

NUEVAS NORMAS, NUEVOS CONCEPTOS

Jorge Tua Pereda

El Plan General de Contabilidad Pública (España)

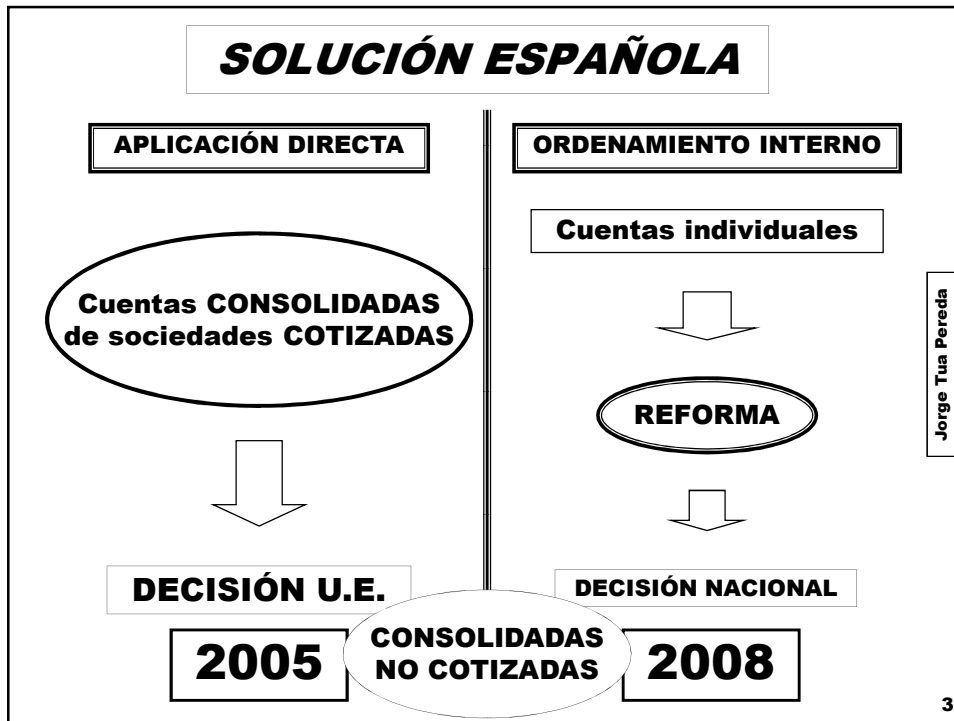
**Jorge Tua Pereda
Universidad Autónoma de Madrid**

**Jornadas “La Administración Financiera de la CABA a 15 años de su autonomía”
I Jornadas de Administración Financiera de Ciudades y Estados de Iberoamérica
Buenos Aires, 16 de marzo de 2011**

HACIA EL PARADIGMA DE UTILIDAD EN ESPAÑA. CRONOLOGÍA

- **1973. PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD**
- **1990. PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (II)
(Adaptado a las Directivas de la UE)**
 - **1994. PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD
PÚBLICA (I)**
- **2008. PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (III)
(Adaptado a las Normas Internacionales)**
 - **1994. PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD
PÚBLICA (II)**

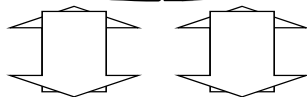
Jorge Tua Pereda



- PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA**
- 1. Marco conceptual de la contabilidad pública.
 - 2. Normas de reconocimiento y valoración.
 - 3. Cuentas anuales.
 - 4. Cuadro de cuentas.
 - 5. Definiciones y relaciones contables.
- Jorge Tua Pereda
- 4

**MÁS QUE UN CONJUNTO DE
NUEVAS NORMAS . . .**

**NUEVAS
NORMAS**



**NUEVOS
CONCEPTOS**

**. . .ES UNA REVOLUCIÓN
CULTURAL**

ESQUEMA CONCEPTUAL

IMAGEN FIEL - FONDO SOBRE FORMA



REQUISITOS



PRINCIPIOS CONTABLES



ELEMENTOS DE LAS CUENTAS ANUALES



**CRITERIOS DE REGISTRO O
RECONOCIMIENTO DE LOS ELEMENTOS**



CRITERIOS DE VALORACIÓN

CUENTAS ANUALES

- **Balance,**
- **Cuenta del resultado económico patrimonial,**
- **Estado de cambios en el patrimonio neto,**
- **Estado flujos de efectivo,**
- **Estado de liquidación del presupuesto, y**
- **Memoria.**

Jorge Tua Pereda

7

PRINCIPIOS CONTABLES

▪ **DE CARÁCTER ECONÓMICO PATRIMONIAL:**

- **Gestión continuada**
- **Devengo**
- **Uniformidad**
- **Prudencia**
- **No compensación**
- **Importancia relativa**

▪ **DE CARÁCTER PRESUPUESTARIO:**

- **Imputación
presupuestaria**
- **Desafectación**

Jorge Tua Pereda

8

CRITERIOS DE VALORACIÓN

- Precio de adquisición
 - Coste de producción
 - Coste de un pasivo
 - Valor razonable ←
 - Valor realizable neto
 - Valor en uso ←
 - Costes de venta
- Importe recuperable
 - Valor actual ←
 - Coste amortizado ←
 - Costes de transacción
 - Valor contable
 - Valor residual

Jorge Tua Pereda

9

FONDO SOBRE FORMA

Jorge Tua Pereda

10

PREFERENCIA DEL FONDO SOBRE LA FORMA

- **Arrendamiento financiero** ← **CASO LEHMAN**
- **Venta con pacto de recompra**
- **Préstamos a interés inferior al de mercado**
- **Permutas**
- **Clasificación de los instrumentos financieros según la intención de la empresa**
- **Instrumentos financieros compuestos**

Jorge Tua Pereda

11

PREFERENCIA DEL FONDO SOBRE LA FORMA

- **DEFINICIÓN DE ELEMENTOS (Activos, pasivos, patrimonio)**
- **EVALUACIÓN DE LA EXISTENCIA DE DETERMINADAS FIGURAS. Por ejemplo:**
 - **Combinaciones de negocio**
 - **Obligación de consolidar**

Jorge Tua Pereda

12

DEFINICIÓN DE ACTIVO

DEFINICIÓN DE “ACTIVO”

OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

- Evaluar la posibilidad de obtener **RENDIMIENTOS** y de generar liquidez,
- A través del conocimiento de la situación financiera de la entidad,
- Que a su vez depende de los **RECURSOS** económicos que **CONTROLA**.



DEFINICIÓN DE “ACTIVOS”

- **Recurso controlado por la entidad**
- **Como resultado de sucesos pasados**
- **Del cual se espera la obtención de rendimientos en el futuro o UN POTENCIAL DE SERVICIO**

2.1. Arrendamientos

- **Arrendamos un equipo informático, comprometiéndonos a pagar cinco cuotas anuales, más una opción de compra, por el mismo importe, junto con la última cuota.**
- **¿Debe contabilizarse este equipo informático como un activo?**
- **¿Y si se tratara de un renting, es decir, de cinco cuotas anuales sin opción de compra?**

2.1. Arrendamientos

- **Si suponemos que la vida útil del equipo informático coincide con el plazo del contrato (lo cuál no es descabellado), nos encontraríamos en uno de los casos contemplados en la NIC 17:**
 - **Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.**

Potencial de servicio. Caso especial (PGC Pública España)

- **En los acuerdos de arrendamiento a terceros de activos portadores de potencial de servicio, con o sin opción de compra, se presumirá, en todo caso, que no se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del mismo, en tanto la entidad mantenga el potencial de servicio que dichos activos tienen incorporado.**
- **Por tanto, no serán aplicables a este tipo de activos las presunciones señaladas con carácter general para determinar cuando un arrendamiento financiero implica la activación del inmovilizado objeto de contrato.**

Jorge Tua Pereda

17

Adscripciones, y otras cesiones gratuitas de uso (PGC Pública España)

- **Si la adscripción o cesión gratuita del bien es por un periodo inferior a la vida económica del mismo,**
 - **la entidad beneficiaria del mismo registrará un inmovilizado intangible por el valor razonable del derecho de uso del bien cedido.**
- **Si la adscripción o cesión gratuita es por un periodo indefinido o similar a la vida económica del bien recibido,**
 - **la entidad beneficiaria registrará en su activo el elemento recibido en función de su naturaleza y por el valor razonable del mismo en la fecha de la adscripción o cesión.**

Jorge Tua Pereda

18

2.3. Páginas web

- **¿Pueden tratarse como activos intangibles los desembolsos incurridos por la empresa para el diseño de su página web?**

2.3. Páginas web

SIC 32 Activos intangibles. Costes de sitios web

Punto 8.

En particular, la entidad ha de ser capaz de satisfacer el requisito consistente en demostrar cómo puede el sitio web en cuestión generar beneficios económicos futuros probables,

- **lo que sucederá, por ejemplo, si es capaz de generar ingresos ordinarios, entre los que se incluyen los ingresos ordinarios directos procedentes de la generación de pedidos.**

La entidad no será capaz de demostrar la generación de beneficios económicos futuros probables, en el caso de que el sitio web se haya desarrollado sólo, o fundamentalmente, para promocionar y anunciar sus propios productos y servicios y, consecuentemente, todos los desembolsos realizados para el desarrollo de dicho sitio web deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos.

Nic 36. DEFINICIÓN DE “ACTIVO” IMPLICACIONES

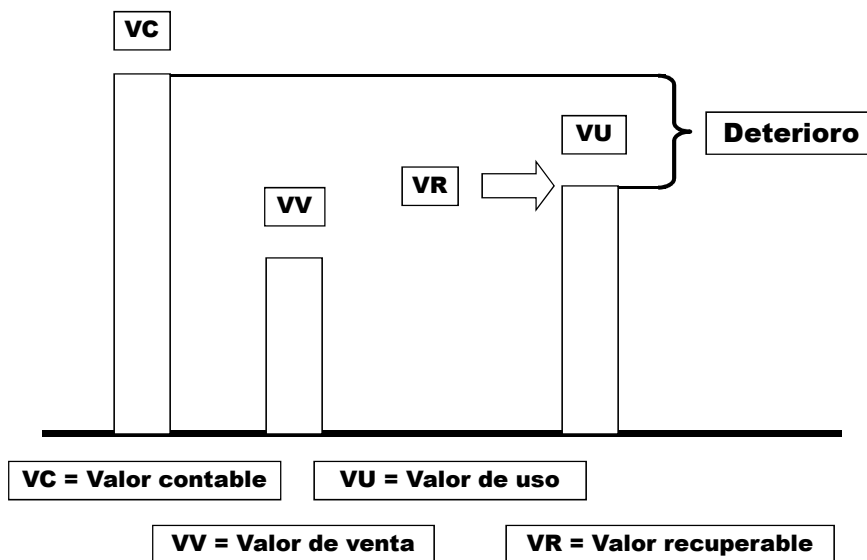
▪ **DETERIORO DE VALOR**

- **Característica esencial: probabilidad de obtención de rendimientos (incluye capacidad de servicio);**
- **La vida de un activo está limitada a su capacidad de producir rendimientos (idem);**
- **La valoración de un activo debe reflejar su capacidad para obtener rendimientos futuros (idem);**
- **La capacidad para obtener rendimientos futuros (idem); de un activo debe ser sometida periódicamente a revisión.**

Jorge Tua Pereda

21

Deterioro del Valor



Jorge Tua Pereda

22

DEFINICIÓN DE PASIVO

DEFINICIÓN DE PASIVO

- **Obligaciones actuales**
- **surgidas como consecuencia de sucesos pasados,**
- **para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos**
- **que puedan producir beneficios o rendimientos económicos o un potencial de servicio en el futuro.**

PASIVOS. Comentarios PGC (fondo sobre forma)

- Dará origen al pasivo todo suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal, contractual o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.
- Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:
 - a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas gubernamentales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y
 - b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

Jorge Tua Pereda

25

**EMPRESA PETROLERA SE INSTALA EN UN PAÍS SIN
LEGISLACIÓN MEDIOAMBIENTAL
SU POLÍTICA ES LIMPIAR LOS TERRENOS
CONTAMINADOS**

EXISTE UN PASIVO

**Obligación ASUMIDA que
surge al contaminar**

**SALIDA DE RECURSOS
PROBABLE**



PROVISIÓN



**INFORMACIÓN
EN LA MEMORIA**

Jorge Tua Pereda

26

3.4. Obligación legal de colocar filtros para humo

Según la legislación recién aprobada, la empresa está obligada a colocar filtros para el humo en las chimeneas de sus fábricas antes del 30 de junio del año 201X. A la fecha del balance correspondiente a dicho ejercicio, es decir, a 31 de diciembre de ese año, la empresa no ha colocado tales filtros.

- **¿Es necesario reconocer algún pasivo por este concepto?**

3.4. Obligación legal de colocar filtros para humo

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma

- **No se ha producido todavía ningún suceso que haya dado origen a una obligación en lo que se refiere a los costes de colocar los filtros para el humo, puesto que no se ha procedido a colocarlos.**
- **No obstante, y en virtud de lo que prevea la legislación, ha podido surgir una obligación de pago de multas o sanciones, puesto que se ha producido el suceso que da origen a la sanción (el incumplimiento de las Normas de funcionamiento en las fábricas).**

Salida de recursos que incorporan beneficios económicos

- **La evaluación de la probabilidad de incurrir en multas o sanciones por el incumplimiento de las Normas de funcionamiento en las fábricas, depende de los detalles concretos de la legislación, así como de la seriedad del régimen de vigilancia y aplicación de la normativa.**

Conclusión

- **No se reconocerá provisión alguna por los costes de los filtros para el humo.**
- **No obstante, se ha de reconocer una provisión por importe de la mejor estimación de las multas o sanciones, siempre que haya más posibilidad de que sean impuestas a la empresa que de lo contrario**

DESMANTELAMIENTO. EJEMPLO (1)

Al comienzo del año “n” nuestra empresa pone en funcionamiento una instalación técnica, cuyo coste de adquisición es de 5 millones de euros, pagados al contado

La instalación debe de desmantelarse transcurridos veinte años, período que coincide con su vida útil, siendo cero el valor residual de este inmovilizado.

Los costes de desmantelamiento son de 750.000 euros y el tipo de interés aplicable es el 4 %.

La provisión se dotará por
 $750.000 \times (1 + 0,04)^{-20} = 342.290,21$

Jorge Tua Pereda

29

DESMANTELAMIENTO. EJEMPLO (3)

LOS VALORES DE LA ACTUALIZACIÓN SERÁN

Año	Provisión	Actualiz	Año	Provisión	Actualiz
1	355.981,8	13.691,6	11	526.940,1	20.266,9
2	370.221,1	14.239,3	12	548.017,7	21.077,6
3	385.029,9	14.808,8	13	569.938,4	21.920,7
4	400.431,1	15.401,2	14	592.735,9	22.797,5
5	416.448,4	16.017,2	15	616.445,3	23.709,4
6	433.106,3	16.657,9	16	641.103,1	24.657,8
7	450.430,6	17.324,3	17	666.747,3	25.644,1
8	468.447,8	18.017,2	18	693.417,2	26.669,9
9	487.185,7	18.737,9	19	721.153,8	27.736,7
10	506.673,1	19.487,4	20	750.000,0	28.846,2

Jorge Tua Pereda

30

IMPLICACIONES DE LA DEFINICIÓN DE PASIVO

- ***Prudencia objetivizada;***
- ***El principio de prudencia pierde su carácter prioritario;***
- ***La probabilidad de salida de recursos debe ser evaluada periódicamente;***
- ***Las provisiones son auténticos pasivos;***
- ***Las contingencias (memoria) pueden convertirse en provisiones y viceversa;***

Jorge Tua Pereda

31

DEFINICIÓN DE PATRIMONIO

Jorge Tua Pereda

32

DEFINICIÓN DE PATRIMONIO

- **Parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos.**
- **Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.**

Jorge Tua Pereda

33

4.6. Patrimonio versus pasivo

a) **Ampliación de capital, que se realiza emitiendo unas acciones que serán reembolsables de forma inmediata si algún grupo, ajeno en principio a la misma, adquiere su control.**

REGLA GENERAL

Es patrimonio si el emisor tiene la capacidad incondicional de evitar el pago

Comentario

- **En este caso el instrumento se clasificaría como pasivo financiero.**
- **Esto es así dado que un cambio en el control, como pueda ser el caso de una OPA, es un evento futuro incierto que no está sujeto al control de la entidad y, por tanto, la entidad no tiene el derecho incondicional de evitar entregar efectivo.**

Jorge Tua Pereda

34

4.6. Patrimonio versus pasivo

b) Emisión de bonos a diez años, cuyos intereses se calculan en función del dividendo pagado a las acciones ordinarias

Comentario

- **La emisión debe calificarse como patrimonio neto, ya que el pago de dividendos es facultativo de la entidad. Los accionistas aprueban o no aprueban el pago de dividendos para las acciones ordinarias. Por lo tanto, desde nuestro punto de vista, la aprobación de dividendos es una contingencia que no está fuera del control de la entidad.**

Jorge Tua Pereda

35

4.6. Patrimonio versus pasivo

c) Acciones sin voto, que participan en los beneficios de la sociedad pero que, caso de que éstos no existan, tienen asegurado un dividendo mínimo del 3 por ciento sobre el nominal.

Comentario de KPMG

Claramente el emisor no tiene la capacidad incondicional de evitar el pago, por lo que las acciones sin voto deben calificarse como pasivos.

Jorge Tua Pereda

36

EPÍLOGO

RELEVANCIA PREDICTIVA

Jorge Tua Pereda

37

POSIBLE ORIENTACIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES

▪ **CONTROL:**

- Información dirigida a propietarios y acreedores;
- Objetivo rendición de cuentas y control;
- Influencia fiscal;
- Protección patrimonial.

▪ **PREDICCIÓN:**

- Dirigida a inversores y a analistas;
- Objetivo evaluar la situación presente y futura de la empresa;
- Separación Contabilidad-Fiscalidad;
- Protección del mercado.

También en la
Contabilidad
Pública

Jorge Tua Pereda

38

**POSIBLE ORIENTACIÓN
DE LOS SISTEMAS CONTABLES**

▪ **CONTROL:**



España

- Información dirigida a propietarios y acreedores;
- Objetivo rendición de cuentas y control;
- Influencia fiscal;
- Protección patrimonial.

▪ **PREDICCIÓN:**



IASB

- Dirigida a inversores y a analistas;
- Objetivo evaluar la situación presente y futura de la empresa;
- Separación Contabilidad-Fiscalidad;
- Protección del mercado.

También en la
Contabilidad
Pública

**OBJETIVO PRINCIPAL DE LA
INFORMACION FINANCIERA
en el Marco Conceptual del IASB**

**EVALUAR LA POSIBILIDAD DE
OBTENER RENDIMIENTOS Y
FLUJOS DE CAJA FUTUROS**

Y, en la
Contabilidad
Pública, también
SERVICIOS FUTUROS