

Máster Universitario en Auditoría de Cuentas



Modificación del Plan General bajo el paraguas de la reforma de la normativa internacional. Implementación y desarrollo.

Curso académico: 2022 -2023

Trabajo Fin de Máster

Presentado por:

Dña. Jannet Alexandra Rojas Sanchez

Dirigido por:

Dra. Laura López Torres

Alcalá de Henares, a 4 de septiembre de 2023

Modificación del Plan General bajo el paraguas de la reforma de la normativa internacional. Implementación y desarrollo.

RESUMEN

Desde hace varios años, distintos países del mundo se encuentran sumergidos en la búsqueda de la “*homogenización y/o armonización contable Internacional*” como consecuencia de la globalización económica que se viene desarrollado desde hace algunos años. En el caso español, han ocurrido con el pasar de los años distintas reformas y adaptaciones en materia contable, desde el año 1973 con la aparición del primer Plan General Contable en España y hasta la fecha han ocurrido por lo menos tres cambios significativos en materia contable; 1990, 2007, y 2021, sin mencionar aquellas relacionadas con disposiciones complementarias y/o adaptaciones sectoriales entre otras, a fin de acercarse a la mencionada “*armonización contable*”.

España, como estado miembro de la Unión Europea (UE) (1986), también forma parte del proceso de reforma de la normativa contable que comenzó en el año 2000 por parte de la UE. Como parte de estos cambios para la armonización contable Internacional, se realizaron en España en el año 2021 reformas en la legislación mercantil en materia contable con el fin de que las sociedades pudiesen preparar y presentar sus estados financieros bajo un marco contable internacional.

En este trabajo de fin de Máster realizaremos un entendimiento de los principales cambios originados, con la aprobación del “*Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre*” y las implicaciones contables más importantes en los estados financieros de las entidades españolas.

PALABRAS CLAVE

Estados financieros, Comparabilidad de la información, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Normas Internacionales de Información Financiera en la Unión Europea (NIIF-UE), Homogeneización Contable, Globalización.

ABSTRACT

For several years, different countries of the world have been submerged in the search for international “*accounting homogenization and/or harmonization*” as a consequence of the economic globalization that has been developed for some years. In the Spanish case, different accounting reforms and adaptations have occurred over the years, since 1973 with the appearance of the first General Accounting Plan in Spain and to date at least three significant changes have occurred in accounting matters. ; 1990, 2007, and 2021, without mentioning those related to complementary provisions and/or sectoral adaptations, among others, in order to approach the aforementioned “*accounting harmonization*”.

Spain, as a member state of the European Union (EU) (1986), is also part of the reform process of accounting regulations that began in the year 2000 by the EU. As part of these changes for international accounting harmonization, reforms were carried out in Spain in 2021 in commercial law on accounting matters so that companies could prepare and present their financial statements under an international accounting framework.

In this Master's thesis we will make an understanding of the main changes originated, with the approval of “*Royal Decree 1/2021, of January 12, which modifies the General Accounting Plan approved by Royal Decree 1514/2007, of November 16.*” and the most important accounting implications in the financial statements of Spanish entities.

KEY WORDS

Financial statements, Information comparability, International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS), International Financial Reporting Standards in the European Union (IFRS UE), Accounting Homogenization, Globalization.

Índice

1. INTRODUCCIÓN	5
1.1. Objetivos.....	6
1.2. Metodología utilizada.....	7
2. MARCO NORMATIVO.....	7
3. ESTADO DE LA CUESTION.....	8
3.1. Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.....	8
4. RESUMEN Y ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES MODIFICACIONES QUE INCORPORA EL “REAL DECRETO 1/2021”.....	10
4.1. Clasificación y valoración de instrumentos financieros:.....	10
4.1.1. Activos Financieros	10
4.1.2. Pasivos Financieros.....	15
4.1.3. Deterioro	17
4.1.4. Coberturas contables.....	18
4.1.5. Presentación y Memoria	19
4.2. Reconocimiento de ingresos ordinarios por entrega de bienes o prestación de servicios:.....	20
4.2.1. Cesión de licencias.....	24
4.2.2. Contraprestación variable.....	25
4.2.3. Presentación y Memoria	27
4.3. Valoración de existencias.....	29
4.4. Otras modificaciones	30
4.4.1. Valor razonable:.....	30
4.4.2. Presentación de ampliaciones de capital:.....	30
4.4.3. Honorarios de los auditores	31
4.5. Comparativa con el anterior PGC y con NIIF	32
5. IMPACTO DE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS DEL “REAL DECRETO 1/2021”.....	39
6. CONCLUSIONES	44
7. BIBLIOGRAFIA.....	46

1. INTRODUCCIÓN

España viene desarrollando de la mano de la Unión Europea, los cambios necesarios en la búsqueda de la armonización contable que deben alcanzar los estados miembros de la Unión Europea.

Desde el año 2000, la UE ha iniciado un proceso de reforma de su normativa contable, proceso basado en la recepción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)¹ por la UE y en la coordinación de estas con las Directivas contables con el fin de poder contar con información financiera comparable entre todos los estados de la unión.

La Comisión propuso que todas las sociedades de la UE admitidas a cotización en un mercado regulado elaboraran sus cuentas anuales consolidadas de conformidad con las NIC y que los Estados miembros tuvieran la opción de requerir o permitir a las sociedades no cotizadas que publicaran también sus estados financieros de conformidad con las NIC. Para ello propuso establecer un proceso de aceptación formal de las Normas Internacionales de Contabilidad, apoyado en un órgano técnico el *European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)* y un órgano político el *Accounting Regulatory Committee (ARC)*. La Comisión debía garantizar que la UE mantenía los medios de control suficientes para corregir cualquier deficiencia o problema en relación con las NIC.

La nueva política de armonización contable adoptada por la UE y su apoyo al IASB (antes IASC) supusieron también el inicio de un proceso global de acercamiento entre los distintos sistemas contables, entre los que se incluyen el acercamiento con el FASB² el cual tiene como objetivo la convergencia entre las NIIF y los US GAAP.

¹ Conjunto de normas aprobadas por el International Accounting Standards Committee hasta su desaparición, y que posteriormente han sido asumidas por el International Accounting Standards Board (IASB).

² Financial Accounting Standards Board - Consejo de normas de contabilidad financiera en EEUU

En consecuencia, España, a través del *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)*³, participa en el proceso de armonización contable iniciado por la UE, siguiendo de cerca, las decisiones adoptadas y los documentos elaborados por el grupo de trabajo encargado de analizar las diferencias entre los principios de las Directivas Contables y las NIC.

Una de las últimas acciones realizadas por España en pro de la armonización contable ha sido la aprobación en *el BOE el “Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifica el Plan General de Contabilidad (PGC) y sus disposiciones complementarias”* para adaptar nuestro derecho contable interno a la mencionada normativa internacional con efecto para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021. Con ello se adoptan los últimos criterios contables en materia de instrumentos financieros y en relación con los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, que fueron adoptados en la UE mediante el *Reglamento (UE) 2016/2067 de la Comisión, de 22 de noviembre de 2016, (modificado por el Reglamento (UE) 2018/498 de la Comisión, de 22 de marzo de 2018)* y el *Reglamento (UE) 2016/1905 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016, (modificado por el Reglamento (UE) 2017/1987 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017)*.

1.1. Objetivos

El objetivo de este trabajo será realizar un entendimiento de los principales cambios originados, con la aprobación del *“Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifica el Plan General de Contabilidad (PGC) y sus disposiciones complementarias”*⁴ centrando nuestro entendimiento únicamente en el *“Plan General de Contabilidad”*, aplicable a grandes empresas.

³ El ICAC es un organismo público español, adscrito al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, con competencias propias en contabilidad, en todo lo relativo a la planificación y normalización contable, y a la regulación y supervisión de la actividad auditora.

⁴ *Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, 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.*

Adicionalmente, se realizará un análisis de las implicaciones contables más importantes en los estados financieros de las entidades españolas, considerando como foco de atención aquellos cambios en el “*Plan General de Contabilidad*” aplicable a grandes empresas, principalmente aquellos relacionados con la “*Norma de Registro y Valoración 9- Instrumentos financieros*” y la “*Norma de Registro y Valoración 14 Ingresos por ventas y prestación de servicios*” debido a su relevancia.

1.2. Metodología utilizada

Para alcanzar los objetivos de nuestro trabajo, se realizará una investigación teórica descriptiva de tipo bibliográfico de aquellos relacionados con el tema objeto de esta tesis de grado; tales como; publicaciones, revistas, artículos, libros, Normativa y leyes aplicables y/o relacionadas, etc.

Las fuentes de información consultadas han sido localizadas a través de diferentes buscadores y bases de datos como: Google académico, Dialnet, biblioteca.uah.es, así como sitios web de los siguientes organismos; ICAC, AECA BOE, ICJC, Web de la UE.

2. MARCO NORMATIVO

A fin de llevar a cabo la investigación para el entendimiento y análisis que nos hemos planteado en esta tesis de grado repasaremos una serie de leyes y normativa nacional e internacional, detallando aquellas en las que nos hemos centrado principalmente.

- *Plan General de Contabilidad modificado por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.*
- *Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.*
- *NIIF 7 - Instrumentos financieros: Información a revelar.*
- *NIIF 9 - Instrumentos financieros.*
- *NIIF 13 - Valoración del Valor Razonable.*
- *NIIF 15 - Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.*

En las próximas páginas haremos referencia a las mismas, y profundizaremos en el análisis.

3. ESTADO DE LA CUESTION

Mediante el “*Real Decreto 1/2021*” se ha modificado el *Plan General de Contabilidad*, aplicable a grandes empresas y a continuación detallaremos los cambios más significativos y que posteriormente desgranaremos en la sección 4.

3.1. Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Mediante el “*Real Decreto 1/2021*” se ha modificado el *Plan General de Contabilidad*. Las modificaciones realizadas tienen por objeto la adecuada homogeneización de la normativa contable española con las normas internacionales de Contabilidad, haciendo más comparable la información financiera en dos aspectos principales:

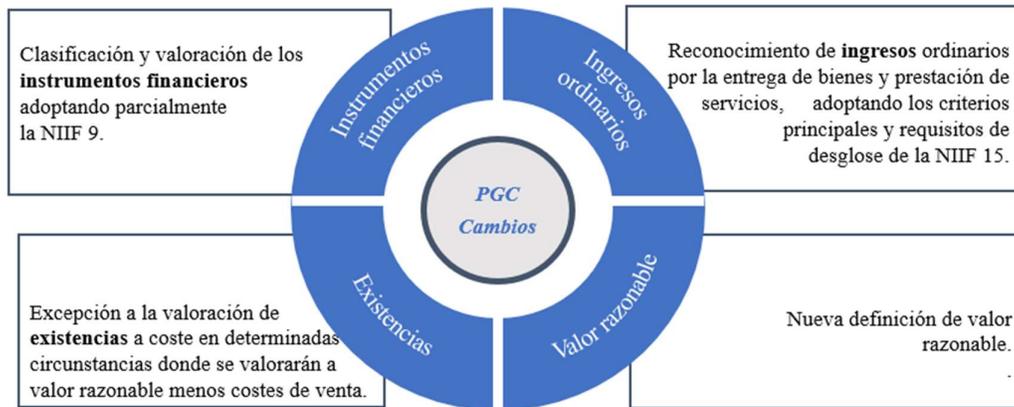
- Instrumentos financieros.
- Ingresos por la entrega de bienes y servicios.

Las principales modificaciones se refieren a:

- Clasificación y valoración de los instrumentos financieros adoptando parcialmente a la *Norma Internacional de Información Financiera 9 (NIIF 9)*.
- Reconocimiento de ingresos originarios por la entrega de bienes y prestación de servicios, adoptando los criterios principales y requisitos de desglose de la *Norma Internacional de Información Financiera 15 (NIIF 15)*.
- Excepción a la valoración de existencias a coste en determinadas circunstancias donde se valorarán a valor razonable menos costes de venta.
- Se ha revisado la definición del Valor Razonable, en línea con la *NIIF 13 “Valoración del Valor Razonable”*.

Entrada en Vigor: El “*Real Decreto 1/2021*” es de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.

Diagrama 1: Principales modificaciones RD 1/2021



Fuente: Elaboración propia.

El enfoque que se deduce de esta reforma en relación con la tipología de cuerpos normativos contables es el de distinguir entre tres tipos de entidades:

Diagrama 2: Tipos de entidades



Fuente: Elaboración propia.

- Entidades que aplican NIIF-UE como pueden ser las entidades financieras (entidades de crédito y aseguradoras): que bien directamente por la aplicación de NIIF-UE en sus cuentas consolidadas, como por la aplicación en sus cuentas individuales mediante las Circulares de Banco de España o mediante normativa ministerial de la DGSFP, logran una plena incorporación de normativa internacional.
- **Resto** de entidades no financieras que aplican "PGC": que logran una normativa armonizada, pero habilitando ciertas simplificaciones, fundamentalmente respecto al deterioro instrumentos financieros. Incluye individuales de cotizadas que no sean entidades de crédito.

- Entidades que apliquen “PGC” de PYMEs: sin cambios en los criterios de reconocimiento y valoración con normativa actual, y simplificación mayor para quitar instrumentos financieros a valor razonable.

4. RESUMEN Y ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES MODIFICACIONES QUE INCORPORA EL “REAL DECRETO 1/2021”.

En este apartado realizaremos un resumen y su correspondiente análisis de las principales modificaciones que tuvieron lugar en el Plan General Contable Español aplicable a grandes empresas como consecuencia de la aprobación del “Real Decreto 1/2021”.

4.1. Clasificación y valoración de instrumentos financieros:

En la “Norma de Registro y Valoración 9ª de Instrumentos financieros (NRV 9ª)” del “PGC” se incorporaron conceptos de la “NIIF 9 de Instrumentos financieros” de forma parcial.

En los que a valoración respecta se mantienen las valoraciones a valor razonable, coste amortizado y coste.

4.1.1. Activos Financieros

La nueva clasificación, no introduce cambios notorios con carácter general, pero se introducen algunos aspectos a considerar, tales como:

- a) Salvo que proceda su clasificación en otras carteras, todos los activos financieros se deben valorar a valor razonable y las variaciones de valor presentarse en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La finalidad es trasladar al balance y a la cuenta de resultados de la entidad una fiel representación de la rentabilidad y de los riesgos que generan las decisiones que toman los administradores del negocio, bajo la consideración de que el valor de mercado es el mejor modelo de medida para tener una idea nítida de los flujos de efectivo que puede recuperar la empresa en caso de realizar la inversión. Teniendo como excepción de esta regla aquellos instrumentos que, atendiendo a sus características, en principio, deberían presentar menos volatilidad y para los que el modelo de negocio de la empresa sea, con carácter general, percibir sus flujos de efectivo contractuales.

- b) En caso contrario, esto es, cuando el modelo de negocio de la empresa para ese activo o conjunto de activos similares fuese más amplio (cobrar o vender) y distinto al que llevaría a calificarlo como cartera de negociación (gestión activa o recurrente), la empresa lo incluirá en la categoría de “*Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto*”.
- c) Los instrumentos de patrimonio se incluirán, por lo tanto, en la cartera de “*Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias*”. Sin embargo, en la práctica las empresas podrán seguir manteniendo el registro contable que venían aplicando (en la categoría de “*Activos financieros disponibles para la venta*”).

Se establece como “opción contable” de que la entidad designe el instrumento de patrimonio en la fecha de reconocimiento inicial para incluirlo de manera irrevocable en la categoría de “*Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto*”, en los mismos términos que estipula la NIIF-UE 9 (sin perjuicio de que el “*PGC*” incluya las participaciones en fondos de inversión en la categoría de instrumentos de patrimonio). No obstante, a diferencia de la norma internacional, en caso de deterioro o baja del activo financiero, la renta acumulada en el patrimonio neto se seguirá reclasificando a la cuenta de pérdidas y ganancias.

- **Valor Razonable con cambios en Pérdidas y Ganancias (VRPyG):** donde se incluyen;

Obligatoriamente como cartera por excepción, salvo que sean inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, o préstamos ordinarios que se gestionen con un determinado propósito o modelo de negocio.

Optativamente, cualquier activo financiero, salvo inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, si con ello se eliminan incoherencias de valoración o asimetrías contables.

Se agrupará en esta cartera las anteriores carteras de *“Activos financieros mantenidos para negociar”* y *“Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”*, y para activos en los que eliminar asimetrías contables.

- **Coste amortizado:** activos financieros incluso cuando coticen, si se mantienen para percibir los flujos derivados de la ejecución del contrato, incluyendo instrumentos cuyas ventas sean poco frecuentes o significativas, o en circunstancias limitadas, y comprenden:
 - las inversiones mantenidas hasta el vencimiento, esto es valores cotizados con fecha de vencimiento fijada, cobros determinables donde se tenía la intención y capacidad para mantenerlos hasta su vencimiento, y
 - los préstamos y las partidas a cobrar que se gestionan con el objetivo de percibir solo los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato (únicamente cobros de principal e intereses sobre el principal pendiente). (Por ejemplo, se cita que se incluyen préstamos comunes, aunque se acuerde un tipo de interés por debajo de mercado, créditos comerciales y no comerciales (que no sean instrumentos de patrimonio ni derivados), pero no se incluyen, entre otros, los bonos convertibles).

Es previsible que se integren en esta cartera, las anteriores carteras de “Préstamos y partidas a cobrar” de aquellos que se gestionen solo para el cobro de flujos contractuales (únicamente cobros de principal e intereses), e “Inversiones mantenidas hasta el vencimiento”.

- **Valor Razonable con cambios en Patrimonio Neto (VRPN):** donde se incluyen;

Obligatoriamente acuerdos básicos de préstamo donde el modelo de negocio sea el recibir los flujos contractuales o acordar su enajenación (lo que era la cartera “Activos financieros de deuda disponibles para la venta”).

Optativamente, en la fecha inicial instrumentos de patrimonio que como tal voluntariamente se designen (de forma similar a la cartera de instrumentos de patrimonio de “Activos financieros de patrimonio disponibles para la venta” (que no es exactamente el actual tratamiento de la NIIF 9 porque en esta cartera los beneficios o pérdidas cuando causan baja o se deterioran pasan por PyG).

- **Coste:** que como anteriormente se valoran a su coste menos deterioro y que comprenden;
 - inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas,
 - aquellas que no pueda obtenerse de manera fiable su valor razonable, sean inversiones en patrimonio o sus derivados o híbridos (salvo que se cumplan los requisitos para su contabilización a coste amortizado) y cualquier activo financiero inicialmente clasificado como VRPG cuando no es posible obtener una estimación fiable de su valor razonable, y
 - otras inversiones como cuentas en participación y similares, o préstamos participativos con intereses contingentes.

Diagrama 4: Comparativa entre las clases de activos financieros en la nueva y anterior PGC.

PGC NRV 9ª modificada	PGC NRV 9ª anterior
Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	Activos financieros mantenidos para negociar Otros activos financieros a VR con cambios en la cuenta de PyG
Activos financieros a coste amortizado	Inversiones mantenidas hasta el vencimiento Préstamos y partidas a cobrar
Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio	Activos financieros disponibles para la venta
Activos financieros a coste	Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

Fuente: Elaboración propia.

4.1.2. Pasivos Financieros

En relación con la categoría de los pasivos financieros, a efectos de su valoración siguen siendo las mismas, si bien se incluyen determinadas aclaraciones. Así, la clasificación se refiere a pasivos financieros a:

- **Coste amortizado:** categoría donde se incluyen por defecto todos los pasivos financieros. Incluyendo débitos por operaciones comerciales, préstamos y créditos recibidos, incluyendo préstamos participativos obtenidos incluso a interés por debajo de mercado, y otros débitos no comerciales que no sean derivados.
- **Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias (VRPyG):** donde se incluyen los pasivos financieros:
 - Que se mantienen para negociar: cuando como se indicaba en el “PGC” anteriormente:
 - Se emiten para readquirirlos en el corto plazo.
 - Formen parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados para obtener ganancias a corto plazo,

- Sean un derivado que no sea un contrato de garantía ni se haya designado como de cobertura.
- Adicionalmente, bajo el “PGC” reformado se incluyen los designados en el momento inicial de forma irrevocable aquellos que:
 - Eliminen asimetrías contables con otros instrumentos a valor razonable, o
 - Constituyan un grupo de pasivos financieros o de activos y pasivos financieros con una gestión del riesgo o de inversión documentada. Y
 - Ciertos híbridos que bajo ciertas condiciones no se separen y hayan sido designados opcionalmente en su reconocimiento inicial y de forma irrevocable.
- **Coste:** para integrar las aportaciones recibidas por un contrato de cuentas en participación incrementadas o disminuidas con el resultado atribuido al partícipe no gestor, y aquellos préstamos participativos con intereses contingentes.

Por otra parte, los **pasivos financieros por transferencias** de activos en los que no se ha retenido sustancialmente sus riesgos y beneficios, se precisa que se valoran de forma **consistente** con el activo cedido.

Diagrama 5: Comparativa entre las clases de pasivos financieros en la nueva y anterior PGC.

PGC NRV 9ª modificada	PGC NRV 9ª anterior
Pasivos financieros a coste amortizado	Débitos y partidas a pagar
Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	Pasivos financieros mantenidos para negociar
	Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias

Aportaciones recibidas en contratos de cuentas de participación o similares se valoran **a coste**, incrementándose o disminuyendo por el beneficio o pérdida atribuible a los partícipes.

Fuente: Elaboración propia.

4.1.3. Deterioro

A efectos de deterioro no se incorpora en el “PGC” la estimación de la pérdida esperada de la NIIF 9 (que se deja como excepción por razón de entidad como es el caso de las entidades de crédito), manteniéndose el modelo basado en la pérdida incurrida.

De este modo, cuando exista evidencia objetiva de deterioro, se efectuarán correcciones valorativas. Así, dependiendo de la cartera se efectuarán del siguiente modo:

- **A coste amortizado:** Se precisa que al menos al cierre deberán hacerse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero, o de un grupo, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor. La corrección valorativa será la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de los flujos futuros incluidos los de ejecución de garantías descontados al tipo de interés efectivo inicial.
- **VRPN:** Al menos al cierre se efectuarán correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de deterioro. A estos efectos se distingue:
 - Instrumentos de **deuda:** Por reducción o retraso en los flujos de efectivo por insolvencia del deudor. Se corregirá por la diferencia entre su coste amortizado y el valor razonable reconociendo las pérdidas o reversiones por pérdidas y ganancias.
 - Instrumentos de **patrimonio:** Por descenso prolongado o significativos, presumiéndose caída de un año y medio o de un 40% en su cotización (antes se indicaba “y”). El deterioro será la diferencia entre su valor en libros y el valor razonable reflejándose las pérdidas acumuladas reconocidas en el patrimonio por PyG y las reversiones posteriores por Patrimonio. (Como en los anteriores AFDV).

- **A coste:** la corrección valorativa será la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el importe recuperable, que será el mayor entre su valor razonable menos costes de venta y el valor actual de los flujos futuros. En el caso de instrumentos de patrimonio se sigue permitiendo el método indirecto en función del patrimonio neto más plusvalías.

4.1.4. Coberturas contables

En materia de coberturas contables, se incorporan ciertas disposiciones de NIIF 9 que permiten una mayor flexibilidad en los requisitos a cumplir, si bien se mantienen la tipología de coberturas de valor razonable, de flujos de efectivo y cobertura neta de una inversión en el extranjero, y se mantiene su tratamiento contable.

Las novedades que resaltan a este respecto se refieren a lo siguiente:

- Se aumenta la posibilidad de designar como instrumento de cobertura a los siguientes:
 - una opción emitida para cubrir una opción comprada,
 - activos y pasivos financieros que no sean derivados, si se miden por el VRPyG, y a
 - el componente de riesgo de tasa de cambio de un activo o pasivo financiero que no sea un derivado.
- En cuanto a partidas cubiertas, además de las previstas anteriormente también pueden designarse:
 - Una combinación agregada de una partida cubierta y un derivado.
 - Un componente de una partida cubierta o
 - Un grupo de partidas, siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

- En lo que a documentación y eficacia de la cobertura se refiere, se prescinde del rango de variación del resultado de la cobertura respecto del resultado de la partida cubierta del 80-125% para pasar a considerarse la ratio de cobertura que se emplee a efectos de gestión.
- Se permite el reequilibrio de la relación de cobertura para no cesar en el registro de la cobertura. Es decir, ajustes a la ratio de cobertura cuando se mantiene inalterado el objetivo de gestión del riesgo, pero se ha dejado de cumplir la ratio de cobertura, de forma que la empresa ajustará las cantidades del instrumento de cobertura o de la partida cubierta en respuesta a los cambios en la ratio.

4.1.5. Presentación y Memoria

Respecto al desglose, se incluyen requisitos que provienen de la NIIF 7 de “Instrumentos financieros: Información a revelar”, así como requisitos de información y valoración de la NIIF 13 “Valoración del valor razonable”.

- La variación en las carteras de activos financieros ha originado que se revisen las NECA, los modelos de balance, el estado total de ingreso y gastos reconocidos y la cuenta de pérdidas y ganancias, para mostrar un mayor desglose”.
- La Nota 9ª de “Instrumentos financieros” del modelo normal de memoria se ha actualizado en sintonía con los requisitos de información de la NIIF 7 “Instrumentos financieros: Información a revelar”, entre los que se incluyen:
 - Determinación de la ratio de cobertura.
 - Mayor detalle sobre los riesgos de crédito, liquidez y mercado.
 - Para los instrumentos financieros valorados a valor razonable, se debe informar de:
 - Las técnicas de valoración y las variables utilizadas (Niveles de jerarquía).

- El efecto en la cuenta de PyG o en el estado de ingresos y gastos reconocido de las valoraciones recurrentes que utilicen variables de nivel 3 significativas.
- En caso de transferencias entre el nivel 1 y 2, se debe informar de:
 - Los importes transferidos.
 - Las razones.
 - La política para determinar las transferencias, distinguiendo las entradas de las salidas de cada nivel.
- Desgloses extensos para el nivel 3.

4.2. Reconocimiento de ingresos ordinarios por entrega de bienes o prestación de servicios:

En la “Norma de Registro y Valoración 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios (NRV 14ª)” del “PGC”, se incorporan conceptos de la NIIF 15 “Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes”.

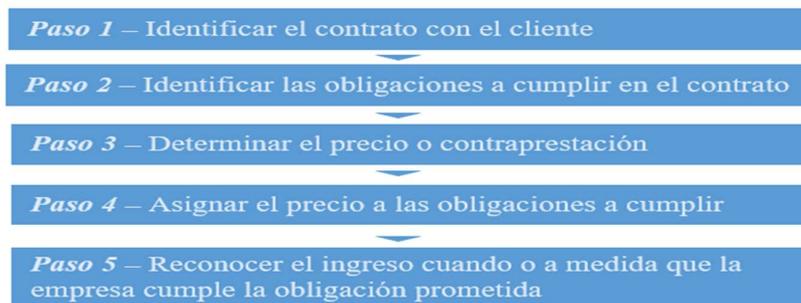
Las principales novedades que se incorporan son las siguientes:

- Se ha incorporado el principio de reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios acordados con el cliente (en vez del traspaso de los riesgos y beneficios significativos).
- Adicionalmente, el proceso para aplicar el anterior principio fundamental debe seguir un proceso secuencial de etapas que se ha desarrollado posteriormente en la “RICAC de ingresos de 10 de febrero de 2021” por la que se dictan normas de registro, valoración (NRV) y normas para la elaboración de las cuentas anuales (NECA) para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.
- Se introducen todos los requerimientos de información a incluir en la memoria, lo que supone un cambio importante.

Las siguientes son las etapas sucesivas que deben cumplirse:

- 1) Identificar el contrato entre las partes, donde se fijen los derechos y obligaciones exigibles entre las partes.
- 2) Identificar las obligaciones a cumplir en el contrato, es decir aquello que represente los compromisos de transferir bienes o prestar servicios.
- 3) Determinar el precio o contraprestación a la que se tenga derecho a cambio de la transferencia de bienes o la prestación de servicios.
- 4) Determinar el precio de las obligaciones a cumplir, ya sea sobre la base de precios individuales o, si no son identificables, sobre la base de un cálculo o estimación de precios.
- 5) Reconocer el ingreso cuando (o a medida que) se cumple el compromiso, en cuyo caso el cliente recibe el control del bien o servicio.

Diagrama 6: Etapas sucesivas para el reconocimiento de Ingresos..



Fuente: Elaboración propia.

Las siguientes son algunas aclaraciones encontradas, en cuanto a los criterios para el reconocimiento de ingresos:

- La propiedad física de un activo no significa necesariamente el control del mismo.
- Si la empresa prueba objetivamente que el control de los bienes o servicios se transfiere al cliente según los acuerdos celebrados, la aceptación del cliente es una formalidad que no afecta la determinación de la transferencia de control.

- Si la empresa conserva la propiedad del activo sólo para protegerse contra la insolvencia del cliente, esto no impide que el cliente tome el control del activo.

Otro aspecto que se debe considerar al momento de reconocer los ingresos es si el compromiso u obligaciones asumidas con el cliente se cumplirá **a lo largo de tiempo** o en un **momento determinado**, por lo que es necesario un análisis previo para entender cómo serán el cumplimiento de las obligaciones:

- **a lo largo del tiempo**: en este caso se reconocerán los ingresos en función del grado de avance, o
- **en un momento** del tiempo: reconociéndose los ingresos en tal fecha.

Los ingresos derivados de los compromisos que se ejecutan a **lo largo del tiempo** se reconocerán en función del **grado de avance o progreso de la actividad ejecutada**⁵.

Se aceptan tanto el método de producto como el de recurso para medir el progreso del cumplimiento de una obligación (**grado de avance**), pero en función de la naturaleza del bien o servicio se debe aplicar el que mejor represente la transferencia de control al cliente.

Diagrama 7: Métodos para la medición de grado de avance o progreso de la actividad ejecutada.

Métodos de producto	Métodos de recursos
Medición directa del valor para el cliente	Medición basada en los esfuerzos de la entidad
✓ estudios o evaluaciones	✓ costes incurridos
✓ hitos alcanzados	✓ recursos consumidos
✓ tiempo transcurrido	✓ horas de mano de obra imputadas
✓ unidades producidas	

Fuente: Elaboración propia.

⁵ Equivalente al método del porcentaje de realización del resultado, que se ha venido aplicando para reconocer ingresos por prestación de servicios de larga duración, (*adaptación sectorial del PGC a las empresas constructoras, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993*).

Criterios sobre el cumplimiento:

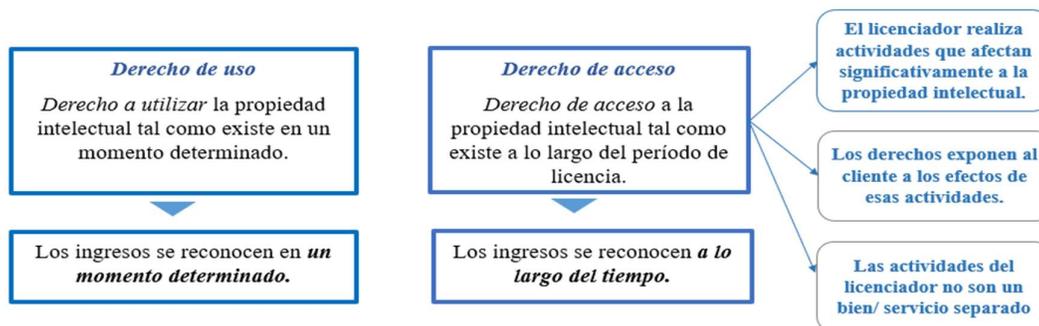
- **A lo largo del tiempo;** se entenderá que una empresa transfiere el control de un bien o servicio cuando se cumple una de las siguientes condiciones:
 - El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa a medida que la entidad la desarrolla. (Por ejemplo: servicios de seguridad o limpieza).
 - La empresa produce o mejora un activo que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad. (Por ejemplo, un servicio de construcción sobre un terreno del cliente).
 - La empresa construye un activo específico para el cliente sin uso alternativo y la empresa tenga un derecho exigible al cobro de la actividad completada hasta la fecha. (Por ejemplo, servicio de consultoría que den lugar a una opinión profesional para el cliente).
- **En un momento en el tiempo;** debe identificarse el momento en concreto en el que el cliente obtiene el control, se consideraran entre otras las siguientes condiciones:
 - Aceptación de riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo.
 - Transferencia de la posesión física del activo.
 - Recepción o aceptación del activo conforme con las especificaciones acordadas en el contrato.
 - Derecho de cobro por transferir el activo.
 - El cliente tiene la propiedad del activo o bien, la empresa conserva la titularidad legal solo para protegerse frente a la posible insolvencia o falta de pago del cliente.

4.2.1. Cesión de licencias.

Un apartado novedoso en el desarrollo de la norma es el relacionados con el tratamiento de los ingresos por cesión de licencias.

Para comprender el alcance de la norma, en el caso de las licencias, es necesario tener en cuenta la nueva Resolución del ICAC, “RICAC de ingresos de 10 de febrero de 2021”, en cuyo artículo 29.5 se diferencia entre licencias que otorgan al cliente un *derecho de acceso* a la propiedad intelectual, tal como evolucione a lo largo del periodo de cesión, y licencias que confieren un *derecho de uso* a la propiedad intelectual en los exclusivos términos en que se encuentre en la fecha del contrato.

Diagrama 8: Tipología de licencias y su reconocimiento



Fuente: Elaboración propia.

En el caso de **Cesión de licencias**, es importante que, una vez que hemos identificado las obligaciones a cumplir del contrato, identifiquemos si la Licencia **es o no** una obligación separada.

- Si la licencia **no es** una obligación separada, se determinará si la obligación del contrato (que incluye la licencia) se registra en un momento determinado o a lo largo del tiempo.
- Ahora bien, si la licencia **si es** una obligación separada, se debe tener claro si, con dicha licencia se está otorgando al cliente un “derecho de acceso” o un “*derecho de uso*”.

4.2.2. Contraprestación variable.

Otro concepto que debemos tener en cuenta según la nueva norma en la determinación del precio de la transacción o contraprestación es la contraprestación variable.

¿Qué entendemos por “contraprestación variable”

- ❖ Incentivos
- ❖ Concesiones de precios
- ❖ Royalties basados en el nivel de ventas/ uso
- ❖ Descuentos
- ❖ Penalizaciones
- ❖ Reembolsos/Devoluciones
- ❖ Primas de desempeño
- ❖ Rebajas

¿Cómo cuantificamos la “contraprestación variable”?

- Con carácter general, se cuantificará el ingreso teniendo en cuenta la mejor estimación de la contraprestación variable en la medida en que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe del ingreso reconocido cuando se resuelva la incertidumbre asociada con posterioridad.
- Por excepción a la regla general, en los acuerdos de cesión de licencias, la contraprestación variable en forma de participación en ventas o en el uso de los activos, solo se reconocerá cuando ocurra uno de los siguientes sucesos:
 - Tenga lugar la venta o el uso posterior.
 - La obligación asumida a la que se ha asignado la contraprestación variable ha sido en todo o en parte satisfecha.

La estimación está basada en el valor esperado o el importe más probable, lo que mejor refleje las circunstancias.

La contraprestación variable se incluye en el precio de transacción sólo si es altamente probable que no habrá una reversión significativa de los ingresos.

En lo relativo al tratamiento de los ingresos por **cesión de licencias**, en los que el precio se fija total o parcialmente como una participación en las ventas (como es habitual) o en el uso de los activos cedidos. *La NRV 14.ª 3* expresa que en tal caso:

“[...] el ingreso solo se reconocerá cuando (o a medida que) ocurra el que sea posterior de los siguientes sucesos: a) Tenga lugar la venta o el uso posterior; o b) La obligación que asume la empresa en virtud del contrato y a la que se ha asignado parte o toda la contraprestación variable ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha)”.

A priori, la pregunta acerca de cuándo se debería reconocer un *royalty* sobre ventas llevaría a señalar, en todo caso, la fecha de generación del correspondiente ingreso por el licenciatarario en tanto que base se ha acordado para aplicar el canon.

De acordarse una retribución variable en función de los ingresos obtenidos por el licenciatarario, el tratamiento sería el siguiente:

- a) Derecho de acceso: la contraprestación fija que se acordase se reconocerá a lo largo del tiempo (porcentaje de realización) y la variable solo cuando se produzcan las ventas del cliente. No se incluye, por lo tanto, como parte del presupuesto a reconocer como ingresos en función del grado de avance del servicio.
- b) Derecho de uso: la contraprestación fija se reconocería en el momento inicial, puesta a disposición de la licencia al cliente, y la variable cuando el cliente haya vendido sus productos.

En el “*PGC*” se aclara que, si la venta del cliente se produce antes de que la empresa haya cumplido con la obligación de ceder la propiedad intelectual, el reconocimiento del *royalty* debe postergarse hasta este segundo momento.

La duda que pudiera suscitar sería la siguiente: *¿en qué casos el cliente puede vender sus productos sin que la titular del intangible haya cumplido con su obligación?*

Sin duda, no serán muy numerosos por lo que cuando el “PGC” alude a la venta en relación con este criterio, cabría entender que también se está refiriendo a los anticipos recibidos por el cliente.

4.2.3. Presentación y Memoria

Con la modificación de la “Norma de Registro y Valoración 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios (NRV 14ª)”, la información a revelar en la memoria de las cuentas anuales debe ser suficiente para que los usuarios comprendan la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de los contratos con cliente. La información más significativa que debe revelarse en las cuentas anuales luego de la modificación de la norma es la siguiente:

- Sobre los contratos con clientes:
 - Información sobre contratos con clientes.
 - Juicios significativos y cambios en los mismos.
 - Activos reconocidos sobre los costes para obtener y cumplir un contrato.
- Debe realizarse la Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias:
 - Tipo de bien o servicio (líneas de productos principales).
 - Región geográfica.
 - Mercado o tipo de cliente (Administración pública y otros).
 - Tipo de contrato (precio fijo y por tiempo, y por materiales).
 - Duración (corto y largo plazo).
 - Calendario de transferencia (momento determinado, a lo largo del tiempo).
 - Canales de venta (directo a cliente, a través de intermediarios).
- Obligaciones a cumplir; Cuando se cumple con las obligaciones (en el envío, en la entrega, a medida que se presta el servicio, etc.), incluyendo cuando se cumplen las obligaciones en los casos de un acuerdo de entrega posterior a la facturación.

- Juicios realizados en la norma de registro y valoración de ingresos que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario.
- Para las obligaciones que se satisfacen a lo largo del tiempo, métodos utilizados para determinar el grado de avance. Explicación de por qué el método utilizado representa fielmente la transferencia.
- Obligaciones que se satisfacen en un momento determinado, juicios realizados para evaluar la transferencia del control.
- Precio, asignación del precio de venta a las obligaciones (descuentos, variables, etc.), estimación de la contraprestación variable, efectos del valor temporal del dinero, medición de contraprestación distinta al efectivo.
- Evaluación de si la contraprestación variable está restringida (el importe por el que es altamente probable que no revierta).
- Impacto de las obligaciones de devolución, reembolso, etc.
- Juicios en la determinación del importe los costes.

4.3. Valoración de existencias.

En la “Norma de Registro y Valoración 10ª “Existencias (NRV 10ª)” del “PGC”, se incorpora una excepción a la regla general de valoración, introduciéndose la valoración a valor razonable menos costes de ventas.

Si bien el criterio general sigue siendo valorar las existencias por su coste, sea éste su precio o coste de producción, se introduce una excepción a la regla general mediante la cual los intermediarios que comercialicen materias primas cotizadas podrán valorar sus existencias al valor razonable menos los costes de venta siempre y cuando se elimine o reduzca significativamente una “asimetría contable”. La variación de valor se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se comercializa con materias primas cotizadas cuando estos activos se adquieran con el propósito de venderlos en un futuro próximo y generar ganancias por la intermediación o por las fluctuaciones de precio. Es decir, cuando se tienen “comodities” destinados a “trading”.

Con esta excepción en la valoración, se evitan las “asimetrías contables” que se producirían cuando una empresa posea existencias físicas y haya contratado un derivado que origine el reconocimiento de una pérdida en caso de incremento del valor razonable de las existencias.

Tabla 1: Comparativa entre la nueva y anterior PGC “Valoración Inventarios”.

PGC Modificado	PGC anterior
<ul style="list-style-type: none">✓ Los intermediarios que comercian con <i>comodities</i> pueden elegir valorar sus existencias al valor razonable menos los costes de venta, como excepción a la regla general de valoración a coste.✓ No es necesario evidenciar una asimetría contable para hacer uso de la excepción de valoración, aunque por el uso sistemático de derivados en el sector, suele ser habitual que existan.	<ul style="list-style-type: none">✓ En todo momento, las existencias se valoraban a coste → precio de adquisición o coste de producción.✓ No se permitía la valoración de las existencias a valor razonable en ninguna circunstancia.

Fuente: Elaboración propia.

4.4. Otras modificaciones

4.4.1. Valor razonable:

En lo que respecta a conceptos se ha revisado la definición del Valor Razonable en el Marco Conceptual del PGC, en línea con la “*NIIF 13 Valoración del Valor Razonable*”.

Se introduce una jerarquía de valoraciones de tres niveles.

- La empresa deberá evaluar periódicamente la efectividad de las técnicas de valoración para determinar el valor razonable, así se deduce una jerarquía de valoraciones según se clasifiquen las estimaciones en tres niveles.
- Para activos no financieros se considera la capacidad del participante en el mercado para que el activo genere beneficios económicos en su máximo y mejor uso, o mediante su venta y que la transacción se realiza en el mercado principal o el más ventajoso.
- Para instrumentos financieros, se considera que el valor razonable debe considerar el riesgo de crédito y en el caso de un pasivo financiero el riesgo de crédito propio y que no se hagan ajustes por volumen o capacidad del mercado para estimar el valor razonable.

4.4.2. Presentación de ampliaciones de capital:

Se introducen modificaciones para igualar el plazo en el que dar validez a una ampliación de capital al previsto en fusiones, esto es que su inscripción se haya producido antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales o antes que finalice el plazo legal para la formulación.

4.4.3. Honorarios de los auditores

La información en la memoria sobre los honorarios percibidos por los auditores de cuentas se aumenta detallándose:

- Además del desglose de información de los servicios de auditoría y otros (por ejemplo: servicios fiscales permitidos), se solicita información sobre los servicios cuya prestación por los auditores de cuentas se exija por la normativa aplicable.
- Además, se desglosarán aquellos servicios prestados por cualquier empresa de la red a la que pertenece el auditor.

4.5. Comparativa con el anterior PGC y con NIIF

Tabla 2: Comparativa con la anterior PGC y con NIIF. (1/7)

CONCEPTO	PGC 2021	PGC 2007	NIIF
Clasificación de Activos Financieros	<p>Los activos financieros, a efectos de su valoración, se incluirán en alguna de las siguientes categorías:</p> <p>a) Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.</p> <p>b) Coste amortizado.</p> <p>c) Coste.</p> <p>d) Valor razonable con cambios en patrimonio neto.</p> <p>Opcionalmente en el momento del reconocimiento inicial de inversiones en instrumentos de patrimonio no mantenidos para negociar la entidad podrá tomar la decisión irrevocable de presentar los cambios posteriores en patrimonio neto.</p> <p>La entidad podrá, en el momento del reconocimiento inicial, designar un activo financiero de forma irrevocable como valorado al valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias si al hacerlo así elimina o reduce significativamente la denominada «asimetría contable»</p>	<p>Los activos financieros, a efectos de valoración, se venían clasificando como sigue:</p> <p>a) Préstamos y partidas a cobrar;</p> <p>b) Inversiones mantenidas hasta el vencimiento;</p> <p>c) Activos financieros mantenidos para negociar;</p> <p>d) Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias;</p> <p>e) Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas; y</p> <p>f) Activos financieros disponibles para la venta.</p>	<p>Conforme a NIIF 9 los activos financieros se clasifican según se valoran posteriormente:</p> <p>a) al coste amortizado,</p> <p>b) al valor razonable con cambios en otro resultado global o</p> <p>c) al valor razonable con cambios en resultados sobre la base de los dos elementos siguientes:</p> <p>i) el modelo de negocio de la entidad para la gestión de los activos financieros; y</p> <p>ii) las características de los activos financieros desde el punto de vista de los flujos de efectivo contractuales.</p> <p>En el momento del reconocimiento inicial de inversiones en instrumentos de patrimonio no mantenidos para negociar la entidad podrá tomar la decisión irrevocable de presentar los cambios posteriores en otro resultado global.</p> <p>La entidad podrá, en el momento del reconocimiento inicial, designar un activo financiero de forma irrevocable como valorado al valor razonable con cambios en resultados si al hacerlo así elimina o reduce significativamente la denominada «asimetría contable»</p>

Fuente: Boletín Técnico. BT/157.01 Reforma del PGC (RD 1/2021).

Tabla 2: Comparativa con la anterior PGC y con NIIF. (2/7)

CONCEPTO	PGC 2021	PGC 2007	NIIF
Deterioro	El deterioro se mantiene en los términos anteriores basados en la pérdida incurrida .	<p>El deterioro se ha venido basando en la pérdida incurrida cuando su valor contable es superior a su importe recuperable, obligando a reconocer una pérdida y la correspondiente corrección valorativa.</p> <p>Al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existe evidencia objetiva de que un activo financiero se ha deteriorado.</p> <p>Para activos financieros valorados a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, se presumía que existe evidencia objetiva de deterioro cuando el descenso se produce de forma prolongada durante un año y medio o de forma significativa si la cotización de la acción en un mercado activo cae en un cuarenta por ciento.</p> <p>Se permitía un deterioro de clientes de manera colectiva o global, por un 3% del importe total, minorado, en su caso, en el importe recuperable de las garantías. Sin incluir los saldos con las Administraciones públicas ni aquellos para los que se hubiera realizado un análisis individualizado del deterioro de valor.</p>	<p>El deterioro bajo NIIF 9 se basa en el concepto de pérdida esperada mediante un sistema de registro basado en una previa clasificación de los activos en función de su nivel de riesgo y una distinción, en función de etapas, considerando el incremento significativo del riesgo de crédito, según lo cual se deterioran en primer lugar las pérdidas esperadas durante:</p> <ul style="list-style-type: none"> • los próximos doce meses, o bien • el tiempo de vida del activo. <p>Y, por último, se registran las pérdidas estimadas cuando se produzca un incumplimiento.</p> <p>También la NIIF prevé un modelo simplificado para cuentas comerciales a cobrar, cuotas de arrendamiento y los activos de contratos de NIIF 15.</p>

Fuente: Boletín Técnico. BT/157.01 Reforma del PGC (RD 1/2021).

Tabla 2: Comparativa con la anterior PGC y con NIIF. (3/7)

CONCEPTO	PGC 2021	PGC 2007	NIIF
Intereses de activos deteriorados	Como tal no se trata en la modificación del PGC.	En la NRV 9ª.2.8 se trata de forma general los intereses de los activos financieros sin entrar en la casuística específica de activos deteriorados. Sin embargo, mediante consulta, el ICAC indicó que: en el caso de compra de derechos de crédito deteriorados , el tipo de interés efectivo de la operación debería calcularse a partir de los flujos de efectivo estimados y no de los contractuales.	NIIF 9 introduce el caso específico de Activos financieros comprados u originados con deterioro crediticio, donde la entidad aplicará el tipo de interés efectivo ajustado por la calidad crediticia al coste amortizado del activo financiero desde el reconocimiento inicial.
Dividendos	En la nueva versión del PGC se precisa que: “Los dividendos devengados con posterioridad a la adquisición de los activos financieros, se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se declare el derecho del socio a recibirlo.” “El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.”	En el PGC se establecía que: “si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión. ”	Se reconocen en dividendos los percibidos de instrumentos de patrimonio valorados a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias , así como los valorados a valor razonable con cambios en otro resultado global cuando: <ul style="list-style-type: none"> • esté establecido el derecho de la entidad a recibirlos; • sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados al dividendo; • y el importe del dividendo pueda ser valorado de forma fiable.

Fuente: Boletín Técnico. BT/157.01 Reforma del PGC (RD 1/2021).

Tabla 2: Comparativa con la anterior PGC y con NIIF (4/7).

CONCEPTO	PGC 2021	PGC 2007	NIIF
Baja o intercambios de pasivos	<p>Se mantiene el tratamiento del PGC anterior, pero además del análisis cuantitativo del 10%, se prevé que pueda considerarse una modificación sustancial del pasivo por otras causas como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Un cambio de tipo de interés fijo a variable. • La reexpresión del pasivo a una divisa distinta. • Un préstamo a tipo de interés fijo convertido en préstamo participativo. 	<p>El intercambio de instrumentos de deuda se registra dependiendo del análisis de si las condiciones son sustancialmente diferentes a partir de la diferencia entre flujos de efectivo, si suponen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • > 10%: El pasivo original se da de baja y la diferencia entre el valor en libros y la contraprestación pagada incluidos los costes de transacción y cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. • < 10%: el pasivo financiero original no se dará de baja registrando el importe de las comisiones pagadas como un ajuste de su valor contable. 	<p>El intercambio de instrumentos de deuda se registra también dependiendo del análisis de si las condiciones son sustancialmente diferentes.</p> <p>Sin embargo, a diferencia de la NIC 39, en el caso de una modificación no sustancial de las condiciones contractuales de un pasivo financiero, si bien el pasivo financiero original no se dará de baja del balance, la entidad recalculará el importe en libros del pasivo financiero y reconocerá cualquier diferencia que surja como una pérdida o ganancia por modificación en el resultado del periodo. El importe en libros del pasivo financiero se recalculará como el valor actual de los flujos de efectivo contractuales modificados descontados al tipo de interés efectivo aplicable antes de la modificación.</p>
Coberturas contables	<p>Al igual que la NIIF 9</p> <p>Se prescinde de los umbrales para determinar la eficacia de la cobertura.</p> <p>Se permite el reequilibrio.</p> <p>No se introducen otras novedades respecto a opciones ni contratos a plazo.</p>	<p>La NRV 9ª establecía el concepto de cobertura eficaz empleando los umbrales de la NIC 39 indicando que: "Una cobertura se considerará altamente eficaz si, al inicio y durante su vida, la empresa puede esperar, prospectivamente, que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean compensados casi completamente por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, y que, retrospectivamente, los resultados de la cobertura hayan oscilado dentro de un rango de variación del ochenta al ciento veinticinco por ciento respecto del resultado de la partida cubierta."</p>	<p>NIIF 9 introduce una mayor flexibilidad en los requisitos a cumplir para la contabilización de coberturas:</p> <p>Se suprimen los umbrales del análisis cuantitativo de la eficacia de la cobertura previstos en la NIC 39.</p> <p>Se permite continuar con una cobertura en la medida en la que se reequilibra la compensación de la variación de valor o de los flujos de efectivo del instrumento cubierto y la partida de cobertura.</p> <p>Se en materia de coberturas se introducen novedades respecto al valor temporal de las opciones y del elemento a plazo de los contratos a plazo.</p>

Fuente: Boletín Técnico. BT/157.01 Reforma del PGC (RD 1/2021).

Tabla 2: Comparativa con la anterior PGC y con NIIF (5/7).

CONCEPTO	PGC 2021	PGC 2007	NIIF
Instrumentos financieros compuestos	Se mantiene la presentación por separada en línea con el PGC anterior y la NIC 32, si bien se desarrolla un poco más la casuística	La NRV 9ª.5.2 establecía la necesidad de separar los instrumentos compuestos que son aquellos que incluyen componentes de pasivo y de patrimonio considerando: <ul style="list-style-type: none"> • como componente de pasivo, el valor razonable de un pasivo similar que no llevara asociado un componente de patrimonio, y como • componente de patrimonio, la diferencia. 	El emisor de un instrumento financiero lo clasificará en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, en el momento de su reconocimiento inicial, como un pasivo financiero, un activo financiero o un instrumento de patrimonio, de conformidad con el fondo económico del acuerdo contractual y con las definiciones de pasivo financiero, de activo financiero y de instrumento de patrimonio.
Valor Razonable	<p>La definición se alinea con la NIIF 13 al indicar que: “Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración.”</p> <p>El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción y en los costes de transacción se especifica que no incluyen los costes de transporte.</p> <p>Tampoco se considera valor razonable el que surge de una transacción forzada-</p> <p>Se añaden condiciones a tener en cuenta y se presume que la transacción se realiza en el mercado principal o más ventajoso.</p> <p>Se introduce la jerarquía para clasificar las estimaciones de NIIF 13.</p>	<p>El PGC establecía el concepto en su Marco Conceptual del siguiente modo: “Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.</p> <p>El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación.</p> <p>No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.</p> <p>Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado.”</p>	NIIF 13 define el Valor razonable como “El precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración.”

Fuente: Boletín Técnico. BT/157.01 Reforma del PGC (RD 1/2021).

Tabla 2: Comparativa con la anterior PGC y con NIIF (6/7).

CONCEPTO	PGC 2021	PGC 2007	NIIF
Existencia a valor razonable (Commodities para trading)	Como excepción a la regla general de valoración al coste y para evitar asimetrías contables, se podrán valorar a valor razonable menos coste de ventas a las existencias de intermediarios que comercialicen materias primas cotizadas en la medida en la que se adquieren para venderlas en un futuro próximo y se haya contratado un derivado que origine el reconocimiento de una pérdida en el caso de incremento del valor razonable de las existencias.	La NRV 10ª establecía sin excepción que: "Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción."	NIC 2 aplica a las existencias, las cuales se valoran con carácter general a su coste, dejando fuera de su alcance a "la valoración de las existencias mantenidas por intermediarios que comercien con materias primas cotizadas, siempre que valoren sus existencias al valor razonable menos los costes de venta."
Reconocimiento de ingresos	Al igual que la NIIF 15 en la NRV 14ª se asume la metodología internacional basada en un proceso de análisis en etapas con el principio básico de reconocer los ingresos cuando se produzca una transferencia en el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente en función del consumo en el tiempo (obligación a cumplir). El traspaso de riesgos y beneficios se configura como un indicador del cumplimiento de la obligación en un momento del tiempo.	La NRV 14ª establecía en referencia con las ventas por entrega de bienes el concepto de la transferencia al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes.	NIIF 15 introduce un sistema de reconocimiento de ingresos por transacciones comerciales que se centra en la identificación y traspaso de obligaciones de ejecución (con independencia de si son bienes o servicios) y con un análisis en etapas basado en el control sobre lo transmitido.
Registro de ampliaciones de capital	Conforme a la nueva redacción de la NECA 6ª.9, el límite para reconocer la ampliación de capital en patrimonio al cierre será cuando finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para la formulación de cuentas anuales, aunque éstas no se hayan formulado.	Conforme a la NECA 6ª.9, si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación, figurará en la partida 5. "Otros pasivos financieros" o 3. "Otras deudas a corto plazo", ambas del epígrafe C.III "Deudas a corto plazo" del pasivo corriente del modelo normal o abreviado, respectivamente.	Con relación a los instrumentos de patrimonio emitidos por una entidad se habla del momento del reconocimiento inicial en la NIC 32 pero no se circunscribe en concreto ninguna fecha en concreto.

Fuente: Boletín Técnico. BT/157.01 Reforma del PGC (RD 1/2021).

Tabla 2: Comparativa con la anterior PGC y con NIIF (7/7).

CONCEPTO	PGC 2018	PGC 2007	NIIF
Información sobre honorarios de auditores	<p>La información en la memoria sobre los honorarios percibidos por los auditores de cuentas se aumenta detallándose:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Además del desglose de información de los servicios de auditoría y otros y, dentro de éstos, los servicios fiscales permitidos, se solicita información sobre los servicios cuya prestación por los auditores de cuentas se exija por la normativa aplicable. • Además del desglose de información de los servicios prestados por el auditor, se desglosarán aquellos prestados por cualquier empresa de la red a la que pertenece el auditor. 	<p>El Contenido de la memoria en relación con honorarios exigía informar de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por los auditores de cuentas; en particular, se detallará el total de los honorarios cargados por otros servicios de verificación, así como el total de los honorarios cargados por servicios de asesoramiento fiscal. • El mismo desglose de información se dará de los honorarios correspondientes a cualquier empresa del mismo grupo a que perteneciese el auditor de cuentas, o a cualquier otra empresa con la que el auditor esté vinculado por control, propiedad común o gestión. 	<p>La NIC 1 en relación con Otras informaciones a revelar no incluye ningún contenido relacionado con información sobre los honorarios de los auditores, si bien unas cuentas anuales bajo NIIF-UE en España han de seguir la normativa mercantil y cumplir con lo exigido en la LSCap y CCom, normativas que ya venían exigiendo determinada información al respecto tal con el contenido que se preveía en el PGC anterior.</p>

Fuente: Boletín Técnico. BT/157.01 Reforma del PGC (RD 1/2021).

5. IMPACTO DE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS DEL “REAL DECRETO 1/2021”

En las secciones anteriores hemos desarrollado los principales cambios del “*Plan General de Contabilidad*”, por lo que en esta sección detallaremos con algunos ejemplos, los posibles impactos que puede experimentar una entidad con dichos cambios.

En las primeras cuentas anuales que se elaboren implementando los cambios aprobados, las empresas deben agregar información sobre los cambios realizados como resultado de la primera aplicación.

En el caso de los instrumentos financieros, el régimen transitorio⁶ indica que la empresa puede aplicar las modificaciones en la valoración de forma retroactiva⁷ o tiene como opción aplicar la norma de forma prospectiva⁸. En el caso de las coberturas la empresa puede elegir, **continuar** aplicando los criterios del Plan General Contable anterior⁹ debiendo aplicarlo a todas sus relaciones de cobertura, **en caso contrario**, la empresa aplicará los criterios aprobados para la contabilidad de coberturas de forma **prospectiva**, siempre que los requisitos para ello se cumplan en la fecha de primera aplicación¹⁰.

En el caso de los ingresos, el régimen transitorio¹¹ indica como **criterio general** que las modificaciones deberán aplicarse de forma retroactiva utilizando alguna de las dos opciones¹² que indica la norma, adicionalmente la norma nos permite una **solución práctica alternativa**, donde: la empresa podría optar continuar los criterios vigentes hasta el 31 de diciembre de 2020 en los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación¹³.

⁶ Disposición transitoria 2ª, Real decreto 1/2021.

⁷ Efecto contabilizado contra reservas en la fecha de primera aplicación en los ejercicios iniciados a partir del 1.1.2021.

⁸ La información comparativa no se adaptará a los nuevos criterios sin perjuicio de la reclasificación de partidas que sea preciso realizar para mostrar los saldos del ejercicio anterior ajustados a los nuevos criterios de presentación.

⁹ PGC 2007 ap. 6 “Coberturas contables” de la NRV 9ª “Instrumentos financieros.

¹⁰ 1 de enero de 2021.

¹¹ Disposición transitoria 5ª, Real decreto 1/2021.

¹² i) expresar de nuevo la información comparativa o ii) no expresar de nuevo la información comparativa optando por aplicar los nuevos criterios de forma retroactiva únicamente a los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación.

¹³ 1 de enero de 2021.

Labatut (2021)¹⁴, incluye un ejemplo para ilustrar esto. Lo reproducimos a continuación: Supongamos una empresa, que, en la primera aplicación, del nuevo “PGC”, realizase una aplicación prospectiva para sus *instrumentos financieros*, es decir, **el juicio sobre la gestión** para clasificarlos se realiza sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en la fecha de primera aplicación (1 de enero de 2021) y **la clasificación resultante** deberá aplicarse **prospectivamente**.

La empresa cambia su intención anterior en cuanto a la gestión financiera de sus activos y hay cambios importantes:

- 1) Bonos clasificados como “*activos financieros a coste amortizado*” al cierre de 2020 por 1.000.000 euros. Debido al cambio de gestión y a la cotización de los bonos, la empresa pretende recibir ingresos por su venta en el corto plazo. Valor razonable en esa fecha 1.450.000 euros.
- 2) Bonos clasificados como “*disponibles para la venta*” al cierre de 2020 con un valor razonable de 1.600.000 euros, con unas ganancias acumuladas brutas en el patrimonio neto unas de 600.000 euros. La empresa tiene la intención de negociar con ellos.
- 3) Una participación por un importe de 450.000 euros en el capital de la sociedad XY, calificada desde el momento inicial como inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Pero debido a un cambio en el modelo de gestión financiera de la empresa, al inicio de 2021, pasa a ser reclasificada a la cartera de *activos financieros a valor razonable con cambios en P. y G*, cuando su valor razonable ascendía a 650.000 euros.

¹⁴ Labatut Serer Gregorio (2021) *Caso práctico sobre efectos en la memoria de la primera aplicación de las modificaciones del PGC. de 2021 en el caso de la clasificación de los activos y pasivos financieros.*

- 4) Bonos calificados como cartera negociación, valor razonable 1.100.000 euros, la empresa cambia de criterio y los mantendrá hasta el vencimiento. Bonos adquiridos dos años antes por un importe nominal de 1.000.000 euros a un tipo de interés del 10 %

La empresa debe realizar en sus cuentas anuales una descripción de los motivos que le llevaron a realizar dichos cambios, de tal modo que los usuarios de las cuentas anuales puedan comprenderlos.

A continuación, se detalla el impacto de los cambios anteriormente descritos en los estados financieros de la Sociedad.

Categoría Anterior	Euros	Categoría Nueva	Euros	Impacto (Reservas) (*)
Activos financieros a coste amortizado:	1.000.000	Activos financieros a VR con cambios en P. y G.	1.450.000	450.000
Activos financieros disponibles para la venta	1.600.000	Activos financieros a VR con cambios en P. y G.	1.600.000	-
Ajustes por cambio de valor	- 600.000	Ajustes por cambio de valor	-	600.000
Inversiones en empresas del Grupo Multigrupo y Asociadas	450.000	Activos financieros a VR con cambios en P. y G.	650.000	200.000
Cartera de negociación	1.100.000	Activos financieros a coste amortizado	1.100.000	-
				1.250.000

(*) *Importe Bruto, debe incluirse el efecto fiscal que corresponda.*

Fuente: Elaboración propia.

Los cambios realizados no tienen ningún efecto contable, ya que los cambios de valor a partir de la fecha de primera aplicación se registrarán en la cuenta de reservas en el Patrimonio Neto¹⁵.

¹⁵ Norma de Registro y Valoración 22ª del PGC, cambios de criterio, errores y estimaciones contables, indica que los cambios de criterio (como el que se produce) y los errores se registrarán de forma retrospectiva con cargo o abono a cuentas de reservas.

Otro ejemplo que incluye el autor (Labatut, 2021)¹⁶ indica lo siguiente: Supongamos una empresa que realiza y ejecuta distintos proyectos industriales, que en la primera aplicación del nuevo “PGC” para el caso de “*reconocimiento de ingresos por ventas y prestaciones de servicios*”, decide expresar de nuevo la información comparativa, los siguientes son los contratos para analizar:

- 1) Contratos A, B y C: Ya habían sido finalizados durante 2019, por un importe de 10.000.000 euros.
- 2) Contratos D y E: Durante el ejercicio 2020 se iniciaron y finalizaron por un importe de 5.000.000 euros, no había ninguna contraprestación variable, sin embargo, también existía el Contrato F que también estaba finalizado, pero existía una contraprestación variable cuya cuantía se terminaba de definir en el ejercicio 2021. Al cierre de 2020 la empresa había estimado y reconocido como resultados en 2020 por la contraprestación variable del contrato F un importe de 300.000 euros. Finalmente, en el ejercicio 2021 se determina que la contraprestación definitiva resulto en 250.000 euros.
- 3) Contrato G, Al cierre de 2019 existía este contrato modificado como consecuencia de una ampliación de este y se había reconocido 300.000 euros según el grado de avance del año anterior (2019). En 2020 la cuantía definitiva se situó en un importe de 400.000 euros.
- 4) Contratos H, I, J: Al cierre de 2020 no estaban finalizados, se terminaron en el 2021. Según los criterios del ejercicio 2020 se reconocieron resultados por 500.000 euros en el 2020 y siguiendo este mismo criterio 600.000 euros en el 2021. No obstante, si aplicamos lo nuevos criterios establecidos con la reforma los resultados se deberían haber reconocido de la siguiente forma; 700.000 euros en el 2020 y 400.000 euro en 2021.

¹⁶ Labatut Serer Gregorio (2021) *Caso práctico sobre efectos en la memoria de la primera aplicación de las modificaciones del PGC. de 2021 en el caso de del reconocimiento de ingresos por ventas y prestaciones de servicios.*

- 5) Contrato K: Al cierre del ejercicio 2020 contaban con este contrato que al aplicar el grado de avance con la norma anterior se reconoció un resultado de 500.000 euros. Este era un contrato con un cliente por unos añadidos, pero el contrato se firmó finalmente en enero de 2021, debido al retraso que llevaba el cliente en la aprobación final de los contratos.

A continuación, se detalla el impacto de los cambios anteriormente descritos en los estados financieros de la Sociedad.

Contrato	Reconocimiento resultados normativa anterior	Reconocimiento de resultados normativa actual	Diferencias del resultado 2020 bruto (*) -Impacto-	Respuesta del análisis (*)
A, B, C	10.000.000	10.000.000	-	Se informará en las CCAA de su existencia y de que no tienen efecto ya que finalizaron en el 2019.
D, E	5.000.000	5.000.000	-	Se informará en las CCAA de su existencia y de que no tenían Contraprestación variable y finalizó en el 2020.
F - Contraprestación variable pendiente que finaliza en el 2021	300.000	250.000	- 50.000	Únicamente a efectos comparativos, se producirá una disminución de los resultados del ejercicio 2020 y en el activo por el derecho de cobro al cliente.
G	400.000	400.000	-	Según la Disposición Transitoria quinta, punto 1 se establece que, en este caso, la empresa no está obligada a expresar de nuevo de forma retroactiva el contrato por esas modificaciones. El contrato ha finalizado en 2020.
H, I, J- Contratos iniciados en 2020 y finalizados en 2021	500.000	700.000	200.000	Únicamente a efectos comparativos, se producirá un aumento de los resultados del ejercicio 2020 y en el activo por las cuentas por cobrar al cliente.
K - firmado en enero 2021	500.000	-	- 500.000	Al no existir contrato con los añadidos no es posible reconocer ningún resultado en el ejercicio 2020. Únicamente a efectos comparativos se producirá una disminución de los resultados del ejercicio 2020 y en el activo por las cuentas por cobrar.

(*) Importe Bruto, debe incluirse el efecto fiscal que corresponda.

Fuente: Elaboración propia.

Los impactos presentados en la tabla anterior producirán ajustes a las Cuentas Anuales presentadas, solo y exclusivamente a efectos comparativos, pero no dará lugar a ningún asiento ya que las cuentas de 2020 se han cerrado y formulado con la normativa anterior.

6. CONCLUSIONES

Al inicio de este trabajo se fijaron como objetivos por un lado, obtener un entendimiento de los principales cambios originados, en “*el Plan General de Contabilidad aplicable a grandes empresas*”, luego de la aprobación del “*Real Decreto 1/2021*” y por otro lado, realizar un análisis de las implicaciones contables más importantes en los estados financieros de las entidades españolas, considerando como foco de atención aquellos cambios en el “*Plan General de Contabilidad aplicable a grandes empresas*” relacionados con la *Instrumentos financieros e Ingresos por ventas y prestación de servicios*.

Como conclusión podemos mencionar, para el caso de los “*Instrumentos financieros*”, la nueva normativa vino a modificar la denominación de los distintos instrumentos financieros de acuerdo con su forma de valoración **en función de la gestión o modelo de negocio** de la empresa, lo cual implica una gran modificación que amplía los requisitos de análisis y revelación en las cuentas anuales, principalmente asociados a informar sobre la forma y determinación de valor razonable, riesgos y coberturas. Es importante destacar que esta nueva forma de valoración no cambia sustancialmente el cómo han de presentarse los instrumentos financieros en los **estados financieros**¹⁷ de las cuentas anuales, ya que si repasamos el modelo de Cuentas anuales en el nuevo “*PGC*”, los cambios en **los estados financieros** corresponden principalmente a las nuevas denominaciones en el ajuste por cambio de valor y variación del valor razonable de los *Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto y Activos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias* respectivamente.

Por otra parte, debemos mencionar que la norma resalta y justifica la **no aplicación** para los créditos y valores de deuda del **modelo de deterioro** previsto en la NIIF 9 sobre **pérdida esperada** basada en un análisis sobre incremento del riesgo, por lo que se mantiene el modelo de pérdida incurrida cuando exista **evidencia objetiva** de deterioro.

¹⁷ Balance, cuentas de pérdidas y ganancias y estado de ingresos y gastos reconocidos.

En el caso de los **“Ingresos”**, la nueva normativa es compleja y detallada ya que ha venido acompañada de una Resolución¹⁸ muy explícita y necesaria para aclarar y concretar detalles, que, incluso, puede hacer pensar a las entidades si deben o no adecuar la forma y contenido de sus contratos y procedimientos.

La formalización del proceso de reconocimiento de ingresos con las 5 etapas sucesivas obliga al análisis detallado de los contratos y su funcionamiento a fin de determinar y/o identificar las distintas obligaciones de cumplimiento que pudiesen existir en un contrato o en la suma de varios de ellos para luego concluir si, se debe reconocer el ingreso de las distintas obligaciones de cumplimiento en un momento del tiempo o a lo largo del tiempo.

Una de las novedades que en mi opinión es de las más significativas es el tratamiento de los ingresos por Cesión de licencias, ya que debe haber bastante claridad en los contratos para poder concluir si la licencia es una obligación separada y adicionalmente de si es una licencia que otorga el derecho de uso o el derecho de acceso a la propiedad intelectual que se esté licenciando, hechos que determinaran el correcto reconocimiento de ingresos.

Finalmente podemos concluir que España con el *“Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre”*, está más cerca de lograr una armonización con la normativa europea e internacional el cual permitirá una mejora en la comparabilidad de la información financiera de las entidades españolas en el mercado europeo e internacional.

¹⁸ RICAC de ingresos de 10 de febrero de 2021

7. BIBLIOGRAFIA

Calvo V, A. P. (2005). *La Globalización y su Relación con la Contabilidad*. Revista Facultad De Ciencias Económicas, 14(1), págs. 203–215. [En línea] Disponible en [<https://revistas.unimilitar.edu.co/index.php/rfce/article/view/4592>]

Barral Rivada, Antonio y De Vicente Lama, Marta (2021). *Principales aspectos de la nueva Resolución del ICAC para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y servicios*.

AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, ISSN 1577-2403, N° 133, 2021, págs. 12-15
[En línea] Disponible en [<https://aeca.es/wp-content/uploads/2021/04/REVISTA-AECA-133-1.pdf>].

Fidalgo, Raúl (2021). *Nuevas modificaciones al PGC. Una visión práctica*.

AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, ISSN 1577-2403, N° 133, 2021, págs. 5-7
[En línea] Disponible en [<https://aeca.es/wp-content/uploads/2021/04/REVISTA-AECA-133-1.pdf>]

G de León Lázaro. (2005). *La reforma contable y la empresa*.

[En línea] Disponible en [<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1143039.pdf>]

Giner Inchausti, Begoña y Mora Enguádanos, Araceli (2001) *El proceso de Armonización Contable en Europa*.

Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol. XXX, n.107 enero-marzo 2001 pp. 103-128

[En línea] Disponible en [http://www.aeca.es/old/refc_1972-2013/2001/107-4.pdf]

Gómez Villegas, Mauricio y Calvo Villada, Aida Patricia (2004). Globalización, desarrollo sostenible y empresa: virando hacia la responsabilidad social. Revista LÚMINA, ISSN-e 2619-6174, ISSN 0123-4072, N°.5, 2004. (209-236). [En línea] Disponible en [<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8679319>]

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAA (2021) Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, 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.

[En línea] Disponible en [<https://www.boe.es/eli/es/rd/2021/01/12/1>].

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAA (2021) *Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.* [En línea] Disponible en [https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-2155].

Labatut Serer Gregorio (2021) *Caso práctico sobre efectos en la memoria de la primera aplicación de las modificaciones del PGC. de 2021 en el caso de la clasificación de los activos y pasivos financieros.* [En línea] Disponible en [https://ec.economistas.es/wp-content/uploads/sites/5/2021/10/18_10_21_Efectos-en-la-memoria-de-la-1-a-aplicacion-de-la-reforma-del-PGC-reconocimiento-de-ingresos-1.pdf]

Labatut Serer Gregorio (2021) *Caso práctico sobre efectos en la memoria de la primera aplicación de las modificaciones del PGC. de 2021 en el caso de del reconocimiento de ingresos por ventas y prestaciones de servicios.*

[En línea] Disponible en [https://ec.economistas.es/wp-content/uploads/sites/5/2021/10/18_10_21_Efectos-en-la-memoria-de-la-1-a-aplicacion-de-la-reforma-del-PGC-reconocimiento-de-ingresos-1.pdf]

Naranjo, O. (2012). *El poder detrás de lo contable.* UNACIENCIA, 5(9), págs. 58-64. [En línea] Disponible en [<https://revistas.unac.edu.co/ojs/index.php/unaciencia/article/view/97>]

Pérez Iglesias, J. M. y Urrea Sandoval, M.^a D. (2021). *La reforma del Plan General de Contabilidad en materia de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos.* Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 456, 205-252. [En línea] Disponible en [<https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/download/7327/6797>]

PwC (2021). *Boletín Técnico. BT/157.01 Reforma del PGC (RD 1/2021).* Madrid, s/n.

PwC (2021). *Boletines PGC y NOFCAC N° 14.* Madrid, s/n.

Rafael Molina Llopis, Oscar Alfredo Díaz Becerra, José Carlos Capuñay Vásquez y Hernán Casinelli. (2014). *El proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina.* [En línea] Disponible en [<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5038301.pdf>]

García Llana, Rafael (2006) *Las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por la Unión Europea. Génesis, Adopción por la UE e Implantación en España.* Actualidad Jurídica Uría Menéndez. Págs. 38-48. [En línea] Disponible en [<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/1584/documento/b03.pdf?id=2086>]

Villacorta-Hernández, Miguel Ángel (2012). *Alternativas para mejorar las propuestas de marco conceptual contable.* Cuadernos de Contabilidad, 13 (33), págs. 361-394. [En línea] Disponible en [<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5488509.pdf>]

Villacorta-Hernández, Miguel Ángel (2014). *Dualidad de Marcos Contables.* ACCÉSIT AL VI PREMIO PARA TRABAJOS CORTOS DE INVESTIGACIÓN EN

CONTABILIDAD “CARLOS CUBILLO VALVERDE” (2003) MODALIDAD “LIBRE ELECCIÓN”. [En línea] Disponible en [\[https://www.icac.gob.es/publicaciones/dualidad-de-marcos-contables-accesit-al-vi-premio-para-trabajos-cortos-de\]](https://www.icac.gob.es/publicaciones/dualidad-de-marcos-contables-accesit-al-vi-premio-para-trabajos-cortos-de)

PÁGINAS WEB CONSULTADAS

ICAC - <https://www.icac.gob.es/>

AECA- <https://aeca.es/>

BOE - <https://www.boe.es/>

ICJC.- <https://www.icjce.es/>

Web oficial de la Unión Europea: https://european-union.europa.eu/index_es