



# Boletín Técnico Lunes 28 de Enero de 2013

C/ La Rosa 1, 1º. 38002. Santa Cruz de Tenerife  
tel. 922 288 527 fax 922 888 333 [www.assap.es](http://www.assap.es)  
[info@assap.es](mailto:info@assap.es)

# ÍNDICE

- ❖ Consultas BOICAC N° 74/2008
- ❖ Ejercicio resuelto de la semana
- ❖ Noticias de la semana

# BOICAC N° 74/2008

# CONSULTAS:

- 1) **Sobre la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) en el caso de transacciones cuyo tratamiento contable no esté contemplado en los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en España.**
  
- 2) **Opción de mantenimiento de valor de los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con el Plan General de Contabilidad 1990 (punto 1.d) de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad:**
  - a) **Activos sujetos a reversión.**
  - b) **Provisiones por depreciación de inversiones financieras en capital en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.**
  - c) **Existencias intercambiables contabilizadas a LIFO según PGC 1990.**
  - d) **Combinaciones de negocios y registro de activos por impuesto diferido no reconocidos.**
  - e) **Aplicación retroactiva parcial.**

- 3) **Sobre cómo opera el régimen de transición al Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en relación con unas acciones que otorgan el control sobre otra sociedad y que fueron adquiridas, mediante una aportación no dineraria, en el ejercicio anterior a la entrada en vigor del nuevo Plan.**

# CONSULTA NÚMERO 1

**Sobre la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) en el caso de transacciones cuyo tratamiento contable no esté contemplado en los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en España.**

En el caso de ausencia de una norma o interpretación en la normativa nacional que aplique específicamente a una transacción, los administradores deberán utilizar su criterio profesional para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el Marco Conceptual de la Contabilidad previsto en el Plan General de Contabilidad y con los criterios contenidos en las normas de contabilidad generalmente aceptadas en España. Al formarse juicio sobre esta cuestión, se podrán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante.

## CONSULTA NÚMERO 2

Opción de mantenimiento de valor de los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con el Plan General de Contabilidad 1990 (punto 1.d) de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad:

- a) Activos sujetos a reversión.
- b) Provisiones por depreciación de inversiones financieras en capital en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
- c) Existencias intercambiables contabilizadas a LIFO según PGC 1990.
- d) Combinaciones de negocios y registro de activos por impuesto diferido no reconocidos.
- e) Aplicación retroactiva parcial.

### a) Activos sujetos a reversión

Se plantea si las provisiones por fondo de reversión que estuvieran constituidas deben eliminarse contra reservas o deben ser tratadas como mayor importe de la amortización acumulada de los activos sujetos a reversión. También se pregunta sobre el criterio de amortización de los activos concesionales a partir de la entrada en vigor del PGC 2007.

En la medida en que el saldo del fondo de reversión recoja algún concepto de provisión conforme a los criterios del nuevo Plan General de Contabilidad, corresponderá reclasificar el importe del mismo, con las definiciones y los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad. No obstante, cuando la obligación hubiera surgido en el momento de incorporar al patrimonio un inmovilizado, corresponderá:

Por una parte y en virtud de lo establecido, ha de registrarse la provisión derivada de dicha obligación, que deberá contabilizarse por el valor actual en la fecha del balance de apertura. La contrapartida de este ajuste será la propia partida del inmovilizado.

Por su parte, por lo que se refiere al importe del fondo de reversión que se hubiera dotado con motivo de esta obligación, el citado importe se reclasificará como mayor amortización acumulada del inmovilizado correspondiente.



Se trasladará a amortización acumulada el importe restante del fondo de reversión -que, en esencia, recogerá la diferencia entre la amortización según vida económica y útil, de acuerdo con el nuevo criterio de considerar como vida útil el período concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo-, con el límite del valor contable del elemento. Cualquier exceso se reconocerá en reservas. El efecto impositivo derivado del citado ajuste se registrará también en la misma partida de reservas.

En el Plan General de Contabilidad 2007 no se establecen normas especiales para la amortización de activos sujetos a reversión, si bien se aclara que su vida útil -definida como “el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo”- es “el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo”.

## **b) Provisiones por depreciación de inversiones financieras en capital en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.**

Se plantea si en la opción de equivalencia valorativa, estas provisiones deben ser objeto de reversión contra reservas en la fecha de transición o deben reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio de primera aplicación. También se cuestiona si cabría considerar como coste atribuido de estas inversiones el valor neto contable en la fecha de transición.

En la fecha de transición al nuevo Plan General de Contabilidad, se ha de analizar si con los nuevos criterios corresponde anular la provisión por depreciación de inversiones financieras en capital en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, eliminando, en su caso, su importe con abono a reservas. El efecto impositivo derivado del citado ajuste se registrará también con cargo a la misma partida de reservas.

### **c) Existencias intercambiables contabilizadas a LIFO según PGC 1990**

Si una sociedad que ha venido aplicando el método LIFO en el pasado puede seguir utilizando este método, y si la respuesta es negativa plantea cómo aplicar la opción de equivalencia en la fecha de transición al método de valoración de las existencias.

El método LIFO ha dejado de ser un método aceptado, según la norma de registro y valoración 10ª del Plan General de Contabilidad 2007. En la opción de mantenimiento de valores, implica que en la fecha de transición, el importe de las existencias calculado según el método LIFO (que era un criterio admitido en el PGC 1990), se considerará como valor inicial de las mismas, aplicando a partir de dicho momento el método del precio medio o coste medio ponderado o método FIFO. En este caso, para que las cuentas anuales muestren la imagen fiel, se ha de informar en la memoria de la parte de resultado que surge en el ejercicio de primera aplicación por haber mantenido el valor de las existencias calculado según el método LIFO en vez de haber convertido su saldo al criterio que se sigue a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad 2007.

**d) Combinaciones de negocios y registro de activos por impuesto diferido no reconocidos.**

En el caso de una sociedad que con posterioridad a la fecha de transición reconozca activos por impuesto diferido de la empresa adquirida que no fueron reconocidos en la contabilización de una combinación de negocios realizada antes de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad 2007, se plantea si se debe ajustar el fondo de comercio o por el contrario se debe mantener al haberse acogido a la opción de equivalencia.

En el caso de combinaciones de negocios, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se deberá reducir, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio hasta el importe que hubiera sido contabilizado de haberse reconocido en la fecha de adquisición el mencionado activo por impuesto diferido. La reducción del importe en libros del fondo de comercio lucirá como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

**e) Aplicación retroactiva parcial.**

Se plantea si se puede aplicar la opción de equivalencia selectivamente para aquellas transacciones en las que no se tenga información para hacer una aplicación retroactiva.

Sobre este aspecto se plantea que si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos los elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas”. En consecuencia, no puede optarse por la aplicación retroactiva, y valorar de forma selectiva algunas partidas al valor previo aduciendo falta de información.

## CONSULTA NÚMERO 3

**Sobre cómo opera el régimen de transición al Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en relación con unas acciones que otorgan el control sobre otra sociedad y que fueron adquiridas, mediante una aportación no dineraria, en el ejercicio anterior a la entrada en vigor del nuevo Plan.**

Los criterios contenidos en el nuevo Plan General de Contabilidad deberán aplicarse de forma retroactiva. En un caso como el planteado en la consulta, en el que la combinación de negocios se origina como consecuencia de la aportación no dineraria de unas acciones que otorgan el control sobre otra y que de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración 19<sup>a</sup> contenida en la segunda parte del PGC, se valoran conforme a lo previsto en la norma de instrumentos financieros, la empresa podrá optar por mantener el valor de los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura por los valores previos (sin perjuicio de la aplicación del valor razonable) o por los resultantes de la aplicación de las nuevas normas siempre que esta opción se aplique a la generalidad de elementos.

## EJEMPLO RESUELTO DE LA SEMANA

- Valor en uso

## VALOR EN USO

En el caso de un activo o de una **unidad generadora de efectivo** (1) es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo (el tipo de interés de los Bonos del Estado a 10 años), ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. En caso de estar sometidos a incertidumbre, deberán asignarse probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo.

(1) Conjunto más pequeño de activos que produce flujos de efectivo por su funcionamiento continuado, independientes de las entradas producidas por otros activos

# SUPUESTO NÚM. I: UNIDAD GENERADORA DE EFECTIVO

→ Se plantea la situación de las siguientes empresas:

1º. Un grupo editorial tiene diferentes revistas o publicaciones que generan sus propios ingresos por ventas y por publicidad.

2º. Una cadena de comercios al por menor tiene tiendas en diferentes provincias.

3º. Una empresa tiene 2 fábricas: la Fábrica 1, que realiza una fase del proceso productivo; y la Fábrica 2, que termina el producto y lo vende.

4º. Una empresa alquila parte del edificio que constituye su sede social

→→ Determinar cuáles de los anteriores ejemplos constituyen unidades generadoras de efectivo (UGE).

## ✓ Solución:

1º. Sí constituye una UGE ya que cada revista o publicación genera sus propios flujos de efectivo diferentes de los de las demás.

2º. Cada tienda sí constituye una UGE ya que, igual que en el caso anterior, cada tienda genera sus propios flujos de efectivo.



3º. La Fábrica 1 no puede considerarse como una UGE ya que no tiene flujos independientes de efectivo, por lo que la UGE es la empresa en su conjunto, formada por la Fábrica 1 y la Fábrica 2.

4º. La parte de edificio que se alquila no constituye una UGE ya que el activo, globalmente considerado, no genera flujos de efectivo independientes de los que pueda obtener la empresa en su conjunto, que es la UGE.

## SUPUESTO NÚM. 2: VALOR EN USO DE UN ACTIVO

→ La sociedad X tiene un camión adquirido por 60.000 euros. Durante los próximos 3 años va a alquilarlo por 18.000 euros, según la siguiente distribución anual:

Año	Alquiler
1	5.000
2	6.000
3	7.000

Finalizado el contrato la empresa tiene la intención de vender el camión por un precio que estima que será de 38.000 euros. Se considera un tipo de interés de mercado sin riesgo del 3%.

→→ Calcular el valor en uso del camión.

✓ **Solución:** El alquiler se supone pagadero por anualidades anticipadas (prepagable).

$$VA= 5.000 + 6000/(1+0,03) + 7.000/(1+0,03)^2 + 38.000/(1+0,03)^3 = 52.198,80$$

## SUPUESTO NÚM. 3: VALOR EN USO DE UN ACTIVO

→ La sociedad X que había adquirido el derecho de superficie durante 20 años sobre un terreno pagando 90.000 euros ha construido un edificio sobre el mismo con un coste de 800.000 euros, que revertirá al finalizar el plazo concesional al propietario del terreno.

La sociedad tiene alquilado el edificio durante los 20 años por un precio anual de 45.000 euros revalorizable un 4% anual.

→→ Calcular el valor en uso del terreno sabiendo que el tipo de interés de mercado sin riesgo (tipo de interés de los bonos del Estado a 10 años) es del 3,80%

✓ **Solución:** El alquiler se supone prepagable y se trata de una renta variable en progresión geométrica de razón 1,03.

El valor en uso es el valor actual de una renta prepagable, variable en progresión geométrica y actualizada al tipo de interés de mercado sin riesgo (3,8%).

$$\ddot{A}(C,q)_n \overline{]}_i = C (1+i) \frac{1 - q^n (1+i)^{-n}}{1+i-q} = 50.000 (1,038) \frac{1 - 1,0320 (1,038)^{-20}}{1 + 0,038 - 1,03}$$

donde:

C = es el valor anual de la renta.

q = razón de la progresión geométrica.

n = número de años.

i = tipo de interés.

$$\ddot{A} (50000; 1,03)_{20} \overline{]}_{0,038} = 50.000 \times 1,038 \times 17,920228229 = 930.059,85$$

# SUPUESTO NÚM. 4: VALOR EN USO DE UNA UNIDAD GENERADORA DE EFECTIVO

→ Una empresa española explota en otro país una mina de uranio de la que espera obtener durante los próximos años los siguientes flujos de efectivo:

Año	Flujos de Efectivo
1	24.000
2	27.000
3	33.000
4	34.000
5	38.000
6	39.000
7	47.000
8	54.000
9	59.000

Transcurrido el período de concesión la empresa ha de invertir 30.000 euros en trabajos para acondicionar y regenerar los terrenos, que durarán un año más.

→→ Calcular el valor en uso de la unidad generadora de efectivo constituida por la mina de uranio, considerando un tipo de interés de mercado sin riesgo del 6%.

✓ **Solución:**

$$\begin{aligned} \text{Valor en uso} &= 24.000 (1,06)^{-1} + 27.000 (1,06)^{-2} + 33.000 (1,06)^{-3} + \\ &34.000 (1,06)^{-4} + 38.000 (1,06)^{-5} + 39.000 (1,06)^{-6} + 47.000 (1,06)^{-7} + \\ &54.000 (1,06)^{-8} + 59.000 (1,06)^{-9} - 30.000 (1,06)^{-10} = \mathbf{240.507,42} \end{aligned}$$

# NOTICIAS DE LA SEMANA

# NUEVA LIMITACIÓN FISCAL A LAS AMORTIZACIONES

Se ha introducido una nueva limitación a la deducibilidad de las amortizaciones en el impuesto sobre sociedades. Esta nueva limitación afecta únicamente a sociedades cuya cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio fuse de, al menos, 10 millones de euros. Las sociedades que pertenezcan a un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio deberán atender a la cifra de negocios del grupo y no de la sociedad individual, a efectos de comprobar si se alcanza el citado límite.

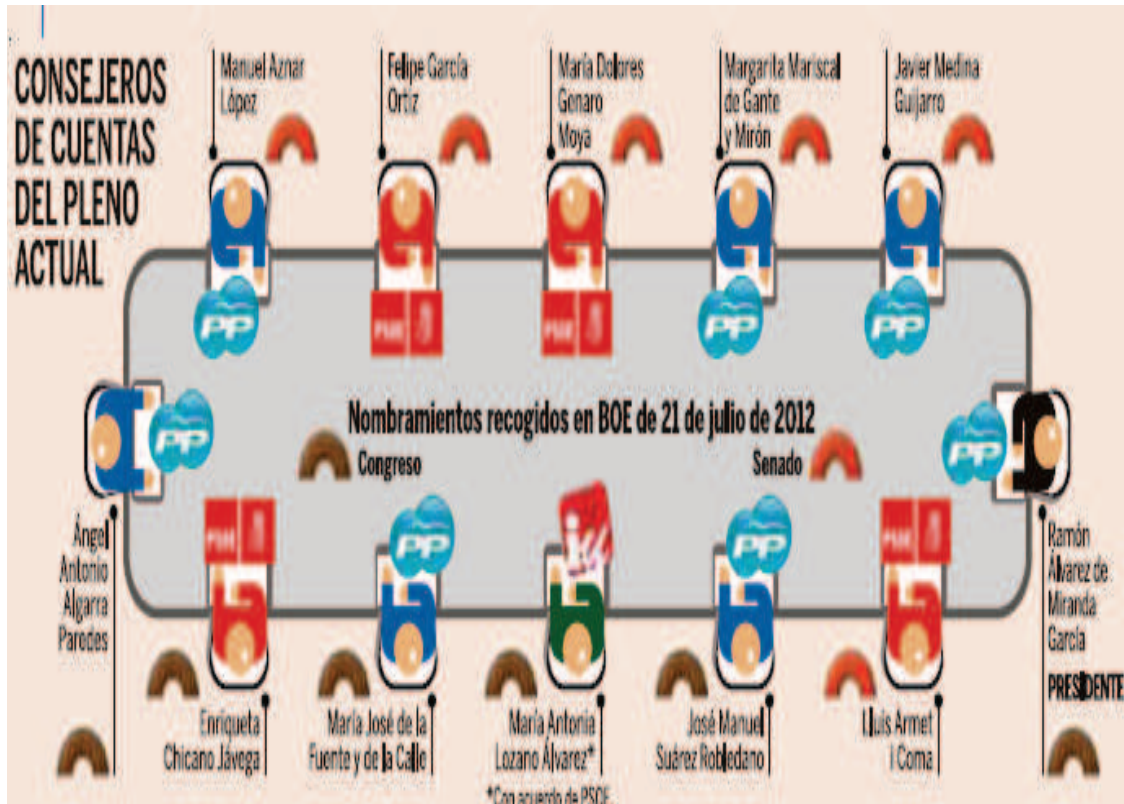
Así, para estas sociedades, la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 “ se deducirá en la base imponible hasta el 70% de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje. Es decir, un 30% de la amortización que hasta ahora era deducible no lo será en los ejercicios 2013 y 2014. La limitación se aplica también a bienes poseídos en régimen de arrendamiento financiero. Esta norma supone un diferimiento y no una pérdida del gasto. Así la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible se deducirá, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015, de forma lineal durante un plazo de 10 años u, opcionalmente, durante la vida útil del elemento.

Esta norma ya deberá considerarse por muchas sociedades en la preparación del pago fraccionado de abril de 2013.



# EL TRIBUNAL DE CUENTAS LLEVA CINCO AÑOS DE RETRASO EN LAS AUDITORIAS

El organismo, encargado de fiscalizar la contabilidad de los grupos políticos, está trabajando este año en las cuentas de 2008. El último informe completo que emitió fue a finales de marzo del año pasado, donde se analizaban las finanzas de los partidos de 2007. Tras la reforma de la normativa sobre financiación de los partidos políticos, se anima a los partidos políticos a que hagan pública esta información a través de su página web. Sin embargo, deben hacerlo después de que el Tribunal de



Cuentas emita su informe de auditoría, por lo que ahora mismo sólo son públicas las cuentas de los grupos políticos anteriores a la segunda legislatura de Zapatero. Fuentes del sector consideran que este retraso se debe a que se trata de un órgano muy politizado y, por tanto, poco ágil, ya que el número de consejeros de cuentas, son seis por el Congreso y seis por el Senado.

Hay quien incluso se refiere a este organismo como un retiro dorado para expolíticos ya que la edad media de sus miembros suele superar los 70 años.

Algunos juristas consultados apuntan que los ponentes de la ley seguro que conocían que el Tribunal de Cuentas lleva un retraso de cinco años, y la norma prevé que las infracciones prescriban a los cuatro años. Con esta contradicción, si un partido se financia ilegalmente, para cuando sea descubierta la infracción, ésta ya habrá prescrito.



C/ La Rosa 1, 1º. 38002. Santa Cruz de Tenerife  
tel. 922 288 527 fax 922 888 333 [www.assap.es](http://www.assap.es)  
[info@assap.es](mailto:info@assap.es)