

## Cerrando el 2012

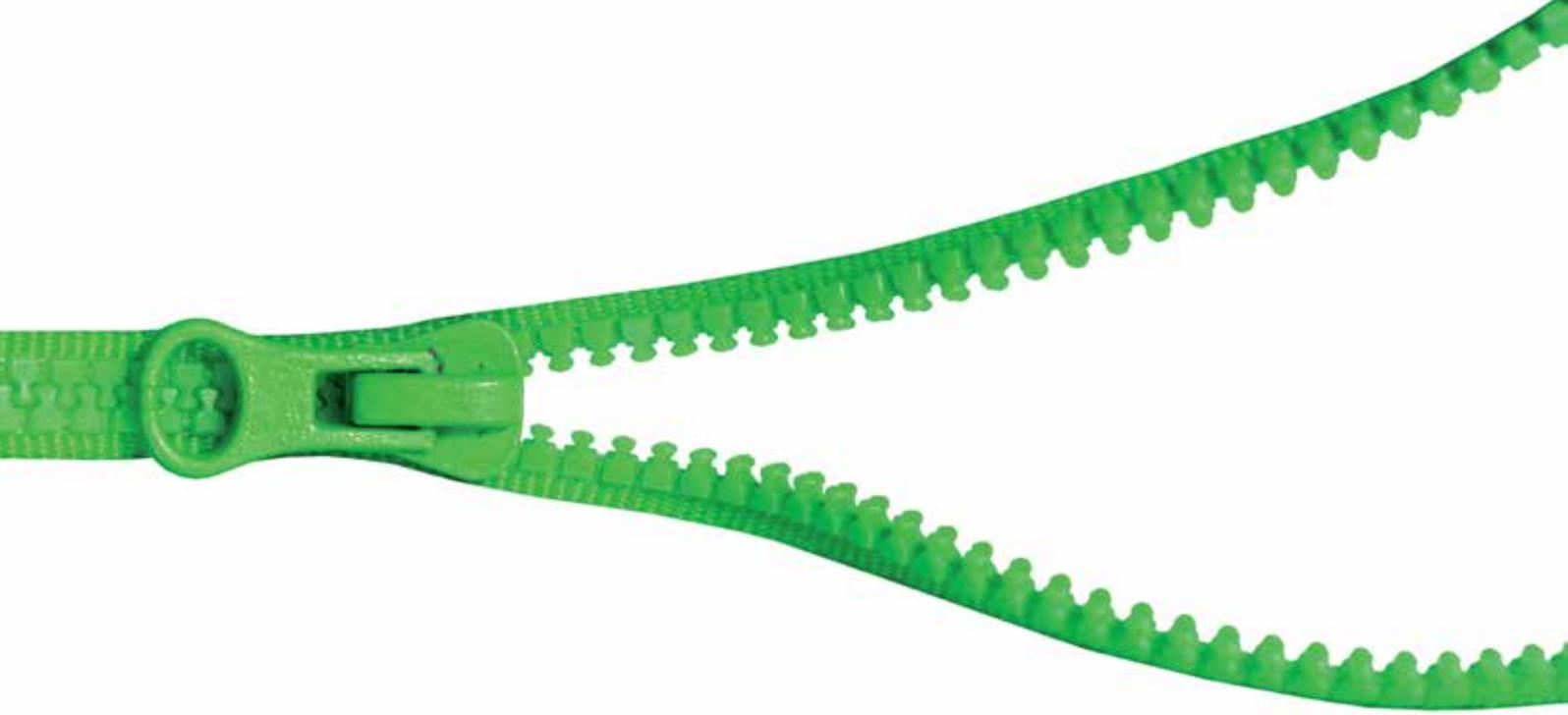
# Mantente actualizado



---

1. Introducción	2
2. Las NIIF que entraron en vigor el 1 de enero de 2012	3
3. Las novedades contables del ICAC durante este ejercicio	4
4. Las NIIF que entrarán en vigor a partir del 2013	16
5. Otras actividades normativas de interés durante el año	23
6. Para saber más: nuestras publicaciones	29
7. Una ayuda práctica para los desgloses de las cuentas anuales NIIF 2012	31

---



## 1. Introducción

Ya está aquí el último mes del año y con él llega esta nueva edición de nuestra publicación anual de cierre.

Esta publicación pretende ser un documento de consulta rápido para este cierre 2012 que está a las puertas, por lo que en esta ocasión abordamos también los aspectos más relevantes de las novedades contables que han venido este año por parte del ICAC, junto con la información NIIF como venimos haciendo en ediciones anteriores.

En términos de nuevas normas NIIF que obligatoriamente deben aplicarse este año hay que reconocer que el 2012 es un ejercicio de "relativa calma", esto por supuesto, siempre y cuando las empresas no decidan adoptar de manera anticipada ninguna norma. Esto compensa de alguna manera "la que se avecina" en estos próximos dos años, con la entrada en vigor, como mínimo, de las NIIF 10, 11, 12 y 13, la revisión de la NIC 19 y un poco más adelante la NIIF 9 cuando esté completa.

Desde un punto de vista NIIF y en aras de una mayor practicidad, el documento está preparado sobre la base de las normas contables, modificaciones e interpretaciones que deben aplicar las compañías europeas que no son primeros adoptantes y preparan sus cuentas en 2012 conforme a NIIF. Se debe tener en cuenta que por este motivo esta publicación no incluye modificaciones relacionadas con la norma de primera aplicación. Por el mismo motivo, de forma general el documento considera la aplicación en empresas cuyo ejercicio coincide con el año natural. Otra circunstancia a considerar es que las fechas efectivas de las NIIF suelen expresarse como "ejercicios iniciados a partir de...", por lo que si su empresa tiene un ejercicio distinto del natural debe considerar que los períodos en los que empezará a aplicar determinadas normas podrían ser distintos.

Sobre la situación actual del proceso de adopción de las NIIF por la Unión Europea debe tener en cuenta que está prevista la publicación en el Boletín Oficial de la Unión Europea, previsiblemente la última semana de diciembre de 2012, de la aprobación de una serie de normas pendientes de endoso. Es necesario por tanto estar atento a la actualización de esta información. Esto no cambia el paquete de normas o modificaciones que obligatoriamente debe aplicarse en 2012, pero si permitiría, de forma voluntaria, su aplicación anticipada en este cierre al estar aprobadas para su uso en la Unión Europea con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales. Entre ellas, las más significativas son las normas del nuevo modelo de consolidación y acuerdos conjuntos (NIIF 10, 11 y 12 y las modificaciones paralelas a NIC 27 y NIC 28), para las que la aprobación definitiva permitirá confirmar el retraso al 1 de enero de 2014 de la fecha de aplicación obligatoria para las entidades que aplican NIIF-UE.

De otra parte, si necesita profundizar en alguno de los aspectos técnicos abordados, le recomendamos la lectura de nuestras publicaciones, entre ellas nuestras publicaciones en español y las ediciones monográficas que nuestra firma global dedica a cada una de estas novedades NIIF en la newsletter IFRS in Focus. En esta publicación encontrará los enlaces para localizar rápidamente todas estas ayudas que esperamos le sean de utilidad de cara al cierre del ejercicio. Con este mismo propósito, la firma global Deloitte también pone a su disposición modelos de estados financieros y checklist (en inglés) en nuestra página [iasplus.com](http://iasplus.com).

## 2. Las NIIF que entraron en vigor el 1 de enero de 2012

Estas son las nuevas normas, modificaciones e interpretaciones de aplicación en el ejercicio natural que comenzó el 1 de enero de 2012:

Nuevas normas, modificaciones e interpretaciones		Aplicación Obligatoria Ejercicios Iniciados a partir de:
<b>Aprobadas para su uso en la Unión Europea</b>		
Modificación de NIIF7-Instrumentos financieros: Desgloses- Transferencias de activos financieros (publicada en octubre de 2010)	Amplía y refuerza los desgloses sobre transferencias de activos financieros.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de julio de 2011
<b>No aprobadas todavía para su uso en la Unión Europea en la fecha de publicación de este documento (2)</b>		
Modificación de NIC 12 – Impuesto sobre las ganancias- impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias (publicada en diciembre de 2010)	Sobre el cálculo de impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias según el modelo de valor razonable de NIC40.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2012 (1)

(1) Está prevista su adopción por la UE en diciembre de 2012.

(2) Actualizar el estado de su aprobación por la Unión Europea para la preparación de las cuentas anuales

### Modificación de NIIF 7 - Instrumentos financieros: Desgloses- Transferencias de activos financieros

Refuerza los requisitos de desglose aplicables a las transferencias de activos, tanto aquellas en las que los activos no se dan de baja del balance como, y principalmente, aquellas que califican para su baja en balance pero la entidad tiene todavía alguna implicación continuada. Es en el caso de estas últimas en las que se introduce un mayor número de desgloses nuevos, a título de ejemplo y entre otros, habrá que desglosar información sobre la pérdida máxima a que puede dar lugar dicha implicación continuada, las salidas de flujos para la potencial recompra de activos con análisis de vencimientos, los ingresos y gastos procedentes de esa implicación continuada en el período y acumuladamente y en general también mayor información cualitativa sobre la transacción que produjo la baja en cuentas del activo financiero (descripción, naturaleza de la implicación continuada, riesgos a los que sigue sometida la entidad, etc.).

Toda esta información debe presentarse de forma agrupada en una única nota. Dada la naturaleza de esta modificación que afecta a los desgloses a efectuar en las cuentas anuales recomendamos una pormenorizada lectura de estos requisitos que se encuentran en los

párrafos NIIF7.42A-42H para anticipar cuanto antes la preparación de toda esta información.

La norma ya es obligatoria este ejercicio en la Unión Europea.

### Modificación de NIC 12 – Impuesto sobre las ganancias - Impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias

La modificación introduce una excepción a los principios generales de NIC 12 que afecta a los impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias valoradas de acuerdo al modelo de valor razonable de NIC 40 Propiedades de inversión. En estos casos, se introduce una presunción de cara a la medición de los impuestos diferidos que sean aplicables de que el valor en libros de esos activos será recuperado en su totalidad vía venta. Esta presunción puede refutarse cuando esta propiedad inmobiliaria sea amortizable (lo que excluiría al componente no depreciable del suelo) y su modelo de negocio sea mantenerla para obtener sus beneficios económicos a lo largo del tiempo mediante su uso en lugar de mediante venta.

Está prevista la aprobación para su uso en Europa antes del fin del año 2012.

### 3. Las novedades del ICAC este año

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha publicado este año los boletines 88, 89, 90 y 91. A continuación ofrecemos una breve reseña de cada una de las consultas contables publicadas en los mencionados boletines.

BOICAC 88 DICIEMBRE 2011	
Consulta	Contenido
1	Sobre el tratamiento contable de los dividendos recibidos cuando existe elección para el inversor de recibir caja o acciones.
2	Sobre el tratamiento contable del coste de una posible reestructuración de personal tras la adquisición de un negocio.
3	Sobre la información del personal de la empresa a incluir en la memoria de las cuentas anuales individuales.
4	Sobre la definición del término infraestructura en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.
5	Sobre el tratamiento contable, en la fecha de transición a las normas de adaptación del Plan general de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas de la provisión registrada de acuerdo con el criterio recogido en la consulta 1 del BOICAC nº 80 cuando dicha provisión no resulte aplicable con los nuevos criterios.
6	Sobre la fecha en que debe iniciarse la amortización del inmovilizado intangible, que surge en un acuerdo de concesión incluido en el alcance de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.
7	Sobre la información comparativa a consignar en el segundo ejercicio de aplicación de la Resolución del ICAC, de 29 de diciembre, de 2010, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.

#### Consulta nº 1: Sobre el tratamiento contable de los dividendos recibidos cuando existe elección para el inversor de recibir caja o acciones.

La consulta trata, desde la perspectiva del inversor, de los derechos recibidos en pago de un dividendo que pueden hacerse efectivos mediante las siguientes modalidades:

- Adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas,
- Enajenando los derechos en el mercado secundario, o
- Vendéndolos a la sociedad emisora, que abona el importe de la venta con la correspondiente retención fiscal.

La consulta considera que la existencia de la opción de recibir efectivo de la propia empresa no origina un derecho de cobro en el inversor ni un ingreso y que su tratamiento dependerá de la elección que el inversor haya realizado para su percepción. En concreto:

- Si se opta por recibir acciones liberadas, no existe impacto alguno en resultados. En este caso, si las acciones antiguas y nuevas tienen iguales derechos, el valor total de la cartera no se verá alterado y las acciones, tanto antiguas como nuevas, quedarán valoradas al nuevo coste medio ponderado.
- Si se opta por enajenar el derecho en el mercado, habrá de valorarse y dar de baja el coste de los correspondientes derechos asignados gratuitamente y existirá un resultado por la diferencia con el importe percibido por la venta.
- Si el inversor opta por la opción de cobrar el dividendo en efectivo, su tratamiento será el habitual como un ingreso por dividendos.

#### Nuestros comentarios

Si bien no es un tema que explícitamente trate la norma NIIF, si es cierto que la interpretación generalizada que se ha venido haciendo en dicha normativa contable difiere de las conclusiones de esta consulta. En NIIF hay interpretaciones que consideran que el hecho de que exista opción para el inversor de percibir efectivo o acciones liberadas implica la existencia de renta e ingreso dado que se entiende que la sustancia económica en cualquier caso sería similar a la percepción de caja y su posterior reinversión en acciones.

**Consulta nº 2: Sobre el tratamiento contable del coste de una posible reestructuración de personal tras la adquisición de un negocio.**

La consulta plantea la posibilidad de registrar una provisión por una reestructuración de personal a acometer en el futuro tras la adquisición de un negocio con la particularidad de que en el propio acuerdo entre las partes se manifiesta que los pasivos del negocio adquirido incluyen cualquier deuda que se manifieste con posterioridad a la fecha de adquisición que sean consecuencia de la reestructuración del personal afecto al negocio adquirido. Las partes estiman que el importe de los pasivos, registrados y potenciales, excede al de los activos, por lo que está previsto que el comprador reciba una determinada cantidad en efectivo.

La consulta establece en su respuesta que, de acuerdo a la Norma de Registro y Valoración nº 19, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en la combinación de negocio deberán cumplir con la definición del marco conceptual para su registro.

La empresa adquirente solo reconocerá los costes de reestructuración del personal como una provisión si cumplen la definición de pasivo, es decir, si:

- a) La entidad adquirente ha desarrollado un plan formal detallado para la reestructuración, o
- b) suscita una expectativa válida entre los afectados de que la reestructuración se llevará a cabo a través del anuncio público del plan.

En caso contrario, los costes futuros de un posible plan de reestructuración se reconocerán como un gasto tras la combinación y en el momento en que se incurra en ellos.

En cuanto al compromiso de pago adquirido por el vendedor se distinguen dos posibles situaciones:

- a) Si se concluye que la entidad recibe un activo singular para hacer frente a un posible expediente de regulación de empleo se deberá reconocer una transacción separada de la combinación de acuerdo con las reglas contables propias de la misma.

b) En caso contrario, si no existe una contraprestación identificable recibida por el adquirente, ese importe será parte del coste de la combinación y en el caso de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos sea superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso, si bien antes habría que reconsiderar la valoración otorgada a los citados activos identificables.

**Consulta nº 3: Sobre la información del personal de la empresa a incluir en la memoria de las cuentas anuales individuales.**

En la consulta se clarifica que de acuerdo con el contenido del Plan General de Contabilidad no es necesario introducir desglose alguno en relación con el número medio de personas empleadas por la entidad con discapacidad mayor o igual al 33%, aun cuando dicho desglose se requiere en la memoria consolidada en relación con el Grupo.

Asimismo, se reconoce que en los modelos normalizados establecidos en la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, sí se requiere la inclusión de dicha información en las hojas de datos generales de identificación de los modelos de cuentas individuales y consolidadas, a los exclusivos efectos del depósito de cuentas en el Registro Mercantil.

**Consulta nº 4: Sobre la definición del término infraestructura en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.**

La consulta establece que la maquinaria, elementos de transporte o cualquier otro elemento patrimonial necesario para prestar el servicio público de la concesión, pueden ser considerados como infraestructura siempre que así se recoja en el acuerdo.

Por el contrario, no puede hacerse extensiva su inclusión en el concepto de infraestructura a aquellos elementos que a pesar de ser necesarios para prestar el servicio público, no tienen recogida expresamente su construcción, mejora o adquisición en el acuerdo de concesión.

**Consulta n° 5: Sobre el tratamiento contable, en la fecha de transición a las normas de adaptación del Plan general de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas de la provisión registrada de acuerdo con el criterio recogido en la consulta 1 del BOICAC n° 80 cuando dicha provisión no resulte aplicable con los nuevos criterios.**

Conforme a los criterios establecidos por la Disposición Transitoria única de la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, en los supuestos en los que la citada provisión (originada por los activos objeto de reposición) no cumpla con los criterios de reconocimiento previstos en las nuevas normas, se dará de baja con abono al valor en libros del activo intangible que, en su día, se hubiera reconocido, contabilizando la diferencia en una cuenta de reservas.

**Consulta n° 6: Sobre la fecha en que debe iniciarse la amortización del inmovilizado intangible, que surge en un acuerdo de concesión incluido en el alcance de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.**

La consulta versa sobre cuando debe iniciarse la

amortización del activo intangible en aquellos casos en los que se produce un retraso significativo entre la finalización de la construcción física de la infraestructura y el inicio de su utilización imputable a los retrasos en la obtención de los permisos necesarios para el comienzo de la actividad. La respuesta concluye que en este caso como norma general la empresa concesionaria no podrá diferir el inicio de la amortización del intangible salvo que la demora en el otorgamiento de los citados permisos vaya acompañada a su vez de un diferimiento del periodo concesional.

**Consulta n° 7: Sobre la información comparativa a consignar en el segundo ejercicio de aplicación de la Resolución del ICAC, de 29 de diciembre, de 2010, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.**

Esta consulta clarifica que la información comparativa del ejercicio 2010 que deberá figurar en las cuentas anuales del 2011 será la que se recogió en las cuentas anuales de 2010, sin que sea necesario realizar ningún tipo de re-expresión sobre la misma, sin perjuicio de que se explique porqué ambas informaciones no son comparativas.



**BOICAC 89**  
**MARZO 2012**

Consulta	Contenido
1	Sobre el tratamiento de una determinada operación de escisión.
2	Sobre el tratamiento contable de la explotación de unos derechos de autor.
3	Sobre el tratamiento contable del derecho de separación del socio regulado en el artículo 348.bis del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).
4	Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de créditos, desde la perspectiva de la sociedad prestamista y prestataria.
5	Sobre el tratamiento contable del impuesto diferido surgido por una operación de compraventa de un inmovilizado entre empresas del grupo, que tributan en régimen de consolidación fiscal.

**Consulta nº 1: Sobre el tratamiento de una determinada operación de escisión.**

En la consulta se plantea como tratar una operación de escisión parcial de una sociedad dominante de un grupo a sus socios personas físicas vinculadas por una relación de parentesco a través de unas sociedades beneficiarias de nueva creación.

El activo principal de la sociedad dominante "M" son inmuebles (que arrienda a las sociedades operativas del grupo) y la participación en varias sociedades mercantiles que desarrollan entre otras actividades la inmobiliaria. Después de la escisión, "M" se quedará exclusivamente con la participación en la empresa dedicada a la promoción inmobiliaria y las sociedades de nueva creación recibirán las inversiones en las sociedades dependientes operativas junto con los correspondientes inmuebles arrendados. Finalmente, como resultado de la escisión, la participación de los socios personas físicas en las tres sociedades dominantes no es la misma que mantenían antes.

En primer lugar, se plantea si debe calificarse esta operación como entre empresas del grupo en cuyo caso sería aplicable la Norma de Registro y Valoración (NRV) 21 "Operaciones entre empresas del grupo" o si por el contrario serían de aplicación las normas generales de la NRV 19 "Combinaciones de negocios".

La respuesta observa que la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales número 13 del PGC que define si las sociedades que intervienen en la operación se califican

como empresas del grupo contempla el concepto de grupo "ampliado" a través de la "actuación conjunta" y que ésta es una cuestión de juicio cuya apreciación compete a los administradores de las sociedades involucradas en la operación y posteriormente a sus auditores.

En el supuesto de que la operación quedase fuera del alcance de la NRV 21ª, el tratamiento contable de la operación seguiría los criterios recogidos en la NRV 19ª pues en esta operación de escisión el socio aporta un patrimonio a la sociedad beneficiaria, distinto del que controlaba de manera indirecta mediante la participación que poseía en la sociedad escindida.

El apartado 2.1 de la NRV 19ª precisa que cuando como consecuencia de una operación de fusión, escisión o aportación no dineraria se constituya una nueva empresa, se identificará como empresa adquirente a una de las que participen en la combinación y que existían con anterioridad a ésta, lo que en el caso de la consulta plantea la situación de que sólo una de las entidades que participan en la operación existía previamente. El ICAC concluye que nada impide la aplicación del método de adquisición (reconocer los activos y pasivos del negocio adquirido, con carácter general, a valor razonable) a la situación descrita, en la que el negocio es adquirido de manera indirecta por un conjunto de personas físicas que como contraprestación entregan a su vez la participación que poseían en el grupo que se escinde.

**Consulta nº 2: Sobre el tratamiento contable de la explotación de unos derechos de autor.**

La consulta plantea el tratamiento contable a otorgar a la adquisición de unos derechos de autor que permitirán a la sociedad editora lanzar junto a la edición impresa una versión electrónica (e-book) cuya distribución se realizará mediante descargas en internet.

La respuesta concluye que el coste de adquisición de los derechos de autor más los desembolsos en que se incurran en relación con la elaboración del libro en soporte electrónico que cumpla con la definición de activo se reconocerán dentro del Inmovilizado Intangible como derechos de autor.

En cuanto a la amortización de este activo intangible, por analogía invoca los criterios establecidos en la consulta 2 del BOICAC 80 sobre el tratamiento de la producción y distribución de la obra audiovisual. En consecuencia, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo cuyo consumo está vinculado a la generación de ingresos, tanto por ventas del soporte físico de la obra- libro- como a través de descargas por acceso digital a la misma. Este plan de amortización se deberá revisar anualmente para considerar las desviaciones que se puedan producir entre las estimaciones de ingresos iniciales y los ingresos realmente obtenidos y en función de las nuevas expectativas aparecidas de explotación futura.

**Consulta nº 3: Sobre el tratamiento contable del derecho de separación del socio regulado en el artículo 348.bis del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).**

En la consulta se plantea si el derecho de separación regulado en el artículo 348.bis del TRLSC impone una obligación de reparto de dividendos en relación con las

acciones de los minoritarios y las implicaciones contables que esta circunstancia tendría.

La respuesta clarifica que la aplicación del resultado por parte de las entidades sigue siendo discrecional y, en consecuencia, seguirá contabilizándose con contrapartida en una cuenta de reservas.

En relación a si el derecho de separación previsto supone o no la existencia por parte de la sociedad de un derecho incondicional para evitar la salida de efectivo y por consiguiente si el instrumento emitido (acciones o participaciones) debe ser considerado y clasificado como fondos propios o como pasivo financiero, se concluye que en la medida en que el derecho de separación sólo nace cuando, cumpliéndose los requisitos previstos por la Ley, el socio se dirija a la sociedad en tiempo y forma, hasta ese momento el "derecho" del socio es una pura y simple expectativa de derechos sin sustancia jurídica equiparable a la de un verdadero derecho de crédito y, en consecuencia, no origina desde el punto de vista contable el reconocimiento de un pasivo.

Es decir, en tanto el socio minoritario no manifieste en el momento y con los requisitos previstos en el TRLSC su intención de ejercitar su derecho de separación (normalmente tras la aprobación de la aplicación del resultado) no se reconocerá pasivo alguno.

**Nuestros comentarios**

La Ley 1/2012, de 22 de junio, de simplificación de las obligaciones de información y documentación de fusiones y escisiones de sociedades de capital introdujo una Disposición Transitoria al TRLSC por la que se suspende, hasta el 31 de diciembre de 2014, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 348 bis de esta Ley.

**Consulta nº 4: Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de créditos, desde la perspectiva de la sociedad prestamista y prestataria.**

Desde una perspectiva estrictamente contable (sin entrar en implicaciones fiscales ni mercantiles que pudieran existir) la consulta plantea el tratamiento a otorgar a la capitalización de un préstamo contabilizado aplicando el criterio de coste amortizado pero cuyo valor razonable es significativamente inferior.

El ICAC concurre con el tratamiento propuesto por el consultante por el cual la sociedad prestataria reconocerá un incremento de sus fondos propios por el valor razonable de la deuda que se da de baja y contabilizará un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias por la diferencia entre dicho valor y el coste amortizado por el que el préstamo figuraba en su pasivo.

Por su parte la sociedad prestamista registrará las acciones recibidas por el valor razonable de la contrapartida entregada y la correspondiente pérdida, salvo que el deterioro del valor ya hubiese sido registrado previamente.

**Nuestros comentarios**

Adicionalmente, la respuesta del ICAC confirma que este criterio es igualmente válido aunque se trate de un préstamo participativo o si las sociedades que intervienen en la operación fuesen empresas del grupo.

De este modo, las ampliaciones de capital por compensación de créditos entre sociedades del grupo deberán realizarse a su valor razonable, lo que originará el correspondiente resultado positivo en los libros de la prestataria si este valor razonable es inferior al valor contable de la cuenta por pagar.

**Consulta nº 5: Sobre el tratamiento contable del impuesto diferido surgido por una operación de compraventa de un inmovilizado entre empresas del grupo, que tributan en régimen de consolidación fiscal.**

La pregunta planteada es quien debe reconocer el pasivo diferido que surge por la eliminación en consolidación fiscal del beneficio obtenido por una sociedad dependiente en una operación de venta de un inmovilizado a su sociedad dominante.

La respuesta concluye que es la sociedad que contabilizó el beneficio, la sociedad dependiente, la que tiene una base fiscal negativa que irá disminuyendo a medida que se incorpore la renta a la base imponible del grupo, circunstancia que pondrá de manifiesto la correspondiente diferencia temporaria imponible y, por ello, el correspondiente pasivo por impuesto diferido.

**Nuestros comentarios**

El enfoque de la contabilización del impuesto sobre sociedades en el antiguo PGC 1990 seguía el sistema basado en las diferencias, temporales y permanentes, entre el resultado contable y la base imponible, a partir de la cuenta de pérdidas y ganancias. El Plan General de Contabilidad actual parte del enfoque de balance, distinto al anterior, motivo por el cual la pregunta planteada en la consulta es procedente, puesto que la sociedad dependiente vendedora ya no mantiene dicho activo en su balance.

La respuesta desarrollada por el ICAC llega con los argumentos del plan en vigor actual a la misma respuesta que hubiera dado el PGC 1990.

**BOICAC 90  
JULIO 2012**

Consulta	Contenido
1	Sobre la contabilización, desde la perspectiva del acreedor, de un crédito con garantía hipotecaria cuyo deudor y garante se encuentran declarados en concurso de acreedores.
2	Sobre la amortización de un terreno rústico adquirido en el marco de una concesión de un vertedero de residuos y el tratamiento contable de las obras de adecuación que deban realizarse.
3	Sobre el tratamiento contable de los resultados eliminados por la venta de activos entre empresas del grupo al producirse, en un ejercicio posterior, la venta de la sociedad del grupo que adquirió dichos activos.
4	Sobre la valoración de una aportación no dineraria, realizada entre empresas del grupo desde el punto de vista de la sociedad adquirente, cuando tanto aportante como adquirida están radicadas en el extranjero.
5	Sobre el reflejo contable de la aportación económica realizada por una empresa a dos fundaciones con las que ha suscrito un acuerdo de colaboración empresarial.
6	Sobre las implicaciones contables de la adquisición del control de una sociedad por etapas.
7	Sobre la contabilización de un contrato para la cesión de uso de la red de alcantarillado de la ciudad para la instalación de redes de telecomunicaciones de fibra óptica.

**Consulta nº1 Sobre la contabilización, desde la perspectiva del acreedor, de un crédito con garantía hipotecaria cuyo deudor y garante se encuentran declarados en concurso de acreedores.**

La consulta versa sobre el tratamiento contable que debe aplicarse a los intereses y cuotas del crédito, antes y después de la declaración de vencimiento anticipado y requerimiento de pago, a la espera de que la administración concursal pueda tomar eventuales acciones de reintegración de la garantía hipotecaria al amparo de Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal.

En particular, bajo la premisa de que la tasación de los inmuebles sobre los que está constituida la garantía cubre tanto el principal de la deuda como los intereses remuneratorios y los moratorios que pudieran corresponder, se formula si debe contabilizarse una pérdida por deterioro por los siguientes conceptos:

- los intereses remuneratorios y moratorios devengados hasta la fecha en la que se declara el vencimiento anticipado del préstamo.

- las cuotas pendientes de cobro en la fecha en la que se dio por vencido el préstamo.

- las cantidades no vencidas en ese momento.

La respuesta indica que debe mantenerse el criterio general de realizar el análisis de deterioro al cierre de cada ejercicio y, en su caso, contabilizar el correspondiente gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En este sentido, las eventuales acciones de reintegración de la garantía hipotecaria no alteran el criterio, sin perjuicio de que la incertidumbre asociada aconseje extremar la prudencia en las estimaciones.

Por otra parte, la consulta también plantea la cuestión de si deben contabilizarse de acuerdo con el principio de devengo, los intereses moratorios acordados en la formalización del préstamo desde la fecha en la que se declara el vencimiento de la operación o si este reconocimiento debería posponerse hasta que se produzca la ejecución de la garantía hipotecaria.

En este caso se concluye que la suspensión de devengo de intereses que establece el artículo 59 de la Ley Concursal tiene un alcance estrictamente procesal/ concursal, pero esta situación no interrumpe la aplicación de los principios de devengo y empresa en funcionamiento desde la perspectiva del acreedor.

En consecuencia, el interés moratorio deberá reconocerse, en la medida en la que pueda determinarse con fiabilidad, sin perjuicio de que dada la situación de insolvencia del deudor existan dudas sobre la recuperación del derecho de cobro, lo que puede implicar el reconocimiento, de manera simultánea, del derecho de cobro y la correspondiente pérdida de deterioro, en sintonía con el principio de no compensación.

**Consulta nº 2 Sobre la amortización de un terreno rústico adquirido en el marco de una concesión de un vertedero de residuos y el tratamiento contable de las obras de adecuación que deban realizarse.**

El caso planteado es el de una empresa que ha adquirido una instalación de depósito de residuos (terreno rústico, obra civil y las oportunas licencias) en el marco de un acuerdo de concesión que queda fuera del alcance de las normas de adaptación a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

En este caso, debe seguirse el criterio general del Plan de General de Contabilidad (PGC), reconociendo el terreno y la obra civil como un inmovilizado material y las licencias adquiridas, en su caso, como un inmovilizado intangible.

En relación con la amortización del terreno, si bien el PGC señala que los terrenos tienen una vida útil ilimitada y, por tanto, no se amortizan, este caso constituye una excepción, en la medida en la que la vida útil del terreno está limitada al período concesional (o el período en el que se agote su capacidad de producción, si éste resultase inferior).

La empresa debe seguir como mejor patrón de consumo para el cálculo de la amortización, la relación existente entre la cantidad de vertidos que se realicen y el total admitido en la licencia, tanto para el terreno como para la obra civil y la licencia.

En lo referente a las obras de adecuación debe seguirse el criterio general de determinar si el compromiso en el momento inicial es un cumplimiento ineludible, en cuyo caso de acuerdo a lo dispuesto en la NRV 2ª del Inmovilizado material del PGC formará parte del precio de adquisición "la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas [...]" o si la obligación nace a medida que se desarrolla la actividad, en cuyo caso se reconocerá una provisión sistemática conforme se vaya incurriendo en ella.

**Consulta nº 3 Sobre el tratamiento contable de los resultados eliminados por la venta de activos entre empresas del grupo al producirse, en un ejercicio posterior, la venta de la sociedad del grupo que adquirió dichos activos.**

Se trata de beneficios intra-grupo por venta de inmovilizado que fueron eliminados de las cuentas consolidadas en ejercicios anteriores y cómo debe clasificarse en la cuenta de pérdidas y ganancias ese resultado, en el año en que se enajena fuera del grupo la filial receptora de esos activos y, por tanto, el beneficio se realiza frente a terceros.

Este resultado, concluye la consulta, deberá mostrarse a los solos efectos de la consolidación, dentro de la partida "Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas", salvo que la actividad desarrollada por la sociedad que se vende constituya en sí misma una operación interrumpida, en cuyo caso se seguirían los requisitos de presentación al efecto.

**Consulta nº 4 Sobre la valoración de una aportación no dineraria, realizada entre empresas del grupo desde el punto de vista de la sociedad adquirente, cuando tanto aportante como adquirida están radicadas en el extranjero.**

La consultante es una sociedad mercantil española dominante de un subgrupo radicado en España, exento de consolidar, cuya sociedad dominante está domiciliada en Holanda.

La sociedad española realiza una ampliación de capital, suscrita íntegramente por su socio único, siendo el contravalor de la ampliación de capital la participación mayoritaria que el socio único mantenía en una sociedad también extranjera, en este caso portuguesa, y que constituye un negocio.

La participación recibida se contabiliza de acuerdo a lo dispuesto en la NRV 21ª de Operaciones entre empresas del grupo del PGC por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas de acuerdo a NOFCAC tomando, en el caso de que el grupo o subgrupo mayor que integre ambas sociedades, cuya sociedad dominante sea española no formulase cuentas anuales consolidadas, el valor contable en las cuentas anuales de la aportante, esto es, el que figura en las cuentas anuales individuales de la sociedad holandesa.

**Nuestros comentarios**

La respuesta dada por el ICAC nos plantea una cuestión fundamental y es que nada dice acerca de los principios contables aplicados, en este caso por la sociedad holandesa, en sus cuentas individuales.

En nuestra opinión, y si bien no hay respuesta expresa en esta consulta, el valor individual a utilizar de las cuentas de la sociedad extranjera debería ser un importe reconciliado a los principios contables del PGC español.

**Consulta nº 5 Sobre el reflejo contable de la aportación económica realizada por una empresa a dos fundaciones con las que ha suscrito un acuerdo de colaboración empresarial.**

Se entiende por convenio de colaboración en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, una ayuda económica para la realización de las actividades que se efectúen al amparo de la finalidad específica de la entidad, a cambio de difundir la participación del colaborador en tales actividades.

De este modo, para dilucidar el tratamiento contable del hecho descrito, se ha de analizar el fondo económico del convenio:

- si en términos de rentabilidad económica la obligación que asume la fundación de difundir la colaboración equivale a la contraprestación recibida, estamos ante un servicio de publicidad, debiendo reconocerse el gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se preste el servicio por parte de la fundación.
- en otro caso de contraprestación simbólica, se asemejaría a una donación, debiendo reconocerse en el momento inicial el gasto y el correspondiente pasivo por el valor actual del importe comprometido.

**Consulta nº 6 Sobre las implicaciones contables de la adquisición del control de una sociedad por etapas.**

En particular, la consulta plantea la obligatoriedad o no de consolidar cuando la toma de control, por sí sola, hace que se superen los límites de dispensa por razón de tamaño y cual sería el valor de la inversión en la sociedad dependiente, en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante.

En relación con la primera pregunta formulada, la respuesta indica que existe obligación de formular cuentas consolidadas en base al contenido del artículo 42 del Código de Comercio sin que pueda aplicarse la exención por tamaño.

Por otra parte, la inversión en las cuentas individuales de la sociedad dominante se registrará de acuerdo a la NRV 9.2.5 del plan general de contabilidad, sin que la

toma de control, a diferencia de lo que sucede en las cuentas consolidadas, implique revalorización alguna de la participación previa.

**Consulta nº 7 Sobre la contabilización de un contrato para la cesión de uso de la red de alcantarillado de la ciudad para la instalación de redes de telecomunicaciones de fibra óptica.**

La operación descrita de forma esquemática consiste en el acuerdo con un Ayuntamiento por el que éste cede una infraestructura pública necesaria para la explotación de fibras ópticas (en particular el uso no exclusivo de la red de alcantarillado) con contraprestación de una serie de pagos (limpieza y mantenimiento de la red, así como otros pagos anuales relacionados con los ingresos que se obtengan anualmente de la red de fibras) y de la cesión para uso del Ayuntamiento de una parte determinada de la fibra instalada.

La empresa deberá contabilizar un gasto de arrendamiento por el alquiler de la infraestructura de las redes de alcantarillado del que formarán parte el gasto por los pagos de limpieza y mantenimiento así como los otros pagos anuales en relación con los ingresos de la empresa con el alquiler a terceros.

En cuanto a la construcción de la fibra óptica, la empresa irá registrando los costes de construcción como inmovilizado en curso y cuando se finalice la construcción se transferirá del inmovilizado en curso al inmovilizado material. Si la explotación de esta infraestructura se realiza a partir de un contrato de arrendamiento operativo, el inmovilizado mantendrá esta calificación. Si por el contrario, estos contratos tuvieran naturaleza de arrendamiento financiero o directamente fueran objeto de enajenación, como parece ser en el caso de las cedidas al Ayuntamiento, la empresa reconocería el ingreso por tal concepto y daría de baja el coste del activo cedido.

Pero como en la fibra cedida al ayuntamiento la contraprestación es el contrato de arrendamiento descrito, se reconocerá con abono a un anticipo por el valor razonable de las fibras entregadas que se irá cancelando a medida que se produzca la corriente real de servicio.

**BOICAC 91  
OCTUBRE 2012**

Consulta	Contenido
1	Sobre el tratamiento contable de un determinado contrato de suministros.
2	Sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria de instrumentos de patrimonio que otorgan el control sobre una sociedad, cuando la sociedad aportada y la sociedad que recibe la aportación están controladas por la misma persona física.
3	Sobre el reconocimiento contable de la baja de un inmueble, en la aportación no dineraria a una empresa del grupo.
4	Sobre el tratamiento contable de una diferencia de conversión, cuando se produce un cambio en la moneda funcional de una entidad.
5	Sobre la vigencia del criterio incluido en la consulta 2 publicada en el Boletín del ICAC (BOICAC) nº 53, de marzo de 2003 (rappel cobrado por anticipado).
6	Sobre la determinación del coste de producción por parte de una promotora inmobiliaria.
7	Sobre la consolidación de una sociedad adquirida por un grupo con el propósito exclusivo de su posterior enajenación.
8	Sobre el tratamiento contable de las indemnizaciones recibidas por los movimientos sísmicos que tuvieron lugar en la ciudad de Lorca en el año 2011.

**Consulta nº 1: Sobre el tratamiento contable de un determinado contrato de suministros.**

La consulta trata el caso de una sociedad A titular de los derechos mineros sobre unas canteras de piedra caliza que impiden que una sociedad B (no vinculada) pueda explotar los derechos mineros de una cantera colindante.

Entre ambas se suscribe un acuerdo por el que la sociedad A renuncia a la explotación de sus propios derechos a cambio de obtener el suministro de piedra caliza, por parte de la sociedad B, durante 60 años, a unos precios muy ventajosos.

La pregunta es si ante el acuerdo por parte del organismo competente de la caducidad de las concesiones de la sociedad A procede un ingreso contable "excepcional" en dicha sociedad por el derecho a recibir existencias (piedra caliza) por debajo de los precios de mercado.

La filosofía de la repuesta del ICAC es la de la considerar el contrato en el marco de un contrato ejecutorio (en el que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus obligaciones) no registrando, por tanto, ingreso contable y debiendo la sociedad A contabilizar las existencias al precio de adquisición según se realice el suministro

**Consulta nº 2: Sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria de instrumentos de patrimonio que otorgan el control sobre una sociedad, cuando la sociedad aportada y la sociedad que recibe la aportación están controladas por la misma persona física.**

Dos sociedades S1 y S2 están controladas por una persona física que posee el 75% y el 80% del capital social de cada una de ellas, respectivamente. La sociedad S1 amplía capital y recibe como contrapartida, por parte de la persona física, el 80% de la sociedad S2.

La consulta plantea el tratamiento contable que la sociedad S1 debe otorgar a la aportación no dineraria recibida, considerando que S1 y S2 son sendos negocios.

La consulta remite a la NRV 21 del PGC según la redacción de RD 1159/2010 (NOFCAC) para dictaminar que la sociedad aportante (la sociedad adquirente por el mismo importe) valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas NOFCAC.

No obstante, en la medida en la que, salvo que la persona física fuera empresario, no existe posibilidad de tomar los valores en libros existentes en cuentas anuales, S1 contabilizará la participación adquirida como

referencia al patrimonio neto de S2 en el porcentaje correspondiente o, en su caso, el patrimonio consolidado.

#### Nuestros comentarios

Lo relevante de la consulta es que al remitir a NRV 21 asimila el control conjunto de una persona física al de las empresas del grupo según se definen en la NECA 13.

#### Consulta nº 3: Sobre el reconocimiento contable de la baja de un inmueble, en la aportación no dineraria a una empresa del grupo.

Una sociedad Z, perteneciente al sector inmobiliario, realiza una aportación no dineraria de un inmueble, incluido dentro de las existencias, en la ampliación de capital que realiza la sociedad W, ambas controladas por la sociedad M, titular del 75% y del 60% del capital social de cada una de ellas, respectivamente. La consulta plantea:

- la valoración que debe otorgar la aportante Z a las participaciones de W recibidas; y
- si la baja del inmueble en la sociedad Z origina el reconocimiento de un ingreso como parte integrante de su cifra de negocios.

El ICAC concluye que la valoración de las participaciones recibidas en la sociedad Z será diferente en función de si el inmueble aportado constituye o no un negocio, de manera que:

- si el inmueble aportado constituye un negocio es de aplicación la NRV 21 que supone, desde el punto de vista de la aportante, valorar las acciones recibidas por el valor en cuentas anuales consolidadas NOFCAC de lo aportado (o bien, en caso de no existir, por el valor en cuentas anuales individuales del aportante).
- en el caso de que lo aportado no constituya un negocio, estando por tanto en el marco de una permuta, debe analizarse el carácter comercial (valor razonable de la contraprestación entregada) o no (valor contable de la contraprestación entregada) de la citada permuta.

#### Nuestros comentarios

Otra cuestión relevante que apunta el ICAC en esta consulta es que presume que un inmueble, incluido en existencias, no debería calificar de negocio si sólo está expuesto al riesgo y beneficio de precio o de valor razonable

#### Consulta nº4: Sobre el tratamiento contable de una diferencia de conversión, cuando se produce un cambio en la moneda funcional de una entidad.

Una empresa española, cuya moneda funcional al cierre del ejercicio 2011 es el dólar estadounidense (USD), cambia de moneda funcional el 1 de enero de 2012, fecha a partir de la cual comienza a emplear el euro como moneda funcional.

La consulta recuerda que cuál sea la moneda funcional de una entidad es una cuestión de hecho y, por tanto, no constituye una opción contable. En consecuencia, una vez definida la moneda funcional (artículo 59 de NOFCAC) no se cambiará a menos que se produzca un cambio en las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma, en cuyo caso se aplicarán procedimientos de conversión a la nueva moneda funcional de forma prospectiva.

Si el cambio de moneda funcional es consecuencia del cambio en la naturaleza de los activos netos de la empresa (por ejemplo, la enajenación de los activos netos que la integran, y la correspondiente pérdida de control), la diferencia de conversión acumulada se deberá transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En otro caso establece cómo proceder:

- la diferencia de conversión se distribuirá en proporción al valor en libros de los activos monetarios netos y los activos no monetarios
- la diferencia atribuida a los activos monetarios netos se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias
- la diferencia atribuida a los activos no monetarios se mantendrá en el patrimonio neto para su posterior imputación al resultado del ejercicio a medida que se produzca la baja de los mismos.

En el supuesto de que la citada identificación fuera impracticable la consulta también establece el procedimiento que debe aplicarse.

**Consulta nº 5: Sobre la vigencia del criterio incluido en la consulta 2 publicada en el Boletín del ICAC (BOICAC) nº 53, de marzo de 2003 (rappel cobrado por anticipado).**

La consulta 2 del BOICAC 53 establece que la cantidad recibida por una empresa de un proveedor, con la condición de asumir el compromiso de compra de un volumen de productos en un período de tiempo determinado califica como un “rappel” cobrado por anticipado a contabilizar en “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”.

En la medida en la que a la vista del acuerdo deba concluirse que, en caso de incumplimiento, la empresa receptora tenga obligación de devolución del importe cobrado, el ICAC considera en vigor la citada consulta 2 del BOICAC 53, especificando que tal importe se contabilice en una cuenta del subgrupo 18, que podría, en nuestra interpretación, materializarse en la 181 “Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo”

**Consulta nº 6: Sobre la determinación del coste de producción por parte de una promotora inmobiliaria.**

La consulta versa sobre la distribución de costes entre las viviendas de una promoción inmobiliaria, asimilando que las diferentes viviendas de una promoción, de similares características, son unidades de producción de un único producto: la promoción inmobiliaria.

La producción conjunta, definida en los términos en los que, de forma inexorable, es decir, independientemente de la voluntad del productor, se fabrica simultáneamente más de un producto, permite el criterio que comúnmente denominamos como ISOMARGEN, pero en la medida en la que la producción conjunta NO hace referencia a las unidades de producción sino a las clases de productos que se obtienen en el proceso productivo, la conclusión de la consulta es que no pueden aplicarse las normas de producción conjunta el caso objeto de la consulta.

En consecuencia, el coste de producción en empresas inmobiliarias para una misma promoción no podría calcularse de forma proporcional a su valor de precio estimado.

**Consulta nº 7: Sobre la consolidación de una sociedad adquirida por un grupo con el propósito exclusivo de su posterior enajenación.**

En el tratamiento de este caso, la respuesta plantea:

- el tratamiento contable en cuentas individuales, registrándose la inversión al menor de su valor contable y su valor razonable menos costes de venta. La diferencia entre el importe entregado y el valor razonable menos los costes de venta se contabilizará como una pérdida por deterioro.
- el tratamiento contable en cuentas consolidadas que, de acuerdo al artículo 14 de las NOFCAC, requiere valorar a valor razonable menos costes de venta estimados.

**Nuestros comentarios**

En esta respuesta, el ICAC indica que al efectuar la consolidación de la dependiente, no se aplicará el método de integración global sino el criterio de valoración indicado.

Esto resulta en una diferencia respecto de NIIF, puesto que estas normas no excluyen de consolidación a una sociedad adquirida aunque el propósito sea su posterior enajenación.

**Consulta 8: Sobre el tratamiento contable de las indemnizaciones recibidas por los movimientos sísmicos que tuvieron lugar en la ciudad de Lorca en el año 2011.**

La consulta versa sobre el tratamiento a dar a la indemnización percibida y a los costes de reconstrucción y, en su caso, de reparación como consecuencia de los daños causados en edificios, etc. en dicha ciudad. Los daños asegurados han sido indemnizados por el Consorcio de Compensación de Seguros (CCS).

La conclusión es que el importe percibido del CCS tiene naturaleza equivalente a la obligación de pago por parte de una compañía de seguros, por lo que resulta de aplicación el contenido de la consulta 5 del BOICAC 77. Adicionalmente el tratamiento contable de los costes de reconstrucción y, en su caso, de reparación, será el criterio general indicado en dicha consulta y, sólo en el caso de recibir ayudas públicas el tratamiento sería de una subvención.

#### 4. Las NIIF que entrarán en vigor a partir del 2013

Estas son las nuevas normas, modificaciones e

interpretaciones de aplicación obligatoria en ejercicios posteriores al ejercicio natural que comenzó el 1 de enero de 2012:

Nuevas normas, modificaciones e interpretaciones		Aplicación Obligatoria Ejercicios Iniciados a partir de:
<b>Aprobadas para su uso en la Unión Europea</b>		
Modificación de NIC 1 –Presentación del Otro Resultado Integral (publicada en junio de 2011)	Modificación menor en relación con la presentación del Otro Resultado Integral	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de julio de 2012
Modificación de NIC 19 Retribuciones a los empleados (publicada en junio de 2011)	Las modificaciones afectan fundamentalmente a los planes de beneficios definidos puesto que uno de los cambios fundamentales es la eliminación de la “banda de fluctuación”.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013
<b>No aprobadas todavía para su uso en la Unión Europea en la fecha de publicación de este documento (2)</b>		
NIIF 9 Instrumentos financieros: Clasificación y valoración (publicada en noviembre de 2009 y en octubre de 2010) y modificación posterior de NIIF 9 y NIIF 7 sobre fecha efectiva y desgloses de transición (publicada en diciembre de 2011)	Sustituye a los requisitos de clasificación, valoración de activos y pasivos financieros y bajas en cuentas de NIC 39.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2015
NIIF 10 Estados financieros consolidados (publicada en mayo de 2011)	Sustituye los requisitos de consolidación actuales de NIC 27.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013 (1)
NIIF 11 Acuerdos conjuntos (publicada en mayo de 2011)	Sustituye a la actual NIC 31 sobre negocios conjuntos.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013 (1)
NIIF 12 Desgloses sobre participaciones en otras entidades (publicada en mayo de 2011)	Norma única que establece los desgloses relacionados con participaciones en dependientes, asociadas, negocios conjuntos y entidades no consolidadas.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013 (1)
NIIF 13 Medición del Valor Razonable (publicada en mayo de 2011)	Establece el marco para la valoración a Valor Razonable.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013
NIC 27 (Revisada) Estados financieros individuales (publicada en mayo de 2011)	Se revisa la norma, puesto que tras la emisión de NIIF 10 ahora únicamente comprenderá los estados financieros separados de una entidad.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013 (1)
NIC 28 (Revisada) Inversiones en asociadas y negocios conjuntos (publicada en mayo de 2011)	Revisión paralela en relación con la emisión de NIIF 11 Acuerdos conjuntos.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013 (1)
Modificación de NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación - Compensación de activos con pasivos financieros (publicada en diciembre de 2011)	Aclaraciones adicionales a las reglas de compensación de activos y pasivos financieros de NIC 32 e introducción de nuevos desgloses asociados en NIIF 7.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014
Modificación de NIIF 7. Instrumentos financieros: Información a revelar- Compensación de activos con pasivos financieros (publicada en diciembre de 2011)		Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013
Mejoras a las NIIF Ciclo 2009-2011 (publicada en mayo de 2012)	Modificaciones menores de una serie de normas.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013.
Reglas de transición: Modificación a NIIF 10, 11 y 12 (publicada en junio de 2012)	Clarificación de las reglas de transición de estas normas.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013
Sociedades de inversión: Modificación a NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27 (publicada en octubre de 2012)	Excepción en la consolidación para sociedades dominantes que cumplen la definición de sociedad de inversión	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014
Interpretación IFRIC 20: Costes de extracción en la fase de producción de una mina a cielo abierto (publicada en octubre de 2011)	El Comité de Interpretaciones de las NIIF aborda el tratamiento contable de los costes de eliminación de materiales residuales en las minas a cielo abierto.	Periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2013

(1) El 1 de junio de 2012 el Accounting Regulatory Committee de la UE ha aprobado retrasar la fecha efectiva de la NIIF 10, 11 y 12 y las nuevas NIC 27 y NIC 28 a los ejercicios anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014. Se permitirá la aplicación anticipada una vez que estas normas estén aprobadas para su uso en UE.

(2) Actualizar el estado de su aprobación por la Unión Europea para la preparación de las cuentas anuales.

## **NIIF 9 Instrumentos financieros**

Esta nueva norma sustituirá a la NIC 39 si bien a fecha actual todavía se encuentra únicamente parcialmente publicada.

Las partes publicadas son las relativas a la clasificación y valoración de activos financieros (publicada en noviembre de 2009) y pasivos financieros (publicada en octubre de 2010). En el documento publicado en octubre de 2010 también se incorporaron los requisitos de reconocimiento y baja en cuentas, que en sustancia son los mismos existentes en NIC 39.

Se espera que a lo largo del 2013 se finalicen y emitan las fases que faltan (deterioro y contabilidad de coberturas) para que la NIIF 9 pueda finalmente sustituir plenamente a la NIC 39.

### **Activos financieros**

#### *Clasificación*

La nueva norma exige que los activos financieros se clasifiquen en el momento de su registro inicial como valorados al coste amortizado o a valor razonable. La clasificación depende del modo en que una entidad gestiona sus instrumentos financieros (su modelo de negocio) y la existencia o no de flujos de efectivo contractuales de los activos financieros específicamente definidos. Si el objetivo del modelo de negocio es mantener un activo financiero con el fin de cobrar flujos de efectivo contractuales, y según las condiciones del contrato se reciben flujos de efectivo en fechas específicas que constituyen exclusivamente pagos del principal más intereses sobre el principal, el activo financiero se valorará al coste amortizado. Todos los demás activos financieros se miden a valor razonable.

De otra parte, en el registro inicial de un activo financiero, una entidad puede optar por valorarlo a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias si ello permite eliminar o reducir una asimetría contable.

#### *Inversiones en instrumentos de patrimonio*

Todos los instrumentos de patrimonio se miden a valor razonable. En este sentido, la NIIF 9 difiere de la NIC 39 en que no permite aplicar el criterio de coste cuando el valor razonable no puede determinarse de manera fiable. No obstante, la NIIF 9 apunta que en algunos

casos el criterio de coste puede ser una estimación aproximada del valor razonable.

#### *Valoración posterior*

Los beneficios y pérdidas resultantes de la valoración posterior a valor razonable se reconocen en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, una entidad puede elegir presentar los beneficios y pérdidas derivados de participaciones en instrumentos de patrimonio en "Otro resultado integral" (patrimonio). Eso sí, esta decisión es irrevocable, se toma para cada activo individual y no permite la reclasificación posterior a la cuenta de resultados de los importes reconocidos en patrimonio. Esta opción no es aplicable en el caso de inversiones mantenidas para negociar.

#### *Derivados en un activo financiero*

Cuando existe un derivado implícito en un activo financiero principal, los dos elementos del instrumento híbrido no se separan y se aplican las normas de clasificación anteriormente expuestas.

#### *Reclasificación*

Si el objetivo del modelo de negocio de una entidad sufre cambios significativos, será obligatoria la reclasificación. Sin embargo, la norma prevé que esta circunstancia se produzca muy raramente.

#### *Deterioro de valor*

Los requisitos de la NIC 39 relativos al deterioro de valor siguen siendo aplicables mientras no se publiquen los requerimientos de NIIF 9 en este sentido. Sin embargo, la NIC 39 contemplaba cuatro categorías de activos financieros con distintos requisitos de deterioro de valor dependiendo de la categoría. La NIIF 9 sólo contempla dos categorías, coste amortizado y valor razonable, y en consecuencia, los requisitos relativos al deterioro de valor se simplificarán.

### **Pasivos financieros**

Las categorías del nuevo NIIF 9 son básicamente las mismas de NIC 39. De forma general los pasivos financieros se medirán a coste amortizado, excepto aquellos pasivos financieros que se mantengan para negociar, como los derivados por ejemplo, que se valorarán a valor razonable con cambios en resultados.

Existe la opción de designar inicial e irrevocablemente un pasivo para su valoración a valor razonable con cambio en resultados si de este modo se eliminan o reducen asimetrías contables, si forma parte de una cartera que se gestiona y evalúa su rendimiento sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia documentada ó cuando contiene un derivado implícito y se designa para valorarlo de esta forma.

Uno de los cambios que se producen respecto de NIC 39 hace referencia a los pasivos valorados bajo la opción de valor razonable (sólo para aquellos que no son derivados ni pasivos mantenidos para negociar). En ese tipo de pasivos, la entidad deberá presentar en la cuenta de pérdidas y ganancias el importe de la variación de valor razonable excluyendo el importe que se deriva del riesgo propio de crédito, presentando ese componente de la variación en el “Otro resultado integral”.

#### ***Reconocimiento y baja en cuentas***

Los criterios de baja en cuentas tanto para los activos financieros como para los pasivos financieros son similares a los existentes hasta la fecha en NIC 39.

#### ***Transición***

En diciembre de 2011 el IASB aprobó diferir la fecha de aplicación al 1 de enero de 2015. Aunque la norma prevé la aplicación anticipada, esto de momento no es posible en la Unión Europea al no estar endosada. De hecho, el EFRAG ha diferido el proceso de endoso hasta que la norma se haya publicado de forma completa.

#### **NIIF 10 Estados financieros consolidados, NIIF 11 Acuerdos conjuntos, NIIF 12 Desgloses sobre participaciones en otras entidades, NIC 27 (Revisada) Estados financieros individuales y NIC 28 (Revisada) Inversiones en asociadas y negocios conjuntos**

Este “paquete” de cinco normas o modificaciones se emiten de forma conjunta y vienen a sustituir las normas actuales en relación a la consolidación y la contabilización de las inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos, así como los desgloses relacionados.

NIIF 10, que es la nueva norma de consolidación, sustituirá toda la parte de consolidación de la NIC 27 actualmente vigente, así como la interpretación SIC-12 sobre la consolidación de entidades de propósito especial.

La principal novedad de NIIF 10 es la modificación de la definición de control que viene a solventar la convivencia y a veces inconsistencia actual del modelo dual de control de NIC 27 con el de riesgos y beneficios de SIC 12. La nueva definición de control pivota sobre tres elementos que deben cumplirse siempre: el poder sobre la participada, la exposición o el derecho a los resultados variables de la inversión y la capacidad de utilizar ese poder para influir en el importe de esos retornos.

Esta nueva definición y todo el marco normativo nuevo que se desarrolla en esta línea puede dar lugar a cambios en el conjunto de sociedades consolidadas. Otros aspectos que destacan también respecto de la norma actual son los siguientes:

- Únicamente los derechos sustantivos se consideran en el análisis de control, incluyéndose también ciertos matices nuevos en los derechos de voto potenciales, que se considerarán siempre y cuando sean sustantivos aunque todavía no sean ejercitables. Se amplía la literatura en relación con la diferencia entre derechos sustantivos y protectivos.
- La exposición (derecho) a los resultados variables de la inversión es una definición amplia y la norma no contempla límites cuantitativos claros.
- No es suficiente con tener poder, la entidad que tiene el poder debe además tener la capacidad de influir en sus retornos de la inversión. En este sentido se amplía la literatura para analizar situaciones de principal y agente en relación al ejercicio del control sobre otras entidades.

NIIF 10 también cubre la situación comúnmente denominada como “de facto control” en la que la entidad puede tener el control aún sin tener la mayoría de los derechos de voto y que no era una casuística explícitamente tratada en la norma vigente actual.

Por su parte, la NIIF 11 Acuerdos conjuntos sustituirá a la actualmente vigente NIC 31.

NIIF 11 cambia el enfoque de análisis de los acuerdos conjuntos y define dos únicos tipos de acuerdo conjunto: operación conjunta o entidad participada

conjuntamente. Si estamos ante una operación conjunta es que el análisis ha llevado a concluir que el participante tiene derechos u obligaciones directas por su parte proporcional de los activos y pasivos del acuerdo, respectivamente. Por el contrario, si estamos ante una entidad participada conjuntamente es que la participación en el acuerdo lo que da es un derecho a los activos netos del acuerdo. La conclusión sobre la clasificación del acuerdo determinará su contabilización.

El cambio fundamental que plantea NIIF 11 respecto de la norma actual es en el tratamiento contable de las entidades participadas conjuntamente, pues este tipo de acuerdo siempre se contabilizará por puesta en equivalencia, frente a la opción actual que da NIC 31 de elegir entre la puesta en equivalencia o la consolidación proporcional. En este sentido, además NIC 31 permitía ir por esta opción contable si el acuerdo estaba estructurado a través de una entidad legal separada, lo que no es ya relevante en el modelo de análisis de NIIF 11 que se basa en la existencia de un vehículo separado, sea o no independiente legalmente.

En cuanto a NIIF 12, esta nueva norma relativa únicamente a desgloses agrupa en una única norma todos los requisitos de desglose relativos a participaciones en otras entidades (sean dependientes, asociadas, negocios conjuntos u otras participaciones no consolidadas) y además de la ampliación muy significativa de la información a revelar que supone respecto de los requisitos actuales, hay que destacar también la introducción de la obligación de información sobre la participación en vehículos no consolidados.

Las modificaciones a NIC 27 y NIC 28 son paralelas a la emisión de las nuevas NIIF 10, 11 y 12. NIC 27 se emite revisada puesto que a partir de ahora su contenido únicamente hará referencia a los estados financieros individuales. En el caso de NIC 28 pasa a contener también el tratamiento de las entidades participadas conjuntamente puesto que se consolidarán, sin opción posible, por puesta en equivalencia como las asociadas.

Está previsto que se endosen para su uso en UE en el último trimestre de 2012 para posibilitar la adopción voluntaria anticipada (se ha anunciado como fecha

obligatoria de adopción en UE el 1 de enero de 2014, un año más tarde que la de IASB).

Estas normas y modificaciones permiten la aplicación anticipada siempre y cuando se adopten todas ellas anticipadamente a la vez, pero como se menciona todavía no sería posible hasta que no estén aprobadas para su uso en Europa.

### **NIIF 13 Medición del Valor Razonable**

Esta norma se emite con el objetivo de agrupar en una fuente normativa única los requisitos para calcular el valor razonable de elementos de activo, de pasivo o de patrimonio propio cuando ésta es la forma de valoración requerida por otras normas, puesto que NIIF 13 no modifica en ningún modo los criterios de valoración actuales. NIIF 13 es aplicable a las valoraciones de elementos tanto financieros como no financieros y además agrupa los requisitos de desglose en relación al valor razonable.

El cambio fundamental en la definición de valor razonable es la matización de que es un precio de "salida", algo que quedaba indefinido en la noción actual de valor razonable de los activos y, por la parte de los pasivos, la modificación respecto de la definición actual de la noción de cancelación del pasivo por la de transferencia del mismo sin liquidarlo.

Las implicaciones de esta nueva norma dependerán mucho de las entidades y las asunciones que vinieran utilizando. Habrá entidades en las que la norma tenga limitados efectos prácticos, pero en otras, matizaciones y aspectos de detalle de la nueva norma pueden impactarles si cambian en cierta medida asunciones anteriores. Por ejemplo, las nociones de mercado principal y más ventajoso, el concepto de mayor y mejor uso para los activos no financieros, la clarificación de que la valoración de los pasivos financieros debe incluir el riesgo de incumplimiento y, por ende, el riesgo propio de crédito, etc.

En relación con los desgloses, utiliza un modelo de tres categorías de jerarquía (Nivel 1, 2 y 3), pero uno de los aspectos más destacables es que todos estos desgloses de jerarquía, que ya eran familiares a través de NIIF 7 para instrumentos financieros, se amplían a elementos

no financieros. En general introduce requisitos de información muy detallados, tanto cualitativos como cuantitativos, y especialmente también para aquellos elementos valorados conforme al nivel tres (técnicas de valoración).

#### **Modificación de NIC 1 –Presentación del Otro Resultado Integral**

Esta modificación consiste básicamente en el requerimiento de presentar unos totales separados de los ingresos y gastos del “Otro resultado integral” de aquellos conceptos que se reciclarán a la cuenta de pérdidas y ganancias en ejercicios futuros y de aquellos que no.

La modificación permite la aplicación anticipada y ya está aprobada para su uso en Europa.

#### **Modificación de NIC 19 Retribuciones a los empleados**

Los cambios fundamentales de esta modificación de NIC 19 afectan a los planes de beneficios definidos. Las modificaciones más relevantes en este sentido son las siguientes:

- La eliminación de la “banda de fluctuación” por la que con la norma actual las compañías pueden elegir diferir cierta porción de las ganancias y pérdidas actuariales. A partir de la entrada en vigor de la modificación, todas las ganancias y pérdidas actuariales se reconocerán inmediatamente en el otro resultado integral (patrimonio).
- También se incluyen cambios relevantes de presentación de los componentes del coste en el estado de resultado integral, que se van a agrupar y presentar de forma distinta. El total del coste relacionado con la obligación se presentará en tres conceptos distintos:
  - Componente de coste del servicio: se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias e incluye lo que en la versión actual de la norma son el coste del servicio corriente, el coste de los servicios pasados y los costes de reducciones y liquidaciones del plan.

- Componente de interés neto: se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias y tendrá como límite el tipo de interés utilizado para actualizar las obligaciones.
- Componente de revaloración: se imputará en el otro resultado integral y comprende, entre otros conceptos, básicamente las pérdidas y ganancias actuariales. Este componente no se reclasifica a la cuenta de pérdidas y ganancias.

La modificación incluye de forma paralela cambios en los desgloses en relación a los planes de beneficios definidos.

Hay también otra serie de modificaciones adicionales a otro tipo de retribuciones. Es el caso de la definición de las retribuciones a corto plazo a empleados en las que se introduce el concepto de expectativa de pago. Asimismo, hay otras novedades de impacto previsiblemente más limitado, como más literatura en relación a las retribuciones por terminación del contrato y clarificación de ciertas cuestiones prácticas.

La norma permite la aplicación anticipada y ya está aprobada para su uso en Europa.

#### **Modificación de NIC 32 Instrumentos financieros: presentación - Compensación de activos y pasivos financieros**

La modificación introduce una serie de aclaraciones adicionales en la guía de implementación sobre los requisitos de la norma para poder compensar un activo y un pasivo financiero en su presentación en el balance de situación y que se encuentran en el párrafo 42 de NIC 32.

NIC 32 ya indica que un activo y un pasivo financiero solo podrán compensarse cuando la entidad tenga en el momento actual el derecho exigible legalmente de compensar los importes reconocidos. La guía de implementación modificada indica, entre otros aspectos, que para cumplirse esta condición, el derecho de compensación no debe depender de eventos futuros y debe ser legalmente exigible tanto en el curso normal de los negocios como en caso de incumplimiento,

insolvencia o quiebra de la entidad y todas las contrapartes. También se clarifica en qué casos una compensación bruta podría considerarse equivalente a una liquidación por el neto.

La modificación permite la aplicación anticipada si bien todavía no está aprobada por la UE.

#### **Modificación de NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar - Compensación de activos y pasivos financieros**

La modificación [NIIF 7. 13 A – 13 F] introduce un apartado específico de requisitos nuevos de desglose para aquellos activos y pasivos financieros que se presentan neteados en el balance y también para aquellos otros instrumentos financieros que están sujetos a un acuerdo exigible de compensación neta o similar, independientemente de que se estén presentando, o no, compensados contablemente de acuerdo a NIC 32.

La modificación permite la aplicación anticipada si bien todavía no está aprobada por la UE.

#### **IFRIC 20 Costes de extracción en la fase de producción de una mina a cielo abierto**

En las operaciones de una mina a cielo abierto, la entidad necesita ir quitando los materiales superficiales para acceder a los depósitos de mineral. La interpretación aborda el tratamiento contable de estos costes de eliminación de los materiales residuales. Generalmente estos costes, si cumplen los requisitos, se capitalizarán bien como inventario si estas operaciones dan lugar a mineral o bien como un activo no corriente que represente el coste necesario para acceder a los depósitos de mineral.

Este activo se amortizará en una base sistemática durante la vida útil esperada del componente identificado de mineral que resultó accesible gracias a estos trabajos previos.

#### **Mejoras a las NIIF Ciclo 2009-2011**

Los cambios son obligatorios para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2013. Esta norma todavía no está adoptada por la UE. En este resumen no se incluye las modificaciones relativas a la norma de primera aplicación (NIIF 1).

Norma	Modificación
<b>NIC 1</b>	Clarificación de los requerimientos de información comparativa. Cuando una entidad cambia una política contable retrospectivamente o hace una corrección de un error o una reclasificación, la norma requiere la presentación de un tercer balance al inicio del periodo comparativo. La modificación clarifica que se requiere dicho tercer balance cuando esa modificación retrospectiva tiene un efecto material en las cifras de ese balance de apertura y se concretan los desgloses a facilitar en relación a este balance, aclarándose que no son necesarias las notas relacionadas. También se introducen una serie de aclaraciones en relación a la información comparativa adicional que puede incluirse en unos estados financieros NIIF.
<b>NIC 16</b>	Clasificación de equipos auxiliares. La modificación solventa una inconsistencia en relación a la clasificación de los equipos auxiliares que, como las piezas de repuesto que cumplen la definición de inmovilizado material, deberán clasificarse como propiedades, planta y equipo.
<b>NIC 32</b>	Efecto fiscal de las distribuciones a accionistas. Introduce una aclaración en la norma para indicar que los impactos fiscales de distribuciones a accionistas o de costes de transacciones relacionadas con patrimonio se contabilizarán de acuerdo a NIC 12 Impuesto sobre Beneficios.
<b>NIC 34</b>	Información financiera intermedia e información de segmentos. El total de activos y de pasivos de un segmento reportable se desglosará en unos estados financieros intermedios solo si esta información se facilita a la máxima autoridad en la toma de decisiones y ha habido un cambio material desde las cifras reportadas para el segmento en los últimos estados financieros anuales.

#### **Reglas de transición: Modificación a NIIF 10, 11 y 12**

A través de esta modificación el IASB ha querido clarificar algunas cuestiones en relación con las reglas de transición de estas normas. Se clarifica que la fecha inicial de aplicación es el inicio del período en el que la NIIF 10 se aplica por primera vez. Esta sería la fecha en la que el inversor realizaría su análisis sobre si hay cambios o no en las conclusiones sobre las participaciones que deben ser consolidadas.

Por otro lado, en relación con los comparativos establece que si no hay cambios en la fecha de aplicación inicial sobre las conclusiones de consolidación no es necesario realizar ningún ajuste a las cifras comparativas. Si hubiera cambios, habrá de efectuarse re-expresión pero sólo del ejercicio precedente.

La fecha de aplicación es la misma que la del paquete de nuevas normas de consolidación, el 1 de enero de 2013 que como se mencionaba anteriormente todavía no están aprobadas para su uso en la Unión Europea y previsiblemente se aprobarán con un diferimiento de un año respecto de la fecha IASB.

#### **Sociedades de inversión: Modificación a NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27**

Esta modificación establece una excepción a las normas de consolidación de NIIF 10 para las sociedades que cumplan los requisitos para ser consideradas como sociedades de inversión.

Una entidad será una sociedad de inversión si obtiene fondos de uno o más inversores para prestarles servicios de gestión de esas inversiones, su propósito de negocio

es invertir dichos fondos con el único objetivo de obtener retornos de las inversiones y/o del incremento de valor de esas participaciones y, por último, valora y evalúa los resultados de sustancialmente todas sus inversiones sobre la base de su valor razonable. Si cumple esta definición, la entidad contabilizará estas participaciones en subsidiarias a su valor razonable con cambios en resultados de acuerdo a la norma de instrumentos financieros, con la salvedad de la subsidiaria que le presta servicios de inversión, si es el caso, para la que la norma considera que sería una prolongación de sus propias actividades y sí deberá consolidar esta dependiente de acuerdo a la metodología habitual.

Esta excepción no se aplica la matriz dominante de la sociedad de inversión que sí deberá consolidar todas las participaciones que controle, salvo que esa matriz fuera en si misma también una entidad de inversión.

La fecha de aplicación de esta modificación es el 1 de enero de 2014. Todavía no está aprobada para su uso en la Unión Europea.



## 5. Otras actividades normativas de interés durante el año

### Diciembre 2012 – El IASB publica diversas propuestas en borrador

#### *Propuesta de modificación a NIC 16 y NIC 38 en relación con los métodos de amortización*

El objetivo de esta propuesta es prohibir los métodos de amortización basados en los ingresos generados por la actividad que usa el activo porque esto refleja los beneficios económicos generados por el mismo en lugar de su patrón esperado de consumo. El borrador está abierto a comentarios hasta el 2 de abril de 2013 y puede consultarse en la página web del IASB.

#### *Propuesta de modificación de NIIF 11*

Actualmente no existe normativa específica para contabilizar la adquisición de una participación en una operación conjunta. Este borrador incluiría en NIIF 11 Acuerdos conjuntos como contabilizar esta operación cuando la participación constituye un negocio proponiendo la aplicación de los principios contables relevantes de NIIF 3 Combinaciones de negocios. La propuesta estará abierta a comentarios hasta el 23 de abril de 2013.

#### *Propuesta de modificación de NIIF 10 y NIC 28*

Con este borrador el IASB pretende solucionar la inconsistencia reconocida entre los requisitos de ambas normas en relación con la pérdida de control de una dependiente mediante su venta o aportación a un negocio conjunto. El borrador propone reconocer la totalidad de la pérdida o ganancia en la pérdida de control del negocio (independientemente de que esté dentro o no de una sociedad dependiente), incluyendo aquellos casos en que el inversor retiene el control conjunto o influencia significativa sobre el mismo. La propuesta estará abierta a comentarios hasta el 23 de abril de 2013.

### Noviembre 2012 – El IASB publica dos propuestas en borrador proponiendo una de ellas cambios limitados a la NIIF 9 y la otra al método de puesta en equivalencia.

Los últimos días de noviembre el IASB publicó su propuesta para modificar, de manera limitada, algunos aspectos de la parte de Clasificación y Valoración de la norma NIIF 9 (propuesta que estará abierta a comentarios hasta el 28 de marzo de 2013). Estos cambios pretenden dar respuesta a algunas cuestiones surgidas en relación con los activos financieros medidos a coste amortizado, alinear algunos aspectos de la norma con el proyecto actual de seguros y, por último, reducir las diferencias de enfoque en la clasificación y valoración de los instrumentos financieros entre la NIIF 9 y el proyecto del FASB.

El borrador ED/2012/3 sobre el método de puesta en equivalencia propone modificar la NIC 28 para incluir orientación técnica sobre como contabilizar la participación del inversor en los cambios en los activos netos de la asociada o negocio conjunto que no se registran a través del resultado integral. La propuesta está abierta a comentarios hasta el 23 de abril de 2013. Estas propuestas pueden consultarse en su página web.

### Noviembre 2012- El ICAC publica un proyecto de Resolución sobre las normas de valoración de inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha publicado el 12 de noviembre de 2012 el proyecto de Resolución por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, a efectos del cumplimiento del trámite de audiencia durante 15 días hábiles. Con esta resolución, el ICAC pretende además de reproducir determinados criterios de la Resolución el 30 de julio de 1991 anterior, sistematizar la doctrina administrativa sobre la materia y culminar el desarrollo de las normas de registro y valoración del PGC sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias. El documento puede consultarse en la página web de ICAC, [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)

**Noviembre 2012 – El ESMA publica los aspectos prioritarios en los que enfocará su revisión de los estados financieros 2012 de las compañías**

La autoridad de las Bolsas y Mercados europeos (European Securities and Markets Authority, ESMA) ha publicado un documento en el que recoge aquellos aspectos que considerará prioritarios en las revisiones de los estados financieros 2012 para asegurar la adecuada y consistente aplicación de las NIIF en las compañías europeas.

Los aspectos concretos de revisión se agrupan en cuatro grandes áreas, activos financieros, deterioro de activos no financieros, pasivos por prestaciones definidas a los empleados y provisiones bajo el alcance de la norma NIC 37. El documento detallado puede encontrarse en la página del ESMA (<http://www.esma.europa.eu/>).

**Octubre 2012 – El IASB publica la Modificación a NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27 sobre Sociedades de Inversión.**

A través de esta modificación el IASB introduce una excepción en las reglas de consolidación para las sociedades de inversión de acuerdo a lo descrito en el apartado 4 anterior.

**Septiembre 2012 – El IASB publica el borrador final de la parte de coberturas de la NIIF 9**

El IASB ha publicado en su página web un borrador preparado por su staff sobre el proyecto de contabilidad de coberturas que formará parte de la NIIF 9 y vendrá a sustituir los requisitos actuales existentes en NIC 39. El staff ha preparado este borrador final en base al borrador inicial del proyecto ED/2010/13 publicado en diciembre de 2010 y las decisiones tentativas que ha ido efectuando el IASB durante su redeliberación. No es un documento oficial pero permite tener una visión más definitiva de los nuevos requisitos contables de coberturas.

Su fecha efectiva prevista sería el 1 de enero de 2015 como la parte ya publicada de la NIIF 9.

**Julio 2012 – El ESMA publica un documento sobre su revisión del tratamiento contable de la deuda griega**

La autoridad de las Bolsas y Mercados europeos (European Securities and Markets Authority, ESMA) ha publicado un resumen de los resultados de la revisión realizada sobre el tratamiento contable de la deuda soberana griega en los estados financieros del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2011 de 42 entidades financieras europeas con exposición significativa a los GGB (Greek Government Bonds). Aunque en esta revisión indican haber encontrado en general una mayor consistencia en el nivel de deterioros registrados, siguen poniéndose de manifiesto deficiencias en desgloses como los relacionados con la transparencia en el detalle de la exposición global, vencimientos, métodos de valoración, niveles de la jerarquía del valor razonable, así como impactos en la cuenta de resultados. El informe puede encontrarse en la página del ESMA (<http://www.esma.europa.eu/>).

El ESMA anticipa en este informe que continuará centrándose en la revisión del tratamiento de la deuda soberana en los estados financieros 2012, poniendo especial hincapié en el programa de intercambio griego ocurrido este ejercicio y prestando especial atención a todos los desgloses relacionados con la deuda soberana, no solo griega y también la no soberana, tanto en su nivel de detalle como en el adecuado desglose por tipo de riesgo y la explicación cualitativa y cuantitativa.

**Junio 2012 – La Unión Europea adopta las modificaciones a NIC 1 y NIC 19**

La Unión Europea publicó el Reglamento de la Comisión No 475/2012 adoptando las modificaciones a NIC 1 Presentación de estados financieros y a NIC 19 Retribuciones a empleados que se habían publicado por el IASB el 16 de junio de 2011.

Las modificaciones a NIC 1 son efectivas para períodos iniciados a partir de 1 de julio de 2012, mientras que las modificaciones a NIC 19 son efectivas para períodos anuales que empiecen a partir del 1 de enero de 2013.

#### **Junio 2012 - Retraso en la fecha de aplicación obligatoria en UE del nuevo modelo de consolidación NIIF 10-12**

El EFRAG, el organismo que asesora a la Unión Europea sobre la aprobación de las NIIF, recomendó en su carta sobre la adopción del llamado "paquete de cinco", las NIIF 10, 11, 12 y respectivas modificaciones a NIC 27 y NIC 28, que la fecha de aplicación obligatoria para las compañías de la Unión Europea se retrasara un año, al 1 de enero de 2014, proporcionando a las empresas un mayor tiempo para su implementación, tal y como parecían sugerir los estudios de campo que se llevaron a cabo sobre estas normas.

Deloitte apoyó esta recomendación en su carta de comentarios sobre la modificación de algunos aspectos de la transición a NIIF 10.

Pues bien, el 1 de junio de 2012 el Accounting Regulatory Committee de la Comisión Europea se pronunció a favor de retrasar la fecha efectiva de la NIIF 10, 11 y 12 y las nuevas NIC 27 y NIC 28 a los ejercicios anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2014 y de permitir la aplicación anticipada una vez que estas normas estén aprobadas para su uso en UE.

Está pendiente todavía la aprobación oficial mediante el proceso legal habitual de adopción de las normas.

#### **Junio 2012 - El IASB emite modificaciones a las reglas de transición de NIIF 10, 11 y 12**

A través de esta modificación descrita en el apartado 4 de este documento el IASB ha clarificado algunas cuestiones en relación con las reglas de transición de estas normas.

#### **Junio 2012 - El ICAC publica una traducción al inglés del Plan General de Contabilidad**

Se puede encontrar en la página web del icac (<http://www.icac.meh.es/>) la versión en inglés del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y modificado por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre. Esta versión es un texto no oficial.

#### **Mayo 2012 - El IASB emite la norma con las Mejoras 2009-2011**

A través de este proyecto de mejoras, el IASB aprobó definitivamente los cambios en cinco normas que describimos en el apartado 4 de este documento. Estos cambios serán efectivos a partir del 1 de enero de 2013 y todavía no han sido endosados para su uso en Europa.

#### **Mayo 2012 - El IASB emite propuesta borrador sobre el proyecto de mejoras 2010-2012**

El 3 mayo 2012, el IASB emitió para comentario público el borrador para discusión pública ED/2012/1 sobre las mejoras anuales del ciclo 2010-2012, que propone enmiendas a 11 normas. El proceso de mejoras anual está diseñado para realizar las enmiendas necesarias, pero no urgentes, a los IFRS.

La fecha efectiva propuesta para las enmiendas es para los períodos anuales que comiencen en o después del 1 enero 2014, con la excepción de la enmienda al IFRS 3 Combinaciones de negocios y la correspondiente enmienda por consecuencia al IFRS 9 Instrumentos financieros, que son efectivas para los períodos anuales que comiencen en o después del 1 enero 2015. El período de comentarios sobre este borrador finalizó el 5 septiembre 2012.

Las enmiendas propuestas son las siguientes:

IFRS	Tema	Mejora propuesta
NIF 2 Pagos basados en acciones	Definición de 'condición de consolidación de la concesión'	Aclara la definición de las 'condiciones de consolidación de la concesión' definiendo por separado las 'condiciones de desempeño' y las 'condiciones de servicio' en el Apéndice A de NIF 2.
NIF 3 Combinaciones de negocios	Tratamiento contable de la consideración contingente en una combinación de negocios	Aclara que: a) la clasificación de la consideración contingente en una combinación de negocios ya sea como pasivo o como instrumento de patrimonio se basa solamente en los requerimientos de NIC 32 Instrumentos financieros: presentación; y b) la consideración contingente en una combinación de negocios que no se clasifique como instrumento de patrimonio subsiguientemente se mide a valor razonable, con la correspondiente ganancia o pérdida reconocida ya sea en los resultados o en el otro resultado integral, según corresponda de acuerdo con NIF 9 Instrumentos financieros
NIF 8 Segmentos de operación	Agregación de segmentos de operación	Cuando se agreguen segmentos requiere que se desglosen los juicios realizados en la identificación de los segmentos reportables y la descripción de los segmentos de operación que hayan sido agregados
	Conciliación del total de los activos de los segmentos reportables con los activos de la entidad	Aclara que la obligación de conciliar el total de los activos de los segmentos reportables y los activos de la entidad únicamente se requiere si los activos del segmento son regularmente utilizados por los responsables de la toma de decisiones.
NIF 13 Medición del valor razonable	Cuentas por cobrar y cuentas por pagar de corto plazo	Aclara que la entidad no está obligada a descontar las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar de corto plazo a la tasa de interés establecida cuando el efecto del descuento sea inmaterial.
NIC 1 Presentación de los estados financieros	Clasificación de los pasivos como corrientes/no-corrientes	Aclara que un pasivo se clasifica como no-corriente si la entidad espera, y tiene discrecionalidad para refinanciar la obligación por al menos 12 meses después del cierre con el mismo prestamista y en los mismos o similares términos.
NIC 7 Estado de flujos de efectivo	Intereses pagados capitalizados	Aclara que los pagos por intereses capitalizados deben presentarse en el estado de flujos de efectivo con una clasificación consistente con los pagos por el activo subyacente en el cual se capitalizaron.
NIC 12 Impuesto a los ingresos	Reconocimiento de activos diferidos por pérdidas no realizadas	Aclara que: a) la evaluación para reconocer un activo por una diferencia temporaria deducible debe hacerse de una forma agregada para todas aquellas diferencias temporarias que cuando reviertan darán origen a deducciones contra el mismo tipo de ingreso sujeto a impuestos, b) el beneficio imponible con el que la entidad evalúa el reconocimiento del activo diferido es la cifra antes de la reversión de cualquier diferencia temporaria y, c) solamente aquellas acciones que crean o incrementan el beneficio imponible representan oportunidades planificación fiscal.
NIC 16 Propiedad, planta y equipo y NIC 38 Activos intangibles	Método de revaluación – cálculo de la amortización acumulada	Clarifica que la amortización acumulada debe calcularse como la diferencia entre las cifras brutas y netas, después de restatear el valor bruto de una manera consistente con la revaluación del valor neto del elemento tangible o intangible que se revalúa. El cálculo de la amortización acumulada es independiente de la técnica de valoración.
NIC 24 Revelaciones de partes relacionadas	Personal clave de la administración	Extiende la definición de 'parte relacionada' para incluir a entidades que prestan servicios de dirección y administración, por tanto ampliando los requerimientos de desglose de NIC 24 a las transacciones con estas entidades, aunque excluye de los requerimientos de desglose la compensación del personal clave de esas entidades a sus propios empleados.
NIC 36 Deterioro del valor de los activos	Armonización de los desgloses del valor en uso y el valor razonable menos los costes de venta	Aclara que los requisitos de desglose de NIC 36 que sean aplicables al valor en uso también son aplicables al valor razonable menos costes de venta cuando se use la técnica del valor presente para estimar la cantidad recuperable y en el periodo haya habido una pérdida o reversión por deterioro material.

### Mayo 2012 - El IFRIC ha publicado un borrador de interpretación sobre la contabilidad de determinados gravámenes

Este borrador de interpretación se emitió el 31 mayo 2012. Este borrador aborda cuando reconocer un pasivo por tasas o gravámenes que sean condicionales a la participación de la entidad en una actividad en una fecha especificada. Se trata de tasas o gravámenes que no estén dentro del alcance de NIC 12 Impuestos sobre beneficios.

Los ejemplos de gravámenes que estarían dentro del alcance del borrador de interpretación son el gravamen existente en el Reino Unido sobre las entidades financieras que se devenga el último día del ejercicio anual o el impuesto similar existente en Francia que se genera cuando la entidad participa en su mercado el primer día del período anual de presentación de reporte. Por ejemplo, el gravamen del Reino Unido se calcula con base en el valor en libras del patrimonio y de los pasivos al final del período de presentación de reporte y el impuesto francés se calcula como un porcentaje de los ingresos ordinarios en el período anual precedente.

El borrador de interpretación propone ciertos principios subyacentes asociados con el reconocimiento de un pasivo. Principalmente:

- el evento que da origen al reconocimiento de un pasivo es la actividad que genera el pago del gravamen tal y como es identificada por la legislación;
- no hay obligación constructiva para pagar el gravamen en relación con operaciones futuras aun cuando la entidad esté comprometida a seguir operando en ese período futuro;



- el evento que obliga surge progresivamente si la actividad que crea la obligación presente ocurre durante un período de tiempo (por ejemplo, el evento que obliga tal y como es identificado por la legislación es la generación de ingresos ordinarios durante un período de tiempo); y
- la entidad reconocería el gasto a partir del reconocimiento del pasivo.

Los principios de reconocimiento que se esbozan arriba serán aplicados a los estados financieros tanto anuales como intermedios. Como resultado, los estados financieros intermedios no incluirían ningún gasto anticipado por el gravamen si no hay obligación presente para pagar el gravamen al final del período intermedio de presentación de reporte, ni el gasto por el gravamen sería diferido si la obligación presente para pagar el gravamen existe al final del período intermedio.

El período de comentarios sobre este borrador finalizó el 5 septiembre 2012. El borrador de interpretación no especifica la fecha efectiva, pero se establece su aplicación retrospectiva cuando se apruebe.

#### **Mayo 2012 - El IFRIC ha publicado un borrador de interpretación sobre el tratamiento contable de las opciones de venta con socios minoritarios**

Este borrador de interpretación se publicó el 31 mayo 2012 y trata las opciones de venta sobre acciones de sociedades dependientes que se dan por las entidades dominantes a accionistas minoritarios de las primeras. En los estados financieros consolidados de la matriz, la opción de venta es una obligación para comprar el patrimonio propio del grupo y por consiguiente crea un pasivo financiero. De acuerdo con el párrafo 23 de NIC 32, el pasivo se valora inicialmente al valor presente de la cantidad de la redención de la opción.

Sin embargo, las NIIF son menos claras en relación con la valoración posterior de este pasivo financiero. La NIC 32 establece que los pasivos financieros de este tipo se midan subsiguientemente de acuerdo con NIC 39 (o la nueva NIIF 9) que requieren que los cambios en su valoración se reconozcan en resultados. Sin embargo, NIC 27 Estados financieros consolidados e individuales (o la nueva NIIF 10) requieren que los cambios en las participaciones que no resulten en una pérdida de control de la dependiente se contabilicen como una transacción patrimonial.

Pues bien, el borrador de interpretación propone aclarar que la variación de valor posterior del pasivo financiero por estas opciones de venta debe ser reconocida en resultados de acuerdo a NIC 39/NIIF 9.

El impacto en resultados será más pronunciado para aquellas opciones que tengan un precio de ejercicio variable (por ejemplo, basado en múltiplos de EBITDA o similares) que son habituales porque estas opciones suelen diseñarse para asegurar que la matriz adquiera esas participaciones a un precio que se aproxime a su valor razonable, de modo que la volatilidad de esta valoración puede ser alta.

No entran dentro del alcance de la interpretación aquellas opciones de venta suscritas que fueron contabilizadas de acuerdo con NIIF 3 (2004) Combinaciones de negocios ya que NIIF 3 (2008) Combinaciones de negocio no modificó el tratamiento de aquellas contraprestaciones contingentes ocurridas antes de la aplicación de la NIIF 3 (2008).

El período de comentarios finalizó el 1 octubre 2012. El borrador de interpretación no especifica la fecha efectiva, pero se establece su aplicación retrospectiva cuando se apruebe.

## 6. Para saber más: nuestras publicaciones

Publicaciones propias en español: nuestra serie Mantente actualizado. Pueden consultarse en [www.deloitte.com/es](http://www.deloitte.com/es).



**Nº 3 Noviembre 2012, Nº 2 Junio 2012, Nº 1 Enero 2012**

### **El Proyecto de Arrendamientos** **Mantente actualizado**

Un seguimiento de las deliberaciones del IASB y el FASB sobre el proyecto conjunto de sustitución de la norma actual de arrendamientos.



**Octubre 2012**

### **La futura contabilidad de coberturas en NIIF 9** **Mantente actualizado**

Un resumen de los aspectos más importantes del borrador casi definitivo de la futura norma.



**Octubre 2012**

### **Guía Rápida 2012**

La edición en español de nuestra popular guía rápida.



**Febrero 2012**

### **El borrador revisado del proyecto de reconocimiento de ingresos** **Mantente actualizado**

Un resumen del borrador revisado emitido a finales del 2011 de la futura nueva norma de reconocimiento de ingresos.



**Diciembre 2011**

### **Cierre NIIF 2011** **Mantente actualizado**

Una ayuda práctica para el cierre contable 2011.

**Publicaciones de la firma global en inglés: la serie IFRS in Focus newsletters**

IFRSinFocus Newsletter se publica al tiempo que se emiten novedades en las NIIF, ya sean nuevas normas,

modificaciones, interpretaciones, borradores u otros asuntos de interés. Encontrarás información de mayor detalle sobre las novedades resumidas en el documento en los siguientes enlaces.

Nuestro IFRS in Focus	
<b>Sobre normas emitidas</b>	
Modificación de NIIF7-Instrumentos financieros: Desgloses- Transferencias de activos financieros (publicada en octubre de 2010)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1010transfers.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1010transfers.pdf</a>
Modificación de NIC12 – Impuesto sobre las ganancias- impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias (publicada en diciembre de 2010)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1101amendtoias12.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1101amendtoias12.pdf</a>
NIIF 9 Instrumentos financieros: Clasificación y valoración (publicada en noviembre de 2009 y en octubre de 2010)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/0911ifrs9.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/0911ifrs9.pdf</a> <a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1011ifrs9.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1011ifrs9.pdf</a>
NIIF 10 Estados financieros consolidados (publicada en mayo de 2011)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs10.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs10.pdf</a>
NIIF 11 Acuerdos conjuntos (publicada en mayo de 2011)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs11.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs11.pdf</a>
NIIF 12 Desgloses sobre participaciones en otras entidades (publicada en mayo de 2011)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs12.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs12.pdf</a>
NIIF 13 Medición del Valor Razonable (publicada en mayo de 2011)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs13.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs13.pdf</a>
NIC 27 (Revisada) Estados financieros individuales (publicada en mayo de 2011)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs10.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs10.pdf</a>
NIC 28 (Revisada) Inversiones en asociadas y negocios conjuntos (publicada en mayo de 2011)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs11.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs11.pdf</a>
Modificación de NIC 1 Presentación del Otro Resultado Integral (publicada en junio de 2011)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1106ifrs01.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1106ifrs01.pdf</a>
Modificación de NIC 19 Retribuciones a los empleados (publicada en junio de 2011)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1106ias19amend.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1106ias19amend.pdf</a>
Interpretación IFRIC 20: Costes de extracción en la fase de producción de una mina a cielo abierto (publicada en octubre de 2011)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1110ifric20.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1110ifric20.pdf</a>
Modificación de NIC 32 y Modificación de NIIF 7 sobre Compensación de activos con pasivos financieros (publicada en diciembre de 2011)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1112ias32yifrs7.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1112ias32yifrs7.pdf</a>
Mejoras a las NIIF Ciclo 2009-2011 (publicada en mayo de 2012)	<a href="http://www.iasplus.com/iasplus/1205ifrs9y11.pdf">http://www.iasplus.com/iasplus/1205ifrs9y11.pdf</a>
Reglas de transición: Modificación a NIIF 10, 11 y 12 (publicada en junio de 2012)	<a href="http://www.iasplus.com/en/publications/ifrs-in-focus/2012/ifrs-in-focus-2014-iasb-issues-amendments-to-ifrs-10-ifrs-11-and-ifrs-12-transition-guidance">http://www.iasplus.com/en/publications/ifrs-in-focus/2012/ifrs-in-focus-2014-iasb-issues-amendments-to-ifrs-10-ifrs-11-and-ifrs-12-transition-guidance</a>
Sociedades de inversión: Modificación a NIIF 10, NIIF 12 y NIC27 (Publicada en octubre de 2012)	<a href="http://www.iasplus.com/en/publications/ifrs-in-focus/2012/ifrs-in-focus-2014-fair-value-rules-2014-new-requirements-for-investment-entities">http://www.iasplus.com/en/publications/ifrs-in-focus/2012/ifrs-in-focus-2014-fair-value-rules-2014-new-requirements-for-investment-entities</a>
<b>Sobre últimos borradores emitidos</b>	
Borrador de interpretación sobre las opciones de venta a minoritarios (publicada en mayo 2012)	IFRS Interpretations Committee issues Draft Interpretation on put options written on non-controlling interests
Borrador de interpretación sobre la contabilidad de determinados gravámenes (publicada en mayo 2012)	IFRS Interpretations Committee issues Draft Interpretation on the accounting for levies
Borrador sobre el proyecto de mejoras 2010-2012 (publicada en mayo 2012)	IASB issues exposure draft on Improvements to IFRSs: 2010-2012 Cycle

## 7. Una ayuda práctica para los desgloses de las cuentas anuales NIIF 2012

### Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en la Unión Europea

Las empresas que presentan información financiera conforme a las normas de la UE están obligadas a preparar sus estados financieros con arreglo a las NIIF adoptadas en la UE y, por tanto, solo pueden aplicar las normas contables una vez que han sido refrendadas por la Unión Europea (aprobadas y publicadas en el Boletín de la Unión Europea). La última versión del informe sobre el estado de endoso en la UE está disponible en la página web del European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), [www.efrag.org](http://www.efrag.org).

Si la norma o interpretación se ha aprobado por la UE con anterioridad a la formulación de cuentas pero posteriormente al cierre del ejercicio, puede aplicarse a las cuentas (pero no es obligatorio) si dicha norma permite la aplicación anticipada (Accounting Regulatory Committee de la UE, 30 de noviembre de 2005).

### Decisión sobre la adopción anticipada de Normas o Interpretaciones

Aunque las normas e interpretaciones que aún no han sido adoptadas no pueden ser aplicadas en la UE, los requisitos de dichas normas e interpretaciones pueden ser considerados anticipadamente siempre que no sean contrarios a los requisitos de cualesquiera normas o interpretaciones que ya hayan sido refrendadas.

Otras normas o interpretaciones que introducen de manera efectiva nuevos requisitos de reconocimiento y valoración no contemplados explícitamente en las actuales Normas y que no han sido endosadas, con carácter general no pueden ser adoptadas anticipadamente, particularmente si suponen un cambio en las prácticas contables establecidas.

### Normas publicadas que aún no han entrado en vigor

La NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores exige la revelación de información referente a cualquier nueva norma o interpretación que haya sido publicada pero aún no haya entrado en vigor y que no se aplica a las cuentas en cuestión, así como información pertinente sobre el impacto potencial de su aplicación por primera vez.

### Desgloses en las cuentas anuales y en los estados financieros intermedios de normas adoptadas y no adoptadas

*¿Qué materiales pueden utilizarse para preparar las notas de las cuentas anuales o los estados financieros intermedios?*

Deloitte pone a su disposición las siguientes herramientas de ayuda (en inglés):

- Modelo de estados financieros.
- Checklist de cumplimiento, presentación y desglose.
- Checklist de cumplimiento con IAS 34 para estados financieros intermedios.

que encontrará en nuestra página [iasplus](http://www.iasplus.com/fs/fs.htm) en el enlace <http://www.iasplus.com/fs/fs.htm> en versiones tanto en pdf como en Word y Excel, listas para utilizar.

*¿Cuáles son los desgloses obligatorios?*

Las NIIF requieren el desglose de información respecto de normas e interpretaciones nuevas o revisadas adoptadas en el ejercicio pero también sobre aquellas otras que pueden tener un impacto en las cuentas anuales de la sociedad, independientemente de que todavía no estén en vigor. Los requisitos relativos a información financiera intermedia son menos estrictos, pero deben tenerse igualmente en cuenta. Los desgloses que se solicitan sobre las normas adoptadas y no adoptadas se encuentran en:

- para periodos anuales de presentación de información – NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.
- para periodos en los que se presenta información financiera intermedia – NIC 34 Información financiera intermedia.

---

Este resumen es de utilidad en la preparación de los desgloses de las cuentas anuales y los estados financieros intermedios

La NIC 8 Políticas contables, *cambios en las estimaciones contables y errores* exige la revelación de información referente a **cualquier nueva norma o interpretación que haya sido publicada pero aún no haya entrado en vigor y que no se aplica a las cuentas en cuestión, así como información pertinente sobre el impacto potencial de su aplicación por primera vez.**

Esta información sobre impacto de las normas que no están en vigor no se requiere explícitamente en NIC 34 donde debe indicarse los cambios en políticas contables respecto del anual (es decir, las nuevas normas que comienzan a aplicarse en ese período intermedio respecto de las últimas cuentas anuales).

Los desgloses que requieren las normas se resumen a continuación:

Aplicación de Pronunciamientos Nuevos o Revisados	Resumen de los Desgloses Requeridos	
	Cuentas Anuales	Información Financiera Intermedia
<b>Aplicación inicial obligatoria o voluntaria de un pronunciamiento nuevo o revisado</b>	<p>El pronunciamiento correspondiente, la naturaleza del cambio en la política contable, análisis partida a partida de los efectos del cambio de política contable en los estados financieros y el impacto sobre el beneficio por acción.</p> <p>(NIC 8.28)</p> <p>Si alguna norma se está aplicando por primera vez anticipadamente, deberá desglosarse este hecho.</p>	<p>La naturaleza y el efecto de cualquier cambio en las políticas contables en relación con las cuentas anuales más recientes.</p> <p>(NIC 34.16A(a))</p> <p>La NIC 34 no especifica el nivel de detalle de los desgloses requeridos y, en consecuencia, dicho nivel podrá ser menor que el de un informe financiero anual de conformidad con la NIC 8. No obstante, las mejores prácticas sugieren que los requisitos de la NIC 8 pueden usarse como punto de referencia.</p>

Aplicación de Pronunciamientos Nuevos o Revisados	Resumen de los Desgloses Requeridos	
	Cuentas Anuales	Información Financiera Intermedia
<b>Pronunciamiento emitidos todavía no adoptados</b>	<p>Debe indicarse qué pronunciamientos publicados no han sido adoptados porque habiendo sido emitidos todavía no han entrado en vigor e información para que el lector pueda evaluar el posible impacto (si se conoce o puede estimarse de manera fiable).</p> <p>Para ello, se revelará el título de la norma, la naturaleza del cambio que implica, fecha en la que será obligatoria, fecha a partir de la que está previsto aplicarla y explicación del impacto esperado o si fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.</p> <p>(NIC 8.30 y NIC 8.31)</p>	<p>En la información financiera intermedia, no se requiere información sobre el impacto de los pronunciamientos contables nuevos o revisados que no hayan sido adoptados todavía.</p> <p>Las compañías deben considerar la inclusión de desgloses adicionales cuando se prevea que el efecto de algún pronunciamiento futuro pueda ser significativo y dicho efecto no hubiera sido desglosado anteriormente en las cuentas anuales previas.</p>

## Ejemplo ilustrativo de desglose en unas cuentas anuales 2012

### Nota:

- La información que exige NIC 8 debe considerar las normas emitidas hasta la fecha de formulación de cuentas, por lo que si fuera el caso, esta información de carácter ilustrativo debería actualizarse.
- Las notas son breves y genéricas. Para redactar los impactos concretos, a continuación se ofrece un pequeño resumen de las modificaciones más relevantes y textos para seleccionar y adaptar según sea el caso. En aquellas empresas donde la adopción o futura adopción de alguna norma sea especialmente relevante se deberá ampliar o adaptar en lo que se considere necesario.
- El hecho de que en el ejemplo las normas tengan impacto o no es meramente ilustrativo y deberá adaptarse al caso real.
- Las normas de Mejoras a las NIIF suelen contener un gran número de modificaciones que, en general, es probable que no tengan impacto significativo salvo casos excepcionales. Por ello no se incluyen en el ejemplo, si fuera el caso y aplicaran, lógicamente habría que describir el cambio de igual modo.
- Si se han aplicado normas anticipadamente, debe indicarse.
- Las que no hayan tenido impacto significativo, podrían agruparse y describirse más brevemente.
- Si han tenido impacto en las cuentas del 2012, deberá incluirse una descripción de la naturaleza y los efectos producidos por tales cambios según solicita NIC 8.28 para las cuentas anuales o NIC 34.16A(a) para estados financieros intermedios.

### Normas e interpretaciones efectivas en el presente período

Durante el ejercicio anual 2012 han entrado en vigor nuevas normas contables que, por tanto, han sido tenidas en cuenta en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas adjuntas.

### Normas adoptadas en el período que no tuvieron efecto en las cuentas anuales

Las siguientes normas han sido aplicadas en estas cuentas anuales sin que hayan tenido impactos significativos ni en las cifras reportadas ni en la presentación y desglose de estas cuentas anuales:

#### *Modificación de NIIF 7 – Desglose de Instrumentos financieros: transferencias de activos financieros*

Esta modificación ha ampliado significativamente los desgloses a realizar en relación con las transferencias de activos financieros, cuando se mantiene algún tipo de implicación continuada en el activo transferido.

*[De este modo, si bien no afecta de ninguna manera a las cifras reportadas, la entrada en vigor de esta norma ha supuesto la ampliación de los desgloses de la nota X.X. en relación al contrato de factoring con entidades financieras allí descrito. En el primer ejercicio de aplicación no ha sido necesaria la inclusión de información comparativa de los nuevos desgloses.]*

### Normas adoptadas en el período que han tenido impacto en las cuentas anuales

Asimismo, el Grupo está aplicando desde su entrada en vigor el 1 de enero de 2012 las siguientes normas e interpretaciones que sí han supuesto un cambio de política contable para el grupo:

#### *Modificación de NIC 12 – Impuesto sobre las ganancias - Impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias*

El cambio fundamental de esta modificación es que introduce una excepción a los principios generales de NIC 12 que afecta a los impuestos diferidos relacionados con propiedades inmobiliarias que el Grupo valora de acuerdo al modelo de valor razonable de NIC 40 Propiedades de inversión, mediante la presunción de cara al cálculo de los impuestos diferidos que el valor en libros de estos activos será recuperado en su totalidad vía venta.

*[Con motivo de esta modificación el grupo ha revisado el modelo de negocio de su cartera de propiedades inmobiliarias concluyendo que es adecuada la presunción de que sus beneficios económicos se recuperarán vía venta. Anteriormente el grupo reconocía las diferencias temporarias por los cambios en el valor razonable considerando que su valor se recuperaría vía su uso. De este modo, esta modificación*

*ha supuesto la reexpresión retroactiva de un importe de xxx y xxx miles de euros de impuestos diferidos al 1 de enero de 2012 y 2011, respectivamente, que ya no son necesarios debido a que...]*

**Normas e interpretaciones emitidas no vigentes**

A la fecha de formulación de estas cuentas anuales, las siguientes son las normas e interpretaciones más significativas que habían sido publicadas por el IASB pero no habían entrado aún en vigor, bien porque su fecha de efectividad es posterior a la fecha de las cuentas anuales consolidadas, o bien porque no han sido aún adoptadas por la Unión Europea:

*[Los Administradores han evaluado los potenciales impactos de la aplicación futura de estas normas y consideran que su entrada en vigor no tendrá un efecto significativo en las cuentas anuales consolidadas.*

*(ó, según corresponda)*

*La entrada en vigor de estas normas supondrá impactos significativos en los siguientes casos:]*

**NIIF 9 Instrumentos financieros: Clasificación y valoración**

NIIF 9 sustituirá en el futuro la parte de clasificación y valoración actual de NIC39. Existen diferencias muy relevantes con la norma actual, en relación con los activos financieros, entre otras, la aprobación de un nuevo modelo de clasificación basado en dos únicas categorías de coste amortizado y valor razonable, la desaparición de las actuales clasificaciones de "Inversiones mantenidas hasta el vencimiento" y "Activos financieros disponibles para la venta", el análisis de deterioro sólo para los activos que van a coste amortizado y la no bifurcación de derivados implícitos en contratos de activos financieros.

En relación con los pasivos financieros las categorías de clasificación propuestas por NIIF9 son similares a las ya existentes actualmente en NIC39, de modo que no deberían existir diferencias muy relevantes salvo por el requisito de registro de las variaciones del valor razonable relacionado con el riesgo propio de crédito como un componente del patrimonio, en el caso de los pasivos financieros de la opción de valor razonable.

*[La Dirección estima que la futura aplicación de la NIIF9 va a tener un significativo impacto en los activos y pasivos financieros actualmente reportados. Por ejemplo, las actuales inversiones disponibles para la venta cuyos cambios de valor razonable se reconocen en patrimonio pero se imputarían en resultados en caso de su venta, se clasificarían en una nueva categoría que no permitiría la reclasificación en resultados de esos importes en caso de disposición de la inversión. En todo caso, a lo fecha actual nos encontramos analizando todos los futuros impactos de adopción de esta norma y no es posible facilitar una estimación razonable de sus efectos hasta que dicho análisis esté completo.]*

*NIIF 10 Estados financieros consolidados, NIIF 11 Acuerdos conjuntos, NIIF 12 Desgloses sobre participaciones en otras entidades, NIC 27 (Revisada) Estados financieros individuales y NIC 28 (Revisada) Inversiones en asociadas y negocios conjuntos*  
NIIF 10 modifica la definición de control existente actualmente. La nueva definición de control consta de tres elementos que deben cumplirse: el poder sobre la participada, la exposición o el derecho a los resultados variables de la inversión y la capacidad de utilizar dicho poder de modo que se pueda influir en el importe de esos retornos.

*[El Grupo se encuentra analizando como impactará esta nueva definición de control en el conjunto de sociedades consolidadas y previsiblemente dará lugar a la inclusión en la consolidación de la entidad X que actualmente se considera una sociedad asociada y que de acuerdo a la nueva definición de control y las directrices adicionales que da NIIF10 sería una sociedad dependiente. Asimismo, con los nuevos requisitos la entidad de propósito especial Z está controlada por el grupo y deberá comenzar a consolidarse por integración global. El impacto estimado de estos cambios supondrá en la fecha de aplicación inicial un incremento de los activos de....., de los pasivos de ....., un mayor patrimonio neto por ..... y ..... respecto de las cifras actuales. En todo caso esto es una evaluación preliminar y el grupo se encuentra analizando de forma detallada los efectos de la nueva norma.]*

La NIIF 11 Acuerdos conjuntos sustituirá a la actualmente vigente NIC 31. El cambio fundamental que plantea NIIF 11 respecto de la norma actual es la eliminación de la opción de consolidación proporcional para las entidades que se controlan conjuntamente, que pasarán a incorporarse por puesta en equivalencia.

*[Esta nueva norma tendrá un efecto significativo en las cuentas anuales consolidadas del Grupo, pues la opción que se viene aplicando para la consolidación de los negocios conjuntos es la consolidación proporcional de sus estados financieros (véase nota X). De este modo, el impacto de la consolidación por puesta en equivalencia de los negocios conjuntos descritos en la nota X en lugar de su consolidación proporcional, supondría, en sus epígrafes más relevantes, un menor importe neto de la cifra de negocios de ....., unos menores gastos de explotación de ....., con un impacto en ..... y en ..... de ..... (ilustrativo), todo ello calculado en referencia a las cifras actuales.]*

Las modificaciones a NIC 27 y NIC 28 son paralelas a la emisión de las nuevas NIIF anteriormente mencionadas.

*[En el caso del Grupo no tendrán impactos adicionales a los indicados anteriormente.]*

Por último, NIIF 12 es una norma de desglose que agrupa todos los requisitos de revelación en cuentas relativos a participaciones en otras entidades (sean dependientes, asociadas, negocios conjuntos u otras participaciones) incluyendo nuevos requerimientos de desgloses.

*[De esta forma, su entrada en vigor supondrá, previsiblemente, una ampliación de los desgloses que el Grupo viene realizando y que son los actualmente requeridos para las participaciones en otras entidades y otros vehículos de inversión.]*

#### *NIIF 13 Medición del Valor Razonable*

Esta nueva norma se emite para ser la fuente normativa única para calcular el valor razonable de elementos del activo o del pasivo que se valoran de esta forma de acuerdo a lo requerido por otras normas. NIIF 13 cambia la definición actual de valor razonable e introduce nuevos matices a considerar; adicionalmente amplía los desgloses exigidos en esta materia.

*[El Grupo ha analizado los potenciales impactos que supondría la nueva definición del valor razonable en la valoración de los elementos de y..... (véanse notas X e Y) y previsiblemente no dará lugar a modificaciones significativas respecto a las asunciones, métodos y cálculos realizados actualmente.]*

#### *Modificación de NIC 19 Retribuciones a los empleados*

El cambio fundamental de esta modificación de NIC 19 afectará al tratamiento contable de los planes de beneficios definidos puesto que se elimina la “banda de fluctuación” por la que actualmente es posible elegir diferir cierta porción de las ganancias y pérdidas actuariales. A partir de la entrada en vigor de la modificación, todas las ganancias y pérdidas actuariales se reconocerán inmediatamente en el otro resultado integral para reconocer en el balance de situación consolidado el déficit o surplus total del plan. Por otro lado, el coste por intereses y el retorno esperado de los activos del plan son sustituidos en la nueva versión por una cantidad neta por intereses, que se calculará aplicando el tipo de descuento al pasivo (o activo) por el compromiso. También supondrá cambios en la presentación de los componentes del coste en el estado de resultado integral, que se agruparán y presentarán de forma distinta.

*[La entrada en vigor de esta modificación supondrá un impacto relevante para el Grupo, puesto que la política contable en el pasado ha sido la de aplicar la “banda de fluctuación” (véase Nota X) y por tanto diferir una determinada porción de las pérdidas y*

*ganancias actuariales de los planes de prestación definida. El grupo ha realizado un cálculo preliminar del impacto de la entrada en vigor de esta modificación en el ejercicio 2013, que al tener carácter retroactivo, afectará a las cifras reportadas en el 2012. De esta forma en relación a las cifras de este ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2012, el resultado del ejercicio se reduciría en ..... y el otro resultado integral disminuiría en ..... (el 1 de enero de 2012 el efecto es reservas sería de ..... ). Este impacto es el efecto agregado (junto con su correspondiente impacto fiscal) del reconocimiento de las pérdidas actuariales diferidas y la reversión de la diferencia entre la ganancia de la tasa esperada de retorno de los activos del plan y la tasa de descuento.]*

*Modificaciones de NIC 32 Instrumentos financieros: presentación y de NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar en relación a la compensación de activos y pasivos financieros.*

La modificación de NIC 32 introduce una serie de aclaraciones adicionales en la guía de implementación sobre los requisitos de la norma para poder compensar un activo y un pasivo financiero en su presentación en el balance de situación. NIC 32 ya indica que un activo y un pasivo financiero solo podrán compensarse cuando la entidad tenga en el momento actual el derecho exigible legalmente de compensar los importes reconocidos.

La guía de implementación modificada indica, entre otros aspectos, que para cumplirse esta condición, el derecho de compensación no debe depender de eventos futuros y debe ser legalmente exigible, tanto en el curso normal de los negocios como en caso de incumplimiento, insolvencia o quiebra de la entidad y todas las contrapartes.

La modificación paralela de NIIF 7 introduce un apartado específico de requisitos nuevos de desglose para aquellos activos y pasivos financieros que se presentan neteados en el balance y también para aquellos otros instrumentos financieros que están sujetos a un acuerdo exigible de compensación neta o similar, independientemente de que se estén presentando o no compensados contablemente de acuerdo a NIC 32.

*[La entrada en vigor de esta modificación no debería suponer un cambio en las políticas contables puesto que el análisis que realiza el Grupo para presentar o no determinados activos y pasivos financieros de forma compensada está en línea con las aclaraciones introducidas en la norma. La modificación paralela de la norma de desgloses de instrumentos financieros sí supondrá previsiblemente una ampliación de los desgloses que el Grupo viene realizando y que son los actualmente requeridos para este tipo de situaciones. ]*

# Contacto

## Dirección de la Práctica Profesional

**Cleber Custodio**  
Socio  
clcustodio@deloitte.es

## Departamento Técnico de Contabilidad – Spain IFRS Centre of Excellence

**Raúl Fidalgo**  
Director  
rfidalgo@deloitte.es

**Marta Lorenzo**  
Senior Manager  
malorenzo@deloitte.es

**Alicia Salvador**  
Manager  
asalvador@deloitte.es

Si desea información adicional, por favor, visite [www.deloitte.es](http://www.deloitte.es)

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, (*private company limited by guarantee*, de acuerdo con la legislación del Reino Unido) y a su red de firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad independiente. En [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) se ofrece una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con más de 195.000 profesionales que han asumido el compromiso de ser modelo de excelencia.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, la Verein Deloitte Touche Tohmatsu, así como sus firmas miembro y las empresas asociadas de las firmas mencionadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), no pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento en materia contable, de negocios, financiera, de inversiones, legal, fiscal u otro tipo de servicio o asesoramiento profesional. Esta publicación no podrá sustituir a dicho asesoramiento o servicios profesionales, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar medidas que puedan afectar a su situación financiera o a su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

© 2012 Deloitte, S.L.

Diseñado y producido por CIBS, Dpto. Comunicación, Imagen Corporativa y Business Support, Madrid.