

PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD Y EL MODELO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

EXTRACTO

Este artículo es el primero de una serie dedicada a las diferencias entre la Normativa Internacional de Contabilidad (norma NIC) y la norma contable nacional que supone el Plan General de Contabilidad del 2007 (PGC 07). En este primer artículo se comenta la existencia de los dos modelos contables, y se apunta una serie de fuentes de diferencias entre los mismos.

Palabras claves: Plan General de Contabilidad, Normativa Internacional de Contabilidad y cuentas consolidadas.

MAIN DIFFERENCES BETWEEN THE GENERAL ACCOUNTING PLAN AND MODEL INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

ABSTRACT

This article is the first in a series devoted to the differences between the International Accounting Standards (IAS standards) and national accounting standard which is the General Accounting Plan 2007 (PGC 07). In this first article discussed the existence of the two accounting models, and a number of sources of differences between them are pointed out.

Keywords: General Accounting Plan, International Accounting Standards and consolidated accounts.

Sumario

1. Unificación de la norma contable a nivel europeo a través de la NIC, y la necesidad de adaptar la norma contable nacional a ese cambio
2. Principales diferencias entre el modelo NIC y el modelo del PGC
 - 2.1. Restricción de políticas contables
 - 2.2. Modificación de ciertas normas a nivel NIC, cuyos cambios no se han recogido en el modelo PGC
 - 2.3. Mayor desarrollo de ciertas operaciones en la normativa NIC
 - 2.4. Operaciones reguladas en el PGC que no se regulan en el modelo NIC
 - 2.5. Criterios diferenciados en ambos modelos

1. UNIFICACIÓN DE LA NORMA CONTABLE A NIVEL EUROPEO A TRAVÉS DE LA NIC, Y LA NECESIDAD DE ADAPTAR LA NORMA CONTABLE NACIONAL A ESE CAMBIO

En aras a una comparabilidad de la información financiera publicada por las entidades cotizadas, se ha unificado a nivel europeo la norma contable con la que debe elaborarse esa información financiera. Se introduce, a través del Reglamento (CE) n.º 1606/2002, una obligación a todas las sociedades, cuyos valores hayan sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, de publicar las cuentas consolidadas de conformidad con las normas internacionales de contabilidad (NIC en adelante). Se reproduce el artículo relevante a continuación:

REGLAMENTO (CE) N.º 1606/2002 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO

Cuentas consolidadas de las sociedades con cotización oficial

«Artículo 4

Para los ejercicios financieros que comiencen **a partir del 1 de enero de 2005** inclusive, las **sociedades** que se rigen por la ley de un Estado miembro **elaborarán sus cuentas consolidadas de conformidad con las normas internacionales de contabilidad** adoptadas de acuerdo con el procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 6 si, en la fecha de cierre de su balance, **sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro**, en el sentido del punto 13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993, relativa a los servicios de inversión en el ámbito de los valores negociables.»

Esa unificación de normas contables únicamente abarca a las cuentas consolidadas de sociedades con valores admitidos a cotización. Permite el propio reglamento que ese modelo contable (la normativa NIC) se aplique también al resto de obligaciones contables que escapan de ese alcance mínimo, bien por tratarse de sociedades no cotizadas o de cuentas individuales¹. El regulador español no hizo uso de esa opción por lo que en un primer momento convivieron las normas

¹ Artículo 5. Opciones con respecto a las cuentas anuales y a las sociedades sin cotización oficial.

Los Estados miembros podrán permitir o exigir:

- A las **sociedades mencionadas en el artículo 4**, que elaboren sus cuentas anuales,
- A las **sociedades distintas de las mencionadas en el artículo 4**, que elaboren sus **cuentas consolidadas, sus cuentas anuales** o ambas, **de conformidad con las normas internacionales de contabilidad** aprobadas conforme al procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 6.

NIC con el entonces vigente PGC 90. Ambos modelos seguían enfoques diferenciados, por lo que, en aras de una unificación europea, se había introducido una falta de comparabilidad en el ámbito nacional. Para evitar esa duplicidad de modelos contables se modifica el marco normativo de las entidades que no están incluidas en el alcance del Reglamento 1606/2002, y por tanto no están obligadas a presentar las cuentas anuales conforme a NIC, mediante la aprobación del PGC 07. Este cuerpo normativo, como bien se reconoce en la propia introducción del PGC, trata de buscar una comparabilidad con el modelo NIC, por lo que las soluciones a las que se llegan en muchos casos son, si no idénticas, similares.

Plan General de Contabilidad

Introducción

«El nuevo texto debe valorarse tomando en consideración los siguientes aspectos. En primer lugar, **su vocación de convergencia con los Reglamentos comunitarios que contienen las NIC/NIIF adoptadas**, en todos aquellos aspectos que resultan necesarios para hacer compatibles ambos cuerpos normativos contables...»

2. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL MODELO NIC Y EL MODELO DEL PGC

Sin embargo, surgen una serie de diferencias entre ambos modelos. A pesar de que se verán con mayor detalle las diferencias entre ambos modelos en posteriores artículos, se recogen a continuación algunos de los motivos de las diferencias más significativas que surgen entre ambos modelos. Hemos dividido esas diferencias en cinco tipologías, sin que en ningún sentido sea una lista exhaustiva de las mismas, sino únicamente una reflexión del autor:

1. Por restricciones de políticas contables en el PGC 07.
2. Modificación de ciertas normas a nivel NIC, cuyos cambios no se han recogido en el modelo PGC.
3. Mayor desarrollo de ciertas operaciones en la normativa NIC.
4. Operaciones reguladas en el PGC, que no se regulan en el modelo NIC.
5. Criterios diferenciados en ambos modelos.

2.1. RESTRICCIÓN DE POLÍTICAS CONTABLES

Una de las principales diferencias surge, como de nuevo reconoce la propia introducción del PGC, de la posibilidad de aplicar diferentes opciones contables en la NIC. En el PGC no se han

recogido diferentes políticas contables, sino que en aquellos casos en los que la norma internacional permite esas diferentes políticas, se ha recogido un único tratamiento posible.

Plan General de Contabilidad

Introducción

«..., sin perjuicio de la restricción de opciones que contempla el nuevo Plan frente a los Reglamentos Comunitarios.»

El modelo NIC permite **dos políticas contables** en el reconocimiento del **inmovilizado**, tanto material como intangible. Las entidades que apliquen NIC pueden adoptar el **modelo de coste**, que es sustancialmente idéntico al modelo contable que se recoge en el PGC, reconociendo el inmovilizado al coste, menos amortización y deterioro. Sin embargo, esa no es la única política contable que se recoge en el modelo NIC, sino que se permite también reconocer el inmovilizado material por el «**valor revaluado**» (que se define en la norma como el valor razonable en ese momento, ajustado por la amortización y el deterioro). Los ajustes de valor del inmovilizado no se considerarían un resultado del ejercicio, sino que se reconocerían de forma directa en el patrimonio neto de la entidad.

	NIC 16	PGC 07
Inmovilizado material	Modelo de coste	Modelo de coste
	Modelo de valor revaluado	

	NIC 38	PGC 07
Inmovilizado intangible	Modelo de coste	Modelo de coste
	Modelo de valor revaluado	

En el caso de las **inversiones inmobiliarias**, la NIC también recoge dos políticas contables entre las que debe optar la entidad. Una de las políticas contables que se recoge es el **modelo de coste**, reconociéndose las inversiones inmobiliarias al coste menos amortización y deterioro, tal y como se reconocen en el PGC 07. La alternativa a ese modelo de coste, que puede elegir la entidad como política contable, es reconocer esas inversiones al **valor razonable**, reconociendo los cambios que surjan en el resultado del ejercicio.

	NIC 40	PGC 07
Inversiones inmobiliarias	Modelo de coste	Modelo de coste
	Modelo de valor razonable	

En las combinaciones de negocios, la NIC recoge dos políticas contables en el reconocimiento del fondo de comercio:

1. La entidad puede reconocer únicamente el fondo de comercio correspondiente a la participación de la sociedad dominante, tal y como se recoge en el Real Decreto de Normas de Consolidación.
2. Se permite en la norma, como política contable alternativa, reconocer el fondo de comercio, no solo por la parte correspondiente a la sociedad dominante, sino reconocer también el fondo de comercio que le corresponde a socios externos.

Surge de esa manera otra diferencia entre PGC y NIC, debida a la existencia de un mayor número de políticas contables en el modelo NIC.

	NIIF 3	RD consolidación
Fondo de comercio de socios externos	Únicamente parte correspondiente a sociedad dominante	Únicamente parte correspondiente a sociedad dominante
	Tanto la parte correspondiente a la sociedad dominante, como la parte que le corresponde a socios externos	

2.2. MODIFICACIÓN DE CIERTAS NORMAS A NIVEL NIC, CUYOS CAMBIOS NO SE HAN RECOGIDO EN EL MODELO PGC

Debemos ser conscientes de que el Real Decreto de Normas de Consolidación se aprobó en 2010. Junto con la aprobación de ese cuerpo normativo se aprovechó para introducir algunas modificaciones al PGC. De modo que ambas normas datan de esa fecha, sin que se hayan introducido modificaciones desde entonces.

El modelo NIC es mucho más dinámico, por lo que varias normas se han introducido, o modificado, desde esa fecha. Es por ello que algunos de los criterios recogidos en las normas nacionales (bien PGC o Real Decreto de Consolidación), en su aprobación, coincidían con el tratamiento que se les daba en la NIC, pero que al no haberse modificado cuando lo ha sido la NIC, recogen en este momento un tratamiento diferente.

Una de las principales diferencias, debidas a cambios en las NIC que no se han introducido en la norma nacional, se da en el caso de las nuevas normas internacionales de consolidación (NIIF 10, 11 y 12).

Hasta la aprobación de la NIIF 10, la definición de control se encontraba de una «forma dual»:

1. La NIC 27 definía el control como «el poder de dirigir las políticas financieras y de operaciones de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades». Se recogían en la propia norma una serie de presunciones sobre cuándo se da esa relación de control.
2. En algunos casos los criterios que recogía la NIC 27 sobre cuándo entender que se da una relación de control podían no ser concluyentes. Ese será el caso de las entidades de cometido específico. Para aclarar en qué casos se debe entender que se ostenta el control sobre una entidad de cometido específico, y se debe consolidar, se emitió la interpretación SIC 12. La idea que subyace en esos criterios adicionales es un enfoque de riesgos y beneficios, debiendo la entidad entender que controla a la entidad de cometido específico cuando esté expuesta a la mayoría de riesgos y beneficios.

Se recogía de esa manera una definición dual, al igual que en el Real Decreto de Normas de Consolidación.

La NIIF 10 recoge un modelo de control aplicable a cualquier entidad. Esta norma considera que «un inversor controla a una participada cuando está **expuesto**, o tiene derecho, a **rendimientos variables** procedentes de su implicación en la participada y tiene la **capacidad de influir** en esos rendimientos a **través de su poder** sobre esta».

La NIIF 11 supone otro de los grandes cambios que introducen las nuevas normas de consolidación. Hasta la emisión de esa norma, la NIC 31 permitía reconocer las participaciones en entidades controladas de forma conjunta, bien mediante la integración proporcional, o mediante la puesta en equivalencia. Esa misma alternativa se recoge en el Real Decreto de Normas de Consolidación, que permite reconocer las entidades en las que se dé un control conjunto mediante alguna de esas dos metodologías (integración proporcional o puesta en equivalencia).

Uno de los principales cambios que introduce la NIIF 11 es limitar las metodologías por las que se pueden reconocer los negocios conjuntos², admitiendo únicamente la metodología de la participación puesta en equivalencia (luego en el modelo NIC esas entidades ya no se podrán valorar mediante el procedimiento de integración proporcional).

2.3. MAYOR DESARROLLO DE CIERTAS OPERACIONES EN LA NORMATIVA NIC

El grado de desarrollo de la normativa NIC no es comparable con el del PGC (supone enfrentar más de 3.000 páginas de norma a las pocas que dedica el PGC a las normas de valora-

² La definición de negocios conjuntos no es idéntica a la de entidades controladas de forma conjunta, ya que la nueva NIIF 11 no atiende únicamente a la forma jurídica de la entidad, sino también al fondo económico para diferenciar entre negocios conjuntos y operaciones conjuntas.

ción). En la práctica, ese desarrollo supone que sea frecuente el recurso a las NIC para interpretar áreas donde el PGC no aporta criterios claros. Es por ello que en el modelo NIC encontraremos mucho mayor grado de desarrollo para algunas operaciones (como es el caso de las normas sobre retribuciones a largo plazo al personal, NIC 19; o la norma de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio propio, NIIF 2). En esos casos entendemos que el desarrollo que recogen las NIC, en la mayoría de los casos, sería aplicable al PGC.

2.4. OPERACIONES REGULADAS EN EL PGC QUE NO SE REGULAN EN EL MODELO NIC

A pesar de que el modelo NIC contenga un mayor desarrollo para las operaciones, en el PGC se regulan algunas operaciones para las que la NIC no ha elaborado ninguna norma de valoración.

El ejemplo más significativo es el de la norma de valoración de operaciones entre empresas del grupo que recoge el PGC (NRV 21.^a), donde no encontramos una regulación similar en el modelo NIC.

2.5. CRITERIOS DIFERENCIADOS EN AMBOS MODELOS

A pesar de que el PGC busca una comparabilidad con las NIC, en algunos casos se da una respuesta contable a las operaciones que no coincide con la de la normativa NIC. Esa diferencia de criterios se reconoce de forma expresa en la introducción al PGC, apuntando a un ejemplo concreto: los gastos de investigación, los cuales bajo el modelo NIC no pueden ser objeto de activación y deben reconocerse como gasto del ejercicio.

Plan General de Contabilidad

Introducción

«... o de la aplicación de criterios propios contenidos en las Directivas europeas como el de la activación de los gastos de investigación, lo que por otra parte, constituye una excepción y en ningún caso la regla general.»