



INSTITUTO DE
CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Cuadernos técnicos

Septiembre 2010

SUPLEMENTO DE LA REVISTA "AUDITORES" NÚMERO 13 - SEPTIEMBRE 2010

Nuevo Plan General de Contabilidad Pública

Análisis comparativo del marco conceptual y las Normas de reconocimiento y valoración con el Plan General de Contabilidad

CONTENIDO

Introducción

Abreviaturas

Ámbito de aplicación, fecha de entrada en vigor y reglas generales para la transición

Marco Conceptual de la Contabilidad

1. Imagen fiel de las cuentas anuales
2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales
3. Principios contables
4. Elementos de las cuentas anuales
5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales
6. Criterios de valoración

Normas de reconocimiento y valoración

1. Inmovilizado material
2. Casos o normas particulares del inmovilizado material
3. Inversiones inmobiliarias
4. Inmovilizado intangible
5. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible
6. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar
7. Activos en estado de venta

8. Activos financieros
9. Pasivos financieros
10. Coberturas contables
11. Existencias
12. Activos construidos o adquiridos para otras entidades
13. Moneda extranjera
14. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)
15. Ingresos con contraprestación
16. Ingresos sin contraprestación
17. Provisiones, activos y pasivos contingentes
18. Transferencias y subvenciones
19. Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos
20. Actividades conjuntas
21. Cambios en criterios y estimaciones contables y errores
22. Hechos posteriores al cierre

INTRODUCCIÓN

La Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, deroga la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994, por la que se aprobó el Plan General de Contabilidad Pública o PGCP'94.

El PGCP'94 ha sido el plan contable marco para todas las Administraciones Públicas y para su desarrollo se tomó como referencia el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

La reforma de la contabilidad pública española, iniciada a principios de los años 80 así como todas las reformas posteriores han perseguido el objetivo de normalización contable.

La aprobación de este nuevo plan, que sustituye al PGCP'94 y se concibe como un plan marco aplicable a todas las administraciones públicas, tiene como objetivos, tal y como se indica en la introducción de la Orden y del propio Plan:

- Adaptar el Plan de Contabilidad Pública a las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP) en aquellos aspectos que se ha estimado oportuno para avanzar en el proceso de armonización contable.

Las normas internacionales han sido elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC) a través del IPSASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público). Si bien no existe obligación comunitaria de aplicación de dicha normativa, la IFAC recomienda su adopción con el fin de lograr una información consistente y comparable entre las entidades del sector público de los distintos países.

- Conseguir la normalización contable con el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que ha sido tomado como modelo y adaptado con las especialidades propias de las entidades del sector público al que va dirigido.

- Incrementar la información proporcionada en el PGCP'94, incluyendo en las cuentas anuales una información complementaria a la información financiera y presupuestaria que permita apoyar la adopción racional de decisiones.

El Plan General de Contabilidad Pública, al igual que el Plan General de Contabilidad, se estructura, en cinco partes que van precedidas de una introducción, en la que se explican las características fundamentales del Plan General de Contabilidad Pública y las principales diferencias respecto al PGCP'94.

- 1ª Marco conceptual de la contabilidad pública
- 2ª Normas de reconocimiento y valoración.
Contiene el desarrollo de los principios contables y demás disposiciones recogidas en la primera parte del marco conceptual.
- 3ª Cuentas anuales
Contiene las normas de elaboración de dichas cuentas, en las que se recogen las reglas que afectan a su formulación, así como las normas aclaratorias a cada uno de los documentos que las integran.
- 4ª Cuadro de cuentas
Contiene los grupos, subgrupos y cuentas, manteniendo la clasificación decimal del PGCP'94.
- 5ª Definiciones y relaciones contables de los grupos, subgrupos y cuentas previstas en la cuarta parte

Tal como se indicó en la Jornada del Sector Público, organizada por el Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya el 29 de abril pasado, se considera importante promover y dar a conocer entre el colectivo de censores las oportunidades existentes en la auditoria del sector público, condicionadas a la exigencia de conocimientos técnicos adecuados y de formación, dada la singularidad y especialidad de las entidades que lo componen.

Por esta razón se ha considerado oportuno publicar un cuaderno técnico comparando el Marco conceptual y las Normas de reconocimiento y valoración del Plan Contable del Sector Público

CUADERNOS TÉCNICOS

con el Plan General de Contabilidad. No se pretende que este cuaderno técnico sustituya la lectura del Plan Contable del Sector Público, sino simplemente dar a conocer aquellas particularidades respecto al Plan General Contable, con el que el colectivo de censores está más familiarizado. Se recomienda la lectura íntegra del Plan Contable del Sector Público, no únicamente para comprobar cómo se normativizan contablemente aquellos aspectos específicos de las entidades a las que va dirigido sino también porqué determinados aspectos, comunes a ambos planes, se presentan redactados de distinta forma, lo que puede ser de utilidad para mejorar el conocimiento del Plan General Contable de las empresas.

ABREVIATURAS

En la redacción de este cuaderno técnico se han utilizado las siguientes abreviaturas:

PGCP	Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
PGC07	REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
DT	Disposición transitoria
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

También, para facilitar la lectura del cuaderno, se ha utilizado el término entidad para designar tanto a las entidades del sector público a las que va dirigido el PGCP como a las empresas a las que se dirige el PGC07.

ÁMBITO DE APLICACIÓN, FECHA DE ENTRADA EN VIGOR Y REGLAS GENERALES PARA LA TRANSICIÓN

El PGCP **es de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal**. No obstante, la aplicación de dicho plan en el ámbito de la Seguridad Social requiere su previa adaptación, que de acuerdo con lo previsto en el artículo 125.3.b) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, corresponde elaborarla a la Intervención General de la Seguridad Social y someterla a la aprobación de la Intervención General de la Administración del Estado.

La presente orden entra en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado pero para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal, será aplicable **a partir del 1 de enero de 2011**, sin perjuicio de lo dispuesto respecto a las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social.

La aplicación del PGCP en el primer ejercicio de su aplicación se regula en las Disposiciones transitorias primera a tercera en base a:

DT 1ª Reglas generales

1. Los criterios generales de aplicación del PGCP en la fecha de apertura del primer ejercicio de aplicación, que en aquellos aspectos no particulares de las entidades públicas, no difiere de lo establecido en el PGC07, son como siguen:
 - a) Una vez realizado el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio en el que se aplique por primera vez el PGCP, utilizando las mismas cuentas que en el asiento de cierre del ejercicio anterior, se ajustará dicho asiento de apertura con el fin de que a dicha fecha queden registrados todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el PGCP y se den de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no esté permitido por el mismo.
No obstante, las infraestructuras, las inversiones militares especializadas y los bienes del patrimonio histórico existentes en la entidad con anterioridad a la entrada en vigor del PGCP, pero no activadas en virtud de lo establecido en el PGCP anterior, podrán no incorporarse al activo cuando su valoración no pueda efectuarse de forma fiable.
 - b) Asimismo, a dicha fecha se deberán efectuar las reclasificaciones de los elementos patrimoniales que corresponda, de acuerdo con las definiciones y los criterios contables incluidos en el PGCP.
2. Una vez efectuados los ajustes a que se refiere el apartado anterior, se mantendrá la valoración de todos los elementos patrimoniales, con las excepciones de la Disposición transitoria segunda.
A partir de dicha fecha, las operaciones que afecten a los elementos patrimoniales referidos se efectuarán aplicando los criterios y normas del PGCP.
3. La contrapartida de los ajustes referidos en los apartados 1 y 2 anteriores será la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», con las excepciones previstas en la Disposición transitoria segunda.

DT 2ª Reglas específicas

- Se contemplan reglas específicas para la valoración y registro (que no se detallarán por no ser el objeto de análisis de este cuaderno) de las siguientes partidas:
- a) Patrimonio recibido en adscripción.
 - b) Patrimonio entregado en adscripción y patrimonio entregado al uso general.
 - c) Patrimonio entregado en cesión.
 - d) Patrimonio recibido en cesión.
 - e) Infraestructuras, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico.
 - f) Activos y pasivos financieros.
 - g) Inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas anteriores a la entrada en vigor del PGCP
 - h) Coberturas contables.
 - i) Provisiones por obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al inmovilizado material.

DT 3ª Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio en que se aplique el plan

- No permite que se refleje información comparativa en ninguno de los estados contables que componen las cuentas anuales.
- En la memoria debe incluirse el balance y la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio anterior.
- En la memoria debe crearse un apartado con la denominación de “Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables” explicando las principales diferencias entre los criterios contables del PGCP actual y el anterior así como la cuantificación del impacto que producen dichos cambios en el patrimonio neto.

MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

1. Imagen fiel de las cuentas anuales

La finalidad que persigue, al dirigirse a entidades con características diferentes, cada uno de los planes, es distinta. En el caso del Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP) se indica que “deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados” y en el caso del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC07) para que “la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas”. El PGCP define como entidad contable “todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas”.

Ambos planes indican que las cuentas anuales deben redactarse con claridad para mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado y, en el caso del PGCP, de la ejecución del presupuesto de la entidad.

Los documentos que integran las cuentas anuales, formando una unidad, son los siguientes:

PGCP	PGC07
Balance	Balance
Cuenta de resultados económico patrimonial	Cuenta de pérdidas y ganancias
Estado de cambios en el patrimonio neto	Estado de cambios en el patrimonio neto
Estado de liquidación del presupuesto	—
Estado de flujos de efectivo	Estado de flujos de efectivo
Memoria	Memoria

El PGC adicionalmente exige de la obligación de incluir **el estado de flujos de efectivo** para aquellas entidades que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados y recuerda que la formulación de cuentas anuales individuales es independiente de las posibles obligaciones en caso de pertenecer a un grupo de empresas.

2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales

Aunque en los dos planes se incluyen los mismos criterios, por la diferente forma en que se definen, se ha considerado oportuno reproducirlos en este cuaderno, siguiendo el orden y estructura del PGCP:

PGCP	PGC07
<p>Claridad La información es clara cuando los destinatarios de la misma, partiendo de un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y del entorno en el que opera, pueden comprender su significado.</p>	<p>La claridad implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de las actividades económicas, la contabilidad y las finanzas empresariales, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.</p>

Relevancia

La información es relevante cuando es de utilidad para la evaluación de sucesos (pasados, presentes o futuros), o para la confirmación o corrección de evaluaciones anteriores. Esto implica que la información ha de ser oportuna, y comprender toda aquella que posea importancia relativa, es decir, que su omisión o inexactitud pueda influir en la toma de decisiones económicas de cualquiera de los destinatarios de la información.

La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones económicas, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.

En particular, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente los riesgos a los que se enfrenta la empresa.

Fiabilidad

La información es fiable cuando está libre de errores materiales y sesgos y se puede considerar como imagen fiel de lo que pretende representar. El cumplimiento de este requisito implica que:

- La información sea completa y objetiva.
- El fondo económico de las operaciones prevalezca sobre su forma jurídica.
- Se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.

La información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar.

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de información significativa.

Comparabilidad

La información es comparable, cuando se pueda establecer su comparación con la de otras entidades, así como con la de la propia entidad correspondiente a diferentes periodos.

La comparabilidad, que debe extenderse tanto a las cuentas anuales de una empresa en el tiempo como a las de diferentes empresas en el mismo momento y para el mismo periodo de tiempo, debe permitir contrastar la situación y rentabilidad de las empresas, e implica un tratamiento similar para las transacciones y demás sucesos económicos que se producen en circunstancias parecidas.

3. Principios contables

Los principios contables de carácter obligatorio que deben aplicarse en cada plan son los que se detallan a continuación:

PGCP	PGC07
De carácter económico patrimonial	
Gestión continuada	Empresa en funcionamiento
Devengo	Devengo
Uniformidad	Uniformidad
Prudencia	Prudencia
No compensación	No compensación
Importancia relativa	Importancia relativa
De carácter presupuestario	
De imputación presupuestaria	-
De desafectación	-

En relación a los de carácter económico patrimonial merecen destacarse las siguientes particularidades en la redacción de los siguientes principios:

- **Gestión continuada o empresa en funcionamiento:** en el caso del PGCP se presume la gestión continuada, salvo prueba en contrario, si la actividad continúa por tiempo indefinido y en el PGC07 si la gestión de una empresa continúa por un tiempo previsible. Este último indica que, en caso contrario, deberán aplicarse las normas de valoración que resulten más adecuadas y suministrar en la memoria la información necesaria.
- **Devengo:** en el PGCP se señala que en el caso de no poder “identificar claramente la corriente real de bienes y servicios se reconocerán los gastos o los ingresos, o el elemento que corresponda, cuando se produzcan las variaciones de activos o pasivos que les afecten”.
- **Prudencia:** el PGCP considera que aplicar este principio supone “mantener cierto grado de precaución en los juicios de los que se deriven estimaciones bajo condiciones de incertidumbre”, para evitar una sobrevaloración de activos e ingresos y una infravaloración de las obligaciones o los gastos. Incluye además la particularidad, derivada de la normativa presupuestaria vigente, de que “los gastos e ingresos contabilizados pero no efectivamente realizados no tendrán incidencia presupuestaria y sólo repercutirán en el cálculo del resultado económico patrimonial”. Para el PGC07 aplicar el principio de prudencia supone “ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre” lo que no justifica que al valorar los elementos patrimoniales “no se responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales”, indicando de forma expresa que únicamente se reconocerán los beneficios obtenidos hasta la fecha del ejercicio y se considerarán todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, obligando a reformular las cuentas anuales en aquellos casos que existan riesgos que afecten significativamente a la imagen fiel y que se hayan conocido entre la fecha de formulación y aprobación.
- **Importancia relativa:** el PGCP ha considerado necesario indicar que la aplicación de este principio nunca podrá implicar la transgresión de normas legales.

En ambos planes se indica que en caso de conflicto entre algunos de ellos debe prevalecer “el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de la entidad”.

De los principios contables de carácter presupuestario, exclusivos de las entidades sujetas al PGCP, este plan indica que son de aplicación todos los incluidos en la normativa presupuestaria aplicable, destacando, en especial, los dos detallados en el esquema anterior que se definen como sigue:

Principio de imputación presupuestaria

La imputación de las operaciones que deban aplicarse a los presupuestos de gastos e ingresos deberá efectuarse de acuerdo con los siguientes criterios:

- Los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Los gastos e ingresos presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión.
- Las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general, se imputarán al presupuesto del ejercicio en que éstos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se imputarán al presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.

Principio de desafectación

Con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario se destinarán a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista relación directa entre unos y otros. En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos presupuestarios específicos a ellos afectados, el sistema contable deberá reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento.

4. Elementos de las cuentas anuales

Tal y como se detalla en el esquema siguiente, el PGCP difiere del PGC07 por considerar los cobros y pagos como elementos integrantes de las cuentas anuales y por incluir los elementos correspondientes al estado de liquidación del presupuesto:

PGCP	PGC07
Relacionados con el patrimonio y la situación financiera de la entidad	
Activos	Activos
Pasivos	Pasivos
Patrimonio neto	Patrimonio neto
Relacionados con la medida del resultado económico patrimonial y otros ajustes en el patrimonio neto	
Ingresos	Ingresos
Gastos	Gastos
Relacionados con la ejecución del presupuesto	
Gastos presupuestarios	-
Ingresos presupuestarios	-
Relacionados con movimientos de tesorería	
Cobros	-
Pagos	-

En cuanto a los elementos relacionados con el patrimonio y la situación financiera y con la medida del resultado económico y de ajustes en el patrimonio neto, coinciden en las definiciones a excepción de los activos que, por las particularidades del sector público, quedan definidos como sigue:

Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados:

1. De los que es probable que la entidad obtenga en el futuro:
 - rendimientos económicos o
 - un potencial de servicio.
2. Que sean necesarios para obtener los rendimientos económicos o el potencial de servicio de otros activos.

Asimismo el PGCP define como:

Activos portadores de rendimientos económicos futuros a aquellos que se poseen con el fin de generar un rendimiento comercial a través de la provisión de bienes o prestación de servicios con los mismos: un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma consistente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

Activos portadores de potencial de servicio a aquellos que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

Por último, los elementos de las cuentas anuales relacionados con la ejecución del presupuesto quedan definidos en el PGCP como sigue:

Gastos presupuestarios

Son aquellos flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad. Su realización conlleva obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos, en adquisición de activos o en la cancelación de pasivos financieros.

Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad. No debe confundirse con el término gasto, ya que existen gastos presupuestarios que no constituyen un gasto y viceversa.

Ingresos presupuestarios

Son aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad. Generan derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente presupuesto, con origen en ingresos, en la enajenación, el vencimiento o la cancelación de activos o en la emisión de pasivos financieros.

Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad. No debe confundirse con el término ingreso, ya que existen ingresos presupuestarios que no constituyen ingreso y viceversa.

5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales

Ambos planes, aunque con diferencias en el redactado, indican que para reconocer contablemente los diferentes elementos de las cuentas anuales deben cumplirse:

- Las definiciones descritas en el apartado anterior.
- El criterio de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o, en el caso del PGCP, potencial de servicio en el futuro.
- Que su valor pueda valorarse con fiabilidad.

El PGCP matiza, adicionalmente, que “todos los hechos económicos deben ser registrados en el oportuno orden cronológico”.

Por otra parte, dadas las particularidades del sector público, el PGCP indica que para aquellos activos, pasivos, ingresos y gastos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, su reconocimiento también “podrá realizarse cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios. En este caso, al menos a la fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos, también deberán reconocerse en el balance o en la cuenta de resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto los activos y pasivos, gastos e ingresos devengados por la entidad hasta dicha fecha”.

En relación al criterio de registro de los gastos e ingresos presupuestarios, el PGCP los define como sigue:

Gasto presupuestario

Se reconocerá un gasto presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria. Supone el reconocimiento de la obligación presupuestaria a pagar, y simultáneamente el de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo o de ingresos.

Ingreso presupuestario

Debe reconocerse un ingreso presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de liquidación del derecho de cobro, o documento equivalente que lo cuantifique. Supone el reconocimiento del derecho presupuestario a cobrar y, simultáneamente, el de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo, o de un gasto o el incremento del patrimonio neto.

El reconocimiento del ingreso presupuestario derivado de transferencias o subvenciones recibidas debe realizarse cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen (tesorería). No obstante, el ente beneficiario de las mismas podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad, si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

Asimismo, en aquellas subvenciones y transferencias nominativas que, de acuerdo con su regulación específica, se hacen efectivas mediante entregas a cuenta de una liquidación definitiva posterior, la entidad beneficiaria podrá reconocer como ingresos presupuestarios las entregas a cuenta al inicio del periodo al que se refieran (esto es con periodicidad mensual, trimestral, etc.). El reconocimiento, en su caso, del ingreso presupuestario derivado de la liquidación definitiva se efectuará de acuerdo con el criterio establecido en el párrafo anterior.

La concesión de aplazamientos o fraccionamientos en los derechos a cobrar presupuestarios reconocidos que implique el traslado del vencimiento del derecho a un ejercicio posterior, supondrá la reclasificación de tales créditos en el balance y la anulación presupuestaria de los mismos, que deberán aplicarse al presupuesto en vigor en el ejercicio de su nuevo vencimiento.

6. Criterios de valoración

Los criterios de valoración definidos en cada plan se detallan en el cuadro siguiente:

PGCP	PGC07
Precio de adquisición	Coste histórico o coste: <i>incluye precio de adquisición, coste de producción y coste de un pasivo</i>
Coste de producción	
Coste de un pasivo	
Valor razonable	Valor razonable
Valor realizable neto	Valor neto realizable
Valor en uso	Valor en uso
Costes de venta	Costes de venta
Importe recuperable	–
Valor actual de un activo o de un pasivo	Valor actual
Coste amortizado de un activo o pasivo financiero	Coste amortizado
Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero	Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero
Valor contable	Valor contable o en libros
Valor residual de un activo	Valor residual

El PGCP señala que “en caso de existir un desarrollo de criterios de valoración en alguna norma de reconocimiento y valoración particular habrá que atender a ello”. Por otro parte, aunque no hay diferencias de fondo significativas en la redacción de las definiciones, cabe destacar:

- El hecho de que el PGCP no engloba el precio de adquisición, coste de producción y coste de un pasivo en un único apartado, sino que los presenta separados.
- Que el PGCP incluye la definición de “Importe recuperable”, que aunque no está incluida en este apartado del PGC07, sí aparece en los mismos términos, en las normas de valoración.
- En la definición de valor en uso, el PGC07 considera tanto un activo como una unidad generadora de efectivo, figura no contemplada en el PGCP y este último define el valor en uso de aquellos activos portadores de potencial de servicio como “el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio” determinándose éste por “el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste, para reflejar el uso ya efectuado del activo”.
- En relación al coste amortizado, el PGCP contempla la posibilidad de que los flujos de efectivo no puedan estimarse de forma fiable a partir de un determinado periodo, indicando que en este supuesto deberá “considerarse que los flujos restantes son iguales a los del último periodo para el que se disponga de una estimación fiable”.
- En la definición de valor residual, el PGC07 menciona expresamente que en caso de activos sometidos a reversión, su vida útil será el periodo concesional si es inferior a la vida económica del activo.

NORMAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

El esquema de las normas contempladas para cada uno de los planes es como sigue:

PGCP	PGC07
Inmovilizado material Casos particulares de inmovilizado material: <i>Infraestructuras, inversiones militares especializadas de naturaleza material y patrimonio histórico.</i>	Inmovilizado material Normas particulares sobre inmovilizado material: <i>Solares sin edificar, construcciones, instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje, utensilios y herramientas, obras y trabajos realizados por la propia empresa, costes de renovación, ampliación y mejora, costes relacionados con grandes reparaciones e inversiones en arrendamientos operativos.</i>
Inversiones inmobiliarias Inmovilizado intangible Normas particulares sobre el inmovilizado intangible: <i>Gastos de investigación y desarrollo, inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien cedido, propiedad industrial e intelectual, aplicaciones informáticas y otro inmovilizado intangible</i>	Inversiones inmobiliarias Inmovilizado intangible Normas particulares sobre el inmovilizado intangible: <i>Investigación y desarrollo, propiedad industrial, fondo de comercio, derechos de traspaso, programas de ordenador y otros activos intangibles.</i>
Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar	Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar
Activos en estado de venta	Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta
Activos financieros	Instrumentos financieros
Pasivos financieros	
Coberturas contables	
Existencias	Existencias
Activos construidos o adquiridos para otras entidades	–
Moneda extranjera	Moneda extranjera
Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)	Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos
–	Impuestos sobre beneficios
Ingresos con contraprestación	Ingresos por ventas y prestación de servicios
Ingresos sin contraprestación	–
Provisiones, activos y pasivos contingentes	Provisiones y contingencias
Transferencias y subvenciones	Subvenciones, donaciones y legados recibidos
Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos	–
Actividades conjuntas	Negocios conjuntos
Cambios en criterios y estimaciones contables y errores	Cambios en criterios, errores y estimaciones contables
Hechos posteriores al cierre del ejercicio	Hechos posteriores al cierre del ejercicio
–	Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal
–	Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio
–	Combinaciones de negocios
–	Operaciones entre empresas del grupo

1. INMOVILIZADO MATERIAL

La norma de reconocimiento y valoración del inmovilizado material del PGCP y las principales diferencias con el PGC07 son como siguen:

1.1. Concepto

En el PGCP se define el inmovilizado material como “los activos tangibles, muebles e inmuebles que posee la entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios o para sus propios propósitos administrativos y se espera tengan una vida útil mayor a un año”. Indicando que, “con carácter general, pueden considerarse como gasto del ejercicio aquellos bienes muebles cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen”.

El PGC07 recoge las definiciones básicamente en la quinta parte del plan –definiciones y relaciones contables–. En relación al inmovilizado material, si bien no incluye una definición específica, si se considera la definición general de activo no corriente y la correspondiente a inversiones inmobiliarias, por lo que se puede deducir que no difiere respecto al PGCP.

1.2 Criterios de valoración

Los criterios de valoración aplicables para valorar el inmovilizado material según el PGCP son:

- Precio de adquisición
- Coste de producción
- Valor razonable

Incluyendo para cada uno de ellos la correspondiente definición dentro del apartado de normas de valoración, definiciones que no difieren de las contempladas en el PGC07, excepto en:

- La activación de gastos financieros, que se detalla en el apartado siguiente.
- El coste de producción, en el que se define de forma más concreta cuando los gastos de la propia entidad forman parte del precio de adquisición y la distribución de costes indirectos a cada unidad producida, en caso de que la capacidad productiva esté por debajo o por encima del nivel normal.

1.3 Activación de gastos financieros

El PGCP incluye, a diferencia del PGC07, la definición de gastos financieros como “los intereses y otros costes en los que incurre la entidad en relación con la financiación recibida”, detallando algunos ejemplos, entre los que incluye las diferencias de cambio “en la medida en que se consideren ajustes a los costes por intereses”.

Para que dichos gastos sean activables, se indica que deben cumplir todos los requisitos y condiciones que, de forma resumida, se detallan a continuación:

- a) “Que provengan de préstamos recibidos o asumidos con la finalidad exclusiva de financiar la adquisición, acondicionamiento o fabricación de un activo”.
- b) “Que se hayan devengado por la efectiva utilización de la financiación recibida o asumida”.
- c) “Sólo se activarán durante el periodo de tiempo en el que se estén llevando a cabo tareas de acondicionamiento o fabricación”, suspendiéndose cuando se interrumpan dichas actividades. Entendiendo por tareas de acondicionamiento o fabricación, aquellas necesarias para dejar el activo en “las condiciones de servicio y uso para el que ha sido destinado”.
- d) Si “el acondicionamiento o fabricación se realiza por partes, y cada una de estas partes pueda estar en condiciones de servicio y uso por separado aunque no haya finalizado el acondicionamiento o producción de las restantes, la activación de gastos financieros de cada parte finalizará cuando cada una de ellas esté terminada”.

Como se observa, las condiciones descritas, si bien no están tan especificadas en la norma de valoración y en el desarrollo posterior en base a consultas (BOICAC 75, consulta núm.3), no difieren de las establecidas en el PGC07, a excepción de que este último únicamente permite la activación **en aquellos inmovilizados que precisen un periodo de tiempo superior a un año** para estar en condiciones de uso.

1.4 Valoración inicial

Al igual que en el PGC07, se establece que el inmovilizado material se valorará inicialmente al coste, según los sistemas de valoración detallados en el punto 1.2 anterior, desarrollando que debe entenderse por coste, en los siguientes casos:

a)	Adquiridos a terceros mediante una transacción onerosa	Precio de adquisición.
b)	Producidos por la propia entidad	Coste de producción.
c)	Adquiridos a terceros a un precio simbólico o nulo	Según lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración de "Transferencias y subvenciones".
d)	Adquiridos por permuta Activos intercambiados no son similares desde un punto de vista funcional o vida útil	A valor razonable del activo recibido, si puede estimarse y en caso contrario al del activo entregado, ajustado por el efectivo pagado en la operación. En caso de que los valores razonables de los activos intercambiados no se ajusten mediante efectivo, las diferencias se tratarán como subvenciones, recibidas o entregadas, según el caso.
	Activos intercambiados son similares desde un punto de vista funcional o vida útil o no puede estimarse el valor razonable de ninguno de los activos intercambiados	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Operación sin intercambio de efectivo: por el valor contable del activo entregado con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del activo recibido si éste fuera menor. ▪ Operación con algún pago adicional de efectivo: por el valor contable del activo entregado incrementado por el importe del pago en efectivo realizado adicionalmente con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del activo recibido si éste fuera menor. ▪ Operación con un cobro adicional de efectivo: la entidad deberá diferenciar la parte de la operación que supone una venta –contraprestación en tesorería– de la parte de la operación que se materializa en una permuta –activo recibido– debiéndose tener en cuenta a este respecto la proporción que cada una de estas partes supone sobre el total de la contraprestación –tesorería y valor razonable del bien recibido–. Por la parte de la operación que supusiera una venta, la diferencia entre el precio de venta y el valor contable de la parte del bien enajenada supondrá un resultado, positivo o negativo, procedente del inmovilizado. Por la parte de la operación que supusiera una permuta se tratará como una operación sin intercambio de efectivo.
e)	Aflorados consecuencia de la realización de un inventario inicial	Siempre que no pueda establecerse el valor contable correspondiente al precio de adquisición o coste de producción, a valor razonable.
f)	Recibidos de otra entidad de la misma organización para su dotación inicial	Según lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración de "Transferencias y subvenciones".
g)	Adquiridos como consecuencia de un contrato de arrendamiento financiero	Según lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración de "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar".
h)	Recibidos en adscripción o cesión gratuita	Según lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración de "Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos".
i)	Recibidos como consecuencia de un contrato de construcción o adquisición	Al valor razonable del activo recibido.

Como se observa en el cuadro anterior, el PGC07 no incluye tantos supuestos, en parte debido a las particularidades de las entidades sujetas al PGCP.

En relación a las permutas el PGCP, para establecer los diferentes tratamientos contables, no introduce el concepto de comercial o no comercial, basado en la configuración y valor actual de los flujos de efectivo de los bienes intercambiados, sino que se basa en la similitud en cuanto a funcionalidad y vida útil de éstos.

En aquellos casos en los que el PGCP remite a la norma de registro y valoración de "Transferencias y subvenciones", la valoración tampoco difiere significativamente del PGC07 ya que dicha norma establece, tal como se desarrollará más adelante, el registro a valor razonable a no ser que, de acuerdo con otra norma de reconocimiento y valoración, se deduzca otra valoración.

1.5 Desembolsos posteriores

El PGCP desarrolla en este apartado básicamente los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado y los costes de grandes reparaciones que el PGC07 trata en el apartado de normas particulares, no habiendo diferencias significativas entre ambos.

1.6 Valoración posterior

Para la valoración posterior el PGCP establece:

- el tratamiento general, que al igual que el PGC07 es a coste, y
- **el tratamiento especial de revalorización**, en aquellos elementos que por circunstancias del mercado se produzcan unos incrementos sustanciales en el precio "que hagan que el valor contable de éstos sea poco significativo respecto a su valor real".

En este tratamiento especial se permite que el valor de los activos afectados se exprese a valor razonable, en el momento de la revalorización, "menos la amortización acumulada practicada posteriormente y la corrección valorativa acumulada por deterioro que haya sufrido el elemento desde la fecha de la revalorización hasta la fecha de las cuentas anuales". Para ello la norma exige que:

- Exista "un mercado suficientemente significativo y transparente que minimice el sesgo que pudiera producirse en el cálculo de las plusvalías".
- En caso de persistir los incrementos de precio, las revalorizaciones se hagan con la regularidad suficiente para evitar divergencias significativas entre el valor contable y el razonable.
- Si se revaloriza un determinado elemento de inmovilizado también se revaloricen todos aquellos activos que pertenezcan a la misma clase, siempre que el cambio de valor sea significativo.

La Disposición adicional única de la Orden que aprueba el PGCP establece que, para aplicar dicho modelo de valoración posterior, es necesaria la autorización previa de la Intervención General de la Administración del Estado.

La contrapartida a las revalorizaciones es una partida específica de patrimonio neto, siempre que no sea debida a la reversión del deterioro de valor del activo, que previamente hubiera sido reconocido como gasto en el resultado del ejercicio.

1.7 Amortización

Si bien en el PGCP se explica con más detalle cómo determinar la vida útil del inmovilizado material, se indican los métodos de amortización a utilizar (lineal, tasa constante sobre valor contable o el de suma de unidades producidas) especificando que su selección debe basarse en los patrones esperados de obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio y que periódicamente deben revisarse la idoneidad de estos métodos y las vidas útiles de los elementos; no existen diferencias sustanciales con el PGC07. Destacar únicamente que el PGCP:

- Especifica que la dotación a la amortización de los elementos revalorizados deben registrarse con contrapartida a la cuenta correspondiente del patrimonio.
- Especifica que los terrenos y edificios deben considerarse de forma separada y que con algunas excepciones (minas, canteras, etc.) los primeros tienen una vida útil ilimitada.
- Incorpora en este apartado la norma particular del PGC07 de Terrenos o solares sin edificar en los que se incluyen costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación.

1.8 Deterioro

Ambos planes no difieren en la definición de qué debe entenderse por deterioro a excepción de que el PGC07 introduce el concepto de Unidad Generadora de Efectivo. Adicionalmente, el PGCP enumera algunas de las circunstancias que la entidad deberá considerar para evaluar si existen indicios de deterioro, según el siguiente detalle:

Elementos del inmovilizado material portadores de rendimientos económicos futuros

Fuentes externas de información:

- Cambios significativos en el entorno tecnológico o legal en los que opera la entidad acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.
- Disminución significativa del valor de mercado del activo, si éste existe y está disponible, y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.

Fuentes internas de información:

- Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo.
- Cambios significativos en cuanto a la forma de utilización del activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.
- Evidencia acreditada mediante los oportunos informes de que el rendimiento del activo es o será significativamente inferior al esperado.

Elementos del inmovilizado material portadores de un potencial de servicio

Además de las circunstancias anteriores, y excepto la correspondiente a disminuciones del valor de mercado, se consideraran, entre otros:

- Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados.

En cuanto al registro contable del deterioro o de su reversión tampoco difieren, excepto que el PGCP recuerda que en el caso de activos revalorizados éste debe reconocerse en la correspondiente cuenta de patrimonio.

1.9 Activos dados de baja y retirados del uso

El contenido de este apartado no difiere en ambos planes, excepto que el PGCP regula específicamente que los elementos del inmovilizado que dejen de usarse temporalmente y se mantengan para un uso posterior deben amortizarse, si bien contempla que si el cargo por amortización se calcula en función del uso, podría ser nulo.

2. CASOS O NORMAS PARTICULARES DEL INMOVILIZADO MATERIAL

Parte de las normas particulares del inmovilizado contenidas en el PGC07 se encuentran descritas en la norma general de registro y valoración del PGCP. Las únicas excepciones son las instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje, los utensilios y herramientas y las obras realizadas en activos arrendados bajo un arrendamiento operativo. Esta última se encuentra regulada en las "Normas particulares sobre el inmovilizado intangible" del PGCP.

El PGCP entiende como casos particulares las infraestructuras, inversiones militares especializadas de naturaleza material y patrimonio histórico, conceptos poco habituales en las entidades a las que les es de aplicación el PGC07. Se incluye en el plan una definición para cada uno de estos activos, indicando que: su reconocimiento está sujeto al cumplimiento de los criterios definidos en el marco conceptual, su valoración debe realizarse de acuerdo con lo establecido para el inmovilizado material y que para los bienes del patrimonio histórico que no puedan ser valorados de forma fiable deberá darse información en la memoria.

3. INVERSIONES INMOBILIARIAS

El PGCP define, dentro del apartado de normas de registro y valoración, las inversiones inmobiliarias “como inmuebles (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del propietario o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones”. Definición igual a la incluida en la quinta parte del plan – definiciones y relaciones contables– del PGC07.

A diferencia de este último, el PGCP incluye los siguientes ejemplos de inmuebles que son inversiones inmobiliarias:

- a) “Un terreno que se tiene para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades;

 - b) un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la entidad no haya determinado si el terreno se utilizará como inmueble ocupado por el propietario o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener plusvalías);

 - c) un edificio que sea propiedad de la entidad (o bien un edificio obtenido a través de un arrendamiento financiero) y esté alquilado a través de uno o más arrendamientos operativos; y

 - d) un edificio que esté desocupado y se tiene para ser arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos.”
-

Matiza que si una entidad tiene propiedades “para cumplir sus objetivos de prestación de servicios más que para conseguir ingresos por arrendamientos o plusvalías, los activos no serán definidos como inversiones inmobiliarias”.

El PGCP también contempla la clasificación a realizar cuando una parte del inmovilizado se utiliza para obtener rentas o plusvalías y otra para la producción o suministro de bienes o fines administrativos, indicando que la entidad deberá contabilizarlos por separado si pueden venderse separadamente. En caso contrario, únicamente se clasificarán como inversiones inmobiliarias si la parte que se utiliza para la producción o suministro de bienes o fines administrativos es insignificante.

A las inversiones inmobiliarias le son de aplicación las normas de registro y valoración del inmovilizado material, por lo que en este aspecto se mantienen las diferencias entre ambos planes explicadas en los apartados 1 y 2 anteriores. Además, el PGCP contempla criterios a seguir, en caso de que, por cambio en el uso, deban efectuarse reclasificaciones entre inversiones inmobiliarias e inmovilizado material.

4. INMOVILIZADO INTANGIBLE

La Norma de reconocimiento y valoración del inmovilizado intangible del PGCP y las principales diferencias con el PGC07 son como siguen:

4.1. Concepto

El PGCP define el inmovilizado intangible como “un conjunto de activos intangibles y derechos susceptibles de valoración económica de carácter no monetario y sin apariencia física que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios o constituyen una fuente de recursos de la entidad”.

Definición que no difiere de la incluida en la quinta parte del plan –definiciones y relaciones contables– del PGC07.

El PGCP adicionalmente indica que:

- “deben incluirse aquellas inversiones militares especializadas que tengan carácter de intangible y se utilicen exclusivamente en la Defensa Nacional, y
- con carácter general, pueden considerarse como gasto del ejercicio aquellos bienes y derechos cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen”.

4.2 Reconocimiento

En ambos planes se establece que para reconocer un elemento como inmovilizado intangible debe cumplirse, además de la definición de activo y los criterios de registro y reconocimiento del marco conceptual, el criterio de identificabilidad, criterio que también definen en términos similares.

En relación a “la evaluación de probabilidad de obtención de rendimientos económicos futuros o en el potencial de servicio” (base del criterio de registro definido en el marco conceptual) el PGCP matiza que la entidad lo evaluará “utilizando hipótesis razonadas y fundadas, que representen las mejores estimaciones respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo”.

También señala el PGCP que cuando un activo contenga elementos tangibles e intangibles, la entidad deberá realizar el oportuno juicio para distribuir el importe que corresponda a cada tipo, excepto que alguno sea poco significativo respecto al total del activo y, por el contrario, a diferencia del PGC07, no indica que los gastos que se hayan generado internamente “con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares” no puedan considerarse inmovilizados intangibles.

4.3 Valoración

No hay diferencias significativas entre ambos planes en cuanto a la valoración, definiciones de vida útil definida o indefinida, normas de deterioro o amortización, a excepción de las matizaciones que efectúa el PGCP dadas las particularidades de las entidades a que va dirigida. Indicar únicamente que el PGCP, para aquellos activos intangibles con vida útil definida:

- Admite cualquier método de amortización que “contemple las características técnico-económicas del activo, o derecho”, y en caso de no poder determinarse de forma fiable, obliga a utilizar el método lineal.
- No pueden dejarse de amortizar si están sin utilizar, a menos que esté totalmente amortizado o clasificado como activo en estado de venta.

4.4 Activos dados de baja y retirados del uso

El PGCP remite a los criterios establecidos para el inmovilizado material, que en este cuaderno técnico se explican en el apartado 1.9 anterior.

5. NORMAS PARTICULARES SOBRE EL INMOVILIZADO INTANGIBLE

Las principales diferencias en este apartado entre ambos planes contables son:

- El PGCP no incluye el reconocimiento y valoración del fondo de comercio, como tampoco incluye una norma en relación a combinaciones de negocios.
- El PGCP establece que las “inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien cedido” se clasificaran como intangibles “siempre que dichas inversiones no sean separables de los citados activos, y aumenten su capacidad o los rendimientos económicos futuros o potencial de servicio, amortizándose en función de la vida útil de las inversiones realizadas”, a diferencia del PGC07 que las clasifica como inmovilizado material.

CUADERNOS TÉCNICOS

- Dentro del apartado de “Otro inmovilizado intangible” el PGCP, indica que entre otros pueden considerarse:

Las concesiones administrativas.

Las cesiones de uso por periodos inferiores a la vida económica, cuando de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración de Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, no se deba contabilizar como arrendamiento financiero.

Los derechos de traspaso (que en el PGC07 tienen un apartado específico).

Los aprovechamientos urbanísticos que detentan las entidades locales u otras entidades públicas, siempre que no estén materializados en terrenos.

En relación al tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo, si bien en el fondo ambas normas no difieren, se ha considerado oportuno reproducir en este cuaderno los textos correspondientes al concepto y a las condiciones de activación, debido a las diferencias en el redactado:

PGCP	PGC07
Concepto	
<p>La investigación es el estudio original y planificado realizado con el fin de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.</p> <p>El desarrollo es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación.</p> <p>En caso de que en un proyecto interno no puedan distinguirse ambas fases se tratarán los desembolsos como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.</p>	
Tratamiento contable de los gastos de investigación	
<p>Serán gastos del ejercicio en que se realicen, aunque podrán activarse como intangible desde el momento en que cumplan todas las condiciones siguientes:</p>	<p>Serán gastos del ejercicio en que se realicen, aunque podrán activarse como intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:</p>
<p>a) Que el inmovilizado intangible vaya a generar probables rendimientos económicos futuros o potencial de servicio. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el inmovilizado intangible o para el activo en sí, o bien en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.</p>	<p>Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.</p>
<p>b) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el inmovilizado intangible.</p>	
<p>c) Que estén específicamente individualizados por proyectos y se dé una asignación, imputación y distribución temporal de los costes claramente establecida.</p>	<p>Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.</p>

Ambos planes indican que:

- Los gastos de investigación deben amortizarse en 5 años.
- Los gastos de desarrollo podrán activarse como intangible si cumplen las condiciones detalladas para los de investigación, amortizándose por su vida útil que se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años.
- Cuando dejen de cumplirse las condiciones para la activación de los gastos de investigación y desarrollo, el saldo pendiente de amortizar debe llevarse a resultados.

6. ARRENDAMIENTOS Y OTRAS OPERACIONES DE NATURALEZA SIMILAR

Los dos planes contables incluyen, en el apartado de normas de reconocimiento y valoración, la definición de arrendamiento como “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 periodo de tiempo determinado”.

También coinciden que para clasificar un arrendamiento como financiero debe deducirse que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. En relación a **dichas condiciones**, si bien en el fondo ambas normas indican lo mismo, debido a las diferencias en el redactado y al igual que se ha hecho con los gastos de investigación y desarrollo, se ha considerado oportuno reproducir los textos correspondientes siguiendo el orden del PGCP:

PGCP	PGC07
<p>a) Se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad en un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción de compra.</p> <p>Se entenderá que por las condiciones económicas del contrato de arrendamiento no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, cuando el precio de la opción de compra sea menor que el valor razonable del activo en el momento en que la opción de compra sea ejercitable.</p>	<p>En un acuerdo de 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.</p>
<p>b) Se presumirá también que se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, aunque no exista opción de compra, cuando se cumpla alguna de las siguientes circunstancias:</p> <p style="text-align: center;">—</p> <hr/> <p>b.1) El plazo del contrato de arrendamiento coincide o cubre la mayor parte de la vida económica del activo o, cuando no cumpliendo lo anterior, exista evidencia de que ambos periodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar su período de utilización.</p>	<p>Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.</p> <hr/> <p>Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.</p> <p>El plazo del arrendamiento es el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.</p>

PGCP	PGC07
b.2) Al inicio del arrendamiento el valor actual de las cantidades a pagar supongan un importe sustancial del valor razonable del activo arrendado.	En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.
b.3) Cuando los activos arrendados tengan una naturaleza tan especializada que su utilidad quede restringida al arrendatario y los bienes arrendados no puedan ser fácilmente reemplazados por otros bienes.	Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.
c) Otros indicadores de situaciones que podrían llevar a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero son: c.1) Si 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. c.2) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario. c.3) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.	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. Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario. El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

El PGCP añade una condición adicional, específica de determinadas entidades a las que va dirigida este plan, en relación a los acuerdos de arrendamiento a terceros de activos portadores de potencial de servicio, que tengan o no opción de compra indicando que, “se presumirá, en todo caso, que no se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del mismo, en tanto la entidad mantenga el potencial de servicio que dichos activos tienen incorporado”, no siendo por tanto de aplicación las condiciones a) a c) anteriores.

Ambos planes indican las mismas excepciones en la consideración de arrendamientos financieros conjuntos de terrenos y edificios y coinciden en el tratamiento contable de los arrendamientos financieros, tanto desde la óptica del arrendador como del arrendatario. Tampoco existen diferencias significativas en la definición y tratamiento contable de los arrendamientos operativos y de las operaciones de venta con arrendamiento posterior.

7. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

El PGCP define a los activos en estado de venta –que el PGC07 denomina activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta– como aquellos activos “no financieros clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado. Para aplicar la clasificación anterior, el activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos, y su venta debe ser altamente probable”.

Considerándose que su venta es altamente probable si concurren las siguientes circunstancias:

- a) La entidad debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y concretar el plan.
- b) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.

Las principales diferencias respecto a la definición del PGC07 son que:

- El PGCP excluye los activos financieros. Aunque el PGC07 no los excluye expresamente en la definición, si que a efectos de valoración indica que, a excepción de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, el resto de activos financieros clasificados como mantenidos para la venta, deberán valorarse siguiendo sus normas específicas.
- El PGCP no contempla en este apartado la posibilidad de enajenar un conjunto de activos y pasivos directamente asociados y, por tanto, no define el concepto de “Grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta”.
- El PGC07 al definir que debe entenderse por venta altamente probable indica dos condiciones más que el PGCP, como son: que la venta se complete dentro del año siguiente, a no ser que circunstancias o hechos fuera del control de la empresa alarguen el plazo, y que las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que se produzcan cambios en el mismo o que se retire.

A efectos de valoración el PGCP contempla que **inicialmente** la entidad debe valorar los activos en estado de venta según el modelo de coste, dando de baja las cuentas de inmovilizado que cambian de uso y de alta las correspondientes al activo en estado de venta incluyendo, si procede, el deterioro acumulado que existiese antes del cambio de clasificación, y una **valoración posterior** al menor valor entre su valor contable, según el modelo de coste, y su valor razonable menos los costes de venta, no siendo objeto de amortización mientras permanezcan clasificados como tales. En relación a la valoración posterior el PGCP especifica que la entidad reconocerá:

- “Un deterioro de valor por un importe equivalente a la diferencia que pudiera existir entre el valor contable y el valor razonable menos los costes de venta debido a las reducciones del valor del activo.
- Un resultado por cualquier incremento posterior derivado de la valoración a valor razonable menos los costes de venta del activo. En todo caso, el valor contable del activo después de la reversión de un deterioro, no podrá superar el importe asignado a su valor inicial”.

El PGC07 no separa entre valoración inicial y posterior, si bien no hay diferencia entre ambos planes en el tratamiento de la valoración posterior.

Por último, en relación a posibles reclasificaciones entre activos en estado de venta e inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible o material, el PGCP indica que únicamente se realizará cuando exista un cambio de uso, registrándose como sigue:

Activos contabilizados según:	
El modelo de coste	Al igual que el PGC07 contempla que el activo no corriente reclasificado se registre por “el importe equivalente al valor contable del mismo antes de que fuera clasificado como tal, ajustado por cualquier deterioro o dotación a la amortización que se hubiera reconocido si el activo no se hubiera clasificado como activo en estado de venta”.
El modelo de la revalorización	El activo no corriente reclasificado se valorará “por un importe equivalente al valor contable del mismo antes de que fuera clasificado como activo en estado de venta, modificado por cualquier deterioro, dotación a la amortización o revalorización, en su caso, que se hubiera reconocido durante el periodo en el que el activo ha estado clasificado como activo en estado de venta”.

En ambos casos deberá darse de alta las cuentas correspondientes, incluyendo la cuenta específica del patrimonio neto para los activos valorados en base al modelo de revalorización, y dar de baja las cuentas representativas del activo en estado de venta.

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Para el desarrollo de las normas de reconocimiento y valoración de los instrumentos financieros el PGCP ha optado por dividirlo en tres normas –activos financieros, pasivos financieros y coberturas contables–, con el siguiente contenido:

PGCP	PGC07
—	Definición de instrumento financiero y ejemplos de activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio
—	Reconocimiento
Activos financieros	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Concepto ▪ Categorías a efectos de valoración ▪ Reconocimiento ▪ Para cada categoría: valoración inicial, posterior y, en su caso, deterioro ▪ Reclasificaciones entre las diferentes categorías de activos financieros ▪ Dividendos e intereses recibidos de activos financieros ▪ Bajas en cuentas 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Concepto ▪ Categorías a efectos de valoración <li style="text-align: center;">— ▪ Para cada categoría: valoración inicial, posterior y, en su caso, deterioro ▪ Reclasificaciones de activos financieros ▪ Intereses y dividendos recibidos de activos financieros ▪ Bajas de activos financieros
Pasivos financieros	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Concepto ▪ Categorías a efectos de valoración ▪ Reconocimiento ▪ Para cada categoría: valoración inicial y posterior <li style="text-align: center;">— ▪ Bajas en cuentas ▪ Contratos de garantía financiera 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Concepto ▪ Categorías a efectos de valoración <li style="text-align: center;">— ▪ Para cada categoría: valoración inicial y posterior ▪ Reclasificación de pasivos financieros ▪ Baja de pasivos financieros <li style="text-align: center;">—
Instrumentos de patrimonio propio	
—	Casos particulares: <i>Instrumentos financieros híbridos, Instrumentos financieros compuestos, derivados que tengan como subyacente instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad, contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero, contratos de garantía financiera, fianzas entregadas y recibidas</i>
Coberturas contables	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Concepto ▪ Instrumentos de cobertura ▪ Partidas cubiertas ▪ Requisitos para aplicar la contabilidad de coberturas ▪ Criterios valorativos de las coberturas contables ▪ Interrupción de la contabilidad de coberturas 	—

8. ACTIVOS FINANCIEROS

El PGCP desarrolla la norma de reconocimiento y valoración de los activos financieros según el siguiente detalle:

8.1 Concepto

El PGCP indica que “son activos financieros el dinero en efectivo, los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad, los derechos de recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables”, debiendo aplicar esta norma de reconocimiento y valoración excepto que se establezcan criterios específicos en otra norma.

8.2 Categorías de activos financieros

Las categorías de activos financieros que se establecen a efectos de valoración en cada uno de los planes contables son como siguen:

PGCP	PGC07
Créditos y partidas a cobrar	Préstamos y partidas a cobrar
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento	Inversiones mantenidas hasta el vencimiento
Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados	Activos financieros mantenidos para negociar
—	Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias
Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas	Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas
Activos financieros disponibles para la venta	Activos financieros disponibles para la venta

Se reproduce a continuación cómo define el PGCP cada una de las categorías anteriores:

a) Créditos y partidas a cobrar

En esta categoría se incluyen:

- a.1) “Los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual.
- a.2) Otros activos financieros, que no siendo instrumentos de patrimonio ni negociándose en un mercado activo, generan flujos de efectivo de importe determinado o determinable y respecto de los que se espera recuperar todo el desembolso realizado por la entidad, excluidas las razones imputables al deterioro crediticio.
- a.3) Las operaciones de adquisición de instrumentos de deuda con el acuerdo de posterior venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestamista”.

b) Inversiones mantenidas hasta el vencimiento

Corresponden a “los valores representativos de deuda con vencimiento fijo y flujos de efectivo de importe determinado o determinable, que se negocian en un mercado activo, y respecto de los que la entidad tiene, desde su reconocimiento y en cualquier fecha posterior, la intención efectiva y la capacidad financiera para conservarlos hasta su vencimiento”.

c) Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados

En esta categoría se incluyen:

- c.1) “Los activos financieros que, negociándose en un mercado activo, se adquieren con el propósito de realizarlos en el corto plazo, excepto los adquiridos con el acuerdo de posterior venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestamista.
- c.2) Los derivados, excepto aquellos que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura y cumplan los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración de “Coberturas contables”.

d) Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas

“Los conceptos de grupo de entidades, entidades multigrupo y entidades asociadas son los definidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas del Sector Público, que se aprueben por Orden del Ministro de Economía y Hacienda”.

e) Activos financieros disponibles para la venta

En esta categoría se incluyen “todos los activos financieros que no cumplan los requisitos para ser incluidos en alguna de las categorías anteriores”.

Las diferencias más destacables en relación a las definiciones contempladas por el PGC07 son las siguientes:

- En la categoría de Créditos y partidas a pagar el PGC07 no indica específicamente la inclusión de compras de instrumentos de deuda con un acuerdo posterior de venta a un precio fijo o al precio inicial más una rentabilidad normal para el prestamista.
- En la categoría de Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados el PGCP matiza que deben negociarse en un mercado activo, e indica que no pueden incluirse los adquiridos con un acuerdo posterior de venta a un precio fijo o al precio inicial más una rentabilidad normal para el prestamista, detallados anteriormente. El PGC07 incluye también en esta categoría, los activos financieros que formen “parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo”.
- El PGC07 en la categoría de Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, no contemplada en el PGCP, clasifica los activos financieros híbridos y aquellos que designe la empresa en el momento del reconocimiento inicial, siempre que resulte en una información más relevante por reducir las asimetrías contables y por gestión y evaluación de rendimiento conjunto de activos y pasivos financieros.
- En relación a las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas el PGC07 remite a la definición incluida en las normas de elaboración de las cuentas anuales del propio plan.

8.3 Reconocimiento

El PGCP establece que una entidad reconocerá un activo financiero en su balance “cuando se convierta en parte obligada según las cláusulas del contrato o acuerdo mediante el que se formalice la inversión financiera”. La determinación del momento del reconocimiento en aquellos activos financieros que puedan surgir de derechos no contractuales se realizará siguiendo las correspondientes normas de registro y valoración.

8.4 Valoración inicial, posterior y deterioro

En relación a la valoración inicial, posterior y, en su caso, al deterioro, si bien redactado de diferente forma, no hay diferencias significativas a excepción de determinados matices, algunos de ellos debido a las diferentes características de las entidades a las que va dirigido cada plan. Destacar como diferencia, la determinación del deterioro para los activos financieros clasificados en la categoría de Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, que detallamos a continuación:

A efectos de calcular el importe de la corrección valorativa el PGCP contempla dos supuestos:

Entidades cuyas participaciones:

▪ se negocien en un mercado activo	Diferencia entre el valor contable y el valor razonable calculado con referencia al mercado activo.
▪ no se negocien en un mercado activo	Diferencia entre el valor contable y el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

Por su parte el PGC07 indica que será “la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión”.

Establece dos formas de cálculo de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión:

- “La estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma”.
- “La estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas”.

Indicando que “salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración. Para la determinación del patrimonio neto indica las pautas a seguir si la empresa participada participa a su vez en otra y también en aquellos supuestos que la participada tenga el domicilio social fuera del territorio español, incluyendo el caso de que medien altas tasas de inflación.

8.5 Reclasificaciones

Las principales diferencias en cuanto a las reclasificaciones entre las diferentes categorías de activos financieros entre los dos planes contables corresponden a:

- El PGCP contempla que no se podrá reclasificar ningún activo a la categoría de Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
- Sólo puede reclasificarse un instrumento de deuda clasificado inicialmente en la categoría de Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados a la de Inversiones mantenidas hasta el vencimiento si, consecuencia de “un evento inusual y altamente improbable de que se repita en el futuro, surgido con posterioridad a su clasificación inicial”, la entidad no tenga la intención de realizar dicho instrumento de deuda en el corto plazo y tenga la capacidad de conservarlo en un futuro previsible o hasta su vencimiento.

En este supuesto el activo “se valorará a valor razonable en la fecha de reclasificación, que pasará a ser su nuevo coste o coste amortizado y no se revertirá ningún beneficio o pérdida previamente reconocidos en resultados”.

- El PGC07 indica que no podrá reclasificarse ningún activo financiero que inicialmente se haya incluido en la categoría de Mantenidos para negociar o a Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias a otras categorías, ni a la inversa a no ser que proceda clasificarlo como Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas. El PGC07 contempla, en los mismos términos que el PGCP, cuando debe considerarse que no es apropiado mantener un activo financiero clasificado en la categoría de Inversiones mantenidas hasta el vencimiento y el tratamiento contable de la reclasificación a la categoría de Disponibles para la venta.
- El PGCP indica explícitamente que los derivados no podrán reclasificarse en otra categoría que no sea la de Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

8.6 Dividendos e intereses recibidos de activos financieros

En relación a los Dividendos e intereses recibidos de activos financieros aunque redactado de diferente forma en ambos planes, no hay diferencias significativas.

8.7 Baja en cuentas

Por último, en relación a la baja en cuentas de activos financieros al igual que en el apartado anterior no hay diferencias significativas.

9. PASIVOS FINANCIEROS

El PGCP desarrolla la norma de reconocimiento y valoración de los pasivos financieros según el siguiente detalle:

9.1 Concepto

El PGCP indica que “un pasivo financiero es una obligación exigible e incondicional de entregar efectivo u otro activo financiero a un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente desfavorables” debiendo aplicar esta norma de reconocimiento y valoración excepto que se establezcan criterios específicos en otra norma.

9.2 Categorías de pasivos financieros

Las categorías de pasivos financieros que se establecen a efectos de valoración en cada uno de los planes contables son como siguen:

PGCP	PGC07
Pasivos financieros al coste amortizado	Débitos y partidas a pagar
Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados	Pasivos financieros mantenidos para negociar
—	Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias

Se reproduce a continuación como el PGCP define cada una de las categorías anteriores:

a) Pasivos financieros al coste amortizado

“En esta categoría se incluyen:

- a.1) Débitos y partidas a pagar por operaciones derivadas de la actividad habitual.
- a.2) Deudas representadas en valores negociables emitidos con la intención de mantenerlos hasta el vencimiento y aquellas que se espera recomprar antes del vencimiento a precio de mercado en un plazo superior al año desde su emisión.
- a.3) Deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo de recomprarlos antes del vencimiento a un precio fijo, o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestamista.

a.4) Deudas con entidades de crédito.

a.5) Otros débitos y partidas a pagar”.

b) Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados

“En esta categoría se incluyen:

b.1) Deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo o el objetivo de recomprarlos a corto plazo, excepto aquellos en los que el acuerdo se efectúe a un precio fijo o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestamista, y

b.2) los derivados, excepto aquellos que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura y cumplan los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración de Coberturas contables”.

El PGCP recuerda en el apartado de definiciones que, el pasivo originado en la transferencia de activos financieros en los que la entidad deba seguir reconociendo el activo en función de su implicación continuada, debe valorarse de forma consistente con el activo transferido.

Aunque las definiciones que realiza el PGCP para cada categoría son más concretas que las realizadas en el PGC07, no se estima que ello conduzca a diferencias en la clasificación de un determinado pasivo financiero. El PGC07 incluye en la categoría de otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias a los pasivos financieros híbridos y aquellos pasivos que designe la empresa en el momento del reconocimiento inicial, siempre que resulte en una información más relevante por reducir las asimetrías contables y por gestión y evaluación de rendimiento conjunto de activos y pasivos financieros.

9.3 Reconocimiento

El PGCP establece que una entidad reconocerá un pasivo financiero en su balance “cuando se convierta en parte obligada según las cláusulas contractuales del instrumento financiero”. La determinación del momento del reconocimiento en aquellos pasivos financieros que surjan de obligaciones no contractuales se realizará siguiendo las correspondientes normas de registro y valoración.

9.4 Valoración inicial y posterior

En relación a la valoración inicial y posterior, si bien redactado de diferente forma, no hay diferencias significativas. Destacar únicamente:

- Aunque el PGCP, igual que el PGC07, indica que los pasivos financieros a valor razonable se valorarán inicialmente por su valor razonable, que salvo evidencia en contra es el valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes directamente atribuibles a la emisión, indica que para la valoración inicial de las deudas asumidas se aplicará la norma de Transferencias y subvenciones. También contempla el supuesto de pasivos financieros con intereses subvencionados, supuesto desarrollado en el PGC07 vía consultas (BOICAC 81 y 79, consultas 1 y 6, respectivamente).
- En relación a la valoración posterior de los pasivos financieros a coste amortizado que estén a interés variable, el PGCP detalla expresamente que “las variaciones entre los intereses explícitos liquidados y los inicialmente previstos no alterarán la distribución de los intereses implícitos inicialmente calculados”, imputándose las variaciones como mayor o menor importe de los correspondientes intereses explícitos. Recuerda también, que en caso de modificarse las fechas previstas de amortización de un pasivo a coste amortizado deberá recalcularse el tipo de interés efectivo.
- Por último el PGCP explicita que para la imputación de los intereses podrá utilizarse como tipo de interés efectivo la capitalización simple para los pasivos financieros a coste amortizado emitidos a corto plazo y para los pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

9.5 Reclasificaciones

En ambos planes no se permite reclasificar pasivos financieros incluidos inicialmente en la categoría de valorados a coste amortizado a categorías en los que se valoren a valor razonable, ni a la inversa.

9.6 Baja en cuentas

Los dos planes coinciden en que debe darse de baja un pasivo financiero “cuando se haya extinguido la obligación”, es decir, cuando “la obligación que dió origen al pasivo se haya cumplido o cancelado” y en reconocer como resultado del ejercicio en que tenga lugar “la diferencia entre el valor contable del pasivo financiero, o de la parte del mismo, que se haya cancelado o cedido a un tercero y la contraprestación entregada a dicho tercero, en la que se incluirá cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido”. También coinciden en que la compra de un pasivo financiero propio supone su baja en cuentas, aunque se adquiera para recolocar de nuevo.

El PGCP contempla los siguientes supuestos particulares:

Compraventas dobles de pasivos propios

En este supuesto el PGCP indica que no se dará de baja cuando “la posterior venta del pasivo recomprado se pacte a un precio fijo, o a un precio igual al de venta más la rentabilidad normal del prestamista; ya que el fondo económico de estas operaciones consiste en la concesión de un préstamo, o en la constitución de un depósito financiero, actuando el pasivo propio recibido como garantía de la devolución de los fondos prestados”. Se mantiene en cuentas de pasivo propio y la operación de compraventa doble se registra como un préstamo concedido o un depósito financiero, según proceda. Los gastos e ingresos se reconocen en la cuenta de resultados, sin compensar.

En caso de que la venta del pasivo recomprado se pacte a precio de mercado, la operación debe tratarse como la extinción del pasivo y posterior emisión de otro.

Intercambio de pasivos financieros

El PGCP, al igual que el PGC07, determina el tratamiento contable en función de si el intercambio se produce entre pasivos financieros que tengan o no condiciones sustancialmente diferentes. Define un intercambio entre pasivos con condiciones sustancialmente diferentes “cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, difiera al menos en un 10 por ciento del valor actual de los flujos de efectivo restantes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo original”.

El tratamiento contable para cada tipo de intercambio se detalla como sigue:

- a) **Que tengan condiciones sustancialmente diferentes**
Ambos planes coinciden en que se dará de baja el pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo. El PGCP matiza, adicionalmente, que los costes y comisiones se reconocerán como parte del resultado de la extinción.
- b) **Que no tengan condiciones sustancialmente diferentes**
Ambos planes indican que no debe darse de baja el pasivo original y que los costes y comisiones se considerarán como un ajuste de valor del pasivo que se amortizará a lo largo de la vida restante del pasivo modificado. Todo ello supone recalcular el tipo de interés efectivo para determinar el nuevo coste amortizado.

Modificación de las condiciones actuales de un pasivo financiero

El PGCP define modificaciones sustanciales de las condiciones en los mismos términos que en el caso de intercambio de pasivos con condiciones sustancialmente diferentes, descritos en el apartado anterior y, por tanto, establece el mismo tratamiento contable. Indica que en el supuesto de modificaciones sustanciales, para valorar inicialmente el nuevo pasivo, “se utilizará como tipo de actualización de los flujos a pagar el tipo de mercado de un pasivo semejante”.

Extinción de un pasivo por asunción

En el supuesto de que el acreedor exima a la entidad de la obligación de realizar los pagos porque un nuevo deudor la ha asumido, el resultado de dicha extinción se reconocerá en base a la norma de Transferencias y subvenciones.

Extinción de un pasivo por prescripción

La baja del pasivo se imputará en el resultado del ejercicio en que se acuerde la prescripción.

9.7 Contratos de garantía financiera

Ambos planes coinciden en la definición de los contratos de garantía financiera. El PGCP indica que en este tipo de contratos el emisor registrará las comisiones o primas a percibir conforme se devenguen, imputándolas a resultados como ingreso financiero de forma líneal a lo largo de la vida de la garantía, debiendo provisionar aquellas garantías dudosas según lo establecido en la norma de Provisiones, activos y pasivos contingentes.

Por último señalar que si bien el PGCP no incluye ningún apartado de casos particulares, además de regular, dentro de la norma de pasivos financieros, los contratos de garantía financiera detallados anteriormente, también establece en el apartado de valoración inicial de los activos y pasivos financieros a coste amortizado, que **las fianzas y depósitos constituidos o recibidos se valorarán siempre por el importe entregado o recibido, respectivamente, sin actualizar.**

10. COBERTURAS CONTABLES

El PGCP desarrolla la norma de reconocimiento y valoración de las coberturas contables según el siguiente detalle:

10.1 Concepto

El PGCP define como operación de cobertura aquella mediante la cual “uno o varios instrumentos financieros denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas”.

10.2 Instrumentos de cobertura

El PGC07 y el PGC coinciden en indicar que, con carácter general, los instrumentos que pueden designarse como de cobertura son los derivados y, en el caso de coberturas de tipo de cambio, también pueden designarse otros activos y pasivos distintos a los derivados, pero el PGCP lo complementa añadiendo las siguientes pautas:

“En una relación de cobertura, el instrumento de cobertura se designa en su integridad, aunque sólo lo sea por un porcentaje de su importe total, salvo en los contratos a plazo, que se podrá designar como instrumento de cobertura el precio de contado, excluyendo el componente de interés.

La relación de cobertura debe designarse por la totalidad del tiempo durante el cual el instrumento de cobertura permanece en circulación.

Dos o más derivados, o proporciones de ellos, podrán designarse conjuntamente como instrumentos de cobertura.

Un instrumento se puede designar para cubrir más de un riesgo siempre que:

- se puedan identificar claramente los diferentes riesgos cubiertos,
- exista una designación específica del instrumento de cobertura para cada uno de los diferentes riesgos cubiertos, y
- la eficacia de la cobertura pueda ser demostrada.

10.3 Partidas cubiertas

Ambos planes coinciden en que pueden designarse como partidas cubiertas:

- los activos y pasivos reconocidos en balance,
- los compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos,
- las transacciones previstas altamente probables,

que expongan a la empresa a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo.

El PGC07 adicionalmente contempla como partida cubierta las inversiones netas en un negocio en el extranjero. El PGCP complementa la definición anterior con los siguientes aspectos:

- Podrán cubrirse en grupo los activos y pasivos que compartan la exposición al riesgo que se pretende cubrir “solo si el cambio en el valor razonable atribuible al riesgo cubierto para cada partida individual debe esperarse que sea aproximadamente proporcional al cambio total del valor razonable del grupo atribuible al riesgo cubierto”.
- Al igual que el PGC07, no permite designar como partida cubierta una posición neta global de activos y pasivos, si bien matiza que “si se quiere cubrir del riesgo de tipo de interés el valor razonable de una cartera compuesta de activos y pasivos financieros, se podrá designar como partida cubierta un importe monetario de activos o de pasivos equivalente al importe neto de la cartera, siempre que la totalidad de los activos o de los pasivos de los que se extraiga el importe monetario cubierto estén expuestos al riesgo cubierto”.
- “Los activos financieros y pasivos financieros podrán cubrirse parcialmente, tal como un determinado importe o porcentaje de sus flujos de efectivo o de su valor razonable, siempre que pueda medirse la eficacia de la cobertura. Los activos o pasivos no financieros solamente podrán designarse como partidas cubiertas:
 - a) por los riesgos asociados a las diferencias de cambio en moneda extranjera, o
 - b) en su integridad, es decir, por todos los riesgos que soporte”.

10.4 Requisitos para aplicar la contabilidad de coberturas

Ambos planes establecen que para poder clasificar una cobertura de cobertura contable, en el momento inicial debe designarse y documentarse la relación de cobertura y que ésta deberá ser altamente eficaz. El PGCP matiza además que en el momento inicial, debe fijarse el objetivo y estrategia que pretende la entidad a través de dicha relación.

El PGCP, a diferencia del PGC07, indica los aspectos que debe contener la documentación de la cobertura:

- La identificación del instrumento de cobertura, de la partida o transacción cubierta y de la naturaleza del riesgo concreto que se está cubriendo.
En el caso de que el instrumento de cobertura no se vaya a valorar por su valor razonable, se justificará que se cumplen todos los requisitos que, a tal efecto, se contemplan en el apartado de Valoración del instrumento de cobertura de esta norma.
- El criterio y método para valorar la eficacia del instrumento de cobertura para compensar la exposición a las variaciones de la partida cubierta, ya sea en el valor razonable o en los flujos de efectivo, que se atribuyen al riesgo cubierto.

En relación a la eficacia de la cobertura, aunque en diferentes términos, ambos planes establecen los mismos requisitos, matizando el PGCP que ésta debe poder ser determinada de forma fiable, debiendo utilizar el método que mejor se adapte a la estrategia de gestión del riesgo de la entidad y efectuando su valoración, como mínimo, cada vez que se preparen las cuentas anuales.

10.5 Criterios valorativos de las coberturas contables

El PGC07 para indicar cómo deben registrarse y valorarse los instrumentos de cobertura, los clasifica en tres categorías (cobertura de valor razonable, de flujos de efectivo y de la inversión neta en negocios en el extranjero). El PGCP efectúa un desarrollo más extenso, separándolo entre valoración **del instrumento de cobertura y de la partida cubierta**.

En relación **al instrumento de cobertura**, introduce el reconocimiento y valoración, indicando que se valorará a valor razonable y que la imputación del resultado obtenido de éste, que haya sido calificado como cobertura eficaz, se realizará “en el mismo ejercicio en el que las variaciones en la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto afecten al resultado económico patrimonial”. Si para cumplir con este requisito debe diferirse a ejercicios posteriores la imputación del resultado obtenido, éste se registrará en una cuenta de patrimonio neto.

Se indica que el importe a reconocer en el patrimonio será el menor de: “el resultado acumulado por el instrumento de cobertura desde el inicio de ésta; o la variación acumulada en el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta desde el inicio de la cobertura”.

Con carácter general el importe acumulado en el patrimonio neto se reconoce a resultados a medida que se imputen los resultados de la partida cubierta, excepto cuando se permita “su inclusión en el valor inicial del activo o pasivo que surja del cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista”.

El PGCP indica que cuando un instrumento de cobertura cumpla los requisitos que se detallan a continuación, no deberá valorarse a valor razonable sino con el mismo criterio que la partida cubierta:

- “El instrumento de cobertura es una permuta financiera de divisas, una permuta financiera de intereses, o un contrato a plazo de divisas.
- La partida cubierta es un pasivo financiero al coste amortizado o una inversión mantenida hasta el vencimiento.
- El instrumento de cobertura se designa para compensar las variaciones en los flujos de efectivo de la partida cubierta debidas a los riesgos del tipo de cambio o de tipo de interés a los que está efectivamente expuesta.
- La entidad, en la documentación de la cobertura, declara que tiene la intención y la capacidad financiera de mantener el instrumento de cobertura y la partida cubierta hasta el vencimiento de la cobertura y que no revocará la designación de la cobertura.
- Por las características del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, se puede asegurar, en el momento inicial, que la cobertura va a ser plenamente eficaz hasta su vencimiento, es decir, que los cambios en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura van a compensar íntegramente los cambios en los flujos de efectivo de la partida cubierta correspondientes al importe y al riesgo cubiertos. Ello se conseguirá cuando, por ejemplo, se cubra un pasivo financiero mediante una permuta en la que la corriente deudora tenga las mismas características (moneda, tipo de interés de referencia, vencimiento de intereses, etc.) que la partida cubierta”.

En relación a la **valoración de la partida cubierta** el PGCP distingue la siguiente clasificación, de la que se incluyen únicamente aquellos aspectos considerados más relevantes:

a) Activos y pasivos reconocidos en balance

- | | |
|--|--|
| ▪ Cobertura del valor razonable de un activo o pasivo | Las variaciones de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán en el resultado del ejercicio ajustando el valor contable de la partida cubierta. |
| ▪ Cobertura de las variaciones en el flujo de efectivo | Las variaciones en los flujos de efectivo de la partida cubierta se imputarán a resultados según los criterios generales aplicables a la partida cubierta. |

b) Compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos

Las variaciones en el valor razonable de estos compromisos, que sean designados como partida cubierta y sean atribuibles al riesgo cubierto, se reconocerán como un activo o pasivo con imputación al resultado del ejercicio.

En el caso de las coberturas del riesgo de tipo de cambio, la entidad podrá decidir no reconocer las variaciones en el valor razonable del compromiso en firme durante el periodo de cobertura.

c) Transacciones previstas altamente probables

Durante el periodo de cobertura no se reconocerán las variaciones en el valor previsto de la transacción cubierta.

Se indica adicionalmente, como deben tratarse las variaciones en el valor del instrumento de cobertura en los supuestos en que la cobertura de una transacción prevista de lugar al reconocimiento de un activo o pasivo financiero, un activo o pasivo no financiero, un compromiso en firme o no diese lugar al reconocimiento de un activo o pasivo.

10.6 Interrupción de la contabilidad de coberturas

El PGCP, a diferencia del PGC07, indica que cualquiera de las siguientes circunstancias interrumpe la contabilidad de coberturas:

- a) El instrumento de cobertura expira o es vendido, resuelto o ejercido; o
- b) la cobertura deje de cumplir los requisitos señalados en el apartado 10.4 anterior, o
- c) la entidad revoque la designación.

No supone la interrupción de una cobertura contable la sustitución de un instrumento de cobertura por otro, a menos que así se haya contemplado en la estrategia definida por la entidad.

El PGCP señala por último los efectos contables de la interrupción de una cobertura contable para las transacciones previstas y para aquellos casos en que la partida cubierta se haya valorado a coste amortizado.

11. EXISTENCIAS

No hay diferencias significativas entre ambos planes en la norma de reconocimiento y valoración de las existencias. Destacar únicamente que:

- En relación a la valoración inicial, al precio de adquisición o coste de producción, el PGCP contempla de forma optativa, con el límite del valor neto de realización, la activación de los intereses para aquellas existencias que necesiten un periodo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas. Según el redactado del PGC07 dicha activación no es optativa.
- En relación a los métodos de asignación de valor, el PGCP indica que en caso de no poder realizarse en base a los métodos de precio medio ponderado o FIFO, podrá determinarse utilizando el valor razonable menos un margen adecuado.
- En cuanto a la valoración posterior, el PGCP contempla aquellos casos en que las existencias se distribuirán sin contraprestación o que ésta sea insignificante. En este supuesto la comparación del coste debe realizarse con su precio de reposición, o bien, si no puede adquirirse en el mercado, con una estimación del mismo.

12. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS POR OTRAS ENTIDADES

Esta norma, desarrollada únicamente por el PGCP, establece el reconocimiento y valoración de bienes construidos o adquiridos por una entidad gestora que a la finalización lo transfiere, en base al siguiente esquema y detalle:

12.1. Concepto

El PGCP define a los activos construidos o adquiridos por otras entidades como “los bienes construidos o adquiridos por una entidad gestora, con base en el correspondiente contrato, convenio o acuerdo, con el objeto de que una vez finalizado el proceso de adquisición o construcción de los mismos se transfieran, necesariamente, a otra entidad destinataria, con independencia de que esta última participe o no en su financiación”.

12.2 Reconocimiento y valoración por la entidad gestora

Se reconocerán en el resultado del ejercicio, en base al grado de avance o realización de la obra, los ingresos derivados del contrato o acuerdo cuando puedan ser estimados con suficiente fiabilidad. El coste de la obra debe determinarse en base a lo establecido para el coste de producción en la norma de registro y valoración de existencias.

El PGCP indica que “se considera que se pueden estimar con suficiente fiabilidad los ingresos y los costes de un contrato de construcción cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Se pueden medir razonablemente los recursos totales del contrato.
- b) Es probable que la entidad obtenga los rendimientos económicos o el potencial de servicio derivados del contrato.
- c) Tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación del mismo a la fecha de las cuentas anuales, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad.
- d) Los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.”

En los siguientes supuestos, los ingresos no se reconocerán hasta que los activos se entreguen a la entidad destinataria y los costes asociados a la construcción o adquisición de activos se reconocerán como existencias:

- Cuando los Ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo de construcción no puedan ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad.
- En los casos en los que los activos no se construyan directamente por la entidad gestora.

12.3 Reconocimiento y valoración por la entidad destinataria

Los desembolsos efectuados por la entidad destinataria para financiar la obra deben registrarse como anticipos de inmovilizado, registrando el activo en el momento de la recepción en base a lo que establecen las normas de reconocimiento y valoración del “Inmovilizado material” y “Transferencias y subvenciones”.

13. MONEDA EXTRANJERA

Por el tipo de entidades a las que va dirigida, el PGCP no contempla la definición de moneda funcional, definiendo como transacción en moneda extranjera a “toda operación que se establece o exige su liquidación en una moneda extranjera, es decir cualquier moneda distinta del euro”.

Coinciden ambos, aunque con diferente redactado y ejemplos en las definiciones de partidas monetarias y no monetarias.

Se resumen a continuación aquellos aspectos de interés en relación a la valoración:

Valoración inicial

En ambos planes debe realizarse a tipo de cambio del contado de la operación permitiendo utilizar un tipo de cambio medio del periodo en determinados supuestos. En el PGC07 la conversión se realiza a la moneda funcional, que se presume en el caso de las empresas domiciliadas en España, y salvo prueba en contrario, que es el euro.

Valoración posterior de partidas monetarias

En ambos planes se efectúa al tipo de cambio al contado al cierre del ejercicio o fecha de presentación de las cuentas anuales, registrándose las diferencias en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. El PGCP detalla como excepción las partidas designadas como instrumentos de cobertura que deben aplicar la norma de reconocimiento y valoración detallada en el apartado 10.

También coinciden en que las diferencias de cambio de los activos financieros monetarios clasificados como disponibles para la venta deben calcularse como si se contabilizasen a coste amortizado en moneda extranjera.

Valoración posterior de partidas no monetarias

Valoradas a coste

Ambos planes indican que se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en que fueron registradas. El PGC07 contempla adicionalmente la aplicación del tipo de cambio de cierre al Patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a la fecha de valoración, en el supuesto que deba determinarse el Patrimonio neto de una empresa participada, incluyendo el supuesto específico de que la participada se encuentre afectada por altas tasas de inflación.

Valoradas a valor razonable

En ambos planes se valoran aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en que se determinó el valor razonable.

Aunque con diferente redacción ambos planes indican que las diferencias de cambio de las partidas no monetarias no deben considerarse de forma individualizada sino igual que cualquier cambio en la valoración de dicho elemento patrimonial.

Por último el PGC07 incluye un apartado de conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación o para aquellas entidades que participen en activos o explotaciones en el extranjero controlados conjuntamente, no incorporado en el PGCP al no contemplar la existencia de monedas funcionales distintas al euro.

14. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) E IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

En cuanto a la norma de reconocimiento y valoración del IVA soportado y repercutido no hay diferencias entre los dos planes contables. Tampoco hay diferencias en el IGIC o cualquier otro impuesto indirecto, dado que ambas normas remiten, en este caso, al tratamiento indicado para el IVA.

15. INGRESOS CON CONTRAPRESTACIÓN

El PGCP separa la norma de reconocimiento y valoración de ingresos en dos, con y sin contraprestación, definiendo los ingresos con contraprestación como “aquellos que se derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y da directamente un valor aproximadamente igual (mayoritariamente en forma de productos, servicios o uso de activos) a la otra parte del intercambio”. El PGC07, por las características de las entidades a las que va dirigido, no contempla expresamente el tratamiento contable de ingresos sin contraprestación, por lo que a efectos del análisis comparativo de este cuaderno, ésta se trata, en el siguiente apartado, como una norma específica del PGCP.

El PGCP y el PGC07 no difieren en la valoración de los ingresos por venta y prestación de servicios con contraprestación, que es a valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, y definen en términos similares o con diferencias poco significativas el concepto de contrapartida.

Por otra parte también coinciden en las condiciones que deben cumplirse para el reconocimiento de los ingresos por venta y prestación de servicios. Únicamente destacar las siguientes matizaciones en relación a la prestación de servicios:

- El PGCP indica expresamente que si los servicios se prestan a través de un número indeterminado de actos, en un plazo especificado, pueden reconocerse los ingresos de forma lineal en ese plazo.
- El PGC07 recuerda que a medida que se vaya prestando el servicio las entidades deben revisar, y si procede modificar, las estimaciones del ingreso a recibir, sin que ello suponga, necesariamente, que estos ingresos no puedan ser estimados con fiabilidad.

16. INGRESOS SIN CONTRAPRESTACIÓN

Tal como hemos indicado en el apartado anterior, el PGCP regula en una norma propia los ingresos sin prestación, que define como “aquellos que se derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y no da directamente un valor aproximadamente igual a la otra parte del intercambio”.

Su reconocimiento va asociado al reconocimiento del activo derivado de dicha transacción, a no ser que con el mismo flujo de entrada deba ser reconocido un pasivo. El pasivo vendrá motivado si existe una condición que implique la devolución del activo.

Por todo ello, para poder reconocer el ingreso deben cumplirse los criterios de reconocimiento del activo. En caso de haber reconocido un pasivo, el ingreso se reconocerá cuando –por haberse cumplido la obligación o condición– se cancele el pasivo.

La valoración de dichos ingresos debe corresponderse por el importe del incremento de los activos netos en la fecha de reconocimiento.

El PGCP desarrolla el reconocimiento y valoración de los siguientes ingresos sin contraprestación:

Impuestos

- “El ingreso y el activo se reconoce cuando tenga lugar el hecho imponible y se den los criterios de reconocimiento del activo, valorándose según lo indicado anteriormente.
- Cuando la liquidación de un impuesto se realice en un ejercicio posterior a la realización del hecho imponible, para determinar el importe de los ingresos pueden utilizarse modelos estadísticos, siempre que tengan un alto grado de fiabilidad.
- Los ingresos por impuestos se determinan por su importe bruto. Si se pagan beneficios a los contribuyentes a través del sistema tributario que, en otras circunstancias se pagarían utilizando otro medio de pago, éstos constituyen un gasto y, por tanto, debe reconocerse independientemente, sin perjuicio de su imputación presupuestaria. El ingreso debe incrementarse por el importe de cualquiera de estos gastos pagados a través del sistema tributario.
- El ingreso tributario no debe incrementarse por el importe de los gastos fiscales (deducciones) ya que al ser ingresos a los que se renuncia no dan lugar a flujos de entrada o salida de recurso”.

Multas y sanciones pecuniarias

“Son ingresos de Derecho público detraídos sin contraprestación y de forma coactiva como consecuencia de la comisión de infracciones al ordenamiento jurídico.

El reconocimiento del ingreso se efectúa cuando se recauden éstas o cuando surja el derecho a cobrarlas por parte del ente que tiene potestad para su imposición. Para ello el ente impositor debe contar con un título legal ejecutivo con que hacer efectivo dicho derecho de cobro. En las multas y sanciones pecuniarias, la existencia de este título se produce en cualquiera de los siguientes casos:

1. Cuando la legislación reguladora de las mismas establezca la ejecutividad del acto de imposición en el momento de su emisión.
2. Cuando la legislación reguladora de las mismas establezca la ejecutividad del acto de imposición en un momento posterior al de su emisión:
 - a) Por el transcurso del plazo legalmente establecido, en cada caso, para que el infractor reclame el acto de imposición de la sanción, sin que se haya producido tal reclamación.
 - b) Por resolución confirmatoria del acto de imposición en el último recurso posible a interponer por el sujeto infractor con anterioridad a la ejecutividad del acto”.

Transferencias y subvenciones

El reconocimiento y valoración debe realizarse según lo establecido en la norma de “Transferencias y subvenciones”.

Cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos

El reconocimiento y valoración debe realizarse según lo establecido en la norma de “Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos”.

17. PROVISIONES, ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

El PGCP introduce esta norma de aplicación con carácter general. Esta norma no es de aplicación:

- Si el PGCP contiene otra norma estableciendo un criterio singular.
- Para el registro de aquellas provisiones en las que “sean necesarios cálculos actuariales para su determinación”.
- Para el registro de aquellas provisiones que afecten a los denominados beneficios sociales.

Si bien el PGC07 no matiza dichas excepciones, a diferencia del PGCP, desarrolla una norma de reconocimiento y valoración específica para aquellos pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.

Una vez definido el ámbito de aplicación, el PGCP desarrolla la norma dividiéndola entre **provisiones, activos y pasivos contingentes**, según el siguiente esquema:

17.1 PROVISIONES

17.1.1 Concepto

El PGCP define una provisión como “un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento”. En línea con lo establecido en el marco conceptual, indica que da origen a un pasivo “todo suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal, contractual o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente” y que una obligación implícita es aquella derivada de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

- a) “Debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas gubernamentales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y
- b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.”

17.1.2 Reconocimiento

El PGC07 recoge en este apartado las definiciones detalladas por el PGCP en el anterior. Definiciones que no varían sustancialmente excepto por una mayor concreción en el PGCP de qué debe entenderse por una obligación implícita.

El PGCP en este apartado concreta las condiciones que deben darse para el reconocimiento de una provisión, según el siguiente detalle:

- a) “La entidad tiene una obligación presente (ya sea legal, contractual o implícita) como resultado de un suceso pasado;
- b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen rendimientos económicos o potencial de servicio para cancelar tal obligación; y
- c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación”.

“A los efectos anteriores debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad.
- No se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro.
- Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la entidad. A estos efectos, también se consideran cambios legales aquellos en los que la normativa haya sido objeto de aprobación pero aún no haya entrado en vigor.
- La salida de recursos se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un suceso ocurra sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro”.

17.1.3 Valoración inicial

En relación a la valoración inicial ambos planes coinciden que el importe a reconocer como provisión debe ser “la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero”.

Las condiciones que establece el PGCP para cuantificar el importe de la provisión, se detallan como siguen:

- a) “La base de las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán conforme a:
 - el juicio de la gerencia de la entidad,
 - la experiencia que se tenga en operaciones similares, y
 - los informes de expertos.
- b) El importe de la provisión debe ser el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año y el efecto financiero no sea significativo no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.
- c) No pueden compensarse los importes a recibir de un tercero en el momento de liquidar la operación, que deberán registrarse como un activo independiente y su importe no podrá exceder al registrado como provisión. El gasto relacionado con la provisión también debe presentarse como una partida independiente del ingreso reconocido como reembolso”.

Condiciones que no difieren de las establecidas por el PGC07, excepto porque el PGCP aporta mayor concreción en relación a cómo determinar la base de las estimaciones y el PGC07 permite la compensación de los importes a recibir de un tercero siempre y cuando “exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la empresa no esté obligada a responder”.

17.1.4 Valoración posterior

A diferencia del PGC07, el PGCP ha considerado necesario incluir un apartado específico para la valoración, con dos subapartados –uno de consideraciones generales y otro de particulares–. En relación a las consideraciones generales indica la obligación de revisar y ajustar, en su caso, las provisiones al menos a fin de cada ejercicio y en caso de que ya “no sea probable la salida de recursos que incorporen rendimientos económicos o potencial de servicio”, la cancelación de la provisión se realizará con contrapartida a una cuenta de ingresos del ejercicio.

Por último recuerda que con independencia de lo indicado anteriormente, la actualización del valor de la provisión debe realizarse aplicando un tipo de descuento equivalente al tipo de deuda pública y registrarse, con carácter general, con cargo a cuentas de gastos financieros.

Las consideraciones particulares se refieren a los posibles cambios en la valoración de un **pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similar**, consecuencia de cambios en el calendario, en los importes estimados de salida de recursos o de cambios en el tipo de descuento, separando entre activos valorados a coste y los valorados siguiendo el modelo de revalorización, según el siguiente detalle:

a) Activos valorados según el modelo de coste

Los cambios en el pasivo aumentarán o disminuirán el coste del activo correspondiente, sin que el importe deducido exceda el valor contable del activo. En este último supuesto el exceso se reconocerá en el resultado del ejercicio.

El ajuste del activo implica modificar su base amortizable y las cuotas de amortización se repartirán durante la vida útil restante.

b) Activos valorados según el modelo de revalorización

b.1) En este modelo los cambios en el pasivo deben realizarse contra la partida específica del patrimonio neto previamente reconocida, con las siguientes consideraciones:

- El cambio de valor del pasivo no se realizará contra la cuenta de patrimonio “cuando deba contabilizarse un ingreso como consecuencia de la reversión de una minoración del activo reconocida previamente en el resultado del ejercicio”.
- En caso de que el saldo de la cuenta específica de patrimonio neto sea menor que el incremento del pasivo, la diferencia se registrará como resultado del ejercicio.

b.2) Si la disminución del pasivo excede al valor contable por el que se habría contabilizado el activo si se hubiera registrado por el modelo de coste, el exceso se reconocerá como un ingreso del ejercicio.

b.3) Debe informarse en la memoria de los cambios que se efectúen en la partida específica del patrimonio fruto de los cambios en el pasivo.

17.1.5 Aplicación de las provisiones

En este apartado el PGCP indica que “cada provisión debe ser destinada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidos”.

17.2 ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

El PGC07 indica en la norma de reconocimiento y valoración de “Provisiones y contingencias” que en la memoria de las cuentas anuales deberá informarse sobre “las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el apartado de provisiones”. El PGCP incluye qué debe entenderse por activos y pasivos contingentes:

Activos contingentes

“Es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más acontecimientos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Pasivos contingentes

- Es:
- a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso, por la no ocurrencia de uno o más acontecimientos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o bien
 - b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
 - no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen rendimientos económicos o prestación de servicios; o bien
 - el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.

Indica que tanto los activos como pasivos contingentes deben ser objeto de evaluación continuada y matiza que éstos no deben ser objeto de reconocimiento en el balance. En relación a la memoria indica que debe informarse de los activos contingentes de los que sea probable la entrada de rendimientos económicos o potencial de servicio y de los pasivos contingentes, excepto que la posibilidad de una salida de recursos que incorporen rendimientos económicos o prestación de servicios, se considere remota.

18. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

18.1 Concepto

Esta norma de reconocimiento y valoración, igual que la mayor parte de normas del PGCP, empieza por definir, a los únicos efectos de este plan, el concepto de Transferencias y subvenciones.

Se considera que ambas “tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de éstos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas” pero con distintos destinos, según se detalla a continuación:

Transferencias	Se destinan a financiar operaciones o actividades no singularizadas.
Subvenciones	Se destinan a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro.

Ambas implican un aumento del patrimonio neto del beneficiario de las mismas y al mismo tiempo una disminución correlativa del patrimonio neto del concedente.

A diferencia del PGC07 esta norma no contempla las donaciones y legados.

Siguiendo la estructura del PGCP el contenido de la norma y las principales diferencias con el PGC07 son como siguen:

18.2 Reconocimiento

El PGCP desarrolla tanto el reconocimiento de las transferencias y subvenciones concedidas como de las recibidas:

Transferencias y subvenciones concedidas

- Se contabilizan como gastos en el momento en que se tenga constancia de que se han cumplido las condiciones establecidas para su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectúa de acuerdo con los criterios recogidos en el marco conceptual de la contabilidad pública.
- Cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se debe dotar una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto.
- En el caso de deudas asumidas de otros entes, la entidad que asume la deuda debe reconocer la subvención concedida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando como contrapartida el pasivo surgido como consecuencia de esta operación.

Transferencias y subvenciones recibidas

Para reconocer como ingreso una transferencia o subvención el PGCP establece que:

- Debe haber un acuerdo individualizado de concesión de ésta a favor de la entidad.
- Deben haberse cumplido las condiciones asociadas a su disfrute.
- No deben existir dudas razonables sobre su percepción.

Todo ello sin perjuicio de la imputación presupuestaria que se efectúa de acuerdo con los criterios recogidos en el apartado correspondiente del marco conceptual.

Adicionalmente contempla tres casos específicos como son:

- a) Que el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute se extienda a varios ejercicios, debiéndose presumir dicho cumplimiento “siempre que así sea en el momento de elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte”.
- b) Las subvenciones para la ejecución de obras en el caso de que “las condiciones asociadas al disfrute exijan la finalización de las mismas y su puesta en condiciones de funcionamiento, y la ejecución se realice en varios ejercicios, se considera no reintegrable la subvención en proporción a la obra ejecutada hasta el momento de la elaboración de las cuentas anuales, siempre que no existan dudas razonables de la terminación de la misma, tal y como se establezca en el correspondiente acuerdo de concesión”.
- c) Para las “deudas asumidas por otros entes, la entidad cuya deuda ha sido asumida deberá reconocer la subvención recibida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando simultáneamente la cancelación del pasivo asumido”.

La **imputación a resultados** de las transferencias y subvenciones tanto de carácter monetario como no monetario se efectúa como sigue:

Subvenciones

Se contabilizan, con carácter general, “como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, en una partida específica, debiéndose imputar al resultado del ejercicio sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención de que se trate, para lo que se debe tener en cuenta la finalidad fijada en su concesión:

Para financiar gastos	Se imputan al resultado del mismo ejercicio en el que se devengan los gastos financiados.
Para adquisición de activos	Se imputan al resultado de cada ejercicio en proporción a la vida útil del bien y siguiendo el mismo método que el aplicado en la dotación a la amortización, o cuando se produzca la baja o enajenación. Para activos no amortizables la imputación como ingreso se produce en el momento de la baja o enajenación.
Para cancelación de pasivos	Se imputan a resultado del ejercicio en que se cancele el pasivo excepto que se haya otorgado para una financiación específica, en cuyo caso se imputa en función del elemento financiado.

Transferencias

Se imputan al resultado del ejercicio en que se reconozcan.

El PGC07 únicamente contempla el registro y valoración de las subvenciones desde la óptica de la entidad receptora y las condiciones del PGCP para el reconocimiento de una subvención o transferencia coinciden con las del PGC07 para el reconocimiento de las subvenciones no reintegrables. También coinciden los diferentes criterios de reconocimiento del ingreso en la cuenta de resultados, si bien este último regula tres supuestos más (las concedidas para asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficits de explotación, para la adquisición de existencias y adquisición de activos financieros). Por otra parte, si bien el PGC07 no contempla el concepto de transferencia, indica que en el supuesto de importes monetarios recibidos sin finalidad específica deben imputarse, al igual que las transferencias, como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

18.3 Valoración

Para la valoración, el PGCP distingue entre subvenciones y transferencias de carácter monetario que se valoran por el importe concedido y las de carácter no monetario que:

- Por parte de la entidad cedente se valoran por el valor contable de los elementos entregados
- Por parte de la entidad beneficiaria se valoran por el valor razonable, salvo que en base a otra norma se deduzca otra valoración del elemento patrimonial correspondiente.

Contempla también el supuesto particular de subvenciones por asunción de deudas que deben valorarse:

- Por parte del que las recibe: a valor contable en la fecha en que es asumida.
- Por parte del que la concede: a valor razonable en la fecha en que es asumida.

En el apartado de valoración, el PGC07 contempla únicamente la parte correspondiente al beneficiario de la subvención que debe valorarla al valor razonable, del importe concedido en el caso de las de carácter monetario y del bien recibido para las que sea en especie.

18.4 Transferencias y subvenciones otorgadas por las entidades públicas propietarias

El PGCP establece que deberá seguirse lo establecido en los apartados anteriores de esta norma, con la excepción de la aportación patrimonial inicial directa, y las posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la entidad dependiente que deberán registrarse:

- **Por la entidad o entidades propietarias:** “como inversiones en el patrimonio de las entidades públicas dependientes a las que se efectúa la aportación, valorándose de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración de activos financieros”.
- **Por la entidad dependiente:** “como patrimonio neto, valorándose, en este caso, de acuerdo con los criterios indicados en el apartado anterior de esta norma de reconocimiento y valoración”.

Para las empresas del sector público, el tratamiento contable del PGC07 no difiere del establecido anteriormente.

19. ADSCRIPCIONES Y OTRAS CESIONES GRATUITAS DE USO DE BIENES Y DERECHOS

Esta norma de reconocimiento y valoración del PGCP regula “aquellas operaciones por las que se transfieren gratuitamente activos de una entidad pública a otra para su utilización por esta última en un destino o fin determinado, de forma que si los bienes o derechos no se utilizaran para la finalidad prevista deberían ser objeto de reversión o devolución a la entidad aportante de los mismos, ya sea como consecuencia de lo establecido en la normativa aplicable o mediante un acuerdo vinculante entre dichas entidades”.

Son objeto de esta norma:

<p>Las adscripciones realizadas</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ desde una entidad pública a sus organismos públicos dependientes ▪ entre organismos públicos dependientes de una misma entidad pública.
<p>Las cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos efectuadas entre dos entidades entre las que no exista relación de dependencia y no sean dependientes de una misma entidad pública.</p>	

Tanto la entidad beneficiaria como la aportante deben registrar estas operaciones según lo establecido en la norma de “Transferencias y subvenciones”. El PGCP contempla adicionalmente los siguientes supuestos:

Que existan dudas sobre la utilización del bien o derecho para la finalidad prevista	
<p>“La operación tendrá la consideración de pasivo y activo para la entidad beneficiaria y aportante respectivamente. Se presumirá la utilización futura del bien o derecho para la finalidad prevista siempre que sea ese su uso en el momento de elaborar la información contable”.</p>	
Que la adscripción o cesión gratuita del bien sea por un periodo	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ inferior a la vida económica del mismo 	<p>“La entidad beneficiaria del mismo registrará un inmovilizado intangible por el valor razonable del derecho de uso del bien cedido”.</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ indefinido o similar a la vida económica del bien recibido 	<p>La entidad beneficiaria registrará en su activo el elemento recibido en función de su naturaleza y por el valor razonable del mismo en la fecha de la adscripción o cesión”.</p>

Que se produzcan desde una entidad pública a sus entidades dependientes

A los efectos de aplicar a dichas entidades lo establecido en el último apartado de la norma de Transferencias y subvenciones, se entenderá que los bienes objeto de adscripción constituyen para la entidad dependiente una aportación patrimonial inicial o una ampliación de la misma como consecuencia de la asunción de nuevas competencias por dicha entidad dependiente.

20. ACTIVIDADES CONJUNTAS

El PGCP define **actividad conjunta** como “un acuerdo en virtud del cual dos o más entidades denominadas partícipes emprenden una actividad económica que se somete a gestión conjunta, lo que supone compartir la potestad de dirigir las políticas financiera y operativa de dicha actividad con el fin de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto de carácter financiero como operativo requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

El PGCP contempla, al igual que el PGC07, dos tipos de actividades conjuntas en función de si requieren o no de una persona jurídica independiente. Tampoco hay diferencia entre los dos planes en cuanto al tratamiento contable –que en el caso de no requerir persona jurídica independiente supone integrar en las cuentas anuales la parte proporcional que corresponda a la entidad, en función del porcentaje de participación– y en el caso de persona jurídica independiente –según lo establecido en la norma de registro y valoración de activos financieros.

Destacar, sin embargo, que el PGCP regula expresamente el tratamiento contable en caso de que el partícipe aporte, venda o compre activos a la actividad conjunta, según el siguiente detalle:

- El reconocimiento de cualquier porción de los resultados económicos derivados de la transacción, reflejará el fondo económico de la misma.
- Mientras la actividad conjunta conserve los activos cedidos y el partícipe haya transferido los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, éste reconocerá sólo la porción de los resultados económicos que sea atribuible a las inversiones de los demás partícipes.
- El partícipe reconocerá el importe total de cualquier resultado negativo cuando la aportación o la venta hayan puesto de manifiesto una reducción del valor realizable neto de los activos corrientes o un deterioro del valor de los bienes transferidos.
- Cuando un partícipe compre activos procedentes de la actividad conjunta, no debe reconocer su parte proporcional en el resultado positivo o negativo de la actividad conjunta correspondiente a dicha transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente, salvo que los resultados negativos representen una reducción en el valor realizable neto de los activos corrientes o un deterioro del valor de los bienes transferidos, que se reconocerán de forma inmediata”.

Aspectos que en el PGC07 quedan recogidos cuando indica que deben eliminarse los resultados no realizados que pudieran existir entre el partícipe y la actividad conjunta.

21. CAMBIOS EN CRITERIOS Y ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

21.1 Cambios en criterios contables

Para definir qué debe entenderse por un cambio de criterio el PGCP contempla que pueden obedecer a una decisión voluntaria o por imposición normativa. En el caso de que sea por decisión voluntaria el tratamiento contable que contempla es igual al establecido en el PGC07, excepto que el PGCP indica que **“cuando no sea posible determinar el efecto acumulado de los ajustes de forma razonable al principio del ejercicio se aplicará el nuevo criterio contable de forma prospectiva”**.

En el caso de cambios de criterio por imposición normativa el PGCP establece que se tratará el cambio de acuerdo con las disposiciones transitorias de la propia norma y en caso de ausencia de éstas, según lo establecido para las voluntarias.

21.2 Cambios en estimaciones

En relación a los cambios en estimaciones tampoco hay diferencias significativas entre ambos planes en cuanto a la definición y al tratamiento contable, excepto que el PGCP indica que **“cuando sea difícil distinguir entre un cambio de criterio contable o de estimación contable, se considerará éste como cambio de estimación contable”**.

21.3 Errores

Ambos planes coinciden con la definición del concepto de error y en su tratamiento contable, si bien el PGCP ha considerado necesario mencionar expresamente que **“en ningún caso, los errores de ejercicios anteriores podrán corregirse afectando al resultado del ejercicio en que son descubiertos, salvo en el supuesto de que no tengan importancia relativa o sea impracticable determinar el efecto de tal error”**.

22. HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO

Ambos planes redactan en los mismos términos la consideración que debe darse a los hechos posteriores en función de que pongan o no de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio. En relación a hechos posteriores que afecten al principio de gestión continuada, el PGCP, en línea con la definición de dicho principio en el marco conceptual, indica únicamente que deberá incluirse información al respecto en las cuentas anuales, sin matizar que las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio “si los gestores manifiestan, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, la intención de liquidar o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo”.



