponer de una tasación pericial. Debido a su reciente apertura, en el HOTEL no se ha considerado necesario realizar ninguna valoración hasta la fecha. Es por ello que nos veríamos obligados a escoger la primera de las dos opciones para la contabilización de los activos, a pesar de que el aumento de precios del mercado inmobiliario ha sido remarcable en los últimos años, (un 34,74% para los ejercicios 2002 a 2004 según la Sociedad de Tasación).

No obstante, hemos considerado interesante reconocer este incremento a efectos del trabajo, aun no teniendo tasaciones oficiales. De ahí que, realizaremos el supuesto de que el valor de mercado de terrenos y construcciones es exactamente un 34,74% mayor que su valor de adquisición, por lo que optaremos por reconocer la revalorización que se deriva. Por tratarse de inmovilizado de explotación estas revalorizaciones deben llevarse a reservas, si en cambio, estuviera dedicado a fines especulativos se llevaría directamente a pérdidas y ganancias del ejercicio.

El importe de las partidas de terrenos y construcciones ha ascendido a los siguientes valores:

	EJERCICIO 04	EJERCICIO 03	AMORTI- ZACIÓN ACUMU- LADA 2004	VALOR NETO CONTABLE 2004	VALOR DE MERCADO	VMERCADO- VNCONTA- BLE
Terrenos	1.408.865,64	1.408.865,64	0,00	1.408.865,64	1.898.305,56	489.439,92
Construcciones	8.648.372,53	8.607.435,37	256.014,09	8.392.358,44	11.652.817,10	3.260.458,66
TOTAL	10.057.238,2	10.016.301,01	256.014,09	9.801.224,08	13.551.122,66	3.749.898,58

AJUSTE

489.439,92	Terrenos			
3260458,66	Construcciones	a	Reservas por revalorización	3.749898,58

Activo. Existencias

La valoración de las existencias podrá calcularse según la NIC2 mediante los métodos FIFO, LIFO, PMPonderado y del minorista. Dado que el método de valoración de existencias que aplican en el HOTEL es el Precio Medio Ponderado no corresponde realizar ningún ajuste ya que es aceptado por la normativa en cuestión.

El método de valoración del minorista es una novedad en las NIIFS con respecto al PGC y determina el coste descontando del precio de venta un porcentaje adecuado de margen bruto. Entendemos que puede resultar un sistema útil para valorar stocks de existencias de establecimientos muy diversos. La tipología de productos que admiten esta valoración suele ser objeto de venta directa a clientes y de alta rotación. Las existencias del HOTEL son mayoritariamente productos de consumo interno (alimentos, repuestos, etc.) de la empresa y al no venderse directamente sin previa transformación no se dispone de un precio de venta sobre el que descontar el margen correspondiente. No obstante, atendiendo a las características de la actividad hotelera y de los sistemas informáticos mediante los que se trata la información en este HOTEL no se considera oportuno valorar las existencias mediante este nuevo método.

Pasivo. Reservas por revalorización

Esta cuenta ha sido abonada por el reconocimiento de la revalorización de los elementos de terrenos y construcciones que, a modo de ejemplo, y no disponiendo de una tasación oficial del valor de mercado o razonable de dichos activos, se ha realizado anteriormente.

Pasivo. Pérdidas y Ganancias

La Cuenta de Pérdidas y Ganancias se ha visto alterada como consecuencia del traspaso como gasto del ejercicio de las partidas de gastos de constitución, gastos de primer establecimiento y gastos de ampliación de capital y del importe de los créditos incobrables.

Pasivo. Pasivo Exigible a LP

Dada la relativa corta vida de actividad de este HOTEL no ha podido identificarse ninguna provisión que debiera reconsiderarse como contin-

gencia. Por el momento no se han planteado ninguna situación de la que pueda derivarse una provisión de esta categoría.

Por último, en el activo circulante del Balance de Situación del HOTEL figura una partida de deudores que finalmente han resultado incobrables. Proceden de la venta de un inmovilizado que debía cobrarse en el ejercicio 2005. Durante dicho ejercicio se ha reconocido su insolvencia. Por ello, procede eliminar esta cuenta del Activo y traspasarla al Resultado ordinario del ejercicio. Aunque no se trata en este caso de un ajuste directamente derivado de la aplicación de las NIIFs consideramos oportuno su traspaso a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Los cambios que experimenta la Cuenta de Pérdidas y Ganancias afectan tanto a su formato de presentación como a partidas y niveles de resultados. A continuación se desarrollan estas modificaciones clasificadas por diferentes resultados.

Cuenta de Pérdidas y ganancias. Resultados extraordinarios

Según la NIIF 8 el uso de las cuentas referidas al resultado extraordinario es muy restrictivo. Los gastos extraordinarios quedan reducidos básicamente a los derivados de fenómenos y desastres naturales. Para que una partida sea considerada extraordinaria debe ser claramente diferente de las actividades ordinarias que desarrolla la empresa. Puesto que en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del HOTEL esta partida incluye multas y sanciones, éstas deben reconsiderarse como gasto ordinario del ejercicio disminuyendo el resultado de explotación.

AJUSTE

1315,37	Gastos de explotación,	a	Gastos extraordinarios	1315,37
	multas y sanciones			

Asimismo, figuran en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias unos ingresos extraordinarios correspondientes a unos pagos superiores a los estipulados que una agencia de viajes realizó al HOTEL. Esta agencia ha cerrado y este importe no ha sido reclamado a la compañía. Este tipo de ingreso debe traspasarse al resultado ordinario del ejercicio, por un trato simétrico a los gastos extraordinarios.

AJUSTE

50.257,83	Otros ingresos extraordinarios	a	Otros ingresos	50.257,83
-----------	--------------------------------	---	----------------	-----------

Cuenta de Pérdidas y ganancias. Resultados ordinarios

En concreto, a partir de los ajustes anteriores deben reconocerse como menor resultado ordinario del ejercicio los gastos de constitución, de ampliación de capital y de primer establecimiento que se han dado de baja del Activo. Igualmente el resultado ordinario se ha visto reducido por el importe de los créditos incobrables. Por otro lado, también se ha visto afectado por el traspaso a gastos e ingresos ordinarios del ejercicio de los gastos e ingresos extraordinarios.

PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Según la NIC 1, los componentes de los estados financieros son: el Balance de Situación, la Cuenta de Resultados, el Estado de Cambios al Patrimonio Neto, el Estado de Flujos de Tesorería y notas a los estados financieros. Además, se aconseja que las empresas presenten también un informe en el que se describa la actividad desarrollada, su posición financiera y las principales incertidumbres a las que se enfrenta. A continuación se presenta la estructura y contenido de los estados financieros del HOTEL según las NICs. No se han desarrollado en este trabajo el impacto que la aplicación de las NICS tendría en las notas adjuntas a los estados financieros, por motivos de extensión del mismo. Con el fin de facilitar la comparación entre los estados elaborados según las NIIFs y según el PGC se presentan también el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias según la normativa actual de PGC.

4. Presentación modelo balance de situación según PGC

El modelo de Balance de Situación abreviado del HOTEL según el Plan General de Contabilidad del ejercicio 2004 y 2003, expresado en euros, es el siguiente.

ACTIVO	EJERCICIO 04	EJERCICIO 03
A) ACCIONISTAS (SOCIOS) POR DESEMB. NO EXIGIDOS	0,00	0,00
B) INMOVILIZADO	11.890.902,09	12.153.402,11
I. Gastos de establecimiento	157.753,78	218.162,89
II. Inmovilizaciones inmateriales	438.863,26	467.022,64
III. Inmovilizaciones materiales	11.294.285,05	11.468.216,58
C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	25.198,93	33.389,96
D) ACTIVO CIRCULANTE	407.364,53	390.714,94
I. Existencias	45.392,35	49.328,61
II. Deudores	331.908,03	326.060,41
III. Tesorería	6.200,42	3.579,89
IV. Ajustes por periodificación	23.863,73	11.746,03
TOTAL GENERAL	12.323.465,55	12.577.507,01

PASIVO	EJERCICIO 04	EJERCICIO 03
A) FONDOS PROPIOS	2.696.036,98	2.591.454,90
I. Capital Suscrito	2.707.500,00	2.707.500,00
II. Prima de emisión	379.802,00	379.802,00
III. Rtdos. De ejercicios anteriores	- 393.924,68	-197.388,21
IV. Pérdidas y ganancias	2.659,66	-298.458,89
B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	0,00	0,00
C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS	0,00	0,00
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	8.305.427,05	8.432.005,65
E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	1.322.001,52	1.554.046,46
F) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS A CORTO PLAZO	0,00	0,00
TOTAL GENERAL	12.323.465,55	12.577.507,01

El resumen de los ajustes desarrollados anteriormente se recogen en el siguiente cuadro:

ACTIVO	EJERCICIO 04	AUMENTOS	DISMINUCIONES	SALDO FINAL 04	EJERCICIO 03
A) ACCIONISTAS (SOCIOS) POR DESEMB. NO EXIGIDOS	0,00			0,00	0,00
B) INMOVILIZADO	11.890.902,09			15.483.046,89	12.153.402,11
I. Gastos de establecimiento	157.753,78		157.753,78 (1)	0,00	218.162,89
II. Inmovilizaciones inmateriales	438.863,26		429.089,86 (2)	9.773,40	467.022,64
III. Propiedad, planta y equipo	11.294.285,05	4.178.988,44 (3)		15.473.273,49	11.468.216,58
C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	25.198,93			25.198,93	33.389,96
D) ACTIVO CIRCULANTE	407.364,53			338.446,43	390.714,94
I. Existencias	45.392,35			45.392,35	49.328,61
II. Deudores	331.908,03		68.918,10 (4)	262.989,93	326.060,41
III. Tesorería	6.200,42			6.200,42	3.579,89
IV. Ajustes por periodificación	23.863,73			23.863,73	11.746,03
TOTAL GENERAL	12.323.465,55			15.846.692,25	12.577.507,01

(1) Traspaso de gastos de establecimiento a gastos ordinarios del ejercicio

(2) Traspaso de bienes en régimen de arrendamiento financiero a inmovilizado material (propiedad, planta y equipo) y anulación de amortización acumulada de dichos bienes

(3) Traspaso de bienes en régimen de arrendamiento financiero a inmovilizado material (propiedad, planta y equipo) y revalorización de terrenos y construcciones

(4) Traspaso de deudores incobrables a gastos del ejercicio

ACTIVO	EJERCICIO 04	AUMENTOS	DISMINUCIONES	SALDO FINAL 04	EJERCICIO 03
A) FONDOS PROPIOS	2.696.036,98			6.219.263,68	2.591.454,90
I. Capital Suscrito	2.707.500,00			2.707.500,00	2.707.500,00
II. Prima de emisión	379.802,00			379.802,00	379.802,00
III. Reserva de revalorización	0,00	3.749.898,58 (1)		3.749.898,58	0
IV. Rtdos. De ejercicios anteriores	- 393.924,68			- 393.924,68	-197.388,21
V. Pérdidas y ganancias	2.659,66		226.671,88 (2)	-224012,22	-298.458,89
B) ACREEDORES A LARGO PLAZO	8.305.427,05			8.305.427,05	8.432.005,65
C) ACREEDORES A CORTO PLAZO	1.322.001,52			1.322.001,52	1.554.046,46
TOTAL GENERAL	12.323.465,55			15.846.692,25	12.577.507,01

(1) Reservas de revalorización procedentes del ajuste de terrenos y construcciones

(2) Traspaso de gastos de establecimiento a gastos ordinarios y traspaso de deudores incobrables a pérdidas del ejercicio

5. Presentación modelo balance de situación según NIIFS

El modelo de Balance de Situación del HOTEL según las NIIFs del ejercicio 2004 es el siguiente.

ACTIVO	EJERCICIO 04	EJERCICIO 03
A) ACCIONISTAS (SOCIOS) POR DESEMB. NO EXIGIDOS	0,00	0,00
B) INMOVILIZADO	15.483.046,89	12.153.402,11
I. Gastos de establecimiento	0,00	218.162,89
II. Inmovilizaciones inmateriales	9.773,40	467.022,64
III. Propiedad, planta y equipo	15.473.273,49	11.468.216,58
C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	25.198,93	33.389,96
D) ACTIVO CIRCULANTE	338.446,4	390.714,94
I. Existencias	45.392,35	49.328,61
II. Deudores	262.989,23	326.060,41
III. Tesorería	6.200,42	3.579,89
IV. Ajustes por periodificación	23.863,73	11.746,03
TOTAL GENERAL	15.846.692,25	12.577.507,01

PASIVO	EJERCICIO 04	EJERCICIO 03
A) FONDOS PROPIOS	6.219.263,68	2.591.454,90
I. Capital Suscrito	2.707.500,00	2.707.500,00
II. Prima de emisión	379.802,00	379.802,00
III. Reserva de revalorización	3.749.898,58	0,00
IV. Rtdos. De ejercicios anteriores	- 393.924,68	-197.388,21
V. Pérdidas y ganancias	-224.012,22	-298.458,89
B) ACREEDORES A LARGO PLAZO	8.305.427,05	8.432.005,65
C) ACREEDORES A CORTO PLAZO	1.322.001,52	1.554.046,46
TOTAL GENERAL	15.846.692,25	12.577.507,01

6. Presentación modelo PyG según PGC

El modelo de Cuenta de Pérdidas y Ganancias del HOTEL según el Plan General de Contabilidad del ejercicio 2004 y 2003 es el siguiente:

	EJERCICIO 04	EJERCICIO 03
B) INGRESOS	2.834.143,47	2.531.240,72
B.1. Ingresos de explotación	2.783.832,57	2.529.454,02
A) GASTOS	2.831.483,81	2.829.699,61
A.1. Consumos de explotación	398.130,60	384.257,77
A.2. Gastos de personal	1.088.866,16	1.111.385,74
A.3. Dotaciones amortización inmovilizado	286.012,82	260.899,24
A.4. Variación provisiones de tráfico y pérdidas de créditos incobrables	3.029,24	0,00
A5. Otros gastos de explotación	754.839,31	667.585,64
A.I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN	252.954,44	105.325,63
B2. Ingresos financieros	53,07	1786,67
A6. Gastos financieros y asimilados	299.290,31	382.687,50
A7. Variación provisiones inversiones financieras	0,00	0,00
A8. Diferencias negativas de cambio	0,00	0,00
BII. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	299.237,24	380.907,31
BIII. PÉRDIDAS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS	46.282,80	275.581,68
A9. Variación prov. Inmovilizado inmaterial, material y cartera de control	0,00	22.452,21
A10. Pérdidas de Inmovilizado Inmaterial, material y cartera de control	0,00	0,00
A11. Pérdidas operaciones Acciones y obligaciones propias	0,00	0,00
A12. Gastos extraordinarios	1.315,37	425,00
A13. Gastos y pérdidas otros ejercicios	0,00	0,00
B4. Beneficios enajenación inmov. inmaterial, material y cartera de control	0,00	0,00
B5. Beneficios operaciones acciones y obligaciones propias	0,00	0,00
B6. Subvenciones capital transferido al resultado del ejercicio	0,00	0,00
B7. Ingresos extraordinarios	50.257,83	0,00
B8. Ingresos y beneficios otros ejercicios	0,00	0,00
AIV RESULTADOS EXTRAORDINARIOS	+ 48.942,46	- 22.877,21
AV RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS	+ 2.659,66	- 298.458,89
A14. Impuesto sobre sociedades	0,00	0,00
A15 Otros impuestos	0,00	0,00
AVI RESULTADO DEL EJERCICIO DESPUÉS DE IMPUESTOS	+ 2.659,66	- 298.458,89

El resumen de los ajustes referidos a la Cuenta de Resultados desarrollados anteriormente se recoge a continuación:

	EJERCICIO 04	AUMENTOS	DISMINUCIO- NES	SALDO FINAL 04	EJERCICIO 03
B) INGRESOS					
B.1. Ingresos de explotación	2.783.832,57	50.257,83		2.834.090,40	2.529.454,02
A) GASTOS					
A.1. Consumos de explotación	398.130,60			398.130,60	384.257,77
A.2. Gastos de personal	1.088.866,16			1.088.866,16	1.111.385,74
A.3. Dotaciones amortización inmovilizado	286.012,82	157.753,78		443.766,60	260.899,24
A.4. Variación provisiones de tráfico y pérdidas de créditos incobrables	3.029,24	68.918,10		71947,34	0,00
A5. Otros gastos de explotación	754.839,31	1.315,37		756.154,68	667.585,64
A.I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN	252.954,44			75.225,02	105.325,63
B2. Ingresos financieros	53,07			53,07	1786,67
A6. Gastos financieros y asimilados	299.290,31			299.290,31	382.687,50
A7. Variación provisiones inversiones financieras	0,00			0,00	0,00
A8. Diferencias negativas de cambio	0,00			0,00	0,00
B.II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	299.237,24			299.237,24	380.907,31
B.III. PÉRDIDAS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS	46.282,80			224012,22-	275.581,68-

B7. Ingresos extraordinarios	50.257,83	50.257,83	0,00	0,00	0,00
B8. Ingresos y beneficios otros ejercicios	0,00		0,00	0,00	0,00
A9. Variación prov. Inmovilizado inmaterial, material y cartera de control	0,00		0,00	0,00	22.452,21
A10. Pérdidas de Inmovilizado Inmaterial, material y cartera de control	0,00		0,00	0,00	0,00
A11. Pérdidas operaciones Acciones y obligaciones propias	0,00		0,00	0,00	0,00
A12. Gastos extraordinarios	1.315,37	1.315,37	0,00	0,00	425,00
A13. Gastos y pérdidas otros ejercicios	0,00		0,00	0,00	0,00
B4. Beneficios enajenación inmov. inmaterial, material y cartera de control	0,00		0,00	0,00	0,00
B5. Beneficios operaciones acciones y obligaciones propias	0,00		0,00	0,00	0,00
B6. Subvenciones capital transferido al resultado del ejercicio	0,00		0,00	0,00	0,00
AIV RESULTADOS EXTRAORDINARIOS	+ 48.942,46		0,00	0,00	- 22.877,21
AV RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS	+ 2.659,66		-224012,22		- 298.458,89
A14. Impuesto sobre sociedades	0,00				0,00
A15 Otros impuestos	0,00				0,00
AVI RESULTADO DEL EJERCICIO DESPUÉS DE IMPUESTOS	+ 2.659,66		-224012,22		- 298.458,89

7. Presentación modelo cuenta de resultados según NIIF

Una vez analizados los diferentes ajustes derivados de la aplicación de las NIIFS a la contabilidad del HOTEL debe considerarse el modelo de presentación de la Cuenta de Resultados. En este sentido, según la NIC 1 debe escogerse entre una estructura de esta Cuenta presentada clasificando los gastos por naturaleza o por función. La opción elegida en este trabajo es el primero de los métodos por diferentes motivos:

- el sector del establecimiento cuya actividad está muy orientada a la prestación de servicios y no a la producción industrial. La clasificación de gastos por función resulta algo más complicada que por naturaleza. Es más fácil conocer el gasto del suministro de luz que saber qué parte de este gasto corresponde a la función comercial, por ejemplo.
- la política de presentación de información financiera de la cadena hotelera,
- la cadena hotelera es la que invierte mayores recursos en gastos de distribución (márketing, publicidad, etc.) e incluso en gastos de administración. Una presentación de los resultados según el método de gastos por función podría conducir a análisis erróneos de los costes de distribución y administración, puesto que parte de estos costes son asumidos por los servicios centrales de la cadena y no aparecen en la cuenta de explotación del HOTEL.

	EJERCICIO 04	EJERCICIO 03
INGRESOS	2.834.143,47	2.531.240,72
Ingresos de explotación	2.834.090,40	2.529.454,02
GASTOS	3.058.155,69	2.829.699,61
Consumos de explotación	398.130,60	384.257,77
Gastos de personal	1.088.866,16	1.111.385,74
Dotaciones amortización inmovilizado	286.012,82	260.899,24
Variación provisiones de tráfico y pérdidas de créditos incobrables	3.029,24	0,00
Otros gastos de explotación	985.855,80	667.585,64
BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN	47.878,41	105.325,63
Ingresos financieros	53,07	1.786,67
Gastos financieros y asimilados	299.290,31	382.687,50
RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	299.237,24	380.907,31

PÉRDIDAS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS	251.411,90	275.581,68
RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS	-224.012,22	- 298.458,89
RESULTADO DEL EJERCICIO DESPUÉS DE IMPUESTOS	-224.012,22	- 298.458,89

8. Información segmentada

Según la NIC 14, la información financiera de las empresas que cotizan en Bolsa debe obligatoriamente desglosarse para cada segmento geográfico o segmento de negocio cuyo volumen de negocios sea superior al 10% sobre el total de ingresos. Para el resto de empresas este desglose es optativo. La empresa debe decidir cuál de los dos tipos de segmentos es más importante y cual queda en segundo término (principal y secundario, respectivamente). El total de ingresos de los segmentos identificados debe ser como mínimo del 75% del total.

A tenor de lo anterior, y a pesar de que el HOTEL no cotiza en Bolsa, en función de la tipología del HOTEL y las características de sus distintos segmentos se ha decidido desglosar la información financiera por los siguientes segmentos de negocio:

- vacacional (clasificado a su vez en *Tour Operadores (TTOO)* y directos o clientes individuales) y
- *business* o clientes de empresa.

Se ha escogido como formato principal de información los segmentos de negocio puesto que los rendimientos del HOTEL se ven más influidos por las diferencias de los productos y servicios que consumen dichos segmentos que por la procedencia de los clientes. Por lo tanto, el formato secundario de información deberían ser los segmentos geográficos. Si tenemos en cuenta el ejercicio completo la proporción que representan sobre el total de los ingresos son un 32% de ingresos de segmento business y un 68% de ingresos de segmento vacacional (de los cuales el 41,5% son ingresos procedentes de TTOO y el 58,5% son de clientes individuales).

Dado el nivel de información disponible en relación con los gastos y los ingresos de la empresa se hace muy difícil desglosar éstos para cada segmento. Podría hacerse aplicando porcentajes estimados con la consiguiente desviación que esto podría suponer. Debido a esta dificultad, únicamente se han desglosado los ingresos y los gastos de explotación según la segmentación real del negocio en el año 2004, (no ha podido realizarse

la segregación por segmentos de negocio de los activos del HOTEL por desconocimiento del importe real que correspondería a cada segmento).

INFORMACIÓN SEGMENTADA	IMPORTE	%
A. Total ingresos de explotación	2.834.090,40	100
A.1. Ingresos segmento vacacional	1.927.181,47	68,00
A.1.1. TTOO	850.038,14	30,00
A.1.2. Cliente individual	1.077.143,33	38,00
A.2. <i>Ingresos segmento business</i>	906.908,93	32,00
B. Total consumos de explotación	398.130,60	14,05
B.1. Consumos segmento vacacional	270.728,81	9,55
B.1.1. TTOO	112.352,46	3,96
B.1.2. Cliente individual	158.376,35	5,59
B.2. Consumos segmento business	127.401,79	4,50
(A-B) Resultado de explotación	2.435.959,80	85,95
Resultado segmento vacacional	1.656.452,66	58,45
Resultado TTOO	737.685,68	26,03
Resultado cliente individual	918.766,98	32,42
<i>Resultado segmento business</i>	779.507,14	27,50

9. Estado de cambios al patrimonio neto

El estado de cambios al patrimonio neto refleja precisamente los cambios surgidos de la comparación de dos balances consecutivos, es por ello que utilizaremos para su elaboración los balances de los años 2004 y 2003 del HOTEL.

Según la NIC1 el modelo siguiente ya incluye toda la información a presentar. No obstante, también podría presentarse un modelo abreviado y completarse la información contenida en este estado mediante notas a los estados financieros.

	Capital	Prima emisión	Reserva Revalorización	Rtdos. ejerc. anteriores	Resultado del ejercicio	Total
Saldo 31/12/2003	2.707.500,00	379.802,00		-197.388,21	-298.458,89	2.591.454,90
Superávit de revalorización			3.749.898,58			3.749.898,58
Déficit de revalorización						

Traspasso a resultados ejercicios anteriores				-298.458,89	+298.458,89	
Resultado del periodo 2004					-224.012,22	
Saldo a 31/12/04	2.707.500,00	379.802,00	3.749.898,58	-393.924,68	-224.012,22	6.219.263,68

10. Estado de flujos de tesorería

El Estado de Flujos de Tesorería es el que aporta la información básica para valorar la capacidad de la empresa para generar la tesorería suficiente para reembolsar préstamos, mantener la capacidad de la explotación de la compañía, pagar dividendos y realizar nuevas inversiones sin tener que recurrir a fuentes externas de financiación. Esta información financiera queda clasificada según proceda de actividades ordinarias, de inversión y de financiación o endeudamiento.

El formato de presentación de este estado debe escogerse entre dos opciones: el método directo en el que se presentan de forma separada las principales variaciones de tesorería o el método indirecto en el que se parte del beneficio neto después de impuestos al cual se le añaden diferentes partidas como amortizaciones, provisiones, etc. para determinar la variación de tesorería del ejercicio.

Dada la dificultad que presenta la segregación del importe de cobros y pagos de explotación, inversión y financiación que se realizaron en el ejercicio 2004 en el HOTEL, se ha optado por utilizar el método indirecto en la elaboración y presentación del Estado de Flujos de Tesorería.

Ejercicio	2004
Resultado neto después de impuestos	2.659,66
+ Amortizaciones	286.012,82
+ Provisiones	3.029,24
+/- Variación de circulante	32.868,24
A Variación de tesorería de explotación	291.701,72
+ Cobros de desinversión	0
- Pagos de desinversión	- 6.865,85
B Variación de tesorería de inversiones	- 6.865,85
+ Cobros de deudas	0
- Pagos de deudas	- 358.623,54
C Variación de tesorería de financiación o endeudamiento	- 358.623,54
A + B + C Variación de tesorería del año 2004	-57.138,08

11. Análisis de ratios

Si comparamos el valor de algunas ratios del ejercicio 2004 según PGC y una vez realizados los ajustes según NIIFS, llegamos a las siguientes conclusiones:

RATIOS	SEGÚN PGC	SEGÚN NIIF
FONDO DE MANIOBRA = (AC-PC)	-914.636,99	-983.555,09
ENDEUDAMIENTO = (PASIVO EXIGIBLE / FONDOS PROPIOS)	3,57	1,55
FONDOS PROPIOS	2.696.036,98	6.219.263,68
RESULTADOS	2.659,66	-224.012,22
ROE = (BAIT / FONDOS PROPIOS)	9,9%	-360%
ROI = (BAIT / ACTIVO)	2%	-145%

Si analizamos el valor del fondo de maniobra, observamos que tanto antes como después de los ajustes realizados, tiene un valor negativo, y después de ajustes según NIIFS el valor es aún menor. Podemos concluir al respecto que el activo fijo de la empresa representa un gran volumen en el patrimonio de la empresa, ya que el servicio al que se dedica el HOTEL es justamente ofrecer a los clientes disfrutar de esos activos. El hecho de que el ratio empeore se debe a que disminuye el pasivo circulante debido al ajuste en el que se elimina el saldo de la cuenta de deudores llevándolo a gasto del ejercicio.

El ratio de endeudamiento mejora con los ajustes debido a que se suman a los fondos propios las reservas de revalorización de los terrenos y construcciones, de ahí el incremento del valor de éstos. De esto se deduce que la empresa soporta una deuda externa considerable, y de hecho es así ya que tiene deudas con entidades de crédito muy elevadas debido a la reciente construcción del hotel y a que sólo lleva tres años amortizándolas.

Si se analiza el importe de las ratios de rentabilidad financiera y rendimiento de los activos, se observa que ambos empeoran sustancialmente después de los ajustes, pasando a ser negativos. El resultado de la empresa en este ejercicio deja de aportar rentabilidad a los accionistas y los activos de la empresa no dan rendimiento alguno.

Estas ratios hay que analizarlos con mucha cautela debido, como se ha explicado anteriormente, al sector de actividad del HOTEL y a la diferente utilización de los activos que se hace en dicho sector en relación con otros. Igualmente cabe recordar que en los ajustes realizados se han traspasado la totalidad de los saldos acumulados como gastos en un único ejercicio, lo que empeoraría notablemente el resultado de ese ejercicio, pero el de los años siguientes mejoraría sensiblemente.

12. Conclusiones

A pesar de que en estos momentos la contabilidad de una empresa individual debe llevarse según el Plan General de Contabilidad, la adopción de las NIIFs por parte de ésta está cada vez más cerca. En este artículo se ha pretendido realizar una aproximación práctica a los cambios derivados de la elaboración de la contabilidad de una empresa individual según las NIIFs. Es evidente que dicha adaptación será más o menos compleja en función de la tipología de operaciones contables que la empresa realice.

En el caso estudiado, una empresa del sector turístico, perteneciente a una cadena de considerable presencia mundial tanto en el segmento vacacional como en el de ciudad, ha podido observarse que las modificaciones efectuadas en el Balance de Situación han sido escasas. Hubiera sido mayor el número de ajustes si esta compañía hubiera dispuesto de tasaciones del inmovilizado que hubieran permitido valorarlo a un precio diferente del de su coste. La corta vida de este establecimiento no ha aconsejado la realización de dichas tasaciones por lo que no ha podido disponerse de esta información, aunque, aún así, se ha realizado una aproximación al posible valor de mercado de sus inmuebles.

Las repercusiones de los ajustes realizados en la Cuenta de Resultados también han sido relativamente bajas. No obstante, el formato de presentación de esta Cuenta sí que ofrece una visión diferente de la forma en que la empresa genera su resultado, tanto a nivel agregado, como de forma segmentada por tipología de clientes.

Los resultados del ejercicio 2004 después de aplicar las NIIFs empeoran sensiblemente debido a que con la nueva normativa se traspasan del activo del balance a gasto directo del ejercicio el saldo de los gastos de constitución y el saldo de la cuenta de deudores

El Estado de Flujos de tesorería contribuye a conocer en qué situación se encuentra la compañía de cara a poder satisfacer los compromisos correspondientes a pagos futuros, información que completa la desglosada en el resto de Estados financieros. De igual modo, mediante el Estado de Cam-

bios al Patrimonio Neto pueden observarse las variaciones experimentadas por éste de un ejercicio a otro, siendo remarcable, en el caso que nos ocupa, la acumulación de resultados negativos en el pasivo, debido a la reciente creación del HOTEL.

Bibliografía

- ACCID (2004) “*Normes Internacionals de Comptabilitat*” Gestió 2000. Barcelona.
- ACCID (2004) “*Comprender las Normas Internacionales de contabilidad*” 2ª Edición. Gestión 2000.
- ACCID (2004) “*NIC. Las claves de las normas internacionales de contabilidad*”. Gestión 2000.
- AMAT, O. Y CAMPA, F. (2004): “*La contabilidad de gestión en las empresas hoteleras*”. Borrador de Documento de Principios de Contabilidad de Gestión de AECA. Madrid.
- 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 - 19.
- CAMPA, F. (2005) “*La Contabilidad de gestión en la Industria Hotelera: Estudio sobre su implantación en las cadenas hoteleras en España*”. Tesis Doctoral, Reus.
- DAMITIO, J. W. Y SCHMIDGALL, R. S. (2000) “*The new lodging scoreboards: The USALI. Focus: Pre-opening expenses*”. The Bottomline.
- HOTEL ASSOCIATION OF NEW YORK CITY, INC. (HANYC) (1996) “*Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*”. 9ª ed. Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, Michigan.
- 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*. December, pp. 88 - 94.
- MATTIMOE, R. B. (2000) *An institutional study of the factors impacting on room rate pricing strategy in the irish hotel industry*. The Sixth Inter-disciplinary perspectives on accounting conference, julio.
- MESTRES, J. R. (1995) *Técnicas de gestión y dirección hotelera*. Ediciones Gestión 2000. Barcelona.

- MORENO, J. Y MARTÍN, R. (2002) “El Uniform System of Accounts for The Lodging Industry: Experiencia de implantación en una empresa hotelera española”. X *Encuentro de ASEPU*C. Santiago de Compostela.
- MUSA, S. M. Y SANCHIS, J. R. (1993) «La determinación de los precios de alojamiento en la industria hotelera». *Revista de Estudios Turísticos*, 1993, núm. 117.
- PERRAMON, J. (2005) *NIC/NIIF. Diferencias con la normativa contable española*. Gestión 2000.
- R.D. 1643/1990, de 20 de diciembre por el cual se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- SÁNCHEZ, I. (1999) Adaptación del «Uniform System» a los Hoteles de España. Editorial Puzzle. Madrid.
- SCHMIDGALL, R. S. (1998) *The new lodging scoreboards: the USALI. Focus: the balance sheet*. The Bottomline. The Journal of HFTP. Austin, junio-julio, vol. 13, núm. 4.
- VACAS, C. (2000) “*Sistema Uniforme de Contabilidad para la industria del alojamiento: un modelo anglosajón de planificación contable*”. *Técnica Contable*, octubre, pp. 727 - 744.