



*cutting through complexity™*

# ANEXO

## Cierre contable y fiscal 2010

## **Novedades contables**

### **General**

**RD de aprobación de Normas de consolidación y modificación del PGC**

### **Proyectos en curso**

### **Sectorial**

### **Instrumentos financieros**

# Sectorial

Nº	CC	Concesiones
80	01	Sobre el tratamiento contable de los activos que deben revertir a la Administración que ha otorgado una concesión administrativa
80	03	Ingresos generados por la cesión del derecho de uso de instalaciones de un puerto deportivo
<b>Inmobiliario</b>		
80	07	Sobre el criterio aplicable para contabilizar el deterioro de las existencias y de las inversiones inmobiliarias por parte de una empresa inmobiliaria
<b>Audiovisual</b>		
80	02	Sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual
<b>Cooperativo</b>		
RD		Modificación del PGC – DT 5ª.4
		Clasificación de depósitos remunerados a socios

## Sectorial (cont.)

Nº	CC	<b>Sociedades mercantiles estatales</b>
		Normas contables específicas para las empresas públicas

# Agenda

**Concesiones**

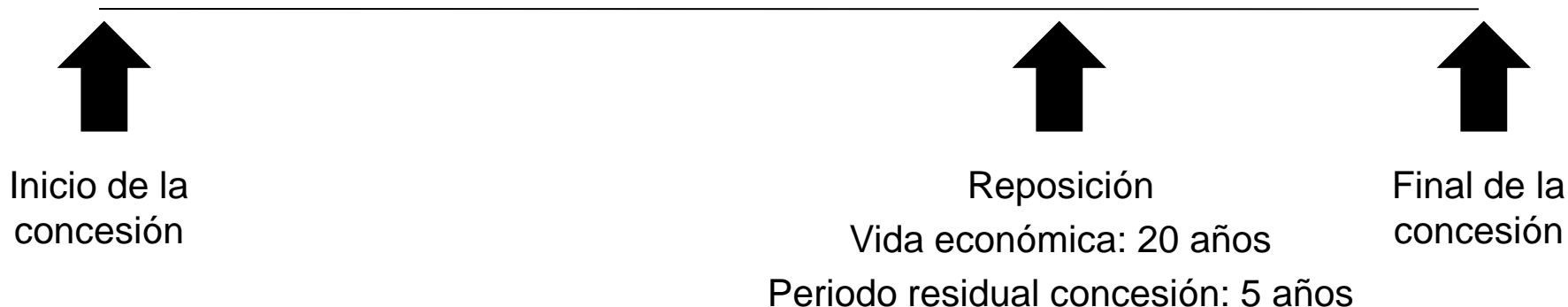
**Inmobiliario**

**Audiovisual**

**Cooperativo**

**Sociedades mercantiles estatales**

# Activos sujetos a reposición y que deben revertir a la AAPP antes del final de su vida económica



- Una sociedad concesionaria invierte en un proyecto siempre que mediante la utilización de las inversiones obtenga ingresos suficientes para su recuperación
- El coste que corresponde recuperar una vez finalizado el periodo de concesión, ha tenido que ser objeto de recuperación a lo largo del periodo concesional

# Activos sujetos a reposición y que deben revertir a la AAPP antes del final de su vida económica (cont.)

- Reconocimiento al inicio de la concesión
  - Un **activo intangible** y una **provisión**
    - por el valor actual de la obligación asumida, equivalente al valor en libros que teóricamente luciría al término de la concesión,
    - en la medida que exista evidencia que se van a generar ingresos que garanticen la recuperación de toda la inversión
  - No se deberá reconocer la provisión, en la medida en que
    - La renovación de los activos origine una revisión de las condiciones del acuerdo o
    - Cuando por otro medio el concesionario pueda recuperar el importe total de su inversión con la generación de ingresos suficientes desde la fecha de renovación

# Activos sujetos a reposición y que deben revertir a la AAPP antes del final de su vida económica (cont.)

- Reconocimiento posterior
  - Intangible:
    - Amortización durante el plazo de la concesión
    - Método lineal, salvo que el patrón de uso del intangible pueda estimarse con fiabilidad por referencia a la “demanda o utilización” del servicio público medido en unidades físicas y sea más representativo de la utilidad económica
    - Análisis periódico del deterioro de valor
  - Provisión
    - Actualización financiera con cargo a gastos financieros
    - En el momento de la renovación
      - ✓ Se anula la provisión
      - ✓ Se reconoce un inmovilizado material por la diferencia, que se amortizará durante el plazo residual de la concesión

# Activos sujetos a reposición y que deben revertir a la AAPP antes del final de su vida económica (cont.)

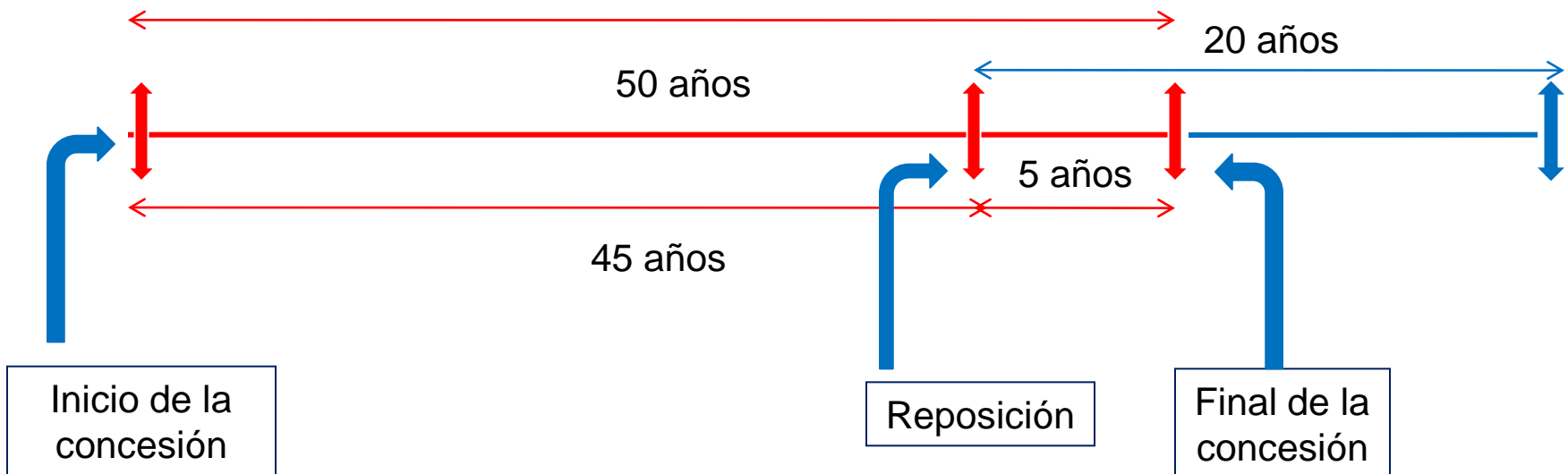
- Reconocimiento posterior
  - Cambios de estimación del activo y la provisión (por flujos, plazo o variación del tipo de interés)
    - Ajustan el valor del activo y pasivo prospectivamente, como los costes de desmantelamiento

# Activos sujetos a reposición y que deben revertir a la AAPP antes del final de su vida económica (cont.)

- Reconocimiento posterior
  - Amortización de activos de la concesión
    - Vida útil: Menor del (periodo durante el que se espera utilizar los activos o el número de unidades de producción que se espera obtener del mismo) o plazo de la concesión
    - **No son admisibles criterios fiscales, financieros o de reparto de resultados**
- Supresión o modificaciones en la obligación de reversión
  - Son cambios de estimación que se deben reconocer prospectivamente
- Tratamiento contable en transición al PGC
  - Los importes dotados como fondo de reversión en ejercicios anteriores por este concepto, constituyen una provisión

# Activos sujetos a reposición y que deben revertir a la AAPP antes del final de su vida económica (cont.)

- Ejemplo:
  - Periodo de concesión: 50 años
  - Periodo de reposición: en el año 45
  - Vida económica: 20 años
  - Vida residual desde renovación: 5
  - Coste estimado: 100
  - Coste final: 120



# Activos sujetos a reposición y que deben revertir a la AAPP antes del final de su vida económica (cont.)

- Reconocimiento inicial:
  - Valor del activo en el momento de la reversión:  $100 - (100/20 = 5 \cdot 5) = 75$
  - Valor actual a tipo de mercado =  $75 \cdot (1+i)^{-45} = 5$
- Intangible se amortiza durante 50 años
- Provisión se actualiza con cargo a gastos financieros hasta los 45 años
- Cambios de estimación derivados de cambios en tipos de interés, plazo estimado de desembolso o flujos estimados se reconocen como ajustes al intangible y a la provisión



# Ingresos generados por la cesión del derecho de uso de instalaciones de un puerto deportivo

- Transacción sujeta a la NRV 8ª Arrendamientos
- La imposibilidad de transferir la propiedad de los activos, puesto que se trata de bienes de dominio público, no puede utilizarse como argumento para negar la venta
  
- Cuestión determinante:
  - Si la cesión es completa, lo que con carácter general sucederá si
    - el plazo de cesión coincide con la totalidad del periodo que resta de la concesión y
    - no existen limitaciones significativas al uso del cliente o a su posterior transmisión por éste a un tercero sin intervención del concesionario o
    - aún existiendo limitaciones al uso, el rendimiento que reporte al concesionario la ocupación temporal resulte insignificante en comparación con el aprovechamiento económico del activo

# Agenda

**Concesiones**

**Inmobiliario**

**Audiovisual**

**Cooperativo**

**Sociedades mercantiles estatales**

# Deterioro de valor de existencias inmobiliarias

- Producto terminado
  - Importe a obtener por la enajenación en el mercado menos gastos de comercialización
- Producto en curso
  - Importe a obtener por la enajenación en el mercado menos gastos de comercialización y costes necesarios para terminar su producción
- Materia prima
  - No hay corrección de valor, siempre que los productos terminados a los que se incorpore sean vendidos por encima del coste y de los correspondientes gastos de comercialización
  - En caso contrario, el precio de reposición, con el límite de la pérdida determinada anteriormente

## Deterioro de valor de existencias inmobiliarias (cont.)

- El valor razonable es el mejor referente del VNR, debiendo considerar
  - Factores específicos de la entidad basados en el plan de negocios y el destino del activo
    - ✓ Posicionamiento en el mercado
    - ✓ Riesgos o ventajas relacionadas con
      - ❖ costes de construcción o comercialización
      - ❖ variabilidad de precios, costes y **plazos** de construcción y venta, considerando que se ha de ser prudente en condiciones de incertidumbre
  - Promulgación de leyes o disposiciones en materia de ordenación del territorio y urbanismo

**Presunción: valor razonable, salvo prueba en contrario**

**Si  $VR < VNR$ : Justificar la diferencia**

**Si  $VNR < VR$ : Criterio aplicado y circunstancias que motivan el deterioro**

## Deterioro de valor de existencias inmobiliarias (cont.)

- Valor razonable
  - Hipótesis de participantes de mercado
  - Descontar el margen que exigiría el potencial comprador
  - Riesgo de iliquidez
  
- Valor neto realizable
  - Precios de venta internos
  - Sin descontar el margen que exigiría el potencial comprador, sin perjuicio de descontar los gastos de comercialización
  - Sin considerar el valor temporal del dinero

# Deterioro de valor de inversiones inmobiliarias

- El valor en uso no tiene porque ser idéntico al valor razonable, debiendo considerar
  - Factores específicos de la entidad basados en el plan de negocios
    - ✓ Posicionamiento en el mercado y cartera de contratos
    - ✓ Riesgos o ventajas relacionadas con
      - ❖ costes de construcción, comercialización, mantenimiento o reformas
      - ❖ considerar, en su caso, los flujos netos derivados de la venta, en función de la política de rotación de la cartera de inversiones
  - Promulgación de leyes o disposiciones en materia de ordenación del territorio y urbanismo

**Si  $VR < VU$ : Desglose en memoria que justifique la diferencia**

# Agenda

**Concesiones**

**Inmobiliario**

**Audiovisual**

**Cooperativo**

**Sociedades mercantiles estatales**

# Sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual

- Clasificación:
  - Existencias: Producciones destinadas a incorporarse al ciclo de comercialización que constituye el objeto propio de la actividad, que es la venta o el consumo
  - Inmovilizado intangible: Explotación económica de las producciones sin que se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios

# Sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual (cont.)

- Coste de producción:
  - Criterios generales de la norma de costes de producción +
  - Honorarios de registro y formalización de la obra
  - Gastos de comercialización
  - Publicidad y promoción
  - Generales de administración
- Cesión de derechos:
  - Si se realizan diferentes contratos con flujos independientes entre sí
    - Contabilidad de componentes
    - Dar de baja el activo en función de los valores razonables relativos
  - Arrendamiento operativo
  - Arrendamiento financiero

# Sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual (cont.)

- Arrendamiento operativo: Criterios generales NRV 8ª
  - Si la contraprestación se basa en un % de los ingresos de la obra, se reconoce el ingreso a medida que exhiba o explote, siempre que la recaudación esté razonablemente asegurada
  - Anticipo no retornable
    - Entrega de anticipo no retornable del precio de la cesión en la fecha que se produce la calificación por edades que se abona a los tres años desde la calificación
    - El precio de la cesión representa un importe equivalente a un porcentaje sobre el total de los ingresos cedidos recaudados, siempre que se sobrepase un umbral mínimo de recaudación
      - ✓ Se reconoce como ingreso cuando nace el derecho:
        - ❖ La obra está terminada y entregada o disponible para entrega inmediata e incondicional.
        - ❖ Ha comenzado el periodo de autorización para que el cliente pueda explotar o exhibir la obra

# Sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual (cont.)

- Arrendamiento operativo
  - Amortización:
    - Desde que se obtiene la calificación por edades o
    - Desde el estreno comercial, si el anterior hito no fuera suficiente para considerar que el activo está en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo
    - Evaluación del deterioro de valor entre ambas fechas
    - Vida útil: Máx 5 años, salvo prueba en contrario
    - Método: Patrón de consumo vinculado a la generación de ingresos, sin que sea admisible una amortización creciente

# Sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual (cont.)

- Arrendamiento financiero
  - Criterios generales NRV 8ª
  - Si se trata del fabricante o distribuidor, se considerarán operaciones de tráfico comercial sujetas a la NRV 14ª

# Agenda

**Concesiones**

**Inmobiliario**

**Audiovisual**

**Cooperativo**

**Sociedades mercantiles estatales**

## RD 2003/2009 por el que se modifica el PGC

- Se mantienen los criterios de delimitación de fondos propios y ajenos establecidos en la norma contable actual de sociedades cooperativas hasta el 31 de diciembre de **2010**

# Clasificación de depósitos remunerados a socios de cooperativas

- Características del depósito:
  - Tipos de interés similares a los de mercado
  - El vencimiento de los contratos, sea cual fuere la fecha de la imposición, es el 2 de enero del año siguiente, pudiendo solicitarse su reintegro en cualquier momento antes de la fecha de vencimiento con un preaviso de cinco días hábiles,
  - Si se produce esta circunstancia, el tipo de interés del último trimestre se verá considerablemente reducido.
  - Si llegado el día 2 de enero de cada ejercicio el socio no solicita el reintegro, el depósito se considera prorrogado por un plazo de 12 meses.

Pasivo corriente

# Agenda

**Concesiones**

**Inmobiliario**

**Audiovisual**

**Cooperativo**

**Sociedades mercantiles estatales**

# Normas contables específicas para las empresas públicas

- Alcance de la norma:
  - Entidades del sector público empresarial que deban aplicar el CCom y el PGC de las empresas españolas y que considerando el carácter estratégico o de utilidad pública de su actividad
    - Entregan bienes o prestan servicios con regularidad a otras entidades o usuarios sin contraprestación o
    - A cambio de una tasa o de un precio político que les viene impuesto por la Administración Pública
    - En particular, quedan incluidas dentro de esta categoría las entidades que construyen o gestionan infraestructuras o prestan servicios públicos utilizando activos no generadores de flujos de efectivo

## Definiciones relevantes

- Precio político
  - Es el fijado directa o indirectamente por la AAPP y que la empresa debe exigir por la entrega de bienes o la prestación del servicio y generalmente consiste en un importe reducido en relación con el precio que se fijaría atendiendo a parámetros comerciales
  
- Activos no generadores de flujos de efectivo
  - Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias poseídos con una finalidad distinta a la obtención de 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

## Definiciones relevantes

- Activos no generadores de flujos de efectivo
  - Activos destinados principalmente a producir flujos económicos sociales, aunque tengan componentes para proporcionar rendimientos comerciales, si éstos:
    - Son accesorios con respecto al objetivo principal del activo como un todo o
    - No puedan operar o explotarse con independencia del resto de componentes e instalaciones integrantes del activo
  - La reclasificación entre categorías sólo se producirá cuando exista una evidencia clara del cambio de afectación y no implicará una comprobación de deterioro de valor

**Si la finalidad principal del activo no está clara:  
Presunción, salvo clara evidencia de lo contrario, que  
es un ANGFE**

## Definiciones relevantes

- Unidad de explotación o servicio
  - Es el grupo más pequeño de activos no generadores de flujos de efectivo para el que resultan identificables los flujos económicos sociales que producen y que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos no generadores de flujos de efectivo
  
- Valor en uso de un activo no generador de flujos de efectivo
  - Es el valor actual del activo considerando su potencial de servicio.
  - Se determina por referencia al coste de reposición depreciado del activo.

## Definiciones relevantes (cont.)

- Coste de reposición depreciado de un activo
  - Es el coste de reposición de dicho activo, menos la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el uso ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar la obsolescencia técnica
  - No se debe incluir sobrecapacidad o ineficiencias, sin perjuicio de incluir un servicio adicional por motivos de seguridad
  - Se debe considerar el coste más bajo de reproducir el activo o sustituir el potencial de servicio

## Definiciones relevantes (cont.)

- Actividad de interés público o general:
  - Actividades específicas que benefician a la colectividad en general, a cuya financiación la Administración concedente decide afectar unos determinados fondos para garantizar su efectiva prestación

# Indicadores de deterioro de valor

- Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio o legal
- 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
- Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo
- Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utiliza el activo
- Existen dudas razonables de que el rendimiento técnico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones que se tuvieron en cuenta en la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa.

## Indicadores de deterioro de valor (cont.)

- 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 con el activo.

Los eventos o circunstancias han de ser relevantes y sobre todo, deben tener efectos a largo plazo

# Cálculo del deterioro de valor

- Activos no generadores de flujos de efectivo:
  - A nivel de activo individual o Unidad de explotación o servicio, si no fuera evidente identificar el potencial de servicio del activo individual
    - Asignación en proporción a los valores contables, con los límites por activos individuales de la NRV 2ª 2.2.
  - Valor contable > Valor recuperable
  - Valor recuperable = Mayor de Valor en uso o valor razonable, menos costes de venta

**Salvo mejor evidencia: Valor en uso = Coste de reposición depreciado**

# Arrendamientos de activos no generadores de flujos de efectivo a terceros con o sin opción de compra

**Presunción:** No hay transferencia de riesgos y beneficios, si los activos mantienen el potencial de servicio y las empresas públicas la titularidad del derecho de explotación

- Se debe reconocer el importe recibido ya sea en forma de pago único o mediante pagos periódicos como un arrendamiento operativo

- Se consideran no reintegrables cuando:
  - Exista un acuerdo individualizado de concesión, donación o legado a favor de la empresa
  - Se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y
  - No existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado

- Cumplimiento de las condiciones establecidas para su concesión cuando:
  - Se haya realizado por parte de la empresa la actuación concreta exigida en las condiciones de la concesión
    - Adquisición del activo o
    - La creación de un determinado número de puestos de trabajo
  - Si existen condiciones adicionales de mantenimiento de un determinado comportamiento durante un número de años
    - Se pueden presumir cumplidas, cuando en la fecha de formulación se esté llevando a cabo el comportamiento exigido y no existan dudas razonables de que no se alterará en el periodo exigido

- Si las condiciones están sujetas a la finalización de la obra y puesta en condiciones de funcionamiento
  - Cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación total o parcialmente
  - En la **ejecución parcial**, la calificación se realizará proporcionalmente a la obra ejecutada, siempre que no existan dudas razonables sobre la finalización de la obra o la ejecución según las condiciones establecidas

**Novedad**

- Si las condiciones están sujetas a la realización de gastos específicos de ejecución plurianual que exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de la realización de actividades
  - Cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación total o parcialmente
  - En la **ejecución parcial**, la calificación se realizará proporcionalmente al gasto ejecutados, siempre que no existan dudas razonables sobre la finalización según las condiciones establecidas

**Novedad**

# Régimen transitorio

- Aplicación prospectiva a cuentas anuales que se formulen **con posterioridad al 26 de marzo de 2010**
  - Ajuste en reservas:
    - Pérdidas y reversiones por deterioro de activos no generadores de flujos de efectivo
    - Reclasificación de subvenciones, netas del efecto impositivo
  
- Presentación de Cuentas Anuales:
  - Con comparativas adaptadas a los nuevos criterios, considerando la fecha de transición 1 de enero de 2008
  - Sin adaptar las comparativas y considerando 2009 como CCAA iniciales a efectos de uniformidad y comparabilidad
  - Desgloses sobre los impactos en patrimonio o la cuenta de pérdidas y ganancias derivados de la transición

## **Novedades contables**

### **General**

**RD de aprobación de Normas de consolidación y modificación del PGC**

### **Proyectos en curso**

### **Sectorial**

**Instrumentos financieros**

# Instrumentos financieros

Nº	CC	Consultas
80	04	Sobre el tratamiento contable de la "cláusula de responsabilidad por litigios" en la venta de una inversión en el patrimonio neto de una empresa del grupo
80	05	Sobre el tratamiento contable de la compra de unos derechos de crédito deteriorados
-	-	Sobre el tratamiento contable de las inversiones en una AIE
81	1	Concesión de un préstamo a tipo cero o por debajo de mercado en virtud de una ayuda o subvención
82	01	Sobre el tratamiento contable de los gastos asociados a la obtención de un aval

# Instrumentos financieros

Nº	CC	Consultas
83	03	Sobre el tratamiento contable de una "operación acordeón" en el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, desde la perspectiva de la sociedad dominante inversora que ve reducida su participación en la dependiente y de forma simultánea suscribe la ampliación de capital.

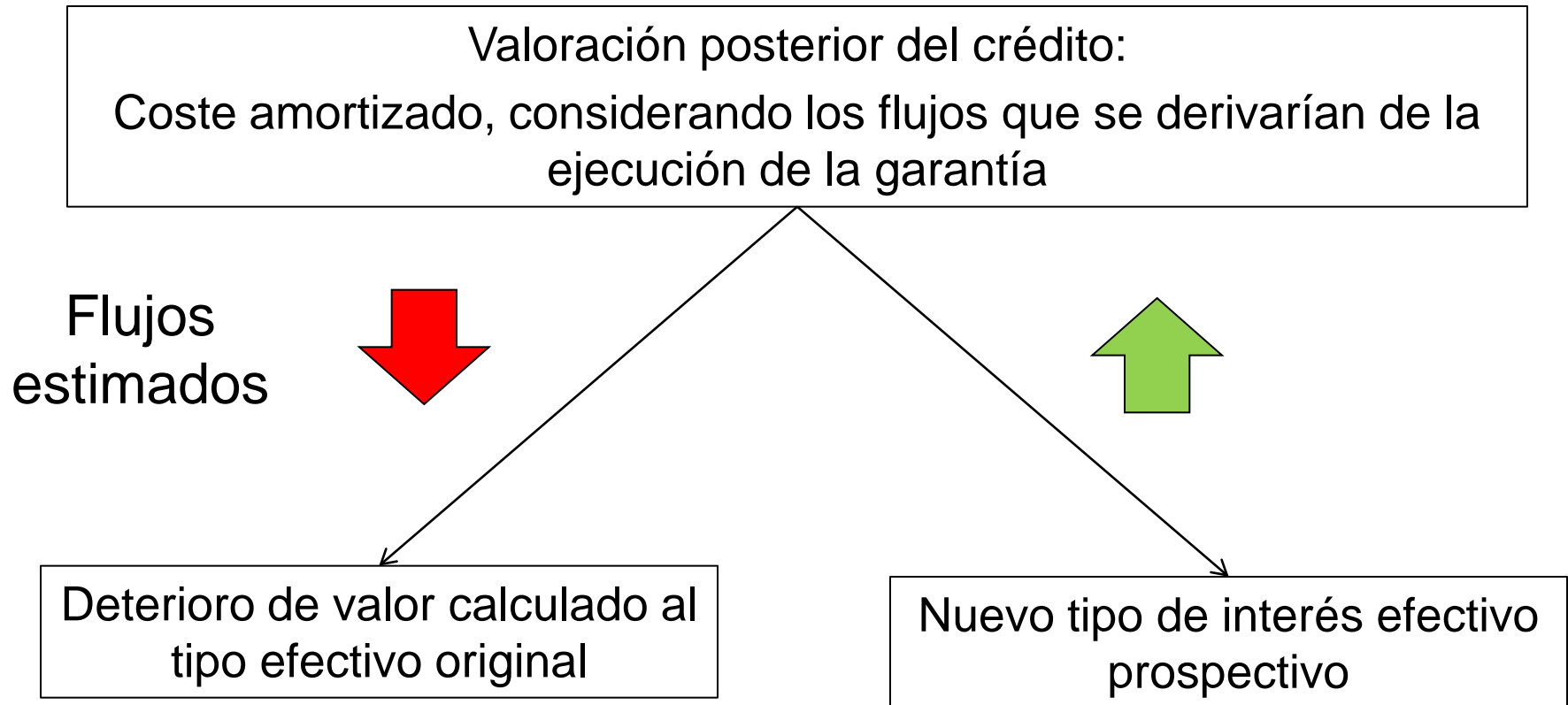
# Sobre el tratamiento contable de la cláusula de responsabilidad por litigios en la venta de una inversión del grupo

- La sociedad vendedora asume en el contrato de venta los daños derivados de los procedimientos judiciales establecidos en el mismo
  
- Resultado de la venta =
  - Contraprestación recibida –
  - Valor neto contable de la inversión –
  - Provisión asumida

# Sobre el tratamiento contable de la compra de unos derechos de crédito deteriorados

- Adquisición de un derecho de crédito a una entidad financiera por debajo del valor de reembolso
  - Situación de insolvencia
  - Inicio de ejecución de la garantía dentro del procedimiento judicial por impago
  
- Clasificación:
  - Préstamos y partidas a cobrar
  
- Valoración:
  - Cálculo del tipo de interés efectivo en base a los flujos y plazos estimados (no contractuales) de cobro que igualen el importe pagado
  - Si no es posible realizar una estimación fiable de los flujos, se debería valorar como un **contrato de cuentas en participación**

# Sobre el tratamiento contable de la compra de unos derechos de crédito deteriorados (cont.)



Igualmente aplicable para activos adquiridos en combinaciones de negocios

# Sobre el tratamiento contable de las inversiones en una AIE

- Clasificación en el socio:
  - Inversiones en empresas del grupo, asociadas o multigrupo
  - Inversiones disponibles para la venta
- Deterioro de valor:
  - El valor recuperable debe considerar los importes que se van a obtener mediante la imputación de bases imponibles negativas
- Baja de activos financieros:
  - Se produce una transferencia sustancial de riesgos y beneficios a medida que se reciben las bases imponibles negativas
  - Se carga la cuenta a pagar con Hacienda Pública, con abono al valor de la inversión y a ingresos financieros a medida que se imputan las bases imponibles negativas
  - Límite: Valor de la inversión, que permanece por un valor simbólico

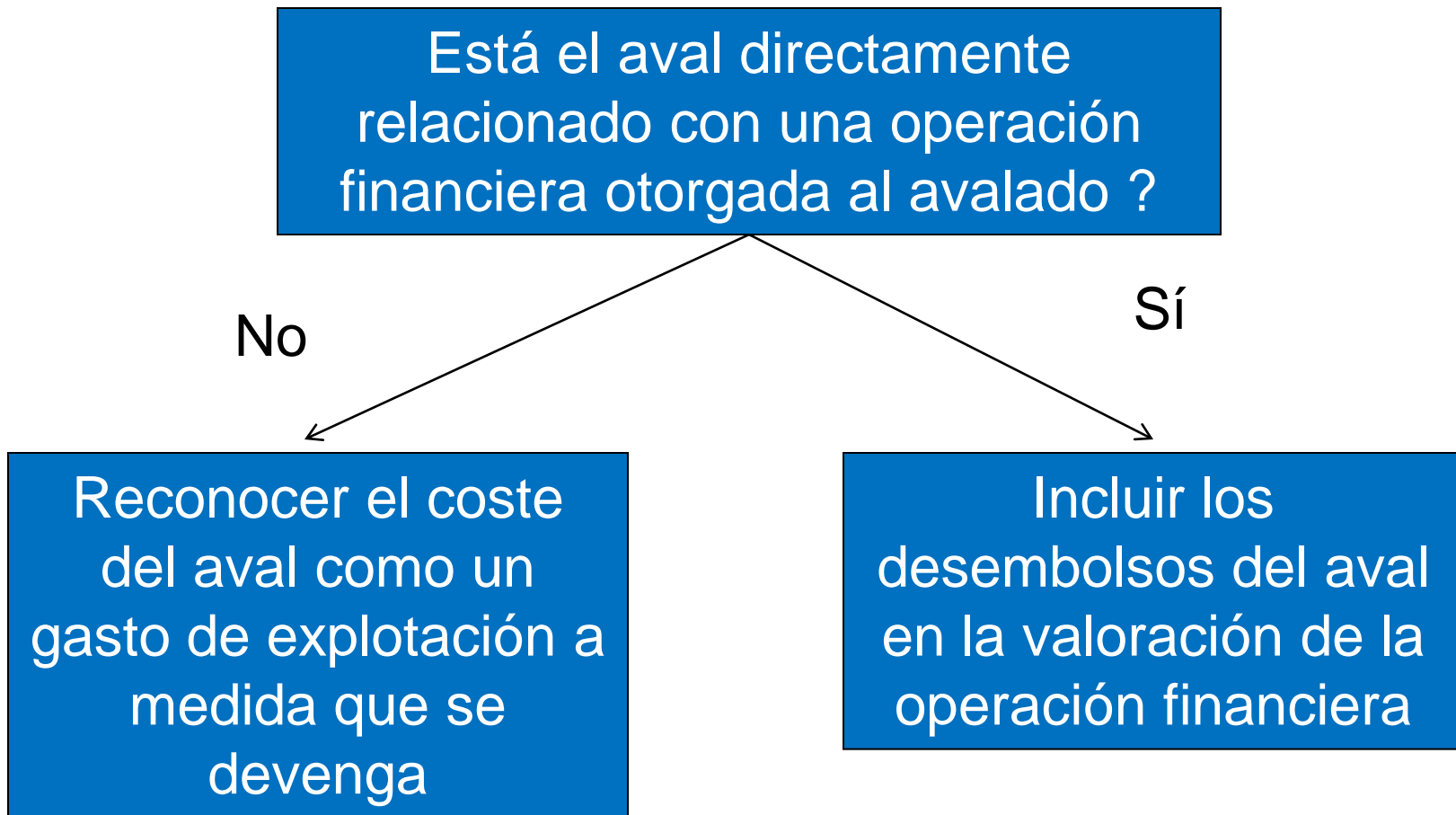
# Sobre el tratamiento contable de las inversiones en una AIE (cont.)

- Clasificación en AIE:
  - Instrumentos de patrimonio con características especiales

# Concesión de un préstamo a tipo cero o por debajo de mercado en virtud de una ayuda o subvención

- Reconocimiento inicial
  - Valor razonable de la contraprestación recibida, determinado por el valor actual de los flujos al tipo de interés incremental, menos costes de transacción
  - La diferencia entre el valor razonable y el importe recibido se reconoce como una subvención
- Valoración posterior
  - Préstamo: Coste amortizado, reconociendo gastos financieros por el método del tipo de interés efectivo
  - Imputación de la subvención
    - Sin finalidad específica: Financiación del gasto financiero del préstamo
    - Con finalidad específica: Criterios generales

# Sobre el tratamiento contable de los gastos de obtención de un aval por parte del tenedor del contrato



# Sobre el tratamiento de la reducción de capital por el inversor

- Reconocimiento
  - La transacción se debe reconocer por el inversor en la fecha de aprobación de la operación por el órgano competente, generalmente por Junta General de la sociedad participada
  
- Valoración y liquidación de la transacción
  - Para compensar pérdidas: No tiene efecto, sin perjuicio de reconocer un deterioro de valor irreversible si la sociedad se encuentra en alguna situación que determina la existencia de dudas sustanciales al principio de empresa en funcionamiento
  - Operación acordeón: Igual que para compensar pérdidas, sin perjuicio de reconocer la baja de la inversión y de la correspondiente provisión por la diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación
  - Para aumentar reservas: No tiene efecto

# Sobre el tratamiento de la reducción de capital por el inversor (cont.)

- Valoración y liquidación de la transacción
  - Para aumentar reservas: No tiene efecto
  
  - Por condonación de dividendos pasivos :
    - Exigidos: Se reduce el valor de la inversión con cargo al valor contable del pasivo
    - No exigidos: Se reduce el valor de la inversión con cargo al valor del pasivo, que se presenta reduciendo el valor de la inversión