

PLAN 2007



BALANCE NORMAL

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	AMBIENTE	2006	2005
10000	Activos no corrientes	0	233.334	0
10001	Terminales de explotación	0	233.334	0
10002	Terminales de explotación	0	0	0
10003	Terminales de explotación	0	0	0
10004	Terminales de explotación	0	0	0
10005	Terminales de explotación	0	0	0
10006	Terminales de explotación	0	0	0
10007	Terminales de explotación	0	0	0
10008	Terminales de explotación	0	0	0
10009	Terminales de explotación	0	0	0
10010	Terminales de explotación	0	0	0
10011	Terminales de explotación	0	0	0
10012	Terminales de explotación	0	0	0
10013	Terminales de explotación	0	0	0
10014	Terminales de explotación	0	0	0
10015	Terminales de explotación	0	0	0
10016	Terminales de explotación	0	0	0
10017	Terminales de explotación	0	0	0
10018	Terminales de explotación	0	0	0
10019	Terminales de explotación	0	0	0
10020	Terminales de explotación	0	0	0
10021	Terminales de explotación	0	0	0
10022	Terminales de explotación	0	0	0
10023	Terminales de explotación	0	0	0
10024	Terminales de explotación	0	0	0
10025	Terminales de explotación	0	0	0
10026	Terminales de explotación	0	0	0
10027	Terminales de explotación	0	0	0
10028	Terminales de explotación	0	0	0
10029	Terminales de explotación	0	0	0
10030	Terminales de explotación	0	0	0
10031	Terminales de explotación	0	0	0
10032	Terminales de explotación	0	0	0
10033	Terminales de explotación	0	0	0
10034	Terminales de explotación	0	0	0
10035	Terminales de explotación	0	0	0
10036	Terminales de explotación	0	0	0
10037	Terminales de explotación	0	0	0
10038	Terminales de explotación	0	0	0
10039	Terminales de explotación	0	0	0
10040	Terminales de explotación	0	0	0
10041	Terminales de explotación	0	0	0
10042	Terminales de explotación	0	0	0
10043	Terminales de explotación	0	0	0
10044	Terminales de explotación	0	0	0
10045	Terminales de explotación	0	0	0
10046	Terminales de explotación	0	0	0
10047	Terminales de explotación	0	0	0
10048	Terminales de explotación	0	0	0
10049	Terminales de explotación	0	0	0
10050	Terminales de explotación	0	0	0
10051	Terminales de explotación	0	0	0
10052	Terminales de explotación	0	0	0
10053	Terminales de explotación	0	0	0
10054	Terminales de explotación	0	0	0
10055	Terminales de explotación	0	0	0
10056	Terminales de explotación	0	0	0
10057	Terminales de explotación	0	0	0
10058	Terminales de explotación	0	0	0
10059	Terminales de explotación	0	0	0
10060	Terminales de explotación	0	0	0
10061	Terminales de explotación	0	0	0
10062	Terminales de explotación	0	0	0
10063	Terminales de explotación	0	0	0
10064	Terminales de explotación	0	0	0
10065	Terminales de explotación	0	0	0
10066	Terminales de explotación	0	0	0
10067	Terminales de explotación	0	0	0
10068	Terminales de explotación	0	0	0
10069	Terminales de explotación	0	0	0
10070	Terminales de explotación	0	0	0
10071	Terminales de explotación	0	0	0
10072	Terminales de explotación	0	0	0
10073	Terminales de explotación	0	0	0
10074	Terminales de explotación	0	0	0
10075	Terminales de explotación	0	0	0
10076	Terminales de explotación	0	0	0
10077	Terminales de explotación	0	0	0
10078	Terminales de explotación	0	0	0
10079	Terminales de explotación	0	0	0
10080	Terminales de explotación	0	0	0
10081	Terminales de explotación	0	0	0
10082	Terminales de explotación	0	0	0
10083	Terminales de explotación	0	0	0
10084	Terminales de explotación	0	0	0
10085	Terminales de explotación	0	0	0
10086	Terminales de explotación	0	0	0
10087	Terminales de explotación	0	0	0
10088	Terminales de explotación	0	0	0
10089	Terminales de explotación	0	0	0
10090	Terminales de explotación	0	0	0
10091	Terminales de explotación	0	0	0
10092	Terminales de explotación	0	0	0
10093	Terminales de explotación	0	0	0
10094	Terminales de explotación	0	0	0
10095	Terminales de explotación	0	0	0
10096	Terminales de explotación	0	0	0
10097	Terminales de explotación	0	0	0
10098	Terminales de explotación	0	0	0
10099	Terminales de explotación	0	0	0
10100	Terminales de explotación	0	0	0

4. Balance de Situación

	2006	2005
Total activo no corriente	14.7	14.7
Terminales de explotación	1.67	1.67
Terminales de explotación	2.137	2.137
Terminales de explotación	15.491	15.491
Total activo corriente	31.420	31.420
Terminales de explotación	796	796
Terminales de explotación	137.362	137.362
Terminales de explotación	4.071	4.071
Terminales de explotación	2.334	2.334
Terminales de explotación	25.543	25.543
Terminales de explotación	109.610	109.610
Terminales de explotación	157.416	157.416
TOTAL ACTIVO	92.308	7.127
Total pasivo no corriente	150	95
Total pasivo corriente	141.857	29.763
Total pasivo	141.907	29.858
Total activo	157.416	46.123

126.00 +
458.30 +
45.20 +
41.25 +
89.99 +
102.00 +
99.89 +
0.59 +
54.69 +
33.00 +
79.10 +
55.4
236
42
8

Licencia para Contabilizar II

por Don José M^a Gay de Liébana Saludas

PLAN 2007: PANORAMA PARA CONTABILIZAR ... Y ASENTAR

Una visión sinóptica de las Normas de Registro y Valoración del Plan 2007

José M^a Gay. Profesor de la Universidad de Barcelona y de EAE.

Sabores contables

La segunda parte del Plan 2007, sin duda, es la más sabrosa, la que brinda un mayor juego y, en buena parte, la que constituye el meollo nuclear de toda la reforma contable propiamente dicha. Ahí están las normas de registro y valoración, y acá es donde las NIC/NIIF desembarcan con toda su furia en clave española. Difícilmente era imaginable, tiempo atrás, que en nuestra normativa contable tendrían cabida las inversiones inmobiliarias o según qué tipos de activos intangibles, que se abordaría a fondo las combinaciones de negocios imprimiendo un renovado carácter al fondo de comercio, valorándose activos y pasivos, involucrados en ese tipo de operaciones, por sus valores razonables. Muy pocos, posiblemente, pensarían en que nuestro Nuevo Plan regularía el tratamiento de los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta. En cambio, sí que era un secreto a voces que el arrendamiento financiero, como tal, se escaparía de la jaula del inmovilizado inmaterial para volar libremente y que tendría su propia personalidad. Por eso, los arrendamientos, que no sólo son financieros sino que con frecuencia presentan variadas caras, encuentran acomodo en una norma específica.

Pues bien, así es y así son las cosas. El panorama que ofrecen las Normas de Registro y Valoración es más o menos éste:

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD 2007 Normas de Registro y Valoración

- **Desarrollan los Principios Contables y otras disposiciones contenidas en el Marco Conceptual de la Contabilidad (Primera Parte del PGC 2007)**
- **Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, y a diversos elementos patrimoniales**
- **Aplicación obligatoria**

Marcada influencia de las NIC/NIIF

Normas de Registro y Valoración

INMOVILIZADO MATERIAL (2^a Y 3^a)

INVERSIONES INMOBILIARIAS (4^a)

INMOVILIZADO INTANGIBLE (5^a Y 6^a)

ACTIVOS NO CORRIENTES Y
GRUPOS ENAJENABLES DE
ELEMENTOS, MANTENIDOS PARA
LA VENTA (7^a)

ARRENDAMIENTOS Y OTRAS
OPERACIONES DE NATURALEZA
SIMILAR (8^a)

INSTRUMENTOS FINANCIEROS (9^a)

EXISTENCIAS (10^a)

MONEDA EXTRANJERA (11^a)

IVA, IGIC Y OTROS IMPUESTOS
INDIRECTOS (12^a)

IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (13^a)

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

2

Normas de Registro y Valoración

INGRESOS POR VENTAS Y
PRESTACIÓN DE SERVICIOS (14^a)

PROVISIONES Y
CONTINGENCIAS (15^a)

PASIVOS POR RETRIBUCIONES A
LARGO PLAZO AL PERSONAL (16^a)

TRANSACCIONES CON PAGOS
BASADOS EN INSTRUMENTOS
DE PATRIMONIO (17^a)

SUBVENCIONES, DONACIONES
Y LEGADOS RECIBIDOS (18^a)

COMBINACIONES DE
NEGOCIOS (19^a)

NEGOCIOS CONJUNTOS (20^a)

CAMBIOS EN CRITERIOS
CONTABLES, ERRORES Y
ESTIMACIONES
CONTABLES (22^a)

OPERACIONES ENTRE
EMPRESAS
DEL GRUPO (21^a)

HECHOS POSTERIORES AL
CIERRE DEL EJERCICIO (23^a)

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

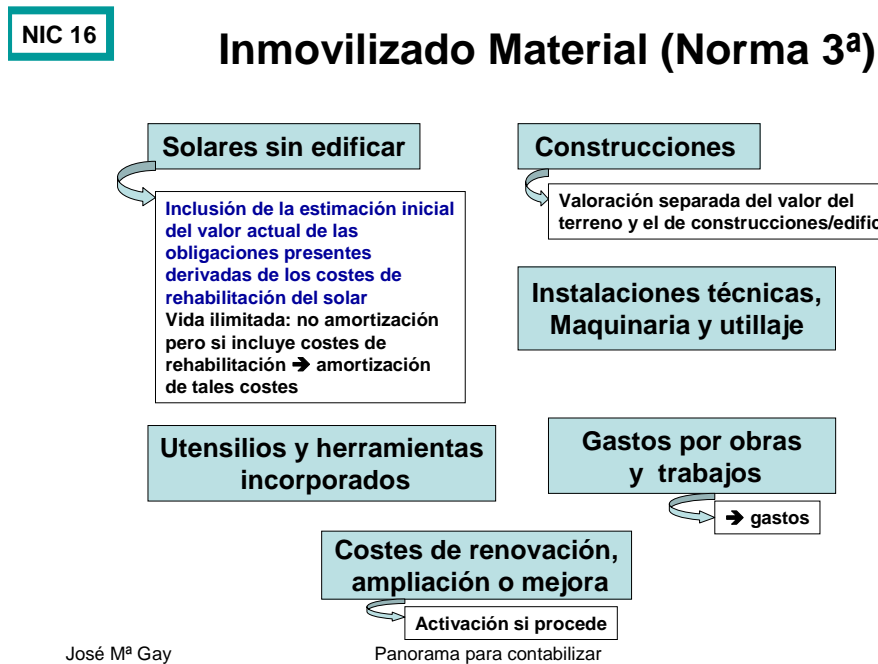
3

Hablando de inmovilizados

Las grandes pautas del inmovilizado material se incluyen en la Norma 2^a. De manera sintética las resumimos en el siguiente gráfico:



La Norma 3^a perfila los componentes del Inmovilizado Material en lo que se refiere al cómo.



Una de las figuras estelares del Plan 2007 viene de la mano, desde luego, de las inversiones inmobiliarias, al más puro estilo NIC. A ellas se dedica la Norma 4^a.

NIC 40

Inversiones Inmobiliarias (Norma 4^a)

- **Aplicación de las normas relativas al inmovilizado material**
- Inversiones inmobiliarias: los inmuebles que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para
 - su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o
 - Para su venta en el curso ordinario de las operaciones

No hay posibilidad de aplicar Valor Razonable en las Inversiones Inmobiliarias según PLAN 2007

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

6

El tradicional inmovilizado inmaterial cambia de denominación, internacionalizándose y tomando el nombre de inmovilizado intangible, más en consonancia con las NIC. Una visión global del mismo es la siguiente, a través del contenido de la Norma 5^a:

NIC 38

Inmovilizado Intangible (Norma 5^a)



José M^a Gay

Panorama para contabilizar

7

Conviene hacer una serie de puntualizaciones respecto del inmovilizado intangible. Para ello, la Norma 6^a penetra en el terreno de las precisiones.

NIC 38

Inmovilizado Intangible (Norma 6^a)

**Investigación y
Desarrollo**

**Propiedad
Industrial**

Fondo de Comercio

**Valor: Norma
Combinaciones Negocios
Asignación a c/u UGE
No se amortiza →
comprobación del deterioro
de cada UGE**

Derechos de traspaso

Programas de ordenador

**Derechos sobre activos
arrendados**

Inversiones hechas sobre activos arrendados, o cedidos en uso, que no sean arrendamiento financiero, que no sean separables de tales activos, aumenten su capacidad, productividad o alarguen su vida útil
Amortización: según vida útil o duración del contrato si es menor

**Otros Inmovilizados Intangibles
Concesiones administrativas
Gastos adquisición carteras de clientes
Derechos comerciales
Propiedad intelectual o licencias**

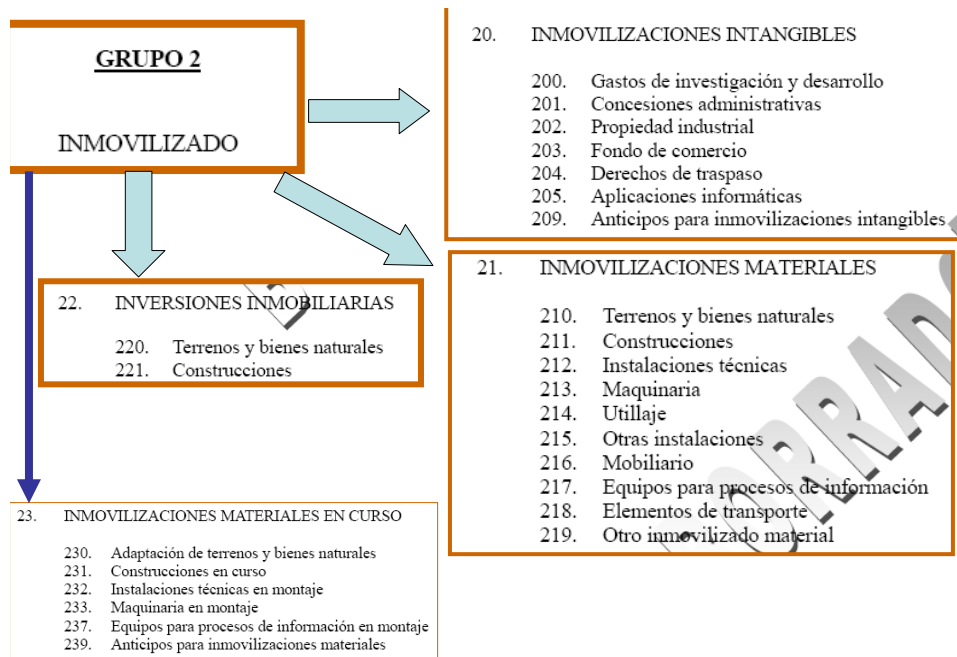
**Amortización y deterioro:
Según normas generales**

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

8

De esta guisa, el inmovilizado según el Plan 2007 quedaría configurado, en cuanto al cuadro de cuentas así:



José M^a Gay

Panorama para contabilizar

9

Esos activos en *stand by* para su venta

La novedad que representan los activos no corrientes mantenidos para la venta es objeto de desarrollo normativo en la Norma 7^a.

NIIF 5

Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta (Norma 7^a)

Activos no corrientes mantenidos para la venta

Si su valor contable se recupera a través de su venta en lugar de por su uso continuado

- Ha de estar disponible para su venta inmediata
- Su venta ha de ser altamente probable
- Valoración: por el menor de
 - Valor contable
 - Valor razonable menos costes de venta
- No se amortizará pero, en su caso, sí correcciones valorativas

Grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta

Conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción. Pueden formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la empresa, aunque no sea activo no corriente, si se van a enajenar de forma conjunta

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

10

58. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y PASIVOS ASOCIADOS

- 580. Inmovilizado
- 581. Inversiones con personas y entidades vinculadas
- 582. Inversiones financieras
- 583. Existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar
- 584. Otros activos
- 585. Provisiones
- 586. Deudas con características especiales
- 587. Deudas con personas y entidades vinculadas
- 588. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar
- 589. Otros pasivos

Activos no corrientes y otros activos y pasivos incluidos en un grupo enajenable de elementos, cuya recuperación se espera realizar fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, incluidos los que formen parte de una operación interrumpida que se hubiera clasificado como mantenida para la venta.

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

La leyenda continúa: el leasing y sus caras

La importancia del arrendamiento, sea financiero o no, se pone de manifiesto en la NIC 17, reguladora del asunto. Ahora, con el Plan 2007, las características contables de los arrendamientos vuelan y abandonan el inmovilizado inmaterial, donde han anidado tantos años a modo de solución salomónica proporcionada en 1990 para no abortar el Plan de 1990, actualmente vigente, adquiriendo entidad propia y debiéndose contabilizar, si se trata de arrendamiento financiero o similar, según los activos subyacentes de los acuerdos. Es la Norma 8^a la que recoge el tratamiento contable de los arrendamientos en sus distintas clases, alineándose con la filosofía NIC.

NIC 17

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar (Norma 8^a)

Arrendamiento: cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado

Arrendamiento Financiero

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo subyacente del contrato

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

11

NIC 17

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar (Norma 8^a)

ARRENDAMIENTO DE UN ACTIVO CON OPCIÓN DE COMPRA

Se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción

Se presume también dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en estos casos:

1. Contratos de arrendamiento cuyo período de alquiler coincida con la vida económica del activo o siendo menor aquel período de alquiler, exista evidencia de que al final ambos períodos van a coincidir
 - No es significativo su valor residual al fin del período de utilización
 - Siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento
 - Racionalidad: cuando el valor actual de las cantidades a pagar al inicio del arrendamiento supongan la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

12

NIC 17

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar (Norma 8^a)

Se presume también dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en estos casos:

2. Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario
3. El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario
4. Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario
5. El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con unos pagos por arrendamiento sustancialmente inferiores a los habituales del mercado

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

13

NIC 17

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar (Norma 8^a)

Contabilidad del arrendatario

€	Debe	Haber	€
Valor	21. Inmovilizaciones Materiales 20. Inmovilizaciones Intangibles	17. Deudas LP por arrendamientos financieros 52. Deudas CP por arrendamientos financieros	Valor

Pasivo Financiero: por el mismo importe que el Activo
Pasivo Financiero = menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos acordados durante el plazo del arrendamiento y calculados al inicio del mismo

Se excluyen las cuotas de carácter contingente y el coste de los servicios e impuestos repercutibles por el arrendador

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

14

NIC 17

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar (Norma 8^a)

Contabilidad del arrendatario

€	Debe	Haber	€
Valor	21. Inmovilizaciones Materiales 20. Inmovilizaciones Intangibles	17. Deudas LP por arrendamientos financieros 52. Deudas CP por arrendamientos financieros	Valor

Cuotas de carácter contingente: aquellos pagos cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable

Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deben considerarse como mayor valor del activo

Cálculo del Valor Actual: se utiliza el tipo de interés implícito del contrato; si éste no se puede determinar, el tipo de interés de mercado para operaciones similares

No hay gastos financieros diferidos. La carga financiera se distribuye a lo largo del contrato de leasing financiero, imputándose la cuenta de PyG del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

15

NIC 17

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar (Norma 8^a)

Contabilidad del arrendador

€	Debe	Haber	€
	22X. Activo arrendado	57. Tesorería	
Valor Razonable	430. Clientes o Créditos	22X. Activo arrendado	Valor Razonable

En el momento inicial: el arrendador reconoce el resultado de la operación de arrendamiento financiero, según la Norma de Valoración 14^a Ingresos por ventas y prestación de servicios

€	Debe	Haber	€
Cuota percibida	57. Tesorería	430. Clientes	Devolución crédito
		7X. Ingresos Financieros (ingresos de la actividad)	Intereses y asimilados

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

16

NIC 17

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar (Norma 8^a)

Arrendamiento operativo

Acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero

Ingresos y gastos correspondientes al arrendador y al arrendatario son, respectivamente, ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a PyG

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

17

NIC 17

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar (Norma 8^a)

Contabilidad del arrendatario: arrendamiento operativo

€	Debe	Haber	€
XXX	621. Arrendamientos y cánones	57. Tesorería	XXX

Contabilidad del arrendador: arrendamiento operativo

€	Debe	Haber	€
XXX	57. Tesorería	705. Prestación de servicios/752. Ingresos por arrendamientos	XXX
YYY	680. Amortización del inmovilizado intangible, o 681. Amortización del inmovilizado material	280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible, o 281. Amortización acumulada del inmovilizado material	YYY

NIC 17

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar (Norma 8^a)

Lease back

Venta con arrendamiento financiero posterior

Si se desprende por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, que se trata de un arrendamiento financiero, **el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción**

Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que refleje el pertinente pasivo financiero

La carga financiera se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento, imputándose como gasto en PyG en el ejercicio en que se devengue

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

19

La revolución de los instrumentos financieros

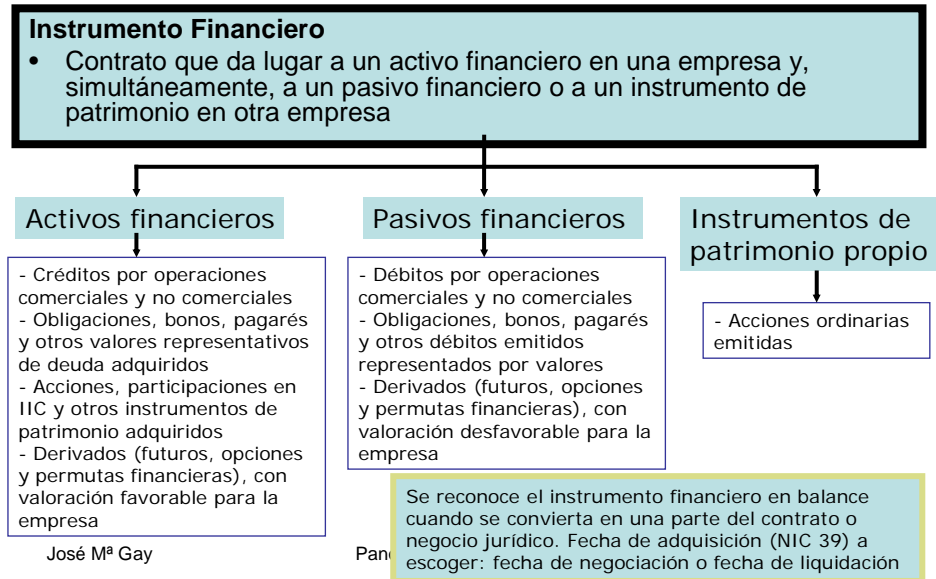
Desde luego, la movida llega de la mano de los instrumentos financieros, con sus variantes de activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio, con sus distintas formas, con sus interesantes categorías ... un mundo absolutamente novedoso donde las inversiones financieras permanentes y las temporales, de toda la vida, dejan paso a inversiones mantenidas hasta el vencimiento, a los activos financieros mantenidos para negociar, a los otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias o a los activos financieros disponibles para la venta, mientras que las deudas que hasta hora hemos venido calificando como de financieras entregan el testigo a los débitos y partidas a pagar, a los pasivos financieros mantenidos para negociar, a otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias y a los pasivos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. ¡Atiza, con los instrumentos financieros que denominábamos tradicional y cultamente como de valores negociables y más vulgarmente como deudas corrientes y molientes! ¿Y qué decir de los instrumentos de patrimonio que vienen a ser el sucedáneo de las acciones mondas y lirondas de toda la vida, aunque con un sinfín de matices? Bueno, que las cosas, la verdad y como usted mismo está comprobando, ya no son lo que siempre han sido.

Permítame que de una manera muy sucinta le presente “grosso modo” los aspectos más descollantes de este nuevo y apasionante mundo de los instrumentos financieros, donde uno, profano a más no poder, teme perderse, si no lo ha hecho ya.

NIC 32

NIC 39

Instrumentos Financieros (Norma 9^a)



Instrumentos Financieros (Norma 9^a)

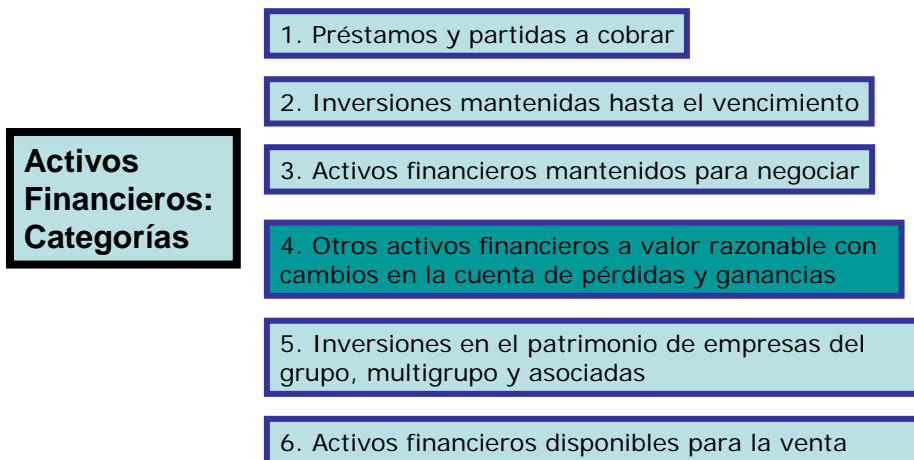
- Activo Financiero: cualquier activo que tenga alguna de estas formas
 - Efectivo
 - Instrumento de patrimonio de otra entidad
 - Derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero en el futuro
 - Derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra entidad en condiciones potencialmente favorables para la entidad
 - Cualquier otro tipo de contrato que constituya un medio de mantener riqueza para quien lo posee distinta a la riqueza material y sea un origen de recursos para la contraparte

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

21

Instrumentos Financieros (Norma 9^a)



José M^a Gay

Panorama para contabilizar

22

Instrumentos Financieros (Norma 9^a)

Valoración de Activos Financieros	
Cartera	Valoración
Cartera de negociación y activos análogos	Valor razonable
Cartera de inversión a vencimiento	Coste amortizado
Cartera de préstamos y partidas a cobrar	Coste amortizado
Cartera de activos disponibles para la venta	Valor razonable, excepto títulos de renta variable cuyo Valor Razonable no pueda obtenerse con fiabilidad que se valoran a su coste

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

23

Instrumentos Financieros (Norma 9^a)

Criterios de Valoración de Activos Financieros	
Valor razonable	Importe por el cual puede ser intercambiado un activo financiero entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados en condiciones de independencia mutua. Por lo general, es el valor de mercado o cotización del activo financiero
Coste amortizado	Valor intrínseco del activo a la fecha = valor inicial del activo + periodificación de ingresos y gastos devengados – reembolsos del principal y las disminuciones por deterioro si existen

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

24

Instrumentos Financieros (Norma 9^a)

Costes de transacción	
Sí son costes de transacción	No son costes de transacción
<ul style="list-style-type: none"> - Comisiones sobre la venta de activos financieros pagadas a agentes - Honorarios pagados a asesores en la emisión y colocación de pasivos financieros - Tasas establecidas por Bolsas de Valores - Impuestos que recaigan sobre la transacción 	<ul style="list-style-type: none"> -Primas o descuentos sobre la deuda - Costes Financieros - Costes de mantenimiento - Costes internos de administración

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

25

Instrumentos Financieros (Norma 9^a)

Valoración posterior al inicio de Activos Financieros		
Cartera	Valoración	Registro contable de los cambios Valor Razonable
Cartera de negociación y activos análogos	Valor razonable	Cuenta de Pérdidas y Ganancias
Cartera de inversión a vencimiento	Coste amortizado	-
Cartera de préstamos y partidas a cobrar	Coste amortizado	-
Cartera de activos disponibles para la venta	Valor razonable, excepto títulos de renta variable cuyo VR no pueda obtenerse con fiabilidad que se valoran a su coste	Patrimonio neto

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

26

Instrumentos Financieros (Norma 9^a)

- **Pasivo Financiero**
- Instrumento financiero mediante el cual su emisor capta recursos,
- Asumiendo la obligación de devolver tales recursos bajo una serie de condiciones de coste de la financiación, vencimiento y otros, según se establezcan en el contrato
- Sin que esa financiación implique para el inversor ningún tipo de participación en el patrimonio neto de la entidad emisora
- Emitir pasivos financieros → obligación de pago futura para la entidad emisora

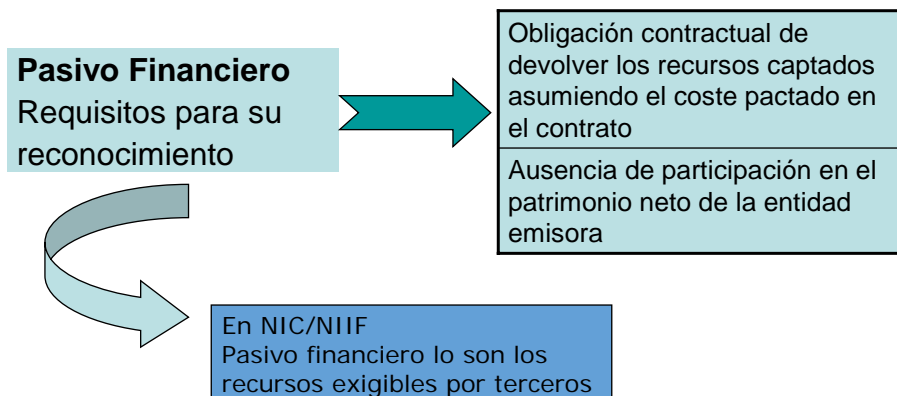
- **Pasivo Financiero:** instrumento financiero mediante el cual su emisor capta recursos,
 - También es pasivo financiero, todo contrato que pueda ser o será liquidado con los propios instrumentos de patrimonio,
 - Si no siendo un derivado, obligue o pueda obligar a entregar una cantidad variable de instrumentos de patrimonio propio
 - Si es un derivado, no pueda ser o no será liquidado mediante un precio fijo por un número fijo de sus propios instrumentos de patrimonio

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

27

Instrumentos Financieros (Norma 9ª)



José Mª Gay

Panorama para contabilizar

28

Instrumentos Financieros (Norma 9ª)

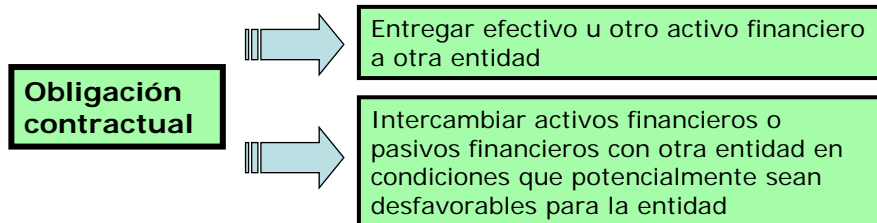


José Mª Gay

29

Instrumentos Financieros (Norma 9^a)

- **Pasivo Financiero:** instrumento financiero mediante el cual su emisor capta recursos,
 - asumiendo una obligación contractual, directa o indirecta, cuya realidad económica sea la de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con 3^{os} en condiciones potencialmente desfavorables (p.ej., un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor) o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en fecha y por un importe determinado o determinable o a recibir una remuneración siempre que haya beneficios

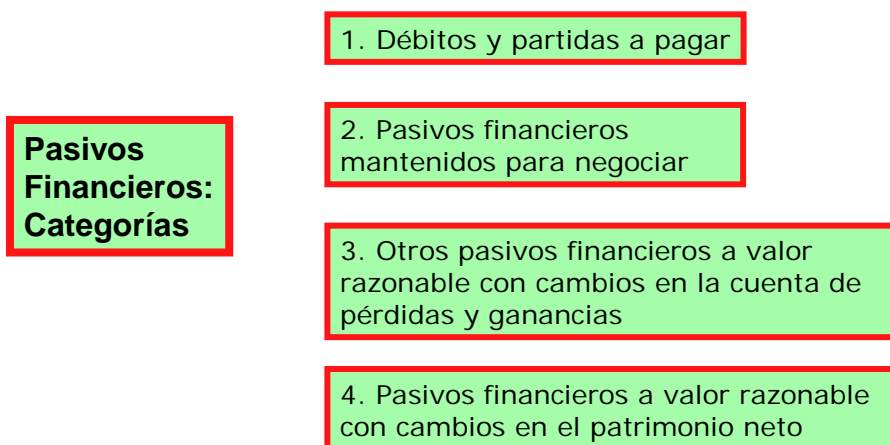


José M^a Gay

Panorama para contabilizar

30

Instrumentos Financieros (Norma 9^a)



José M^a Gay

Panorama para contabilizar

31

Instrumentos Financieros (Norma 9^a)

Instrumentos de patrimonio propio

- Si la empresa realiza cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, su importe se registra en el patrimonio neto
- No pueden considerarse como activos financieros de la empresa, ni registrarse resultados en PyG

Gastos derivados de estas transacciones: se registran en el patrimonio neto conjuntamente con la transacción sobre instrumentos de patrimonio neto

Gastos de emisión de estos instrumentos	Tratamiento contable
Honorarios de letrados, notarios y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación ...	Gastos del período en el que se incurran contabilizándose en la cuenta de PyG

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

32

Instrumentos Financieros (Norma 9^a)

Casos particulares

Instrumentos financieros híbridos	Combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito
	Se reconoce, valora y presenta por separado el contrato principal y el derivado implícito, cuando se den determinadas circunstancias
	El derivado implícito se trata contablemente como un instrumento financiero derivado y el contrato principal se contabiliza según su naturaleza
Instrumentos financieros compuestos - Naturaleza de pasivo financiero, si hay obligación contractual de retornar los recursos captados - Naturaleza de instrumento de patrimonio, participación residual en el patrimonio de la entidad emisora, - según el fondo económico de la operación	Instrumentos financieros no derivados que incluyen componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente
	Clasificación como pasivo financiero o como instrumento de patrimonio a partir del momento de su reconocimiento
	Se reconoce, valora y presenta por separado sus componentes
	Criterios para la distribución del valor en libros

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

33

Tras esta aparatosa paliza que, como ha visto, he intentado resumir toda la parafernalia de los instrumentos financieros a base de cuadros y gráficos, le he de hacer, apreciado lector, una pregunta un tanto abrupta: ¿Sigo o prefiere que, a la vista de los acontecimientos, lo dejemos acá? Bien, bien. Usted lo ha querido: sigo, como el añorado Joe Rigoli que animaba las tardes de los domingos en la única cadena televisiva entonces existente, mientras se alumbraba el Plan General de Contabilidad de 1973, firmado por Francisco Franco Bahamonde, Caudillo de España y Generalísimo de los Ejércitos, quien, por cierto, ya dijo lo que ahora vuelve a estar

de moda: que el fondo de comercio no se amortiza sino que se deprecia. ¡Vivir para ver!

Stock del alma, moneda extranjera e IVA ...

Existencias, con modificaciones en sus criterios de valoración, con una dimensión rompedora para los servicios, y los insoslayables tratamientos del IVA, IGIC y otros impuestos indirectos merecen asimismo la atención en forma de normas de registro y valoración.

NIC 2-EXISTENCIAS

Existencias (Norma 10^a)

- Bienes y derechos disponibles para su venta en el curso normal de explotación de la empresa
- Bienes y derechos en proceso de fabricación destinados a la venta
- Materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios
- Los bienes comprados y almacenados para revender (incluyen terrenos y otros inmuebles)
- Valoración inicial: precio de adquisición o coste de producción
 - Incluyendo impuestos indirectos no recuperables directamente de HP
 - Existencias que necesiten un período de tiempo > 1 año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluyen los gastos financieros en el precio de adquisición o coste de producción

José M^º Gay

Panorama para contabilizar

Activo cualificado

34

Existencias (Norma 10^a)

- **Activo cualificado**
 - Aquel que requiere necesariamente de un período de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso venta
 - Período de tiempo sustancial: período medio de maduración > 1 año
 - Fabricación de barcos, aviones, trenes, edificios, construcción de maquinaria ...
 - Otros casos
 - No son activos cualificados las existencias producidas rutinariamente o producidas en grandes cantidades de forma repetitiva, necesitando períodos cortos de tiempo para su fabricación, ni los productos que una vez adquiridos ya están listos para su uso o venta
- **Métodos de asignación de valor**
 - Con carácter general, el método del precio medio o coste medio ponderado
 - Es aceptable el FIFO
- **Coste de las existencias en la prestación de servicios**
 - Criterios sobre valoración del stock → aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios
 - Incluyen el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso correspondiente según la Norma de Valoración relativa a Ingresos por ventas y prestación de servicios

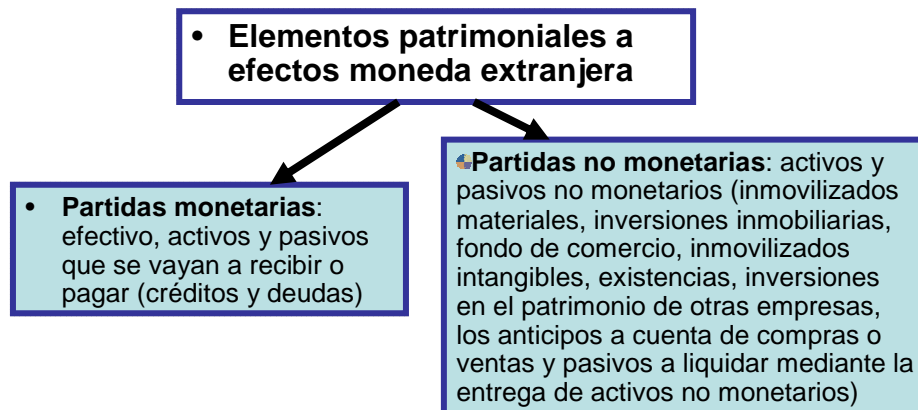
José M^º Gay

Panorama para contabilizar

35

En el camino aparece la norma de registro y valoración reguladora de moneda extranjera, donde la moneda funcional salta al terreno de juego, y el planteamiento se enfoca desde la óptica de las partidas monetarias y de las no monetarias lo que comporta implicaciones a la hora de registrar las inevitables diferencias de cambio que, en honor a la verdad y gracias al tan querido a la par que repudiado euro, anda de capa caída para fortuna y calma de los contables y rabia económica al advertir la preocupante falta de competitividad española.

Moneda Extranjera (Norma 11^a)

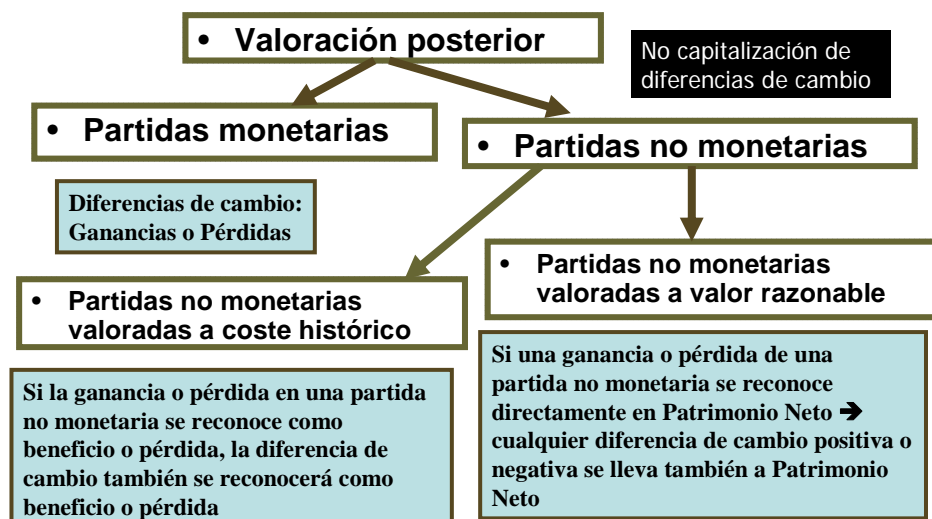


José M^a Gay

Panorama para contabilizar

36

Moneda Extranjera (Norma 11^a)



José M^a Gay

Panorama para contabilizar

37

No se aprecian cambios escénicos en la representación contable del IVA, IGIC y otros impuestos indirectos. En resumen, las notas características se compendiarían así:

IVA e IGIC y otros Impuestos Indirectos (Norma 12^a)

- IVA soportado no deducible: forma parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes y de los servicios
- Autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la empresa): IVA no deducible se adiciona al coste de los activos no corrientes
- No alteran las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrate definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión
- Reconocimiento en PyG como gasto o ingreso
 - Salvo que sea de aplicación lo dispuesto más arriba
- Reglas del IVA soportado no deducible: aplicables al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en adquisiciones de bienes o servicios no recuperable de HP

Contabilización como gasto y no como menos ingreso, de aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios (u otras magnitudes relacionadas), pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

38

Contabilizaciones trémulas: ¡El impuesto sobre beneficios!

Y llega otra de las bombas del Nuevo Plan: el impuesto sobre beneficios. ¡Tantos años sacrificados en pos de captar e interpretar la quintaesencia contable del impuesto sobre las ganancias, o sea, la contabilización del impuesto sobre sociedades y ahora, de repente, todo aquello que nos había costado Dios y ayuda comprender, se cambia de cabo a rabo! Ya se sabe: los profesores de contabilidad también tenemos todo el derecho del mundo a ganarlos las habichuelas. Así que ¡no hay contabilización del impuesto sobre beneficios que cien años dure!

Los conceptos de impuesto corriente y diferido brotan con destellos radiantes, los activos y pasivos por impuestos diferidos dejan atrás los clásicos impuestos anticipados y diferidos, los créditos por pérdidas fiscales y por deducciones de la cuota bailan al son de esos activos por impuestos diferidos o minorando el impuesto corriente aunque el quid de la cuestión radica en la puesta en escena de las diferencias temporarias, dueñas y señoras de esa superproducción que es el impuesto sobre beneficios y que son las derivadas de la diferente valoración contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura, que tomarán como referente la valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio, lo que se conoce como base fiscal, y que es el importe atribuido a dicho elemento según la legislación fiscal aplicable. Normalmente, las diferencias temporarias nacen por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el BAI (Resultado Contable Antes de Impuestos), cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en períodos subsiguientes.

En suma, las diferencias zarparán ahora del puerto del balance, comparando los valores contables y las bases fiscales de los elementos patrimoniales y no de la cuenta de resultados, para dirigirse hacia el gasto por impuesto sobre beneficios, a

veces al socaire de los ajustes al patrimonio neto e incluso hacia el fondo de comercio, recalando en las plácidas aguas de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Ya ve, amigo lector, el impuesto sobre beneficios se convierte en pura metáfora.

Impuesto sobre Beneficios (Norma 13^a)

Activos y pasivos por impuesto diferido

Diferencias temporarias se producen

Ingresos y gastos registrados directamente en el Patrimonio Neto que no se computan en la Base Imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales

En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales

En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

39

Impuesto sobre Beneficios (Norma 13^a)

Activos y pasivos por impuesto diferido

- **Determinación de los impuestos diferidos en el ejercicio**
- **Depende de las reglas fiscales aplicables vs. Reglas contables**

Apertura del ejercicio	Valor contable Activos y Pasivos	Base fiscal Activos y Pasivos	Diferencias Temporarias	Tipo Gravamen	Activos y Pasivos por impuestos diferidos
Cierre del ejercicio	Valor contable Activos y Pasivos	Base fiscal Activos y Pasivos	Diferencias Temporarias	Tipo Gravamen	Activos y Pasivos por impuestos diferidos

SALDOS DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS, ACTIVOS Y PASIVOS, EN EL EJERCICIO: cambios en activos y pasivos por impuestos diferidos

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

40

En todo caso, bajo el denominado impuesto sobre el beneficio se recogen los impuestos directos, nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación. Si el cálculo del impuesto sobre beneficios no se realiza en función de las transacciones económicas reales sino a través de signos, índices, módulos objetivos,

no se aplicará la parte de la Norma 13^a que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de los activos o pasivos que resulten procedentes.

Impuesto sobre Beneficios (Norma 13^a)

1. Activos y pasivos por impuesto corriente	Impuesto corriente: cantidad que paga la empresa por IS consecuencia de las liquidaciones fiscales del IS del ejercicio
	Deducciones y demás ventajas fiscales, bases imponibles negativas, aminoran el impuesto corriente
2. Activos y pasivos por impuesto diferido	Diferencias temporarias Pasivos por impuesto diferido Activos por impuesto diferido
3. Valoración de los Activos y Pasivos por impuesto corriente y diferido	Por cantidades que se espera pagar o recuperar Valoración: según tipo de gravamen Modificaciones legislación tributaria
4. Gasto (ingreso) por Impuesto sobre Beneficios	Gasto por impuesto corriente + Gasto por impuesto diferido Salvo reconocimiento en Patrimonio Neto o Fondo de Comercio
5. Empresarios individuales	No luce IsB. Retenciones y pago a cuenta IRPF → Cuenta Titular de la Empresa

José M^a Gay

41

Impuesto sobre Beneficios (Norma 13^a)

Activos y pasivos por impuesto corriente

Impuesto corriente: cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del IsB relativas a un ejercicio

Deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto (excluidas retenciones y pagos a cuenta), así como las pérdidas fiscales compensables y aplicadas efectivamente en éste
→ Dan lugar a un menor importe del **impuesto corriente**

Impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores se reconoce como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago
- Si la cantidad ya pagada excede del impuesto corriente el exceso se reconoce como un activo

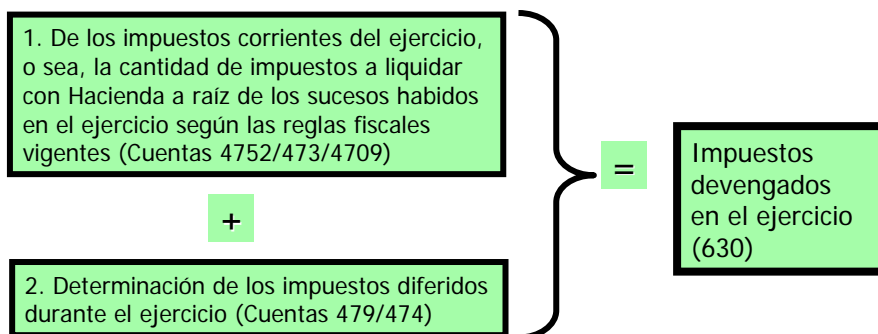
José M^a Gay

Panorama para contabilizar

42

Impuesto sobre Beneficios (Norma 13^a)

Impuesto sobre Beneficios devengado en un ejercicio, cálculo



José M^a Gay

Panorama para contabilizar

43

Impuesto sobre Beneficios (Norma 13^a)

- **Determinación de los impuestos corrientes**
- Depende de las reglas fiscales aplicables

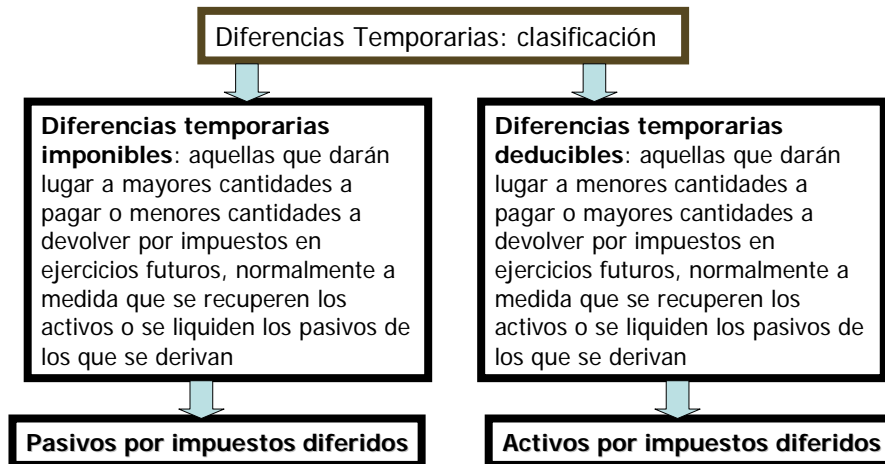
+ Ingresos fiscalmente imponibles(= ingresos computables)
- Gastos fiscalmente deducibles
= Resultado Fiscal/Base Imponible Previa
- Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores
= Base Imponible del ejercicio
x Tipo de Gravamen
= Cuota Íntegra IS
- Deducciones y bonificaciones de la cuota (=Créditos fiscales aplicados en el ejercicio)
= Impuesto corriente (6300)

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

44

Impuesto sobre Beneficios (Norma 13^a)



José M^a Gay

Panorama para contabilizar

45

Ahora bien, se da un postulado fundamental en el planteamiento del nuevo impuesto sobre beneficios: las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos se han de contabilizar de la misma manera que se contabilizan tales operaciones. Así:

1. Las consecuencias fiscales de transacciones y sucesos reconocidos en la cuenta de resultados, se reconocen también en la cuenta de resultados.
2. Los efectos fiscales de transacciones y sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se registran también directamente en partidas de patrimonio neto.
3. El reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos en una combinación de negocios, afecta al Fondo de Comercio que surge en dicha combinación o al importe de cualquier exceso de participación del adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos contingentes identificables sobre el coste de la combinación.

Bueno, pues, nada, ya lo ve: habrá que machacar el novedoso formato del impuesto sobre beneficios que rompe con un pasado esplendoroso y, a veces, embrollado. ¡Qué no falte la ilusión contable y el empeño tributario!

Tras la huella de los ingresos y las ventas

¿Y las ventas e ingresos? ¡Cómo no!, merecen una norma de registro y valoración específica, donde se concrete adecuadamente qué es venta y cuando ésta, aunque las apariencias indiquen lo contrario, no es merecedora de tal atributo. ¡Fuera disfraces, qué las ventas, ventas son cuando se cumplan determinados requisitos de índole económica y no cuando se quiera embellecer la facturación! Mucha sustancia económica por encima de insinuaciones meramente contables o apetencias facturables. Así que para los amantes de engordar cifras de venta, ¡cura de adelgazamiento! Postura ésta que va de consuno con la conceptualización de los ingresos y la prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica.

Ingresos por ventas y prestación de servicios (Norma 14^a)

Valoración: por el precio acordado para dichos bienes o servicios

Pueden incluirse, dentro del precio, los intereses incorporados a los créditos con vencimiento no > a 6 meses

No forman parte de los ingresos

- Impuestos que gravan las operaciones que deban repercutirse (IVA e Impuestos Especiales)
- Cantidades recibidas por cuenta de terceros

Contabilización de los ingresos: según el fondo económico de las operaciones

No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios de similar naturaleza y valor

Los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando diversos criterios

- Venta de bienes
- Servicios anexos

A la inversa: transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

46

Ingresos por ventas: Condiciones para su reconocimiento

Traspaso al comprador de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica

Presunción de no transferencia: Cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa y ésta la obligación de recomprarlos

La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo de los mismos

Valoración fiable del importe de los ingresos

Probabilidad de recibir beneficios económicos asociados a la transacción

Medición fiable de los costes inherentes, devengados o pendientes, a la transacción

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

47

Ingresos por Prestaciones de Servicios

- Deben reconocerse cuando pueda estimarse con fiabilidad el resultado de la transacción, considerando el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio
- Condiciones:
 - Valoración con fiabilidad del importe de los ingresos
 - Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción
 - El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad
 - Los costes ya incurridos en la prestación, y los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden valorarse con fiabilidad

Revisión y, en su caso, modificación de las estimaciones del ingreso por recibir a medida que el servicio se va prestando

Si el resultado de una prestación de servicios no puede estimarse de forma fiable → reconocimiento de existencias sólo en la cuantía que los gastos reconocidos se consideren recuperables

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

48

Cuando las provisiones pierden su fervor español

En un país como éste, donde la española cuando besa, besa de verdad, ¿cómo diantre tratamos las provisiones? ¡A la española, hombre! ¿Y eso? ¿Qué le voy a contar yo que no sepa usted? Todo sea por la causa y por si las moscas. A veces, incluso, por si las moscas de las moscas. Y además si el año ha sido más o menos bueno, brotan unas ansias protectoras y puritanas de lo más conservador. Así que se dota provisión por aquí y por allá, por acá y por acullá ... De esta manera, uno se cubre las espaldas ante un futuro repleto de incertidumbres o tal vez ante chascos económicos que al amanecer nos sorprendieran. Y las provisiones a la española, en particular, las referidas a riesgos y gastos, en un país tremendamente conservador como éste, han hecho su agosto. Se han alimentado succionando las cuentas de resultados, se han vacunado contra todas las enfermedades económicas habidas y por haber ... La nueva contabilidad española, sin embargo, ésa de nuevo cuño cosmopolita y marcado acento europeo, ataja esos ramalazos. Los cánones, con la puesta en juego de la reforma, mandan que sólo se reconozcan como provisiones los pasivos que resulten indeterminados en cuanto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Y sanseacabó.

Provisiones y contingencias (Norma 15^a)

- Reconocimiento como provisiones de los pasivos que resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán

- Origen de las Provisiones
 - Por disposición legal
 - Contractualmente
 - Por una obligación implícita o tácita
 - Tácita: su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla

Información en la Memoria sobre las contingencias relacionadas con obligaciones distintas a las que se acaban de mencionar

José M^º Gay

Panorama para contabilizar

49

Provisiones y contingencias (Norma 15^a)

Valoración

Por el valor actual de la mejor estimación del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación

Los ajustes que surjan por la actualización de la provisión se registrarán como un gasto financiero conforme se vayan devengando

Provisiones con vencimiento inferior o igual a 1 año, se valorarán por su importe pero sin llevar a cabo ningún tipo de descuento

José M^º Gay

Panorama para contabilizar

50

Harina de otro costal, empero, serán los pasivos por retribuciones a largo plazo al personal, conocidas también por su alias de prestaciones postempleo y más despectiva o vulgarmente como de retiro, donde se sitúan las retribuciones a largo plazo de aportación definida y las de prestación definida.

Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal (Norma 16^a)

Prestaciones postempleo: pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro y cualquier otra prestación a largo plazo que suponga compensación económica diferida respecto al momento en que se presta el servicio

Retribuciones a largo plazo de aportación definida

Contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada (aseguradora, plan de pensiones) siempre que la empresa no tenga obligación legal, contractual o implícita de realizar contribuciones adicionales si la entidad separada no puede atender los compromisos

Retribuciones a largo plazo de prestación definida

Las que no tengan el carácter de aportación definida
Importe a reconocer como provisión por retribuciones al personal a largo plazo: diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

51

Aterrizan las *stock options*

La indiscutible influencia de las NIC/NIIF en el Plan 2007 es palpable al habilitarse una norma de registro y valoración para las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, lo que suena a las tan traídas y llevadas *stock options* que tantos ríos de tinta, en su día, hicieron correr gracias a aquel compañero de pupitre que tuvo un expresidente de gobierno español, con lances amorosos de por medio, y mariachis poniendo el toque musical por tierras latinoamericanas. ¿Lo recuerda?

En definitiva, se está hablando en términos contables de las retribuciones a través de acciones o de instrumentos de patrimonio, que con toda probabilidad encenderán un acalorado debate jurídico al hilo de la legislación societaria, y de las retribuciones en efectivo basadas en el valor de las acciones.

Así que con alguna duda que asoma por ahí, como por ejemplo si la alegre contabilización de las opciones sobre acciones bajo determinadas pautas no está poniendo en jaque a la propia Ley de Sociedades Anónimas o contraviniéndola, ya tenemos entre nosotros aquellos juegos contables que apenas unos años atrás contemplábamos, desde la lejanía, de esta nuestra España baturra.

Las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio se definen como aquéllas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe en efectivo que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones.

Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

- **Reconocimiento**
- Los bienes o servicios recibidos como un activo o un gasto atendiendo a su naturaleza, en el momento de la obtención, y simultáneamente el correspondiente incremento de patrimonio neto si la transacción se liquidase con instrumentos de patrimonio o el correspondiente pasivo si la transacción se liquidara con un importe en efectivo que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio

Si la empresa tiene la opción de hacer el pago con instrumentos de patrimonio o en efectivo, deberá reconocer una partida de patrimonio neto o de pasivo en función de su práctica habitual o expectativas actuales

Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio en las que sea necesario completar un determinado período de servicios, el reconocimiento se efectuará a lo largo del período en el que tales servicios sean prestados

Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

<i>Tipo de remuneración al personal</i>	<i>Interpretación</i>
Retribuciones a través de acciones o de instrumentos de patrimonio	La empresa recibe servicios del personal a cambio de acciones u opciones sobre acciones (instrumentos de patrimonio)
Retribuciones en efectivo basadas en el valor de las acciones	La empresa adquiere servicios e incurre en un pasivo con el empleado por una cuantía basada en el precio o valor de las acciones de la empresa, o de otros instrumentos de patrimonio de la misma
Opción mixta	La compañía recibe o adquiere bienes o servicios a través de un acuerdo en virtud del cual tiene la opción de liquidar la operación en efectivo con otros activos o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio

Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

<i>Tipo de remuneración al personal</i>	<i>Adquisición de los servicios</i>	<i>Contrapartida</i>
Retribuciones a través de acciones o de instrumentos de patrimonio	Gasto: 645. <i>Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio</i>	10. <i>Capital</i> 11. <i>Reservas</i>
Retribuciones en efectivo basadas en el valor de las acciones	Gasto: 645. <i>Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio</i>	147. <i>Provisiones por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio</i>
Opción mixta	Gasto. 645. <i>Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio</i>	10. <i>Capital</i> 11. <i>Reservas</i> 147. <i>Provisiones por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio</i>

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

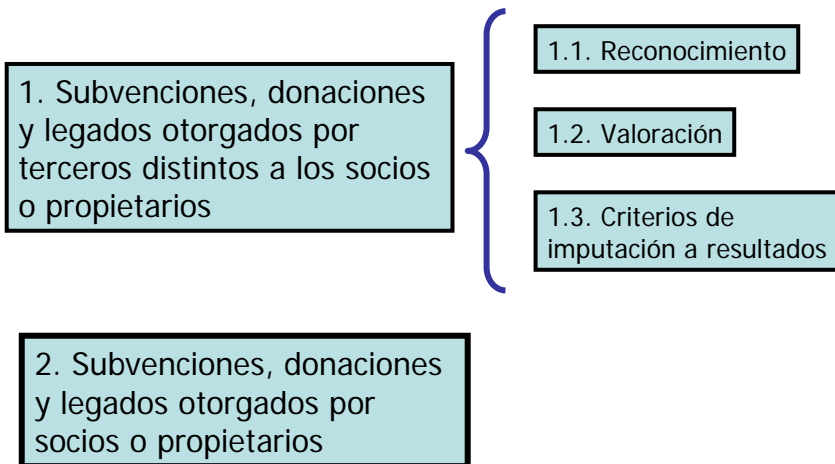
54

Ingresos diferidos en lenguaje cervantino

Los típicamente conocidos como ingresos diferidos o ingresos a distribuir en varios ejercicios, que se asientan dentro del patrimonio neto lo que implica una remodelación del mismo que vivía hasta ahora constreñido en los estrechos lindes de los fondos propios, recogen toda la siembra hecha durante años precedentes a través de las adaptaciones sectoriales del Plan de 1990 sobre ese particular.

Tal vez, lo más pomposo sea la denominación que a esos ingresos diferidos se les da, ajustada más a la ortodoxia cervantina, como subvenciones, donaciones y legados recibidos, donde se distingue entre aquellos procedentes de terceros que no tengan la condición de socios o propietarios de la entidad, de las subvenciones, donaciones y legados otorgados por los socios o propietarios, brindando un enfoque contable diferente aunque confluyendo, los unos y los otros, bajo el paraguas del patrimonio neto.

Subvenciones, donaciones y legados recibidos (Norma 18^a)



José M^a Gay

Panorama para contabilizar

55

1. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios

- Criterio de imputación a resultados
- Ver ingresos diferidos → explicar el tratamiento contable de los mismos en función de los activos a los que están financiando
- Ingresos a distribuir en varios ejercicios
 - Importes recibidos o que siendo exigibles se encuentran pendientes de cobro en relación con contratos plurianuales por la cesión del uso de ciertos derechos, o la prestación de servicios que resultan diferidos en el tiempo → registro contable como ingresos a distribuir en varios ejercicios imputándose en su mayor parte a resultados siguiendo un método lineal

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

56

1. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por
terceros distintos a los socios o propietarios

1.1. Reconocimiento

- Contabilización inicial como ingresos directamente imputados al Patrimonio Neto
- Se reconocerán en la cuenta PyG como ingresos sobre una base sistemática y racional
- De forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, según criterios (1.3.) de imputación a resultados

Subvenciones, donaciones y legados con carácter de reintegrables: se registran como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables

No reintegrable: cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa y se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, ni sobre la recepción de la subvención, donación o legado

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

57

1. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por
terceros distintos a los socios o propietarios

1.2. Valoración

Las de carácter monetario, se valorarán por
el valor razonable del importe concedido

Las de carácter no monetario o en especie,
se valorarán por el valor razonable del bien
recibido

Referenciados
ambos valores al
momento de su
reconocimiento

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

58

2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios

Las no reintegrables recibidas de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate

La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados se hace según lo dispuesto en los criterios de valoración 1.2. de esta Norma 18^a

Empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones y legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios aquí contenidos

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

59

Combinaciones de negocios: influjos de ultramar

Las combinaciones de negocios, con su criatura por excelencia, el fondo de comercio, merecen otra norma concreta de registro y valoración al más ferviente estilo marcado por la aún reciente NIIF 3. En síntesis, en todas las combinaciones de negocios se utiliza el método de compra, se prohíbe el método de unión de intereses preconizado por la vieja NIC 22, el fondo de comercio y otros activos inmateriales con vida indefinida no se amortizarán si bien se someterán a un test de deterioro de valor por lo menos una vez al año. Asimismo, para determinar quién es de verdad la empresa adquirente, se estará a la que obtiene efectivamente el control sobre el negocio o negocios adquiridos, atendiendo a la realidad económica y no sólo a la forma jurídica de la combinación de negocios, cosa que podría llevar, rizando el rizo, en un proceso de fusión a que la absorbente fuera la adquirida y la absorbida la adquirente; además todo ese festival económico y contable, se toca con el marchamo distintivo sobre la posibilidad de una contabilidad provisional en cuanto a la combinación de negocios.

Combinaciones de Negocios (Norma 19^a)

En función de la forma jurídica empleada, las combinaciones de negocios, pueden originarse como consecuencia de	Método aplicable a la forma de la combinación de negocios
a) La fusión o escisión de varias empresas	Método de adquisición
b) La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios	Método de adquisición
c) La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital	Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas
d) Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión	Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

60

La Norma 19^a, pues, regula la contabilización por parte de las empresas, de las combinaciones de negocios en las que participan, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

Mientras un negocio se entiende que es un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos a sus propietarios o partícipes, por su parte el control es el poder de dirigir la política financiera y de explotación de una unidad económica con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

Combinaciones de Negocios (Norma 19^a)

Método de adquisición

- Supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de la adquisición, los activos adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así, como en su caso, la diferencia entre el valor de dichos activos y pasivos y el valor razonable de la contraprestación entregada
- A partir de dicha fecha de adquisición, se registrarán los ingresos y gastos así como los flujos de tesorería que correspondan

NIIF 3

- En todas las combinaciones de negocios, se utiliza el **método de compra**
- El método de unión de intereses (NIC 22), se prohíbe
- El Fondo de Comercio y otros activos intangibles con vida indefinida no se amortizan
- Se someten a un test de deterioro de valor por lo menos una vez al año

Método de adquisición: requisitos

- Identificación de la empresa adquirente
- Determinación fecha de adquisición
- Cuantificación del valor razonable de la contraprestación entregada
- Valoración de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos
- Determinar el importe del Fondo de Comercio o de la diferencia negativa

La valoración de los activos y pasivos de la empresa adquirente no se verá afectada por la combinación de negocios ni se reconocerán activos o pasivos como consecuencia de la misma

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

61

Combinaciones de Negocios (Norma 19^a)

Empresa adquirente

- La que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos
- Atendiendo a la realidad económica y no sólo a la forma jurídica de la combinación de negocios
- Regla general: se considerará empresa adquirente la que entregue una contraprestación a cambio del negocio o negocios adquiridos

Fecha de adquisición:
aquella en la que la
empresa adquirente
adquiere el control del
negocio o negocios
adquiridos

Cuantificación de la contraprestación entregada

- Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, de los pasivos incurridos y de los instrumentos de patrimonio emitidos a cambio de los negocios adquiridos
- El valor razonable de cualquier contraprestación adicional que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, que deberá registrarse como pasivo o patrimonio neto, según su naturaleza
- Cualquier coste directamente atribuible a la combinación: honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación

No forma parte de la contraprestación entregada:

- Los gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos, que se contabilizarán según la norma relativa a instrumentos financieros

José M^º Gay

Panorama para contabilizar

62

Por lo que respecta a la determinación del importe del Fondo de Comercio o de la diferencia negativa, viene constituido por el exceso, en la fecha de adquisición, del valor razonable de la contraprestación entregada sobre el correspondiente valor de los activos identificables menos el de los pasivos asumidos. A todo ello, téngase en cuenta que se aplican al Fondo de Comercio las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

Si excepcionalmente, el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos fuese superior al valor razonable de la contraprestación entregada (**Fondo de Comercio Negativo**), el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

Como señalábamos una nota de distinción en las combinaciones de negocios supone la llamada **contabilidad provisional**. ¿Qué quiere decir eso? Que si en la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios, no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales.

Ahora bien, los valores provisionales serán ajustados en el período necesario para obtener la información requerida a fin de completar la contabilización inicial, si bien dicho período en ningún caso será superior a un año desde la fecha de adquisición. Los ajustes se realizarán de forma retroactiva, de forma que los ajustes al valor inicial de los activos y pasivos identificables se considerarán realizados en la fecha de adquisición y el valor del Fondo de Comercio, o de la diferencia negativa, se corregirá con efectos desde la fecha de adquisición, por un importe igual al valor inicial de los activos y pasivos identificables.

¿*Joint ventures* o simplemente negocios conjuntos?

La historia de las normas de registro y valoración prosigue con su imparable andadura, recalando a continuación en los llamados negocios conjuntos, en

consonancia con las NIC/NIIF, que en ocasiones no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, verbigracia las uniones temporales de empresas o las comunidades de bienes, y otras veces, en cambio, se manifiestan mediante la constitución de una persona jurídica independiente o empresas controladas de forma conjunta o multigrupo.

Se regula cómo deben contabilizar las empresas su inversión en negocios conjuntos. Para ello, se entiende que **negocio conjunto** es la actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas, en tanto que **control conjunto** es el acuerdo estatutario o contractual en cuya virtud dos o más personas (partícipes) convienen compartir el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación sobre una actividad económica con el fin de obtener beneficios económicos, exigiendo que las decisiones estratégicas (financieras y de explotación) relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

Negocios conjuntos (Norma 20^a)



**EXPLOTACIONES Y ACTIVOS CONTROLADOS DE
FORMA CONJUNTA → EL PARTÍCIPE REGISTRARÁ**

EN SU BALANCE LA PARTE PROPORCIONAL QUE LE CORRESPONDA, SEGÚN SU % DE PARTICIPACIÓN, DE LOS ACTIVOS CONTROLADOS CONJUNTAMENTE Y DE LOS PASIVOS INCURRIDOS CONJUNTAMENTE, ASÍ COMO LOS ACTIVOS AFECTOS A LA EXPLOTACIÓN CONJUNTA QUE ESTÉN BAJO SU CONTROL Y LOS PASIVOS INCURRIDOS A CONSECUENCIA DEL NEGOCIO CONJUNTO

EN SU CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS: RECONOCERÁ LA PARTE QUE LE CORRESPONDA DE LOS INGRESOS GENERADOS Y DE LOS GASTOS INCURRIDOS POR EL NEGOCIO CONJUNTO, ASÍ COMO LOS GASTOS INCURRIDOS RELATIVOS A SU PARTICIPACIÓN EN EL NEGOCIO CONJUNTO, Y QUE DEBAN SER IMPUTADOS A LA CUENTA DE PyG

ELIMINACIÓN DE RESULTADOS NO REALIZADOS QUE PUDIERAN EXISTIR POR TRANSACCIONES ENTRE EL PARTÍCIPE Y EL NEGOCIO CONJUNTO, EN PROPORCIÓN A LA PARTICIPACIÓN QUE LE CORRESPONDA. ÍDEM ELIMINACIÓN DE LOS IMPORTES DE ACTIVOS, PASIVOS, INGRESOS, GASTOS Y FLUJOS DE EFECTIVO RECÍPROCOS

ÍDEM EN CUANTO AL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO Y ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO POR LA PARTE PROPORCIONAL

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

64

EMPRESAS CONTROLADAS DE FORMA CONJUNTA O MULTIGRUPO

EL PARTÍCIPE REGISTRARÁ SU PARTICIPACIÓN DE ACUERDO CON LO PREVISTO EN LAS INVERSIONES EN EL PATRIMONIO NETO DE EMPRESAS DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS (NORMA RELATIVA A INSTRUMENTOS FINANCIEROS)

Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

**- Valoración inicial: al coste = valor razonable de la contraprestación entregada + gastos transacción directamente atribuibles
- Aplicación, en su caso, del tratamiento de las aportaciones de capital no dinerarias regulado en el Inmovilizado Material**

**Forma parte de la valoración inicial, en su caso, el importe de los derechos preferentes de suscripción
Dividendos acordados en el momento de la adquisición: no se incluyen en el valor inicial de las inversiones correspondientes**

**Valoración posterior: al coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro
Corrección valorativa = valor en libros – importe recuperable
Importe recuperable: mayor de valor razonable – costes de venta y valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión**

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

65

Operaciones “intra grupo”

Lo que se conoce como operaciones “intragrupo” encuentra cobijo, y es que puestos en materia ya no viene de aquí, en otra norma de registro y valoración, tendente a regular las entrañas de aquellas operaciones que realicen empresas pertenecientes a un mismo grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio - e incluso cuando intervengan una entidad dominante o empresas sometidas a la misma unidad de decisión que estén domiciliadas fuera del territorio español - que curiosamente, al final, ha rebajado notable y sustancialmente el listón que “ab initio”, en el anteproyecto de ley de Reforma Mercantil, se había puesto. ¿Por qué será? Bueno,

cábalas al margen, se dictan las normas generales a tener en cuenta en las fusiones y escisiones entre empresas del grupo así como las normas particulares, delimitando la aplicación del valor razonable y valor contable en esas operaciones de integración.

Como regla general, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable, realizándose la valoración posterior de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

Operaciones entre empresas del Grupo (Norma 21^a)

Fusiones y escisiones

- Fusión entre empresas del grupo, en las que intervengan la empresa dominante del mismo o la dominante del subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente,
 - no se modificarán los valores contables antes de la operación de los elementos patrimoniales de la empresa dominante, mientras que los de la dependiente se valorarán por el importe que correspondería a los mismos en las Cuentas Anuales Consolidadas del grupo o subgrupo (s/NFCAC)
- Fusiones entre otras empresas del grupo
 - Sus elementos patrimoniales se valorarán según los valores contables existentes antes de la operación en sus cuentas individuales
- Escisiones entre empresas del grupo
 - Se aplicarán criterios similares a los indicados para las operaciones de fusión

Entre cambios y yerros ...

Los cambios en los criterios contables, los errores y las estimaciones contables son objeto de regulación en otra norma de registro y valoración, la penúltima de la serie. Así las políticas contables que, en suma, vienen definidas por los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus cuentas anuales, deben ajustarse al principio de uniformidad, de suerte que un cambio en la política o criterio contable entrañará la aplicación retroactiva y su efecto, atención, se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información, ajustándose, a causa del cambio, por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos en el saldo inicial del patrimonio neto del ejercicio más antiguo. Las mismas reglas se aplicarán en la subsanación de errores. Por su parte, los cambios en las estimaciones se aplicarán prospectivamente.

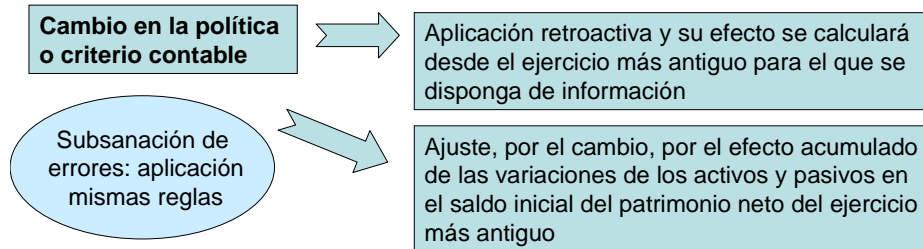
Cambios en los criterios contables, errores y estimaciones contables (Norma 22^a)

POLÍTICAS CONTABLES

Principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus Cuentas Anuales

Elección del método del valor razonable en vez del método del coste para valorar determinados activos
Criterio de imputación a resultados de I+D

PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD



José M^a Gay

Panorama para contabilizar

67

Cambios en los criterios contables, errores y estimaciones contables (Norma 22^a)

Si el cambio se debe a	Aplicación
Política contable	Retroactiva
Estimación contable	Prospectiva
Errores de los ejercicios anteriores	Retroactiva

Políticas Contables Ejemplos de cambios	-En la valoración de un activo -En el criterio de amortización del inmovilizado -En los métodos de valoración del stock -En la contabilización de gastos financieros capitalizables -En la contabilización de I+D
Errores de ejercicios anteriores Ejemplos de errores	-Provisión por obsolescencia del stock omitida el ejercicio precedente -Subsanación de un error de cálculo en la provisión por garantías de ejercicios anteriores -Detección de un fraude en los estados financieros de años precedentes

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

68

Y en acabando, los hechos posteriores

Y las normas de registro y valoración, que dan vida a la segunda parte del Nuevo Plan, concluyen con la norma vigésimotercera, relativa a los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio o, por el contrario, que no existían en ese momento. En el primer caso, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales o quién sabe si para su reformulación, siempre con anterioridad a su aprobación por el órgano competente. Con todo, esos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su

naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos. En el segundo caso, no supondrán ajustes en las cuentas anuales.

Hechos posteriores al cierre del ejercicio (Norma 23^a)

Hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio	Deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales o, en su caso, para su reformulación, siempre antes de su aprobación por el órgano competente
	Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos
Hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo	No supondrán ajustes en las cuentas anuales

José M^a Gay

Panorama para contabilizar

69

Bueno, pues hasta aquí lo que ha sido una presentación a vista de pájaro, un tanto superficial y con algo de entusiasmo, de la segunda parte del Plan 2007, la relativa a las normas de registro y valoración. El próximo reto consistirá en desmenuzar a fondo norma por norma, en conocer los juegos contables que se desarrollarán y en acercarnos, con la mejor predisposición posible, hacia ese nuevo mundo que ya nos pertenece: las NIC/NIIF.