

Universidad de Oviedo



FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA

Máster en Sistemas de Información y Análisis Contable, SIAC

CURSO ACADÉMICO 2020/2021

Trabajo Fin de Máster

**UNIFORMIDAD DE LA INFORMACIÓN
FINANCIERA: CAMBIOS EN CRITERIOS Y
ESTIMACIONES CONTABLES**

Paula Abad Fernández

Oviedo, julio 2021

RESUMEN

El presente estudio se centra en el análisis del principio de uniformidad de la información financiera desde una doble perspectiva teórico-práctica, haciendo un especial hincapié en las modificaciones contables, tanto las de carácter voluntario como las motivadas por cambios de la regulación contable.

En el plano teórico se analiza la Norma de Registro y Valoración (NRV) 22º del Plan General Contable (PGC), explicando las principales áreas de información financiera en las que se recogen cambios en criterios y estimaciones contables, y mostrando el tratamiento de los errores. Además, se comentan algunos de los cambios normativos más relevantes que han ocurrido en la normativa contable nacional. Por último, se lleva a cabo una comparación con la normativa internacional, en concreto con la Norma Internacional de Contabilidad N.º 8 (NIC-8).

El trabajo empírico se realiza utilizando las Cuentas Anuales de las empresas del IBEX 35, con el objetivo de analizar, por una parte, la incidencia de los cambios en criterios, errores y estimaciones contables en las empresas matrices y, por otra, el impacto del cambio en la regulación contable considerando dos modificaciones normativas: la relativa a los arrendamientos en el plano internacional y la correspondiente al fondo de comercio en el ámbito nacional.

Con ello se ha pretendido poner de relieve la relevancia que tiene el principio de uniformidad financiera y cómo su aplicación incompleta o incorrecta puede generar incertidumbres significativas que afectarían a la fiabilidad de los estados financieros.

ABSTRACT

This study is focused on the analysis of the principle of uniformity of financial information from a double theoretical-practical perspective, with special emphasis on accounting modifications, both voluntary and those motivated by changes in accounting regulations.

On the theoretical level, the 22nd Recording and Valuation Standard (RVS) of the General Accounting Plan (GAP) is analysed, explaining the main areas of financial information in which changes in accounting criteria and estimations are included, and showing the treatment of errors. In addition, some of the most relevant regulatory changes that have occurred in the national accounting regulations are discussed. Finally, a comparison is made with international standards, specifically with International Accounting Standard N.º. 8 (IAS-8).

The empirical work is carried out using the Annual Accounts of IBEX 35 companies, with the aim of analysing, on the one hand, the incidence of changes in accounting criteria, errors, and estimations in the central companies and, on the other hand, the impact of the change in accounting regulations considering two regulatory changes: the one relating to leases at the international level and the one corresponding to goodwill at the national level.

The aim was to highlight the relevance of the principle of financial uniformity and how its incomplete or incorrect application could generate significant uncertainties that would affect the reliability of the financial statements.

DECLARACIÓN RELATIVA AL ARTÍCULO 8.3 DEL REGLAMENTO SOBRE LA ASIGNATURA TRABAJO FIN DE MÁSTER (*Acuerdo de 17 de julio de 2020, del Consejo de Gobierno de la Universidad de Oviedo*).

Yo, Paula Abad Fernández, con DNI

DECLARO

que el Trabajo Fin de Máster titulado uniformidad de la información financiera: cambios en criterios y estimaciones contables, es una obra original y que he citado debidamente todas las fuentes utilizadas.

15/07/2021.

ÍNDICE

ABREVIATURAS EMPLEADAS	1
CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO 2. LA UNIFORMIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	3
2.1 ASPECTOS FORMALES	5
2.2 ASPECTOS DE CONTENIDO	7
CAPITULO 3. REGULACIÓN DE LOS CAMBIOS DE CRITERIO CONTABLE	14
3.1 REGULACIÓN CONTABLE DEL ICAC	15
3.2 NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL	25
3.3. COMPARATIVA ENTRE LA NORMATIVA DEL ICAC Y LA INTERNACIONAL	28
CAPÍTULO 4. ANÁLISIS EMPÍRICO DE LA INFORMACIÓN SOBRE COMPARABILIDAD	30
4.1 ANÁLISIS DE LAS NOTAS RELATIVAS A LA COMPARABILIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	31
4.2 ANÁLISIS DEL IMPACTO DEL CAMBIO EN LA REGULACIÓN CONTABLE DE LOS ARRENDAMIENTOS Y DEL FONDO DE COMERCIO	34
5. CONCLUSIONES	41
6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43

ABREVIATURAS EMPLEADAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

BOE: Boletín Oficial del Estado

CMP: Coste Medio Ponderado

CNMV: Comisión Nacional del Mercado de Valores

DT: Disposición Transitoria

FCC: Fondo de Comercio

FIFO: *First n First OUT*

IASB: *International Accounting Standards Board*

IBI: Impuesto de Bienes Inmuebles

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

LAC: Ley de Auditoría de Cuentas

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

NRV: Normas de Registro y Valoración

PGC: Plan General de Contabilidad

PYME: Pequeñas Y Medianas Empresas

RD: Real Decreto

UE: Unión Europea

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

Donde encontrábamos un escenario empresarial complejo, hay que añadirle la incertidumbre generada por la reciente pandemia mundial. Este entorno hace más necesario que las empresas muestren una imagen fiel de sus estados financieros, elaborados de acuerdo a la normativa contable y que sirvan a los propósitos de información de sus usuarios. Para ello resulta fundamental que las empresas se rijan por el principio de uniformidad financiera, con la finalidad de poder comparar información contable en el tiempo y en el espacio.

De una forma más concreta, cabe afirmar que las empresas se encuentran en un momento donde puede ser pertinente que se planteen cambios en sus criterios y estimaciones contables, dado que se ha producido un nuevo escenario. A ello se une la reciente aprobación del Decreto 1/2021 que modifica el PGG de 2007, lo que supone la incorporación en el ordenamiento jurídico español de nuevas políticas contables.

El presente Trabajo se divide en dos partes, una primera parte teórica y una segunda práctica, con el objetivo de constatar no solo cómo afectan a las empresas los cambios en criterios, errores y estimaciones de la normativa contable, así como el impacto de las modificaciones en la regulación contable, sino también para ilustrar con un análisis empírico la situación real de la comparabilidad de la información financiera.

En la parte teórica, con objeto de introducir el tema se habla, en primer lugar, de la necesidad de que exista el principio contable de uniformidad, incidiendo en la obligación de que haya una comparabilidad de información financiera en el tiempo y en el espacio. Además, se expone las alternativas de contabilización y los efectos que tienen sobre los estados financieros. En segundo lugar, se expone de forma resumida la normativa nacional relacionada con las modificaciones contables, en las que expondremos los cambios de criterio con naturaleza obligatoria y voluntaria, los cambios en estimaciones y los errores contables. Aunque el análisis se centra en el ámbito nacional, también se incluye de forma comparativa la normativa internacional sobre esta materia.

Por otro lado, en la parte práctica se pretende ilustrar el impacto que tienen las modificaciones de contables sobre la comparabilidad de la información financiera. Como el objetivo del trabajo no es un análisis exhaustivo de las Cuentas Anuales, el estudio se centra en la Memoria. En concreto, se analiza la nota “2. Bases de presentación de las Cuentas Anuales” de una población escogida, que son las empresas que pertenecen al IBEX 35, en el año 2020.

Se analiza en primer lugar, si durante dicho ejercicio se han producido cambios en criterios o errores contables en las cuentas anuales individuales de las empresas matrices, elaboradas conforme a la normativa nacional y, posteriormente, se estudia el cambio en la regulación contable nacional relativo al fondo de comercio ocurrido en el ejercicio 2016 así como el acaecido en la normativa internacional para los arrendamientos en el ejercicio 2019.

CAPÍTULO 2. LA UNIFORMIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

La Información financiera debe encaminarse al cumplimiento de determinados objetivos, establecidos en función de las necesidades de los usuarios, en relación con los que se mide su utilidad. Por ello, los requisitos de la información financiera deben orientarse a la elaboración y aplicación de normas contables, así como en cuanto a la elección entre posibles alternativas en la aplicación de diferentes criterios o métodos a la solución de casos concretos.

Los requisitos básicos de la información financiera son la relevancia y la fiabilidad, así como los que derivan de ellos (imparcialidad, integridad, prudencia, representación fiel, comparabilidad...), que aseguran el cumplimiento de los objetivos, y de este modo, la utilidad para la toma de decisiones de la información financiera. La relevancia en su relación con las necesidades de los usuarios, tiene una doble dimensión, de predicción y de confirmación; y para mantener que una información sea fiable, debe ser imparcial, objetiva, verificable e íntegra y constituir una representación fiel de los hechos que pretender ser puestos de manifiesto y prudente, tal y como se establece en el Documento Nº 1 de la serie de Principios Contables de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 2017).

De acuerdo con lo establecido al respecto en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), las Cuentas Anuales tienen como requisitos principales, que mencionamos anteriormente, ser relevantes y ofrecer fiabilidad, además de cumplir con las cualidades adicionales de comparabilidad y claridad. El PGC define los requisitos antes enumerados de la siguiente forma:

- **Relevancia:** La información ha de ser útil para la toma de decisiones económicas, ayudando a valorar hechos en cualquier momento del tiempo.
- **Fiabilidad:** La información debe estar libre de errores materiales y tener carácter neutral, de forma que el usuario pueda confiar en que dicha información represente la imagen fiel de la entidad representada.
- **Comparabilidad:** Esta cualidad se refiere no solo a las Cuentas Anuales de una empresa en un momento del tiempo, sino que también incluye a las diferentes sociedades en el mismo momento y periodo de tiempo. Debe permitir contrastar la situación y rentabilidad de las empresas, e implica un tratamiento similar para las transacciones y demás sucesos económicos que se produzcan en circunstancias parecidas.
- **Claridad:** Con la información suministrada los usuarios deben ser capaces de formar juicios que les faciliten la toma de decisiones.

Los cambios en los criterios y los errores contables pueden influir en la comparabilidad de la información financiera, aspecto que se regula en el Marco Conceptual del PGC, de forma explícita, y más concretamente al definir el Principio de Uniformidad.

El Principio de Uniformidad según el PGC, y de la misma forma que la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (en adelante AECA), establece que una vez adoptado un criterio contable, este debe mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones y demás condiciones, en tanto no se

alteren los supuestos que han motivado la elección de dicho criterio. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; estas circunstancias se harán constar en la Memoria, indicando los motivos, así como su incidencia cuantitativa y cualitativa.

En coherencia, con el principio de uniformidad, cuando se cambia el criterio contable o se produce un error será una circunstancia que debe figurar en la Memoria, explicando la incidencia que tendrá la alteración, sobre las Cuentas Anuales, en cuanto a la variación en cantidad como en aspectos que pudieran afectar a la calidad de la información. Como indica el principio, esta consideración será aplicada a cada uno de los elementos que integran el patrimonio que tengan la misma naturaleza (Gabás Trigo.1986, pp. 615-641).

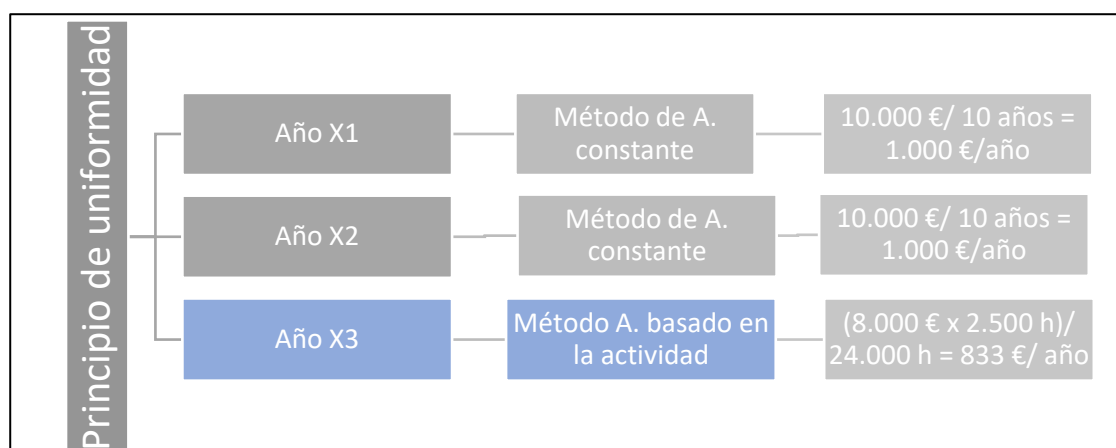
Una vez expuesta el planteamiento teórico del principio de Uniformidad, nos parece apropiado mostrar un ejemplo del concepto a fin de proporcionar una visión práctica de dicho principio.

Ejemplo 2.1.: Principio de Uniformidad.

A comienzo de X1 la Sociedad Lunes S.L. adquiere una máquina, cuyo precio de adquisición es de 10.000 euros. Le estima una vida útil de 10 años y un valor residual nulo. La empresa decide aplicar el método de amortización constante durante los ejercicios económicos primero y segundo (años X1 y X2 respectivamente), por lo que la cuota de amortización anual sería de 1.000 euros.

Sin embargo, al inicio del tercer ejercicio, la empresa decide cambiar al método de amortización basado en la actividad, resultando una cuota de amortización en ese año de 833 euros (suponiendo que desde el año X3 la máquina tiene una vida útil de 24.000 horas de funcionamiento y que en dicho año ha trabajado durante 2.500 horas). La situación expuesta se representa en el Gráfico 2.1.

GRÁFICO 2.1: EJEMPLO SOBRE EL PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD.



Fuente: Elaboración propia.

Como se aprecia en el gráfico, para calcular la nueva cuota de amortización del año X3 se requiere determinar la nueva la base de amortización, para lo que es preciso realizar un recálculo de la misma (el valor inicial menos la amortización acumulada en la fecha del cambio de criterio).

Con este ejemplo se pone de manifiesto cómo, aunque ambos métodos de amortización son válidos en la normativa nacional, y podría pensarse en cambiar por ejemplo con objeto de presentar un mejor resultado final, no se estaría cumpliendo el principio de uniformidad si dicho cambio se realiza con ese propósito. No obstante, hay situaciones en las que para mantener la imagen fiel de la situación económica-financiera de la empresa, se deben realizar dichos cambios de criterio. En cualquier caso, siempre se debe justificar e incluir en la Memoria toda la información pertinente a tal efecto.

La normativa contable de cada país tiene entre sus propósitos la mejora de la comparabilidad de la información contable en su ámbito territorial y plantea el objetivo de uniformidad a un nivel más exigente que cuando se trata de una normalización supranacional. No obstante, la armonización de normas debe interpretarse como un proceso de acercamiento al objetivo.

La causa de que la homogeneización a nivel supranacional sea tarea complicada es la gran variedad de realidades económicas, jurídicas, sociales que existen a nivel nacional y que se observa en la variedad de usuarios y objetivos de la información contable (Gabás Trigo, 1986, pp. 615-641).

Una vez hemos introducido el enfoque del presente trabajo, trataremos los aspectos formales de la normativa contable en el ámbito español, en concreto los modelos del PGC y el nuevo modelo de Memoria. Para concluir el capítulo, expondremos la existencia de las principales alternativas de elección en las diferentes partidas y los efectos sobre los estados financieros.

2.1 ASPECTOS FORMALES

Desde un punto de vista formal, centrándonos en el ámbito español, la tercera parte del Marco Conceptual del PGC hace referencia a la elaboración y presentación de las Cuentas Anuales, a diferencia de las normas internacionales que no prescriben ni el orden ni el formato para la presentación de las partidas en los estados financieros¹. Nuestro PGC contiene formatos de presentación y establece los modelos de Cuentas Anuales normales y abreviadas, con la excepción del Estado de Flujos de Efectivo (EFE), para el que solo dispone de un modelo normal.

El PGC no establece un modelo abreviado para elaborar el EFE debido a que solo es obligatorio para las empresas de mayor tamaño.

Los requisitos para que una empresa pueda acogerse al Plan de PYMEs y también para que pueda realizar las Cuentas Anuales del PGC según el modelo abreviado son los expuestos en la Tabla 2.2.

¹ La normativa contable internacional será objeto de estudio en el apartado 3.2. del presente Trabajo.

TABLA 2.2. REQUISITOS PARA CUENTAS ANUALES, MODELO NORMAL O ABREVIADO.

CRITERIO	BALANCE Y MEMORIA ²	CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
Total Activo	No supere 4.000.000 euros.	No supere 11.400.000 euros
Importe neto de la cifra anual de negocios	No supere 8.000.000 euros	No supere 22.800.000 euros.
Número medio de trabajadores	No sea superior a 50.	No se superior a 250.

Fuente: Elaboración propia a partir del PGC.

Así pues, el grado de amplitud que deben alcanzar las Cuentas Anuales de las empresas reguladas por el PGC no es el mismo para todas ellas, ya que como hemos visto, existen dos modelos de Cuentas Anuales, normal y abreviado, así como exenciones en cuanto a la formulación del ECPN y del EFE. En cambio, el Plan de PYMEs sólo contempla un modelo para cada Cuenta Anual, las cuales son muy similares a los modelos abreviados del PGC.

Dentro de las partidas que componen las Cuentas Anuales, hemos considerado oportuno analizar más detalladamente la Memoria, ya que completa, amplía y comenta la información obtenida en el resto de los documentos que las integran, siendo un documento muy relevante en cuanto a la comparabilidad de la información financiera.

La Memoria hoy en día es un documento de suma importancia, por razones como: la complejidad que ofrecen muchas de las operaciones empresariales, cambios que se producen en la estructura económica y financiera, demandas del mercado sobre información cada vez más detallada y dinámica y otras. Sin embargo, este documento adolece a diferencia del resto de Cuentas Anuales, de la deseada uniformidad, sobre todo entre unas empresas y otras (Robles Lorenzana, 2008, pp. 279-365).

En este sentido, la Orden JUS/319/2018, de 21 de marzo, aprueba unos nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las Cuentas Anuales de los sujetos obligados a su publicación, lo cual trata de paliar el inconveniente apuntado.

La opinión emitida por AECA (2017) en relación a la exigencia del Registro Mercantil, establece que la nota de la Memoria relativa a Normas de Registro y Valoración (en adelante, NRV) tiene el objetivo de ofrecer información relevante e individualiza, por lo que la sociedad debería indicar de manera breve las NRV utilizadas. Para ello debe de realizar un análisis crítico sobre la información a aportar, de forma que la misma esté adaptada a sus circunstancias específicas, evitando copiar o repetir párrafos que vengán citados en otras notas de la Memoria.

² Las empresas que cumplan dos de estos tres requisitos no estarán obligadas a formular el EFE ni el ECPN. Igualmente, si cumplen dos de estos requisitos también podrán acogerse al Plan de PYMEs. Las sociedad de interés público (entre otras las cotizadas en Bolsa) no podrán formular los modelos abreviados ni acogerse al Plan de PYMEs.

Específicamente, una de las recomendaciones de dicha asociación es que se detallen las siguientes NRV:

- Las normas que según el marco normativo permita varias alternativas.
- El tratamiento contable aplicado que no esté contemplado en la normativa contable.
- Los aspectos relevantes por la especificidad del sector.

Como ejemplo para ilustrar la diferente forma de presentar la información y el papel complementario de la Memoria podemos analizar una de las diferencias entre el PGC actual y el Plan de 1990 (Real Decreto 1643/1990). En concreto, en la partida de Inmovilizado del PGC de 1990 se indicaba que las amortizaciones y provisiones se presentaban conjuntamente en la línea del balance y se debía acudir a la Memoria para ver la distribución de la corrección de valor entre los diferentes elementos del inmovilizado. Sin embargo, en el Plan actual se presenta el valor neto de cada inmovilizado por separado, de manera que este sistema aclara y simplifica la presentación de la información individual de cada elemento.

En el Gráfico 2.3 podemos ver de manera más visual la diferencia entre ambos Planes Contables.

GRÁFICO 2.3: DIFERENCIAS EN EL BALANCE 2007 VS 1990.

ACTIVO (PGC 2007)	ACTIVO (PGC 1990)
A) ACTIVO NO CORRIENTE II. Inmovilizado material 1. Terrenos y construcciones. 2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material. 3. Inmovilizados en curso y anticipos.	B) INMOVILIZADO III. Inmovilizaciones materiales 1. Terrenos y construcciones 2. Instalaciones técnicas y Maquinaria 3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario 4. Anticipos e inmovilizaciones materiales en curso 5. Otro inmovilizado 6. Provisiones 7. Amortizaciones

Fuente: Elaboración propia a partir del PGC 2007 y PGC 1990.

2.2 ASPECTOS DE CONTENIDO

Siguiendo con el hilo del presente Trabajo, en este epígrafe trataremos la existencia de alternativas de elección en las diferentes partidas que para nuestro trabajo tienen mayor relevancia y los efectos de la elección sobre los estados financieros.

Las NRV desarrollan los principios contables, entre ellos el principio de uniformidad que estamos estudiando en este Trabajo, y que dada su trascendencia son de aplicación obligatoria. Debido a la amplitud y complejidad de las diferentes NRV, examinaremos las partidas más generales donde las alternativas de contabilización y/o estimaciones contables, aspectos que afectan a la comparabilidad de la información financiera, son más relevantes en el marco de la normativa contable española.

1. Existencias.

La NRV 10ª del PGC hace referencia a la valoración de las existencias; se pueden valorar inicialmente por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción. El problema que se plantea es la valoración de las existencias finales, debido a que la empresa debe elegir entre los distintos métodos de valoración. Además es necesario hacer especial hincapié en las pérdidas de valor por deterioro de la mercancía, mermas que se puedan dar a lo largo del proceso.

A continuación explicamos de manera resumida los métodos de valoración aceptados por nuestra normativa para la valoración de las existencias finales de bienes intercambiables:

- Método del Coste Medio Ponderado, se utiliza con carácter general y consiste en valorar todas las existencias del almacén a un único precio que se determina mediante el cálculo de una media ponderada de las unidades que han entrado y sus respectivos precios.
- *FIFO (First In First Out)*, método que tiene su base en que las existencias que salen del almacén son siempre las más antiguas, quedando en el almacén las últimas que tuvieron entrada.

Una vez la empresa haya elegido uno de los dos métodos, de acuerdo con el Principio de Uniformidad, deberá seguir utilizándolo para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similar dentro de la misma. Si la entidad desea cambiar de método en el siguiente ejercicio económico, deberá justificar debidamente la utilización de un procedimiento diferente.

Por otra parte, la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC establece que el deterioro de valor de las existencias surge cuando el valor neto realizable sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción. En ese caso, se deberán de efectuar las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como gasto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

El análisis del deterioro se realizará para cada una de las categorías de existencias cuando existan indicios de deterioro, aunque es recomendable realizar el test de deterioro al menos una vez al año. Si las circunstancias que causaron dicho deterioro dejaran de existir, el importe de la corrección valorativa será objeto de reversión, reconociéndose un ingreso en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Asimismo, para que los Estados Financieros muestren la imagen fiel del patrimonio, las entidades deben analizar el valor de sus activos; detectando cuando se produce un deterioro que merma el valor y regístralo.

2. Inmovilizado Material.

La NRV 2ª del PGC segunda establece que el inmovilizado material se valorará al precio de adquisición o según el coste de producción tanto inicialmente como con posterioridad, sin que en ningún momento se pueda revalorizar. No obstante, deberán practicarse a las oportunas correcciones de valor por amortización y/o deterioro.

A efectos de la amortización, el Marco Conceptual del PGC incorpora la definición del valor residual y diferencia entre vida útil y económica de un activo, tal como se muestra en el Cuadro 2.4.

CUADRO 2.4: DEFINICIONES DE VALOR RESIDUAL, VIDA ÚTIL Y VIDA ECONÓMICA EN EL PGC.

Valor residual	Importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.
Vida útil	Periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo.
Vida económica	Periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuario o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

Fuente: *Elaboración propia a partir del PGC 2007.*

Se entiende por amortización el gasto contable imputado cada ejercicio por la pérdida de valor del inmovilizado, derivada de la depreciación técnica, física o económica, por el paso del tiempo, el uso, desgaste o, simplemente, por el desuso (Rodríguez Prieto, 2020).

El Plan establece que los activos se amortizarán a lo largo de su vida útil, concepto que se adapta a la función que cumplan los inmovilizados en la empresa y no solo a su naturaleza, y teniendo en cuenta su valor residual. Ambos parámetros deberán ser estimados. En el caso de existir valor residual, solo se amortizará la diferencia entre el precio de adquisición y el valor residual, la cual se conoce como base de amortización.

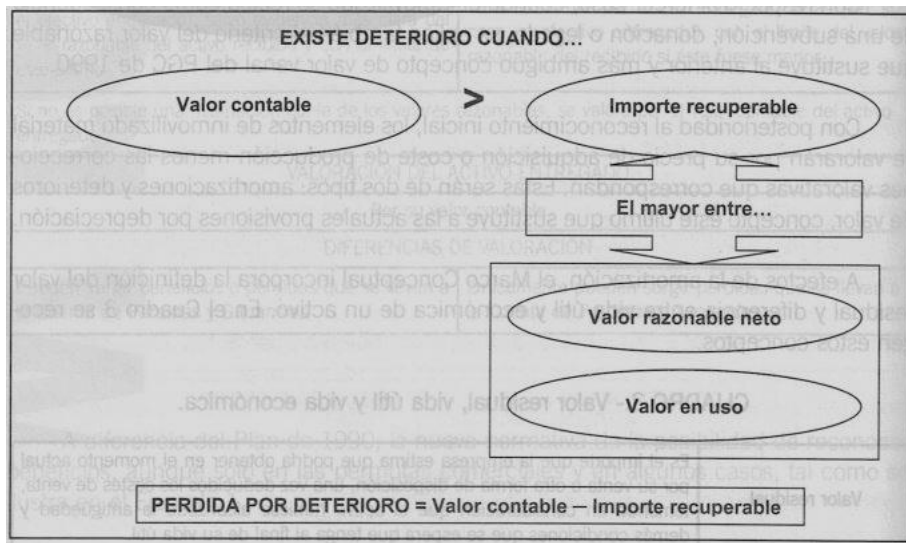
Los métodos de amortización según el principio de uniformidad, habitualmente considerados por la doctrina contable, deben aplicarse de manera sistemática y funcional en toda la vida útil del bien, son los siguientes:

1. Método lineal el cual supone que la depreciación sufrida cada año por el bien es constante.
2. Amortización funcional: sistema por el cual se tiene en cuenta el tiempo que los elementos han estado en funcionamiento o uso durante el ejercicio económico.
3. Método de números dígitos o proporcional supone que las cuotas de amortización siguen la misma proporción que los números naturales que forman la vida útil del bien. Puede amortizarse de forma decreciente o creciente.

La elección del método de amortización condiciona el resultado del ejercicio, como se puede ver en el ejemplo del apartado anterior 2.1.

Sobre el deterioro de valor del inmovilizado, el Plan establece que se producirá una pérdida por deterioro cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. En el siguiente gráfico se muestra cómo debe realizar una empresa el test de deterioro, y así comprobar si existe o no pérdida por deterioro

GRÁFICO 2.5 TEST DE DETERIORO.



Fuente: Garay González y García de la Iglesia (2007, p. 56).

Un ejemplo sencillo para clarificar el concepto de deterioro sobre el inmovilizado material podría ser el siguiente:

Ejemplo 2.2.: Deterioro de valor del inmovilizado material.

La empresa Oviedo posee una maquina cuyo valor contable a 31 de diciembre de X1 es de 1.000 euros y tiene un valor de mercado de 800 euros, pero la actualización de los flujos de ingresos y gastos es de 1.300 euros, por lo que la empresa decide no vender el bien.

En principio, no procede ninguna corrección valorativa, ya que se recuperará la inversión en el bien a través del uso del mismo en el ciclo normal de explotación.

Sin embargo, a 31 de diciembre la empresa decide realizar el test de deterioro, ya que aunque no la vaya a vender es recomendable realizarlo anualmente. A tal fin la empresa estima que el Valor Razonable Neto de la máquina será de 300 euros y el Valor en uso de 1.200 euros.

Para realizar el test de deterioro se debe tomar como importe recuperable el mayor importe entre el Valor Razonable Neto y el Valor en uso; en este caso, el importe recuperable será el valor en uso (1.300 euros). A continuación, para saber si existe deterioro se procede a comparar el valor contable con el importe recuperable: al ser mayor el importe recuperable que el valor contable ($1.300 > 1.000$), no hay deterioro por lo que el valor del bien no sufre pérdida.

3. Inmovilizado Intangible.

La NRV relativa al Inmovilizado Intangible se recoge en las normas 5ª y 6ª del PGC: la norma quinta establece la valoración inicial y posterior, mientras que en la norma sexta se regulan las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

Los inmovilizados intangibles están sujetos a la modificación del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre. El PGC expone que la característica fundamental se basa en la vida útil definida, por lo que deberían ser objeto de amortización sistemática en el periodo

durante el cual se prevé que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa. Cuando esta vida útil no pueda estimarse de manera fiable, los activos se amortizarán en un plazo de diez años, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

Por tanto, para la valoración inicial de los inmovilizados intangibles son de aplicación los mismos criterios del inmovilizado material, que hemos visto anteriormente. Con respecto a la valoración posterior, los activos de vida útil indefinida deberán amortizarse y en caso de no saber el plazo se amortizarán con un límite de diez años, aunque debe analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios de este, y como mínimo anualmente.

Una vez analizados los criterios generales, a continuación examinaremos el tratamiento contable de algunos elementos del inmovilizado intangible, que a nuestro juicio y de cara a este Trabajo presentan mayor importancia por estar sujetos a evaluaciones o estimaciones que puedan afectar a la comparabilidad.

- Gastos de investigación³: Como norma general serán contabilizados como gastos corrientes del ejercicio, aunque el PGC de la posibilidad de activarlos cuando cumplan las condiciones que se resumen en el Cuadro 2.6. En el caso de activación, deberán amortizarse en el plazo máximo de cinco años desde que los gastos se incorporen al activo.

CUADRO 2.6. CONDICIONES PARA LA ACTIVACIÓN DE LOS GASTOS DE INVESTIGACIÓN.

I. Estar específicamente individualizados por proyectos.
II. Estar claramente establecido su coste para que pueda ser distribuido en el tiempo.
III. Existir motivos fundados de éxito técnico.
IV. Estar razonablemente asegurada su rentabilidad económico-comercial.

Fuente: Garay González (2020).

- Gastos de gastos de desarrollo: Es obligatorio reconocer estos gastos en el activo cuando se cumplan las condiciones establecidas en el PGC, que son las vistas para los proyectos de investigación. Ahora bien, el PGC fija un límite máximo de cinco años desde que se termine el proyecto para la amortización de estos elementos, aunque establece la posibilidad de su ampliación excepcional y justificada.

-El Fondo de Comercio se califica como un conjunto de bienes intangibles, que supongan un mayor valor para la empresa. Sólo se incluirán en el activo, cuando su valor se ponga de manifestó en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

El FCC es un elemento que cuenta con vida útil definida, por lo que se presume, salvo prueba en contrario, que la vida útil es de 10 años. Además, se comprobará su deterioro y en caso de dotarse corrección valorativa, ésta no tendrá carácter reversible.

Para poder estimar la vida útil del fondo de comercio se considerará la estabilidad y perspectiva de negocio y de la industria en que opera la entidad adquirida, el ciclo de

³ Los proyectos conjuntos de I+D si no fuera posible separar la fase de investigación de la relativa a desarrollo, todo el proyecto se consideraría de investigación.

vida de los productos, acciones previsibles de la entidad... Cuando no pueda determinarse de forma fiable la estimación, se presume que admite que el fondo de comercio adquirido se recupera de forma lineal en diez años. En todo caso, al menos una vez al año, se deberá analizar si existen indicios de deterioro de valor, para poder comprobar su eventual deterioro siguiendo a Ramírez de Arellano (2017, pp. 1-7).

4. Activos mantenidos para la venta.

El PGC regula la reclasificación de activos mantenidos para la venta en la séptima NRV 7º, y exige el cumplimiento de dos requisitos para la catalogación de un elemento dentro de esta categoría:

- El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata.
- Su venta ha de ser altamente probable.

Según Amador Fernández y Romano Aparicio (2013), si la Sociedad decide recuperar el dinero invertido en un activo no corriente mediante su venta, dicho elemento ya no formará parte de esta categoría de activos, y se incluirá dentro del activo corriente del Balance de la empresa. De igual manera, que si existiese una deuda asociada a esos activos, ésta también se reclasificará como pasivo corriente

Este tipo de activos tiene la característica de que desde el momento en que el bien queda reclasificado ya no será objeto de amortización. No obstante, sí se dotan en su caso las correcciones valorativas oportunas por deterioro, de manera que el valor contable no exceda el valor razonable menos los gastos de venta (Tejada Ximénez de Olaso, 2009, pp. 435-468).

La regulación contable española indica que este tipo de activos no se podrán contemplar en las empresas que sigan el Plan para PYMES, los cuales deben mantener el grupo 2 del Plan hasta su venta y amortizarse hasta esa fecha.

5. Provisiones y Contingencias.

Según la NRV 15ª del PGC, se reconocerán como provisiones a los pasivos que resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Dichas deudas pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita.

Como observamos en el Gráfico 2.7, el sujeto económico está sometido en el desarrollo de su actividad a un conjunto de riesgos con distintas probabilidades de ocurrencia. La incertidumbre que rodea a determinados hechos económicos complica su registro contable afectando tanto al reconocimiento como a la valoración de los mismos. Para afrontar este problema, los organismos normalizadores establecen reglas concretas que sirven de marco en la contabilización de riesgos. De todos modos, siempre existe un margen de subjetividad ya que es necesario el establecimiento de hipótesis y realización de estimaciones (Flórez López, 2009, 227-228).

Tal y como explica Gutiérrez Donaire, al ser estimada en cuanto a su importe y fecha de pago se puede dar el hecho de que alguno de los riesgos generen obligaciones a la empresa, que pueden generar salidas de recursos, como pagos o indemnizaciones. Por ejemplo, una sociedad que haya tenido un juicio por indemnización deberá destinar

cierta cuantía para hacer frente a esa obligación que, se reflejara como provisión por otras responsabilidades.

GRÁFICO 2.7: EL RIESGO EMPRESARIAL.



Fuente: Garay González y García de la Iglesia (2008, pp. 217-238).

Las contingencias a diferencia de las provisiones, no pueden figurar en el Balance, ya que no cumplen los criterios de reconocimiento del pasivo, aunque sí que debe aparecer la información correspondiente en la Memoria. En concreto, para cada tipo de contingencia se hará una breve descripción de su naturaleza, de su evolución previsible y de la existencia de cualquier derecho de reembolso. Además, en el caso excepcional de que una provisión no se haya registrado en el Balance por la imposibilidad de hacer una valoración fiable, se informara del riesgo como contingencia en la Memoria justificando los motivos de tal circunstancia.

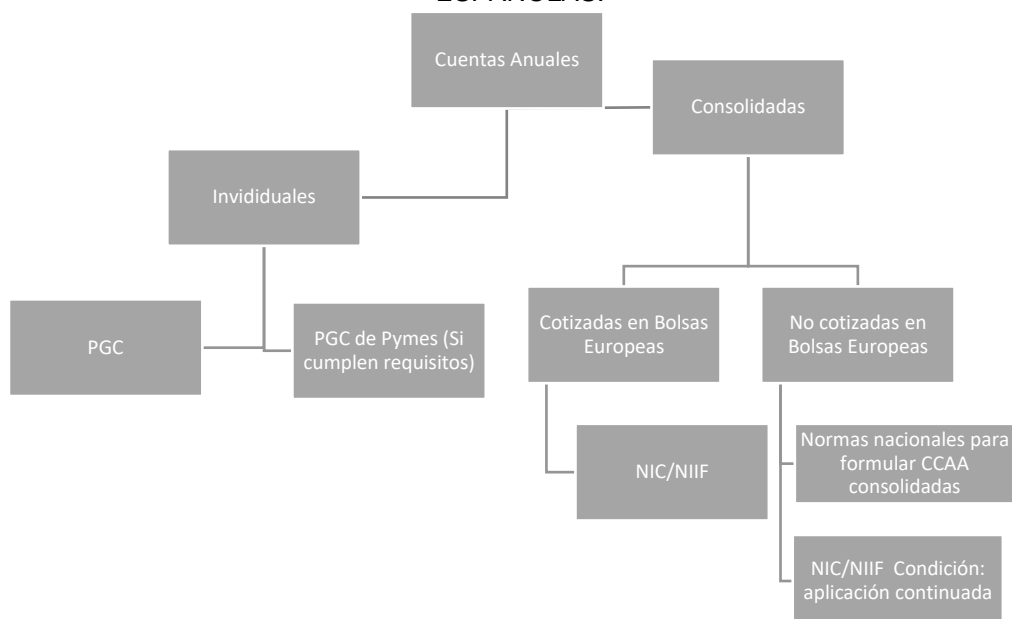
Para finalizar este apartado, cabe comentar que algunos riesgos que dan lugar a contingencias o provisiones pueden llegar a poner en peligro la posición de la empresa, e incluso, su continuidad, lo que lleva a plantear un problema de elección entre la relevancia de la información y los posibles perjuicios que puede acarrear su revelación. En este sentido, el PGC indica que, excepcionalmente, en los casos en que mediando litigio con un tercero, la información exigida cause esos inconvenientes a la empresa por lo que será suficiente con informar del riesgo de forma genérica en la Memoria.

CAPITULO 3. REGULACIÓN DE LOS CAMBIOS DE CRITERIO CONTABLE

Una vez tratado en el apartado anterior el principio de uniformidad, y visto cómo afecta a las diferentes partidas así como también sus efectos sobre los estados financieros, en este capítulo del trabajo expondremos la regulación contable y específica de los cambios de criterio contable, tanto en la normativa española como en la internacional.

Como párrafo previo, en el Gráfico 3.1. se muestra un esquema que presenta de forma sintética la regulación contable de las Cuentas Anuales que afecta a las empresas españolas.

GRÁFICO 3.1.: REGULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS.



Fuente: Garay González (2020).

Como se observa en el Gráfico 3.1, se distingue entre Cuentas Anuales individuales y Cuentas Anuales consolidadas, refiriéndose estas últimas a los estados financieros que están obligados a presentar las empresas que forman un grupo, como si se tratasen de una única unidad económica.

En el ámbito nacional, el organismo regulador, como ya hemos mencionado anteriormente, es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), el cual es un organismo de carácter público que depende del Ministerio de Economía y Competitividad, encargado de elaborar la normativa contable española y de proponer el Plan General de Contabilidad y del resto de normas contables que sean de su competencia.

En el ámbito internacional el organismo emisor de normas es el *International Accounting Standards Board* (en adelante IASB), organismo independiente que pertenece al sector privado y que se encarga de desarrollar y aprobar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

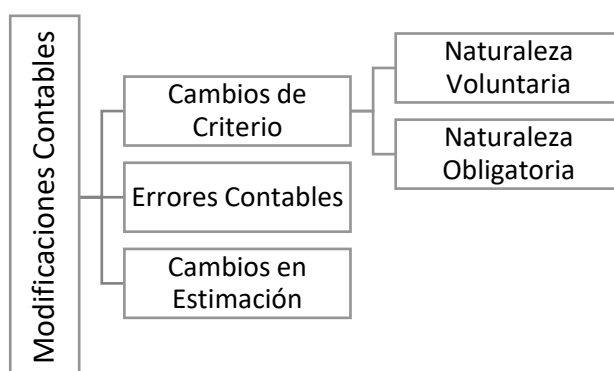
Su objetivo es elaborar normas contables que se apliquen en los diferentes países para conseguir la homogeneidad de la información contable.

3.1 REGULACIÓN CONTABLE DEL ICAC

La normativa del ICAC por la que se rigen las empresas nacionales para llevar sus Cuentas Anuales individuales no solo se regula a través del PGC, sino que también incluye como complemento las Resoluciones del ICAC y las adaptaciones sectoriales previstas atendiendo al tipo de actividad de la empresa. Las Resoluciones del ICAC son aquellas normas que emite el propio organismo por el cual se desarrollan los perceptos contables contenidos en las NRV del PGC⁴. Por su parte, las adaptaciones sectoriales se elaboran tomando en consideración las características y naturaleza de las actividades del sector concreto de que se trate.

Las modificaciones contables reguladas en las NRV del PGC y Plan de PYMEs y otras normas del ICAC se muestran en el Gráfico 3.2.

GRÁFICO 3.2. MODIFICACIONES CONTABLES REGULADAS POR EL ICAC



Fuente: elaboración propia.

Como se indica en el gráfico anterior, los cambios de criterio contable pueden tener una doble naturaleza (Flórez López, 2009, 222-223):

- Voluntaria: destinada a conseguir una presentación más adecuada de los sucesos y transacciones en los estados contables de la empresa. Por ejemplo, el cambio de criterio de valoración FIFO al Coste Medio Ponderado para la valoración de existencias.
- Obligatoria: consecuencia de la adopción de una nueva norma legal o revisada, respecto a elementos patrimoniales que se estaban valorando de acuerdo con normas anteriores

En relación con los cambios de tipo voluntario, el ICAC establece la misma normativa para los cambios en criterios contables, tanto para empresas de tamaño normal como

⁴ La Resolución se refiere al reconocimiento de ingreso y es un desarrollo normativo del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifica el PGC; el PGC de PMES; las Normas para la formulación de CCAA Consolidadas; y las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.

para empresas de tamaño mediano y pequeño. Dichas modificaciones contables se regulan en las NRV y en un apartado específico de la Memoria⁵.

En concreto, la NRV 22º y 21º del PGC y del Plan de PYMEs respectivamente, exponen que cuando se produce un cambio de criterio contable, solo se procederá de acuerdo con lo establecido por el principio de uniformidad, se aplicara de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. Dicha aplicación retroactiva implica aplicar el nuevo criterio como si éste se hubiese aplicado siempre, así como modifica, la información comparativa de las Cuentas Anuales, generalmente la correspondiente al ejercicio inmediato anterior.

A continuación, en el ejemplo 3.1. expondremos un caso práctico para ilustrar un cambio en criterio contable y de esta forma clarificar el tratamiento contable antes explicado.

Ejemplo 3.1: Cambio en criterio contable.

Una empresa realiza en X2, ejercicio de su constitución, varias operaciones con mercaderías recogidas resumidamente en la siguiente tabla:

OPERACIÓN	UNIDADES	PRECIO
Compra	100	20
Compra	200	35
Compra	300	40
Venta	550	60

La empresa, que valoró las existencias en X2 según el criterio FIFO, decide adoptar en X3 el criterio del Coste Medio Ponderado (CMP) ya que considera más operativo para sus almacenes el utilizar este criterio de valoración, pudiendo justificar dicho cambio. Las existencias finales de X3, según el nuevo criterio, ascienden a 3.000 euros.

Una vez efectuadas las operaciones de compra y venta recogidas en la tabla, a fecha 1 de enero de X3, quedan en el almacén de la sociedad 50 unidades, ya que se compraron un total de 600 unidades y se vendieron 550 unidades. Además, el valor de estas existencias según el criterio FIFO será de 2.000 euros, debido a que con este método las primeras existencias que entran son las primeras en salir, por lo que a principios de año quedan en el almacén las unidades valoradas por 40 euros/unidad.

- Valor de las existencias a 1 de enero X3 según FIFO = 50 ud x 40 €/ud = 2.000 €

Aplicando el criterio de valoración de CMP, las existencias en el almacén son las mismas que según el FIFO, sin embargo, este método valora las existencias a un único precio, que se determina mediante el cálculo de una media ponderada de las unidades que han entrado siendo las ponderaciones sus respectivos precios.

- Valor de las existencias a 1 de enero X3 según CMP = 50 ud x (100 x 20 + 200 x 35 + 300 x 40) / 600) = 1.750 €

⁵ La regulación de los cambios de criterio contable se aborda conjuntamente con los errores y estimaciones contables tanto en el PGC como en el Plan de PYMEs

De acuerdo con los cálculos expuestos, el valor de las existencias a 1 de enero de X3 disminuye en 250 euros al realizar el cambio de criterio. Por tanto, se deberá, proceder a hacer un ajuste contra reservas voluntarias por la reducción de valor de las existencias iniciales y valorar las existencias a finales del X3 aplicando ya el nuevo criterio. Además, no se debe de olvidar que dicho cambio debe venir convenientemente justificado en la Memoria.

Los cambios en criterios contables tienen como condición que solo se pueden efectuar cuando se alteren los supuestos que motivaron la elección del criterio a modificar. Implica una excepción al principio de uniformidad, por lo que la información de los ejercicios económicos ya no es comparable y se deberá realizar el cambio de forma retroactiva como indica el Plan y calcular su efecto desde el ejercicio más antiguo. Además el efecto acumulado se imputa a reservas voluntarias, salvo que afectara a un gasto o ingreso que se imputó en ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto.

Llegados a este punto, vemos oportuno hacer una breve mención sobre el tratamiento establecido en el anterior PGC, debido a que el Plan de 1990 imputaba a resultados extraordinarios e índice en el Estado de Cambios de patrimonio Neto.

En cuanto a NRV 21 del PGC de 1990 *“Cambios en criterios contables y estimaciones”* establece, que en aplicación del principio de uniformidad no podrá modificarse los criterios de valoración de un ejercicio a otro, salvo en casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la Memoria. En estos supuestos se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha que sean consecuencia del cambio de criterio.

El hecho de que el ajuste se realice con cargo o abono a reservas mediante un sistema retroactivo implica que a la hora de informar en la información comparativa se ha de realizar un ajuste a las reservas de los años anteriores que se deberá registrar debidamente cuando se elabore el Estado de Cambios de Patrimonio Neto, como muestra la Figura 3.3.

FIGURA 3.3.: LAS MODIFICACIONES EN EL ESTADO DE CAMBIOS DE PATRIMONIO NETO.

	Capital	P. emisión	Reservas	...	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	TOTAL
A. SALDO, FINANCIAL AÑO X						
I. Ajustes por cambios de criterio X-2 y anteriores						
II. Ajustes por errores X-2 y anteriores						
B. SALDO AJUSTADO, INICIO AÑO X-1						
I. Total ingresos y gastos reconocidos						
II. Operaciones con socios o propietarios						
III. Otras variaciones del patrimonio neto						
C. SALDO, FINAL AÑO X-1						
I. Ajustes por cambios de criterio X-1						
II. Ajustes por errores X-1						
D. SALDO AJUSTADO, INICIO AÑO X						
I. Total ingresos y gastos reconocidos						
II. Operaciones con socios o propietarios						
III. Otras variaciones del patrimonio neto						
E. SALDO, FINAL AÑO X						

Fuente: Elaboración propia a partir del PGC (2007).

Distinto sería si los cambios en criterio contable fueran de forma obligatoria, consecuencia de la primera aplicación de una nueva norma. En este caso se indicaría el cambio en la Memoria dentro del apartado “*Bases de presentación de las Cuentas Anuales*”, y se estaría a lo dispuesto en dicha norma informando de su efecto en ejercicios futuros. En concreto, los cambios originados por la implementación del nuevo PGC fueron objeto de regulación específica y pormenorizada en las disposiciones adicionales y transitorias del Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, por el que se aprobó dicho Plan.

Comparando esta primera parte de la norma del anterior PGC con la actual, observamos que se mantiene la base de la normativa, es decir, que por el principio de uniformidad no se puede modificar el cambio de criterio, excepto en casos excepcionales. Sin embargo, la norma de 1990 expone que el efecto acumulado de los ajustes se llevarán como resultado extraordinario mientras que el vigente Plan lleva estos ajustes ya sea ingreso o gasto directamente contra patrimonio neto y en concreto contra una partida de reservas. Nosotros estamos más de acuerdo con el nuevo tratamiento establecido por el vigente PGC, ya que supone que no erosionará el resultado y es una alternativa más favorable para el reflejo del resultado empresarial del ejercicio económico en que se realice el cambio. La modificación del Plan establece la incorporación de cambios en errores contables junto con su definición y aplicación que será la misma que para los cambios en criterios contables.

Los errores contables pueden surgir al reconocer, valorar o presentar o revelar información en los estados financieros los cuales están regulados en las ya mencionadas NRV 22ª del PGC y NRV 21ª del Plan de PYMEs.

EL ICAC establece que los errores del ejercicio corriente que se descubren durante el mismo ejercicio económico deben ser subsanados antes de formular las Cuentas

Anuales. Sin embargo, aquellos que se conocen con posterioridad al ejercicio en que se incurren motivan la realización de ajustes conforme a las reglas ya vistas para los cambios de criterio contable, así como el suministro de información relevante y suficientemente detallada en la Memoria.

En cambio, en el PGC de 1990, se establecía que el efecto se produce al inicio del ejercicio en que se pone de manifiesto y el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos se incluirán como resultado extraordinario. Como se comentó, el nuevo PGC califica que se aplicaran de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias o directamente al patrimonio neto.

Al igual que hemos procedido con los cambios en criterios contables, a continuación mostraremos un ejemplo práctico sobre la contabilización de los errores contables.

Ejemplo 3.2: Errores contables.

A finales de octubre del X5, Hacienda reclama a la Sociedad Lunes S.L. el pago del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) del ejercicio X4 cuyo importe asciende a 1.000 euros junto a unos intereses por demora de 100 euros (el 20% corresponden a X4). La Sociedad, que por olvido no contabilizó dicha operación, procede de inmediato a realizar el abono de la deuda mediante transferencia bancaria.

Para contabilizar la operación, ajustando el error cometido, la empresa reflejará una salida de tesorería por el pago realizado a la Agencia Tributaria y reflejado como contrapartida una reducción de las reservas voluntarias, disminuyéndolas por los gastos correspondientes al ejercicio anterior, cuya contabilización fue omitida por error. Además, cargará un la partida de otros gasto financiero por los intereses devengados en el ejercicio actual.

El último caso de modificaciones contables hace referencia a las estimaciones contables, que se definen como aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos o en el importe del consumo futuro de un activo que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.

El ICAC, en la NRV 22º del PGC y en la NRV 21º del Plan de PYMEs considera que el resultado de los ejercicios anteriores el cambio en la estimación estaba calculado correctamente con la información que poseía en esos momentos, por lo que no se modifica, y el efecto de estos cambios de estimaciones deberá producirse en el ejercicio en el que se han producido y en los siguientes cuando proceda

Así pues, para llevar a cabo la contabilización de los cambios en estimaciones contables, se procederá de forma prospectiva, es decir, imputado el efecto acumulado que se produzca en los elementos afectados como ingreso o gasto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio afectado o, en su caso, directamente al patrimonio neto. De la misma manera, se informará en la Memoria, en el apartado "*Bases de presentación de las Cuentas Anuales*", de aquellos cambios en las estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual o que se vayan a producir en ejercicios posteriores.

En relación con este tema, el PGC de 1990 indica, que los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse como cambios de criterio contable, sin embargo, que se especifique un tratamiento contable concreto.

Al igual que en el caso de los otros tipos de modificaciones contables, a continuación presentamos el ejemplo 3.3. donde se explica de manera más práctica los cambios en las estimaciones contables.

Ejemplo 3.3: Cambio en la estimación contable.

La Sociedad Miércoles S.L. había adquirido el 1 de julio de X8 una máquina por importe de 30.000 euros. Se le estimó una vida útil de 15 años y un valor residual nulo, amortizándose de forma lineal. El 1 de julio de X9, los ingenieros de la empresa deciden que la máquina en vez de realizar tres turnos de trabajo pase a usarse en tan solo dos turnos, por lo que su vida útil aumenta en 2 años.

De acuerdo con la situación descrita, para calcular la amortización de la máquina en el ejercicio X9, hay que distinguir dos periodos distintos, considerando el momento del cambio en la estimación que se ha producido en la vida útil. Son los siguientes periodos:

- Primer periodo: desde el 1 de enero hasta el 1 de julio de X9, fecha en la que se produce el cambio en el ritmo de actividad de la máquina.
- Segundo periodo: comprende del 1 de mayo al 31 de diciembre de X9.

En la tabla que sigue se presentan las cuotas de amortización correspondientes a cada uno de los periodos indicados.

	Valoración inicial	Valor residual	Vida útil	Cuota amortización
Primer periodo	20.000 euros	0	15 años	20.0000 euros / 15 años = 1.333 euros
Segundo periodo	11.996 euros	0	17 años	11.996 euros / 17 años = 706 euros

- cuota de amortización del primer periodo: se procederá a dividir el precio de adquisición entre la vida útil de la máquina, es decir, 20.000 euros entre 15 años, 1.333 euros de cuota.

- cuota de amortización del segundo periodo: al igual que el primer periodo, dividiremos el nuevo precio de adquisición entre la nueva vida útil, es decir, 11.996 euros entre 17 años de vida útil, lo que nos da una cuota de 706 euros.

Como se puede apreciar en este ejemplo, se ha realizado una nueva estimación de la amortización de la máquina, debido a que su vida útil ha aumentado en dos años a consecuencia de la reducción de trabajo de la misma. Esta nueva estimación se realiza considerando la nueva vida útil de la máquina en los ejercicios posteriores a X9, y teniendo en cuenta la nueva base de amortización en la fecha del cambio que será el valor inicial menos la amortización acumulada a 1 de julio de X9.

Para completar la explicación del tratamiento contable de las modificaciones contables de carácter voluntario, conviene aclarar que en algunas situaciones puede plantear dificultades diferenciar entre un cambio de criterio o estimación contable. El Plan no orienta sobre la decisión a adoptar en caso de duda, si bien en ocasiones aclara el tratamiento a seguir. Así ocurre cuando se modifica la vida útil, el valor que serán considerados cambios en estimación (PGC, NRV 22º).

Respecto a la información suministrada en la Memoria sobre las modificaciones contables, figura en el apartado dos, “*Bases de Presentación de las Cuentas Anuales*”, y coinciden en justificar siempre cualquier modificación contable. En el Cuadro 3.4 resumen el contenido del apartado “*2. Bases de presentación de las Cuentas Anuales.*”

CUADRO 3.4: RESUMEN DEL APARTADO DOS DE LA MEMORIA DEL PGC.

2. BASES DE PRESENTACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES
<u>Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre</u>
Supuestos claves acerca del futuro.
Datos relevantes sobre estimación de la incertidumbre.
Naturaleza e importe de cualquier cambio en estimación contable significativo.
Condiciones que ponen en duda el funcionamiento normal de la empresa.
Indicación expresa de la no aplicación del principio de empresa en funcionamiento, justificándolo e indicando hipótesis alternativas empleadas.
<u>Cambios en criterios contables</u>
Naturaleza y descripción del cambio.
Razones del cambio.
Importe de la corrección para las partidas afectadas.
Indicación de la imposibilidad de hacer ajuste retroactivo y justificación.
<u>Corrección de errores</u>
Naturaleza del error y ejercicio/s en que se produjo.
Importe de la corrección para las partidas afectadas.
Indicación de la imposibilidad de hacer ajuste retroactivo y justificación.

Fuente: Garay González (2020).

Además, el PGC establece que se debe indicar cualquier otra información no incluida en el modelo de la Memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa, facilitando de esta manera la comprensión o comparabilidad de las Cuentas Anuales. En concreto, el Plan establece que “*se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo. Adicionalmente, en la Memoria se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las Cuentas Anuales*”.

También la información cuantitativa requerida en la Memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las Cuentas Anuales, así como al ejercicio inmediato anterior del que se ofrece información comparativa.

Una vez explicada la modificación contable de naturaleza voluntaria, a continuación trataremos el cambio de criterio contable de naturaleza obligatoria, en el cual analizaremos la transición del PGC de 1990 al nuevo PGC de 2007 y las modificaciones del PGC, en las que se incluyen: la modificación del 2016 y la modificación más reciente correspondiente al año 2021. Cabe añadir que se produjo otra modificación en el año 2010 (Real Decreto 1159/2010) que afectó fundamentalmente a los instrumentos

financieros y combinaciones de negocios, que no será objeto de atención en este trabajo.

La transición del PGC de 1990 al nuevo Plan General Contable de 2007.

Tal y como explica Marín Hernández (2008), la entrada en vigor del PGC de 2007 supuso un importante cambio del planteamiento respecto al Plan de 1990, ya que mientras que el antiguo se dirige a suministrar información a propietarios y acreedores, de cara a la rendición de cuentas, el control y la protección patrimonial, el vigente PGC se dirige hacia la protección del mercado, a los inversores y analistas, para evaluar la situación presente y futura de la sociedad.

Debido a la importancia de la transición, el cambio normativo fue objeto de una amplia regulación específica en las Disposiciones Transitorias primera, segunda, tercera y cuarta del Real Decreto por el que se aprueba el vigente PGC, las cuales pasamos a comentar de forma resumida a continuación siguiendo a Fernández Rodríguez (2008, pp.41-68).

La Disposición Transitoria (en adelante DT) primera, indica los criterios contenidos en el PGC se aplicarán de forma retroactiva, por lo que el Balance de apertura del ejercicio 2008 se elaborará de acuerdo a las siguientes normas:

- Altas de los Activos y Pasivos cuyo reconocimiento exige el PGC.
- Bajas de los Activos y Pasivos no permitidos por el PGC.
- Reclasificaciones de los elementos patrimoniales para adaptarlos a las definiciones y criterios del nuevo Plan.
- Valoración de elementos: las empresas podrán mantener las valoraciones de todos sus elementos, salvo los instrumentos financieros que se valoren por valor razonable.
- Contrapartida de los ajustes: reservas, con las excepciones previstas en las DT y salvo que, de acuerdo con los criterios recogidos en las NRV del Plan, deban utilizarse otras partidas.

Por otra parte, la DT segunda señala que la sociedad podrá aplicar las siguientes excepciones al tratamiento antes descrito:

- Las diferencias de conversión acumuladas que surjan en la primera aplicación de la NRV 11ª.2 "*Conversión de las Cuentas Anuales a la moneda de presentación*", podrán contabilizarse directa y definitivamente en las reservas voluntarias (No previsto en el PGC de PYMES).
- No es obligatoria la aplicación retroactiva en la NRV 17ª "*Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio*" (No previsto en el PGC de PYMES).
- La empresa podrá designar en la fecha del Balance de apertura un instrumento financiero en la categoría de "*Valor razonable con cambios en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias*" o "*Inversiones mantenidas hasta el vencimiento*" siempre y cuando a dicha fecha cumpla los requisitos exigidos en la NRV 9ª "*Instrumentos financieros*" (No previsto en el PGC de PYMES).

- Las provisiones correspondientes a obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al inmovilizado material podrán calcularse y contabilizarse por el valor actual que tengan en la fecha del Balance de apertura. Adicionalmente, deberá estimarse el importe que habría sido incluido en el coste del activo cuando el pasivo surgió por primera vez, calculando la amortización acumulada sobre ese importe.
- La empresa podrá optar por no aplicar con efectos retroactivos el criterio de capitalización de gastos financieros previsto en las NRV 2ª *“Inmovilizado material”* y 10ª *“Existencias”*.

Adicionalmente, La DT tercera establece más excepciones al caso concreto de las combinaciones de negocios.

Por último, la DT cuarta hace referencia a la información a incluir en las Cuentas Anuales del primer ejercicio que se inicie en el ejercicio 2008, que se haría siguiendo las siguientes pautas:

- Las primeras Cuentas Anuales se considerarán iniciales, por lo que no habrá que presentar cifras comparativas.
- En la Memoria se incluirán el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio inmediato anterior, en este caso 2007.
- Asimismo, en la Memoria se creará un epígrafe dedicado a *“Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables”*, donde se señalarán las principales diferencias entre los criterios contables anteriores y los nuevos.
- En último lugar, se deberá informar sobre el valor razonable de los Activos y Pasivos financieros clasificados en la categoría de *“Valor razonable con cambios en la cuenta de Pérdidas y Ganancias”* y en el caso de ajustes se reconoce o revierte una pérdida por deterioro del valor de los Activos.

En resumen, el cambio del marco normativo de la Contabilidad supuso realizar una serie de ajustes en la información financiera de las sociedades, que tuvieron que formular unas Cuentas Anuales iniciales al comienzo de 2008 e incluir en la Memoria el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio 2007, además de un epígrafe destinado a comentar los principales cambios que originaron los nuevos criterios valorativos.

Llegado a este punto del trabajo, vemos conveniente tratar el tema del Fondo de comercio por su reciente actualización, Real Decreto que entró en vigor el 1/2021 y su anterior reforma en el PGC de 2016.

Modificación del PGC de 2016:

Como ya se comentó, el Real Decreto 602/2016 por el que se modifica el PGC y el Plan de Pymes, establece un nuevo tratamiento contable para los activos intangibles, restableciendo el régimen de amortización sistemática de todos los activos intangibles, entre ellos el fondo de comercio.

Se considerará que cuando la vida útil de estos activos no se pueda estimar de forma fiable, se amortizarán en un plazo de diez años de forma lineal. Además, se presumirá

salvo caso contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal. La vida útil se determina de forma separada para cada unidad generado de efectivo a la que se haya asignado.

La Disposición Transitoria primera de este proyecto contempla, entre otras muchas cosas, las opciones para la amortización contable del fondo de comercio a partir del 1 de enero de 2016

1. Primera opción: consiste en comenzar a amortizar el fondo de comercio desde el 1 de enero de 2016 con cargo a la Cuenta de Resultados. Se reclasificará a reservas de libre disposición la reserva de fondo de comercio que desde esa fecha exceda del valor en libros del fondo de comercio.
2. Consiste en ajustar contra reservas el fondo de comercio. Para realizar dicho ajuste, se cuantificará el importe acumulado de la amortización del fondo de comercio desde la fecha de su adquisición hasta el 1 de enero de 2016, siguiendo un criterio de recuperación lineal y una vida útil de 10 años. El importe restante, en su caso, del fondo de comercio se comenzará a amortizar de manera lineal a partir del 1 de enero de 2016, en el periodo que resta hasta completar el plazo de 10 años.

La amortización del fondo de comercio se aplicará siguiendo el principio de uniformidad a los activos afectados por la nueva normativa, en la formulación de las Cuentas Anuales. De la misma manera, la sociedad dominante obligada a consolidar aplicará estas reglas de modo uniforme, al fondo de comercio que se ponga de manifiesto al integrar las sociedad del conjunto consolidable, y al aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia. No obstante, el criterio seguido por las sociedad dependientes al formular sus Cuentas Anuales individuales, se deberá mantener en las Cuentas Anuales consolidadas.

Modificación del PGC, Real Decreto 1/2021.

La reciente modificación del PGC será de aplicación para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021, dichas modificaciones del PGC tienen un alcance limitado y no supondrán grandes cambios para la mayoría de las sociedades, dado que se introducen modificaciones que afectan a la definición de valor razonable y a la NRV de los instrumentos financieros. Este cambio viene motivado por la necesidad de adaptación de nuestro PGC a la normativa internacional (NIIF).

Las modificaciones en el PGC afectan a los siguientes aspectos:

1. Instrumentos financieros.
2. Valor razonable.
3. Existencias.
4. Reconocimiento de ingresos.
5. Moneda extranjera.
6. Cuentas Anuales.

Con carácter general se prevé la aplicación retroactiva de las modificaciones en los criterios de clasificación y valoración, aunque existen excepciones en el caso de los instrumentos financieros.

En relación con las modificaciones del Plan de PYMEs, se introduce una mejora técnica relacionada con la regulación sobre el valor razonable, el criterio para contabilizar la aplicación del resultado en el socio, con el adecuado criterio de presentación de las emisiones de capital y la norma de elaboración de la Memoria. A diferencia del PGC, no se han modificado los criterios de reconocimiento y valoración de los instrumentos financieros (JLC Auditores y Asesores, 2011).

3.2 NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL

Las NIC/NIIF han sido emitidas por el IASB con el objetivo de reducir las diferencias contables existentes entre los diferentes planes partiendo de la base de una normativa completa y rigurosa. El IASB emitió el Marco Conceptual de las NIC en 1989 y a partir de aquel momento se inició un proceso de revisión y actualización de la normativa, con la finalidad de hacerla útil a las empresas que la utilizan, a los auditores que supervisa su correcto uso y a los usuarios que las interpreta (Amat y Perramon, 2005, pp. 257-267).

En cualquier caso, en el ámbito europeo hay que tener en cuenta que la finalidad de las Normas Internacionales de Contabilidad, conforme al artículo 1 de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo 1606/2002 es *“armonizar la información financiera facilitada por las sociedades para garantizar un alto grado de transparencia y comparabilidad de los estados financieros y, por ende, un funcionamiento eficiente del mercado de capitales de las Comunidad y del mercado interior”*.

Y es que, como ya se dijo, a nivel nacional será obligatorio el uso de las NIC/NIIF adoptadas por la UE para las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades en los que alguna sociedad haya emitido valores cotizados en Bolsas europeas y, de manera opcional, para las cuentas consolidadas de los restantes grupos de sociedades.

En relación con el Principio contable sobre el que trata este Trabajo, el Marco Conceptual del IASB contempla el suministro de información complementaria en las denominadas notas, que serán equivalentes a la Memoria contemplada como parte de las Cuentas Anuales españolas. Como se vio, las empresas cambian la política contable ya sea como resultado de los nuevos requisitos en las Normas NIIF o cuando el cambio vaya a suponer una mejor información para los usuarios de los estados financieros.

De forma más concreta, la NIC 8 *“Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores”* suministra la base para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con directrices específicas.

El objetivo de dicha norma se centra en establecer los criterios para seleccionar y cambiar las políticas contables, siendo el tratamiento que generalmente se exige que se aplique la nueva política como si siempre se hubiera aplicado, a menos que esto no sea factible.

La NIC hace referencia a la selección y aplicación de las políticas contables, así como a la contabilización de los cambios en éstas y en las estimación contables, y también trata sobre la corrección de errores de ejercicios anteriores. La aplicación de esta norma tiene en cuenta el efecto impositivo de la corrección de errores de ejercicios anteriores,

así como de los ajustes retroactivos efectuados al realizar cambios en las políticas contables

A continuación, analizaremos de forma más detallada cual es el tratamiento dado por la NIC 8 para la selección y aplicación de las políticas contables, a los cambios en dichas políticas, a la corrección de errores y a los cambios en estimaciones contables (EMASP, 2006).

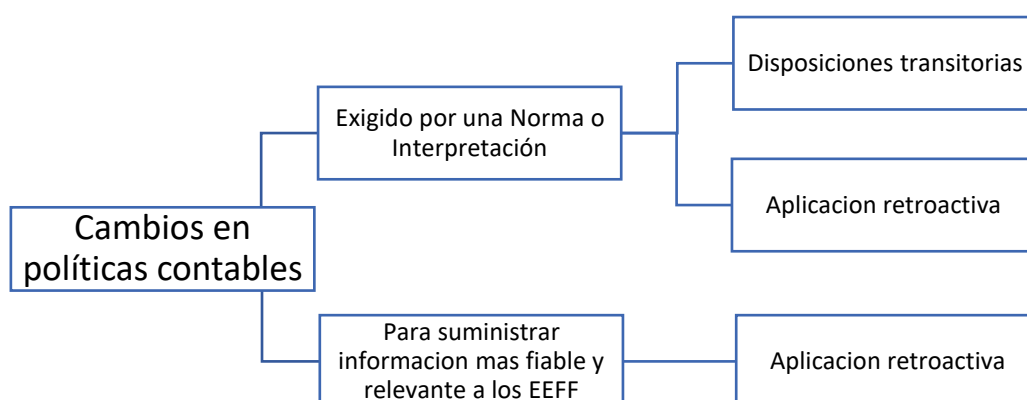
Cambios en criterio contable. La norma se alude a la uniformidad de las políticas contables haciendo referencia a la necesidad de que una entidad seleccione y aplique sus políticas contables de manera uniforme a lo largo del tiempo. Aclara que no se consideraran cambios en las políticas contables la aplicación de una política contable para transacciones que la difieran sustancialmente de aquellas que han ocurrido previamente; ni tampoco la aplicación de una nueva política contable para transacciones que no han ocurrido anteriormente, o que de ocurrir, carecieron de materialidad.

Además se deberán ajustar los importes de los elementos afectados de los ejercicios comparativos, incluida la información en la Memoria que se publique a efectos de comparación. En definitiva, el objetivo es que los estados financieros reflejen la nueva política contable como si ésta se hubiera estado aplicando siempre así como facilitar la comprensión al usuario para lo cual se describirá en las notas la naturaleza del cambio y los ajustes realizados.

Por otra parte, la NIC precisa que cuando no exista una disposición transitoria, la entidad aplicara retroactivamente el cambio en la política contable, lo cual supondrá un ajuste de los saldos de los elementos afectados desde el ejercicio más antiguo que se presente.

En el Gráfico 3.5 podemos ver el tratamiento que establece la NIC-8 para los cambios en las políticas contables sintetizado.

GRÁFICO 3.5: CAMBIOS SEGÚN LA NIC-8 EN LAS POLÍTICAS CONTABLES.



Fuente: Grupo Wolters Kluwer (2006).

Errores contables. La NIC 8 regula la corrección de errores que pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revela información de los elementos de los estados financieros.

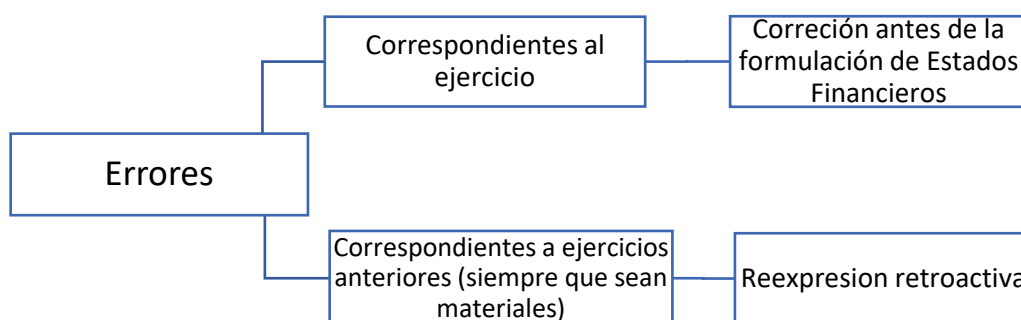
En concreto, lo que se entiende por error de ejercicios anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable.

También se incluyen como errores los efectos de errores aritméticos, la aplicación incorrecta de las políticas contables así como, el no advertir o malinterpretar hechos, así como la comisión de fraudes.

La NIC 8 distingue los errores materiales correspondientes a ejercicios anteriores y los correspondientes al ejercicio en curso. En el caso de los primeros será necesario realizar un ajuste contra el Patrimonio Neto en el ejercicio de descubrimiento del error. En cambio, los errores del ejercicio actual se corregirán antes de que los estados financieros sean formulados ajustando la cuenta de resultados del ejercicio.

Por su parte, la corrección de los errores materiales de ejercicios anteriores se realiza, de forma retroactiva en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto: reexpresado la información comparativa para el ejercicio en los que se originó el error o, si el error ocurrió con anterioridad, al ejercicio más antiguo para el que se presenta información, reexpresado los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio neto para dicho ejercicio. No obstante, puede ser que sea impracticable determinar los efectos del error en cada ejercicio, y por ello establece limitaciones a la reexpresión retroactiva de una manera muy detallada; dedicado a ello los párrafos 43 a 48. Podemos ver el resumen del tratamiento que establece la NIC-8 para los errores contables en el Gráfico 3.6.

GRÁFICO 3.6: ERRORES CONTABLES SEGÚN LA NIC-8.



Fuente: Grupo Wolters Kluwer (2006).

Además de todo lo expuesto, la norma dicta que no solo hay que corregir los importes reflejados en el Balance, Cuenta de Resultados y Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, sino que también deberá corregirse toda la información que se presente en las notas e informar de la naturaleza del error y de los ajustes realizados en cada una de las partidas afectadas en todos los ejercicios presentados.

Cambios en las estimaciones contables. La NIC 8 señala que un cambio en una estimación contable es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

Los cambios en estimaciones son el resultado de la obtención de la información adicional o de conocimiento de nuevos hechos, y en consecuencia, no son correcciones de errores. Dichos cambios se reconocerán de manera prospectiva en la cuenta de resultados del ejercicio, o del ejercicio y ejercicios futuros a las que afecte el cambio.

Por último, la NIC 8 establece que cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

Para finalizar este apartado es preciso añadir que el IASB está llevando a cabo una reforma de la NIC-8 por la que se clarifica la definición de “material” para facilitar su aplicación, ya que algunas entidades han tenido dificultades para evaluar si determinada información era material y si, por tanto, la misma debía ser desglosada en los estados financieros.

Esta reforma no solo afecta a la NIC-8 sino también a la NIC 1, ya que la definición del concepto de materialidad viene contemplada en esta primera norma del IASB relativa a la presentación de los estados financieros. La reciente definición del concepto establece que *“La información es material si razonablemente pudiera esperarse que su omisión, inexactitud u ocultación podrá influir en las decisiones que los usuarios principales de la información financiera tomarán sobre la base de los estados financieros”*.

El cambio más significativo es el uso del interno de *“razonablemente podría esperarse que influyese”* en lugar del anterior *“pueden influir”* de forma que la nueva definición deja más claro el concepto.

Además, el objetivo de las enmiendas propuestas a la NIC 8 es promover una mayor coherencia en la aplicación de las Normas NIC/NIIF, reducir la carga de las empresas cuando cambian una política contable como resultado de una decisión de la agenda y, sobre todo, mejorar la calidad general de los informes financieros. (Amador Fernández y Romano Aparicio, CEF, 2013).

3.3. COMPARATIVA ENTRE LA NORMATIVA DEL ICAC Y LA INTERNACIONAL

Una vez visto el tratamiento de las modificaciones contables en las normativas nacional e internacional, en el presente apartado se recogen las principales diferencias entre ambas normativas, teniendo en cuenta la NIC actualmente vigente.

Tal y como explican Garrido Miralles y Vázquez Veira (2011), a pesar de la armonización del PGC 2007 con las NIIF, aún persisten diferencias entre estos dos conjuntos normativos. La existencia de estas divergencias pueden ser debidas a la complejidad que ha supuesto para el regulador español conciliar dos modelos contables distintos

como son el español y el del IASB, provocando unas diferencias que de momento no saltan la barrera de la tradición contable española.

El tratamiento de referencia de la NIC 8, establece que un cambio en una política contable debería de aplicarse en los estados financieros de la entidad de manera retrospectiva, esto es ajustar el saldo de apertura de las reservas por el importe acumulado del cambio en la política contable. Sin embargo, la normativa contable española considera de acuerdo a las NRV del PGC que la manera más efectiva de aplicar un cambio en una política contable es de forma prospectiva, y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio, aunque también permite la forma retrospectiva (Jordi Martí, 2019).

A continuación, exponemos de forma resumida otras cuestiones que diferencian la NIC 8 de la normativa española (Garay González, 2021):

- Apunta la necesidad de tener en cuenta el efecto impositivo en los cambios retroactivos causados por corrección de errores o cambios en las políticas contables.
- Establece las pautas a seguir en contabilización de transacciones no reguladas expresamente por el *IASB*, admitiendo adoptar políticas contables establecidas por otros organismos con similar Marco Conceptual.
- Regula detalladamente la realización de ajustes retroactivos, señalando los límites a la aplicación retroactiva.
- Señala que cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio de estimación, el cambio se tratará como si fuera en estimación contable.

Finalmente, la NIC-8 establece criterios generales para la aplicación de nuevas normas mientras que el ICAC opta por una regulación específica para cada norma concreta que se suele recoger en una disposición transitoria de la misma. El tratamiento del organismo internacional respecto a la entrada en vigor de nuevas normas es defendido entre otros autores por Barral Rivada (2014), para quien es lógico que las políticas contables que aplicaba la entidad difieran de las que empezará a adoptar a partir de ese momento y, por tanto, que dichas diferencias provoquen ajustes que se reconocerán, a la fecha de transición, en ganancias acumuladas, excepto que alguna norma en particular indique una partida específica dentro del patrimonio.

CAPÍTULO 4. ANÁLISIS EMPÍRICO DE LA INFORMACIÓN SOBRE COMPARABILIDAD

Precisado el marco teórico que regula las modificaciones contables, en este último capítulo del Trabajo se realizará un análisis sobre la información relacionada con las notas relativas a la comparabilidad de la información financiera, recogidas en la Memoria. En concreto, analizaremos las notas relativas a los cambios de criterio, errores y estimaciones contables y el impacto del cambio en la regulación contable.

Como objetivo de este estudio, hemos considerado únicamente la información contenida en las Cuentas Anuales debido a que están elaboradas conforme al marco normativo nacional que es el que ha sido descrito en la parte teórica del Trabajo, el cual se basa en el PGC. Así pues, el objetivo del Trabajo es estudiar la situación en España, siendo las Cuentas Anuales individuales para aquellas que recogen la información pertinente a sociedades las matrices radicadas dentro del territorio nacional y las Cuentas Anuales consolidadas para aquellas que tienen su matriz en el ámbito internacional.

La población objeto del estudio empírico estará formada por las empresas del Ibex 35 excluyendo las entidades financieras y las aseguradoras, por estar reguladas por un marco legal específico que excede el alcance y los propósitos de este Trabajo. El motivo por el que se escoge esta población debe a que son empresas muy representativas de la economía española. Cabe precisar que han sido exclusivas IAG y Arcelor Mittal debido a que sus Cuentas Anuales están elaboradas por la normativa propia de su país y no por el PGC. Además se excluyó también a la empresa MasMóvil por no tener disponibles las Cuentas Anuales del ejercicio 2020 en la fecha de nuestro análisis.

Las empresas que forman el Ibex 35 están obligadas a poner a disposición del público sus Cuentas Anuales en la página web de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), con acceso libre y gratuito. Como dato adicional, cabe añadir que todas estas sociedades están obligadas a someterse a una auditoría externa, por lo que antes de proceder a realizar el análisis hemos verificado que emiten una opinión limpia, lo que otorga fiabilidad a sus estados financieros.

De acuerdo con lo dicho, finalmente la población estará formada por un total de 25 empresas, como se representa en el Cuadro 4.1., donde se relacionan las sociedades que son objeto de estudio en el presente Trabajo.

CUADRO 4.1. POBLACIÓN OBJETO DE ESTUDIO.

Acciona	ACS	Acerinox	Aena	Amadeus
Cellnex	Cie Automotive	Colonial	Enagás	Ence
Endesa	Ferrovial	Grifols	Iberdrola	Indra
Inditex	Mediaset	Meliá Hotels	Merlin Properties	Naturgy Energy
Red Eléctrica	Repsol	Siemens Gamesa	Telefónica	Viscofan

Fuente: *Elaboración propia.*

Como hemos mencionado anteriormente, se escogen estas sociedades por ser representativas de la economía española y de sus respectivos sectores. Además, las Cuentas Anuales individuales y consolidadas se encuentran disponibles en la página web de la CNMV, lo que facilita la obtención de la información económica.

En el marco teórico de este trabajo hemos tratado el Principio de Uniformidad, pudimos afirmar que uno de los inconvenientes que nos encontraríamos al analizar en las Cuentas Anuales publicadas en la CNMV es la dificultad para comparar la información, no solo entre distintas empresas sino también entre ejercicios económicos para una misma sociedad. Así lo comprobamos al realizar el estudio empírico ya que cambia la localización de la información entre las diferentes notas de la Memoria.

Por último, es necesario precisar que para abordar el presente estudio se han seleccionado las Cuentas Anuales correspondientes al ejercicio económico 2020, decisión motivada por ser la información contable más reciente.

4.1 ANÁLISIS DE LAS NOTAS RELATIVAS A LA COMPARABILIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Como ya se comentó, la población que hemos decidido estudiar está formada por 25 empresas, las cuales cotizan en el IBEX 35, excluyendo a las entidades financieras, compañías aseguradoras y empresas que no elaboren sus cuentas anuales siguiendo el PGC. En este epígrafe se analiza la nota relativa a la comparabilidad de la información financiera, específicamente el apartado referido a *“Bases de presentación de las Cuentas Anuales”* como la información contenida en el Estado de Cambios de Patrimonio Neto, en concreto en los epígrafes *“Ajustes por cambio de criterio”* y *“Ajustes por errores”*.

La nota 2 de la Memoria, que hace referencia a las *“Bases de presentación de las Cuentas Anuales”* es dónde fundamentalmente se presenta la normativa contable aplicable (nacional o internacional) y otros aspectos relevantes que desarrollan y explican su aplicación. Su estructura es la siguiente:

1. Imagen fiel.
2. Principios contables no obligatorios aplicados.
3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.
4. Comparación de la información.
5. Agrupación de partidas.
6. Elementos recogidos en varias partidas.
7. Cambios en criterios contables.
8. Corrección de errores.

Llegados a este punto, es preciso resaltar que, dados los objetivos de nuestro estudio nos centraremos en los dos últimos subapartados de la nota 2 de la Memoria, *“Cambios en criterio, errores y aspectos relativos a las estimaciones”*. En el estudio no se especifica en el subapartado en que se encuentra dicha información dentro de la nota 2, ya que dependiendo de la empresa que se analice se encuentra en un sitio u otro o incluso no se llega a mencionar.

A continuación, se muestra el Cuadro 4.2. donde se presta atención al hecho de que se produzcan cambios de criterios contables significativos respecto al inmediato anterior o errores contables.

CUADRO 4.2 MODIFICACIONES CONTABLES CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO 2020.

SOCIEDAD	CAMBIO DE CRITERIO	ERROR CONTABLE
ACCIONA	Sin cambios	Sin error
ACS	Sin cambios	Sin error
ACERINOX	No menciona	No menciona
AENA	No menciona	No menciona
AMADEUS	Sin cambios	Sin error
CELLNEX	Sin cambios	Sin error
CIE AUTOMOTIVE	No menciona	No menciona
COLONIAL	No menciona	No menciona
ENAGAS	Sin cambios	Sin error
ENCE	Sin cambios	Sin error
ENDESA	Sin cambios	Sin error
FERROVIAL	Sin cambios	Sin error
GRIFOLS	Sin cambios	Sin error
IBERDROLA	Sin cambios	Sin error
INDRA SISTEMAS	Sin cambios	Sin error
INDITEX	Sin cambios	Sin error
MEDIASET	Sin cambios	Sin error
MELIÁ HOTELS	Sin cambios	Sin error
MERLIN PROPERTIES	Sin cambios	Sin error
NATURGY ENERGY	No menciona	No menciona
RED ELÉCTRICA	Sin cambios	Sin error
REPSOL	Sin cambios	Sin error
SIEMENS GAMESA	No menciona	No menciona
TELEFÓNICA	No menciona	No menciona
VISCOFAN	Sin cambios	Sin error

Fuente: Elaboración propia a partir de las Cuentas Anuales disponibles en CNVM. Disponible en <https://www.cnmv.es/portal/home.aspx>

En el cuadro anterior se aprecia si se han producido o no cambios en criterios de contabilización o errores contables en el ejercicio 2020 de las empresas del IBEX 35 seleccionadas. Respecto a los cambios en criterio contable recogidos en la nota 2 de la Memoria, es necesario resaltar que no todas las empresas de esta población tienen el correspondiente apartado en sus Memorias, incluso puede suceder que en función de cada empresa se localice en un epígrafe distinto. De acuerdo con lo expuesto, podemos afirmar al analizar la nota 2, que el principio de uniformidad no se ve reflejado en este aspecto formal lo cual es un inconveniente para el usuario que decide analizar las Cuentas Anuales que sería fácilmente evitable.

Ahondado en lo anterior, conviene precisar que cuando las empresas no informan sobre cambios en criterio contable (Acerinox, Aena, Cie Automotive, Colonial, Naturgy Energy, Siemens Gamesa y Telefónica) entendemos que es porque no se ha producido ningún cambio.

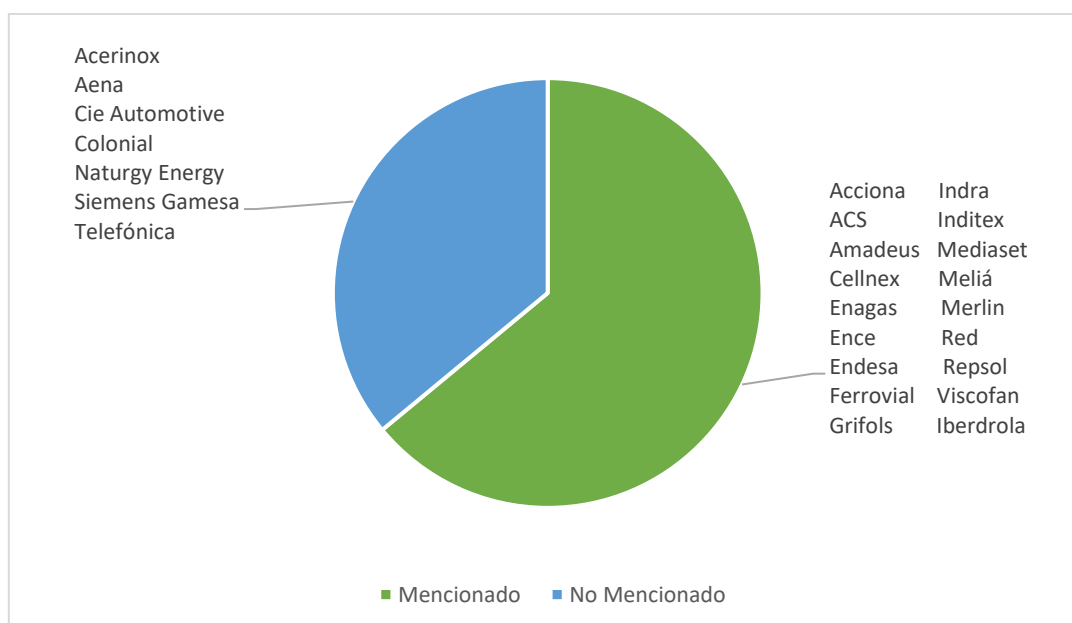
Por otra parte, el resto de las empresas como hemos mencionado, tampoco presentan ningún cambio en criterio contable, aunque sí que ven la necesidad de indicar tal circunstancia mediante un párrafo específico redactado en los siguientes términos “Durante el ejercicio 2020 no se han producido cambios en criterios contables

significativos respecto a los criterios aplicados en el ejercicio 2019". Dicho párrafo no es igual en todas las sociedades, ya que son formuladas por los administradores de cada sociedad, por lo cual es variable de una empresa a otra, aunque el objetivo de la nota, en este caso, es transmitir que no se han producido cambios en criterios contables significativos en el presente ejercicio.

Destacamos por su actualidad, el caso de las Cuentas Anuales de Enagas S.A, auditadas por *Ernst & Young*, en las que se añade a continuación del párrafo Cambios en criterio contable, un apéndice en relación a la crisis sanitaria de Covid-19 en el que menciona *"Siguiendo las recomendaciones de los organismos supervisores en relación con la situación económica generada por covid-19, cabe indicar que esta situación no ha supuesto modificación de las políticas contables de Enagas S.A. respecto de las que han sido aplicadas en ejercicios anteriores"*.

En el Gráfico 4.3. se representan las empresas que han recogido en la Memoria el apartado de cambios de criterio contable y las que, por el contrario, no lo mencionan.

GRÁFICO 4.3. CAMBIOS EN CRITERIOS CONTABLES.



Fuente: *Elaboración propia.*

Así pues, el 64% de la población analizada dedica un subapartado de la Memoria a expresar si durante el ejercicio 2020 se han producido o no cambios en criterio contable, mientras que el 36% que omite dicha información.

El mismo resultado se observó en relación con los errores contables de las empresas de la población escogida. Como pudimos observar en el Cuadro 4.2, se produce el mismo hecho que con los cambios en criterio contable, es decir, determinadas empresas no mencionan este epígrafe en la Memoria por lo cual entendemos que no se ha producido ningún error en las Cuentas Anuales del ejercicio inmediato anterior que tuvieran que corregirse en el ejercicio 2020. De igual manera, ciertas empresas sí que mencionan específicamente este subapartado en la Memoria redactado de la siguiente forma *"En la elaboración de las Cuentas Anuales del ejercicio 2020 no se ha detectado ningún error significativo que haya supuesto la reexpresión de los importes incluidos en*

las Cuentas Anuales del ejercicio 2019”. Al igual que para el párrafo de cambios en criterio contable, este subapartado es variable de unas sociedades a otras, ya que las Cuentas Anuales son formuladas por los administradores de cada sociedad.

Observamos que las empresas que no mencionan expresamente en la Memoria el epígrafe de corrección contable tampoco se refieren a los cambios en criterio contable, por lo cual establecemos un tratamiento uniforme en relación con ambas modificaciones contables.

En nuestra opinión, para cumplir con el principio de uniformidad financiera y con el objetivo de que las Cuentas Anuales sean los más precisas posible, las empresas deberían mencionar si no se han producido cambios o errores contables en el ejercicio para que el usuario no tenga dudas acerca de la fiabilidad de las Cuentas Anuales.

4.2 ANÁLISIS DEL IMPACTO DEL CAMBIO EN LA REGULACIÓN CONTABLE DE LOS ARRENDAMIENTOS Y DEL FONDO DE COMERCIO

En el presente apartado analizaremos el impacto del cambio en la regulación contable considerando dos cambios normativos que afectaron a las empresas españolas y que fueron de gran relevancia: uno en el ámbito nacional y otro en el contexto internacional. Con este propósito, para el primer objetivo se analizarán las Cuentas Anuales individuales del ejercicio 2016 y para el segundo fin se observarán las consolidadas del 2019, en ambos casos considerando algunas empresas del IBEX 35. La población escogida, como hemos mencionado anteriormente, se debe a la relevancia que dichas empresas tienen en el sector al que pertenecen.

Cambio en la norma contable de arrendamientos (IASB).

En relación con los arrendamientos, el IASB emitió la nueva norma el 13 de enero de 2016 la cual se debía de aplicar a partir del 1 de enero de 2019. La NIIF 16 sustituyó a la anterior norma que regulaba los arrendamientos (NIC 17). Es por ello por lo que los Estados Financieros formulados bajo normativa internacional al cierre del ejercicio 2019 tienen que contemplar los efectos producidos por la aplicación de la NIIF 16. Cabe mencionar que el PGC en principio no adoptará la NIIF 16. A diferencia de la normativa del PGC, la Circular 4/2017 del Banco de España si ha incorporado los requerimientos de la NIIF 16 dicha norma.

Por tanto, esta nueva normativa afecta a los grandes grupos de empresas que formulen sus Estados Financieros Consolidados bajo normativa internacional y a las sociedades dependientes que reporten a su matriz bajo normativa internacional, independientemente de su tamaño.

Según Morales Díaz y Zamora-Ramírez (2018), la nueva regulación de los arrendamientos provoca un importante cambio en el modelo contable a aplicar sobre todo en los antiguos arrendamientos operativos, los cuales pasan de no reconocerse en balance a reconocerse como un derecho de uso y una deuda.

El efecto más inmediato de la NIIF 16 en los Estados Financieros es el incremento en el nivel de deuda de las empresas debido al reconocimiento del pasivo por

arrendamiento, lo que puede conllevar que empresas que tengan un nivel bajo de endeudamiento relativo pre-NIIF 16 pueden pasar a considerarse empresas con un apalancamiento importante. Este efecto se producirá sobre todo en sectores que mantengan un volumen importante de arrendamientos operativos.

En concreto, la NIIF 16 modificó la contabilidad de los arrendamientos con un modelo contable único, que incluye en el balance todos los arrendamientos (con algunas excepciones limitadas) con un impacto similar al de los actuales arrendamientos financieros (habrá amortización del activo por el derecho de uso y un gasto financiero por el coste amortizado del pasivo). En nuestra opinión, la actual modificación de los arrendamientos genera valor en las Cuentas Anuales, debido a que satisface las necesidades informativas de los usuarios, introduciendo un nivel mayor de transparencia en la información financiera (Molina Sánchez y Vicente Lama, 2019).

A modo de síntesis, en la Tabla 4.4 exponemos las ventajas y desventajas que genera la nueva normativa internacional de arrendamientos.

TABLA 4.4 VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA REGULACIÓN DEL IASB SOBRE ARRENDAMIENTOS.

VENTAJAS	DESVENTAJAS
Mejora significativa del EBITDA	Empeora los ratios relacionados con el endeudamiento
Mejora en la comparabilidad de empresas que comparen su inmovilizado respecto a las que lo alquilan	Gran complejidad en los cálculos (actualización de rentas, aplicación del coste amortizado, tasas de descuento...)

Fuente: Elaboración propia a partir de Morales Díaz y Zamora-Ramírez (2018).

Una vez expuesta la parte teórica sobre los arrendamientos y el impacto de la NIIF 16 frente a la NIC 17, analizaremos la nota 2 de la Memoria del ejercicio 2019, en concreto como hemos tratado en una parte de este trabajo, los cambios en criterio contable de las Cuentas Anuales Consolidadas. En este caso, hemos seleccionado cuatro empresas del IBEX 35 por su relevancia en los sectores a los que pertenecen las cuales se representan en el Tabla 4.5.

TABLA 4.5. SECTORES DE LAS EMPRESAS ANALIZADAS QUE PERTENECEN AL IBEX 35.

EMPRESA	SECTOR
Aena S.A.	Infraestructuras, servicios y construcción
Acciona	Actividades financieras y de seguros
Grupo ACS	Construcción y desarrollo
Acerinox	Industria manufacturera

Fuente: Elaboración propia.

El Grupo Aena S.A ha realizado la primera aplicación de la NIIF 16 optando en la transición por el enfoque retroactivo; de esta forma, no se ha reexpresado la información comparativa que es presentado de acuerdo a la normativa previa (NIC 17). Dado que no se ha producido ningún efecto monetario acumulado consecuencia de la primera aplicación de la NIIF 16, no ha sido reconocido importe alguno en reservas en la fecha de primera aplicación de la norma.

En cuanto al impacto en los estados financieros como consecuencia de la aplicación de la NIIF 16 la sociedad expone en la Memoria que *“en el registro de contratos que previamente se habían contabilizado como arrendamientos operativos bajo la NIC 17, al 31 de diciembre de 2019 en el Estado de situación financiera adjunto el Grupo presenta Activos por derecho de uso por importe de 61.725 miles de euros y Pasivos por arrendamiento por importe de 61.725 miles de euros”*.

Además en la nota 5 de la Memoria se detalla el impacto de la aplicación de la NIIF 16 sobre la información segmentada y sobre el EBITDA. Así pues, la nota 5 detalla que *“el impacto total en la Cuenta de Resultados del ejercicio terminado en 2019 derivado de todos los hechos anteriores es negativo en 896 miles de euros, en tanto que el EBITDA y el EBITDA ajustado aumenta en 19.467 miles de euros. Asimismo, la adopción de la NIIF 16 ha supuesto que el importe de las ganancias por acción haya disminuido en 0,0059 euros.”*

El Grupo Acciona expone que ha optado por aplicar la norma de forma no retrospectiva y no reexpresarán el ejercicio comparativo anterior, por lo cual la norma se aplica a partir del 1 de enero de 2019.

El Grupo ACS menciona en el apartado comparación de la información de la nota 2, la aplicación de la NIIF 16 Arrendamiento por la cual presenta los efectos de la aplicación de esta nueva normativa. A continuación, en el Cuadro 4.6. se muestra la reexpresión del Estado de Resultados Consolidados del ejercicio 2018 pues la sociedad ha optado por aplicar el método retrospectivo y reexpresarán el ejercicio comparativo anterior.

CUADRO 4.6. REEXPRESIÓN DE ESTADO DE RESULTADOS CONSOLIDADO DEL GRUPO ACS (EJERCICIO 2018).

ESTADO DE RESULTADOS CONSOLIDADO	Miles de Euros			
	2018	Reclasificación método participación operativa	Efecto NIIF 16	2018 (*)
IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS	36.658.516	-	-	36.658.516
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	(51.723)	-	-	(51.723)
Trabajos realizados por la empresa para su activo	(16.457)	-	-	(16.457)
Aprovisionamientos	(23.952.044)	-	41.611	(23.910.433)
Otros ingresos de explotación	245.601	-	-	245.601
Gastos de personal	(7.909.958)	-	-	(7.909.958)
Otros gastos de explotación	(2.797.068)	-	242.227	(2.554.841)
Dotación amortización del inmovilizado	(572.826)	-	(244.775)	(817.601)
Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	1.242	-	-	1.242
Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	(471)	25.194	-	24.723
Otros resultados	(165.993)	-	-	(165.993)
Resultado de entidades integrantes de la actividad ordinaria por el método de participación	-	381.765	(4)	381.761
Ingresos financieros	154.839	-	-	154.839
Gastos financieros	(412.153)	-	(39.338)	(451.491)
Variación de valor razonable en instrumentos financieros	66.263	-	-	66.263
Diferencias de cambio	(11.178)	-	95	(11.083)
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	27.898	(25.194)	-	2.704
Resultado de entidades no integrantes de la actividad ordinaria por el método de participación	385.992	(381.765)	-	4.227
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	1.650.480	-	(184)	1.650.296
Impuesto sobre beneficios	(390.184)	-	1.050	(389.134)
RESULTADO DEL EJERCICIO DE ACTIVIDADES CONTINUADAS	1.260.296	-	866	1.261.162
Resultado después de impuestos de las actividades interrumpidas	-	-	-	-
RESULTADO DEL EJERCICIO	1.260.296	-	866	1.261.162
Resultado atribuido a participaciones no dominantes	(345.275)	-	(309)	(345.584)
Resultado atribuido a participaciones no dominantes de actividades interrumpidas	-	-	-	-
RESULTADO SOCIEDAD DOMINANTE	915.021	-	557	915.578

(*) Datos reexpresados.

Fuente: Cuentas Anuales Consolidadas del Grupo ACS, ejercicio 2019.

Como vemos en el Estado de Resultados Consolidado del Grupo ACS, las partidas que resultan afectadas por la NIIF 16 y que más nos llaman la atención por su relevancia son “*otros gastos de explotación*” “*dotación de la amortización del inmovilizado*” y “*gastos financieros*”. Como observamos en el Cuadro 4.6. la partida de otros gastos de explotación aumenta, y como es lógico por el efecto de la NIIF 16, la dotación de la amortización y los gastos financieros disminuyen.

El Grupo Acerinox expone en la nota 2 “*Políticas contables*” que las Cuenta Anuales correspondientes a 2019 han sido elaboradas aplicando ejercicio la NIIF 16 que sustituye a la anterior NIC 17. El grupo ha decidido aplicar la nueva norma de forma retrospectiva, es decir, reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial de la norma, en la fecha de aplicación inicial y sin reexpresarán la información comparativa.

A modo de resumen, cabe afirmar que las sociedades optan por aplicar el método retrospectivo sin reexpresar la información comparativa correspondiente al ejercicio 2018, excepto ACS que decide reexpresar la información del ejercicio inmediato anterior. Como excepción, nos encontramos con Acciona S.A que ha decidido utilizar el método prospectivo por lo que la norma se aplica a partir del 1 de enero de 2019, afectando a la cuenta de resultados del ejercicio y/o ejercicios futuros a las que afecte el cambio.

Cambio en la norma contable del fondo de comercio (ICAC).

Antes de pasar a analizar las Cuentas Anuales individuales sobre el efecto del cambio de regulación que afectó al Fondo de Comercio, resulta interesante apuntar brevemente los principales aspectos de cambio normativo adoptado por el ICAC.

La reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante LAC) de 2015 cuya entrada en vigor se ha producido a partir del 1 de enero de 2016, trajo consigo la modificación del tratamiento de los inmovilizados intangibles que entre ellos el fondo de comercio, vuelven a ser activos de vida útil definida.

Así mismo, la Disposición final primera de la LAC, en concreto su punto cuarto, modificó la redacción del Código de Comercio en el sentido de que el inmovilizado intangible son activos de vida útil definida. Aunque, se establece que cuando la vida útil de estos activos no puede ser estimada de manera fiable, se amortizaran en un plazo máximo de 10 años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria disponga de un plazo diferente.

Se mantiene que, al menos, anualmente se deberá seguir analizando si existen indicios de deterioro de valor.

Por otra parte, se modifican los contenidos de la memoria y se añade las cuentas de amortización acumulada necesarias para recoger toda la información contable referente al mismo. La mención específica que las disposiciones finales de la LAC hacen de la Memoria de las Cuentas Anuales, se refiere a la obligación de hacer constar en ella, el plazo y método de amortización de los inmovilizados intangibles. (Análisis Normativo Diario, 2016).

El Real Decreto 602/2016 ha optado por facilitar dos alternativas en cuanto a la contabilización del cambio de criterio (Sotelo, Colegio de Economistas de Cataluña, 2017):

- Método prospectivo, consiste en tomar el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del ejercicio económico anterior y proceder a su amortización en diez años. Esta opción no tiene en cuenta la fecha de adquisición del fondo de comercio, ofreciendo idéntico tratamiento para un fondo de comercio adquirido en el año 2005 que a otro adquirido en el año 2015.
- Método retrospectivo, consiste en tomar el precio de adquisición del fondo de comercio y someterlo a su amortización lineal.

Con objeto de analizar el fondo de comercio, hemos analizado el total de la población escogida de las empresas del IBEX 35 y las siguientes sociedades son aquellas a las que afecto el cambio de regulación sobre el fondo de comercio: Amadeus IT Group S.A., Cie Automotive S.A., Mediaset España Comunicación S.A. y Telefónica, S.A

En primer lugar, Amadeus IT Group, S.A., detalla en la nota 2.6 de la Memoria los cambios en los criterios contables aplicados por la sociedad, relativos a modificación del Código de Comercio que afectan a los inmovilizados intangibles y al fondo de comercio. La sociedad a partir del 1 de enero de 2016 a amortizar el fondo de comercio a amortizarlos de forma lineal en un plazo de 10 años.

Cie Automotive, S.A. expone en la nota 3 de la Memoria *“Desde el 1 de enero de 2016, los inmovilizados intangibles tienen la consideración de activos de vida útil definida y deben de ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa”*.

La sociedad ha decidido aplicar el método prospectivo a utilizar con respecto a los fondos de comercio que tiene registrados.

Mediaset España Comunicación S.A. menciona en la nota 2.5 *“Aplicación de nuevas normas”* lo dispuesto en el Real Decreto 602/2016 indicando que desde el 1 de enero de 2016 amortiza de forma sistemática el fondo de comercio y los inmovilizados intangibles que fueron considerados en ejercicios anteriores de vida útil indefinida.

Así pues, la sociedad ha optado por amortizar de forma prospectiva el valor en libros del fondo de comercio, que detalla en la nota 4.1 de la misma Memoria. Seguidamente, menciona que se analizara anualmente, si existen indicios de deterioro de valor de las unidades generados de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio.

Por último, Telefónica S.A. expone en la nota 2 de la Memoria del ejercicio 2016 que como consecuencia de lo dispuesto en el RD 602/2016 se modifica el PGC, por lo que la sociedad amortiza de forma sistemática el fondo de comercio desde el 1 de enero de 2016 así como los inmovilizados intangibles que fueron considerados en ejercicios anteriores de vida útil definida.

Esta sociedad ha optado por amortizar de forma retroactiva el valor en libros del fondo de comercio y los activos intangibles con vida útil indefinida. Para ello en las Cuentas Anuales del ejercicio 2016 se ha registrado con cargo a reservas la dotación de amortización correspondiente a ejercicios anteriores a 2016 siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años. Las correcciones realizadas se ven reflejadas en el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, tal como se aprecia en el Cuadro 4.7

**CUADRO 4.7. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO
CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2016.**

Millones de euros	Capital social	Prima de emisión y Reservas	Acciones y participaciones en patrimonio propias	Resultado del ejercicio	Dividendo de cuenta	Otros instrumentos de patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Total
Saldo al 31 de diciembre de 2014 (*)	4.657	19.118	(1.587)	2.604	(1.790)	1.206	(1.064)	23.144
Total ingresos y gastos reconocidos (*)	-	-	-	5	-	-	274	279
Operaciones con socios o propietarios	318	1.374	(69)	-	(1.912)	-	-	(289)
Distribución de dividendos (Nota 11)	111	(448)	-	-	(1.912)	-	-	(2.249)
Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)	-	(75)	(1.510)	-	-	-	-	(1.585)
Otras operaciones con socios y propietarios	-	(17)	555	-	-	-	-	538
Otros movimientos	-	2	-	-	-	-	-	2
Distribución de resultados de ejercicios anteriores	-	814	-	(2.604)	1.790	-	-	-
Saldo al 31 de diciembre de 2015 (*)	4.975	21.308	(1.656)	5	(1.912)	1.206	(790)	23.136
Total ingresos y gastos reconocidos	-	-	-	24	-	-	124	148
Operaciones con socios o propietarios	63	(3.247)	176	-	-	-	-	(3.008)
Reducciones de capital (Nota 11)	(74)	(739)	813	-	-	-	-	-
Distribución de dividendos (Nota 11)	137	(2.543)	-	-	-	-	-	(2.406)
Otras operaciones con socios y propietarios	-	35	(637)	-	-	-	-	(602)
Otros movimientos	-	1	-	-	-	-	-	1
Distribución de resultados de ejercicios anteriores (*)	-	(1.907)	-	(5)	1.912	-	-	-
Saldo al 31 de diciembre de 2016	5.038	16.155	(1.480)	24	-	1.206	(666)	20.277

Las Notas 1 a 23 y los Anexos I y II forman parte integrante de estos estados de cambios en el patrimonio neto.

(*) Datos reexpresados, véase Nota 2

Fuente: Cuentas Anuales individuales Telefónica S.A. (Ejercicio 2016).

Concluyendo este epígrafe, de forma general las sociedades analizadas optaron por aplicar el método prospectivo en el que no se expresan las cifras comparativas de ejercicios anteriores y adoptar el nuevo criterio a partir del 1 de enero de 2016. Como excepción, Telefónica S.A. decide aplicar el método retrospectivo modificando las cifras comparativas, con la ventaja de afectar en menor medida las Cuentas de Pérdidas y Ganancias en ejercicios futuros, dado que normalmente una parte sustancial del valor del fondo de comercio se abona con cargo a reservas.

5. CONCLUSIONES

Como resultado del Trabajo realizado, se pueden extraer las conclusiones que se presentan a continuación.

La información financiera está encaminada al cumplimiento de determinados objetivos, establecidos en función de las necesidades de los usuarios y para ello, los requisitos están orientados a la elaboración y aplicación de normas contables. Ahora bien, analizando la normativa contable española, concluimos que el Plan General de Contabilidad (PGC) contempla una serie de alternativas de cara al tratamiento y/o valoración de los hechos económicos, lo que implica posibilidades de elección que podrían afectar a la comparabilidad. En concreto, las partidas donde existe mayor número de alternativas son las existencias, el inmovilizado, los arrendamientos y las provisiones y contingencias.

Del análisis teórico se concluye que hay dos tipos de modificaciones contables: los cambios de tipo voluntario, los cuales están destinados a conseguir una presentación más adecuada de los estados financieros y, por otra parte, los cambios de tipo obligatorio, aquellos que son consecuencia de una norma legal nueva o revisada.

De la comparación entre el marco normativo español y el marco normativo del IASB se puede concluir que la normativa internacional difiere de la nacional en el tratamiento general del cambio originado por la adopción de una nueva política contable, ya que la normativa nacional es más flexible pues admite tanto la forma prospectiva como retrospectiva, aunque las empresas optan mayoritariamente por la más efectiva, en este caso la prospectiva establece que la forma más efectiva es la prospectiva (como aplican las empresas de nuestro análisis empírico) mientras que la normativa internacional apuesta por el método retrospectivo. Compartimos la opinión de Garrido Miralles y Vázquez Veira (2011), de que la existencia de estas divergencias puede ser debida a la complejidad que supone conciliar ambos modelos.

Por otra parte, el tratamiento de los cambios voluntarios en criterios y en estimaciones así como el de los errores contables es coincidente en ambas regulaciones, salvo algunos matices. En general, la norma internacional establece pautas más concretas y requiere más exigencias, tales como tener en cuenta el efecto impositivo.

Del análisis empírico realizado sobre una parte de la población del IBEX 35, se desprende que no hay ninguna empresa que en el ejercicio 2020 haya notificado un cambio de criterio o error contable, lo que indica que sus estados financieros no han sufrido alteraciones voluntarias de un ejercicio al siguiente. No obstante, constatamos que, aunque no hayan ocurrido cambios de criterio o error contables, el 64% de la población dedica un subapartado de la Memoria a expresar si durante el ejercicio se han o no producido cambios en criterio contable, omitiendo el resto dicha información. En nuestra opinión, es positivo hacer mención expresa de tal circunstancia en la Memoria, ya que denota una mayor transparencia.

Conjugando el análisis teórico con el estudio empírico, concluimos que la población analizada cumple con el principio de uniformidad del PGC, aunque el párrafo referido a la no existencia de los cambios de criterio contable no es de obligada mención, si bien algunas empresas manifiestan que se mantuvo el mismo criterio que el año anterior

mientras otras optan por no mencionar nada al respecto. En nuestra opinión, sería recomendable que la legislación obligara a incluir este párrafo, de forma que cada sociedad mencionara expresamente si no realiza cambios de criterio contable o no ha tenido errores contables, para ofrecer al usuario la mayor transparencia posible y mejorar la uniformidad entre empresas.

Como conclusión general del estudio realizado podemos afirmar que las empresas españolas aplican el principio de uniformidad financiera, sirviendo así al objetivo de reflejar la imagen fiel de la situación económico-financiera de las mismas. Lo que si es cierto es que no existe una uniformidad completa de las Cuentas Anuales de dichas empresas, como hemos podido constatar al analizar la regulación contable de los cambios normativos y también en el análisis empírico realizado.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Los recursos bibliográficos utilizados para el desarrollo del presente trabajo son los que se relacionan seguidamente:

A) LEGISLACIÓN.

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE nº 173, de 21 de julio de 2015).

Orden JUS/319/2018, de 21 de marzo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación (BOE nº 75, de 27 de marzo de 2018).

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE nº 310, de 27 de diciembre de 1990).

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE nº 278, de 20 de noviembre de 2007).

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que aprueba el Plan General de Contabilidad de PYMEs (BOE nº 279, de 21 de noviembre de 2007).

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (BOE nº 232, de 24 de septiembre de 2010).

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre (BOE nº 304, de 17 de diciembre de 2016).

Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que modifica el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de PYMEs de 16 de noviembre

Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

B) DOCUMENTOS DE ORGANISMOS CONTABLES.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (2017) “Aplicación práctica de la materialidad y otros aspectos para la elaboración de las notas de la Memoria”. Madrid.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (2011): “Consulta 1”, Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), n^o 87. Disponible en <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=418>.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) (2012): International Accounting Standard (IAS) 1. Presentation of Financial Statements. Disponible en http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias1_en.pdf.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) (2018): “Norma Internacional de Información Financiera 8, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”. Disponible en <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/NIC%208%20-%20Pol%C3%ADticas%20Contables.%20Cambios%20en%20las%20Estimaciones%20Contables%20y%20Errores.pdf>.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) (2016): “Norma Internacional de Información Financiera 16, Arrendamientos”. Disponible en https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion/normas_oficializadas/ES_GVT_IFRS_16_2016.pdf.

C) REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

❖ Libros y capítulos de libros:

ÁLVAREZ PÉREZ, M.; CUERVO HUERGO, J. C.; FÉ CANTÓ, C.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E.; GARAY GONZÁLEZ, J. A.; GARCÍA ÁLVAREZ, E.; GARCÍA DE LA IGLESIA, I.; GARCÍA DIEZ, J.; ROBLES LORENZANA, C. Y RUBÍN FERNÁNDEZ, I. (2014): *Manual de Introducción a la Contabilidad*. Ed. Ediuno, Universidad de Oviedo, Oviedo.

AMADOR FERNÁNDEZ, S y ROMANO APARICIO, J. (2013): *Manual del Nuevo Plan General Contable*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.

AMAT, O. y PERRAMON, J. (2005): *Normas Internacionales de Contabilidad*, Gestión 2000, Barcelona.

CABAL, E et al (2010): *Manual de Análisis Contable*. Servicios de Publicaciones de la Universidad de Oviedo (ed.), Oviedo.

CORONA ROMERO, E. y S.L. EMASP (2006): *Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad*, Ciss, Bilbao.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. (2008): “Introducción al Plan General de Contabilidad. Especial atención al marco conceptual” Consejo General de Colegios de Economistas de España (ed.), *Nuevo Plan General Contable*, España, pp. 41-61.

GARAY GONZÁLEZ, J.A. y GARCÍA DE LA IGLESIA, I. (2008): “Provisiones, contingencias, cambios y hechos posteriores” Consejo General de Colegios de Economistas de España (ed.), *Nuevo Plan General Contable*, España, pp. 217-238.

MARÍN HERNÁNDEZ, S. (2008): *El nuevo Plan General de Contabilidad, comparación y aspectos prácticos*, Abante Auditores, España.

OMEÑACA GARCÍA, J. (2008): *Contabilidad general*, Deusto, Barcelona.

❖ **Artículos de revista:**

AMAT, O. (2017): “Maquillajes Contables Legales”. *Revista de Contabilidad*, nº 56, junio, Editorial Wolters Kluwer, pp. 2-4.

BARRAL RIVADA, A. (2014): “Los arrendamientos operativos”. *Revista de contabilidad*, nº 2, pp. 212-233.

BARROSO, C. (2018a): “El nuevo marco conceptual de la contabilidad en NIIF y el concepto de materialidad I”, *Revista Técnica Contable y Financiera*, nº 9, Editorial Wolters Kluwer.

BARROSO, C. (2018b): “El nuevo marco conceptual de la contabilidad en NIIF y el concepto de materialidad II”, *Revista Técnica Contable y Financiera*, nº 10, Editorial Wolters Kluwer.

FLOREZ LÓPEZ, R. (2009): “Problemática contable de las provisiones, cambios en criterios contables, errores, estimaciones y hechos posteriores al cierre”, *Pecunia Monográfico*, pp. 189-241.

GABÁS TRIGO (1986): “El principio de uniformidad y su importancia en auditoría”, *Revista Española De Financiación y Contabilidad*, nº 51, pp. 615-641.

GARAY GONZÁLEZ, J.A. y GARCÍA DE LA IGLESIA, I. (2007): “Inmovilizado”, *Revista REAF*, nº 308, pp. 51-76.

GARRIDO MIRALLES, P. y VÁZQUEZ VEIRA, P. (2011): “NIIF vs. PGC 2007: las diferencias más notables”. Editorial Wolters Kluwer, pp. 10-23.

MOLINA SÁNCHEZ, H. y VICENTE LAMA, M. (2019): “Análisis sobre los principales impactos de la hipotética aplicación de los criterios de la NIIF 16”. Documento AECA y Notas Técnicas, nº129, pp. 5-9.

MORALES DÍAZ, J. y ZAMORA-RAMIREZ, C. (2018): “El impacto de las decisiones sobre los estados financieros en las empresas”. *The IEB International Journal of Finance*, nº 17, pp. 60-97.

RAMÍREZ DE ARELLANO, A. (2017): “El nuevo tratamiento contable del fondo de comercio y otras modificaciones contables”, *Revista Contable*, nº 52, febrero, pp. 2-6.

TEJADA XIMÉNEZ DE OLASO (2009): “Arrendamientos financieros, operativos y otras operaciones de naturaleza similar”, Anuario Jurídico y Económico Escorialense, pp. 435-468.

❖ **Sitios web:**

AUDITORES CENSORES (2019): “Estimaciones contables de acuerdo al PGC” https://www.auditorscensors.com/uploads/20191218/estimacions_comptables_MARTI.pdf. [consultada en mayo de 2021].

COMISIÓN NACIONAL DEL MERCADO DE VALORES (CNMV): <http://www.cnmv.es/portal/home.aspx> [consultada en mayo de 2021].

DELOITTE (2011): “Plan General de Contabilidad y Normas de Consolidación” https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_PGC.pdf [consultada en marzo de 2021].

JLC AUDITORES (2021): “Modificaciones del Plan General Contable 2021” <https://www.jlcaudidores.es/modificaciones-del-plan-general-contable-2021>. [consultada en mayo de 2021].

SOTELO, J. (2017): “Nuevo tratamiento contable y fiscal del fondo de comercio partir del 2016” <https://www.fiscalistescec.cat/2017/02/15/nuevo-tratamiento-contable-y-fiscal-del-fondo-de-comercio-a-partir-del-2016/>. [consultada en mayo de 2021].

❖ **Material adicional:**

GARAY GONZÁLEZ, J. A. (2020): Material de la asignatura “Normas Nacionales e Internacionales de Información Financiera”, Facultad de Economía y Empresa, Universidad de Oviedo, Curso 2020/2021.

GARAY GONZÁLEZ, J. A. (2020): Material de la asignatura “Normas de Valoración del ICAC”, Facultad de Economía y Empresa, Universidad de Oviedo, Curso 2020/2021.

GARCÍA DE LA IGLESIA, I. (2020): Material de la asignatura “Normas de Valoración del ICAC”, Facultad de Economía y Empresa, Universidad de Oviedo, Curso 2020/2021.

GUTIÉRREZ DONAIRE, O. (2016): Trabajo Fin de Máster “Análisis contable de las provisiones y contingencias. El caso Volkswagen”, Facultad de Economía y Empresa, Universidad de Oviedo, Curso 2015/2016.

RODRIGUEZ PRIETO, B. (2020): Material de la asignatura “Normas de Valoración del ICAC”, Facultad de Economía y Empresa, Universidad de Oviedo, Curso 2020/2021.