



Audidores

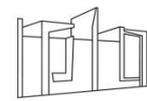
Agrupación Territorial 1ª

Actualización Contable

Ponentes: D. Carlos Barroso Rodríguez
Censor Jurado de Cuentas. Director DPP Accounting & Reporting en KPMG

Dª María Dolores González Ledro
Censor Jurado de Cuentas. Directora en PwC

En Madrid, 26 de octubre de 2015



Auditores

Normativa mercantil

Normativa mercantil

Normativa

Medidas de diferimiento de solvencia empresarial

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

Disposición final séptima del Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial

- Amplía a los ejercicios sociales que se cierran en el año 2014 lo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto-ley 10/2008, de 11 de diciembre, en el sentido de computar las pérdidas por deudas reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del inmovilizado material, las conversiones inmobiliarias y las existencias o **préstamos y participaciones a cobrar**, a los solos efectos de la determinación de las pérdidas para la reducción obligatoria de capital regulada en el artículo 327 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y para la disolución prevista en el artículo 363.1.e) del citado texto refundido, así como respecto del cumplimiento del presupuesto objetivo de concurso contemplado en el artículo 2 de la Ley 22/2003, de 9 de mayo, de Concursal.

Criterios de presentación de cuentas anuales

Criterios de presentación de cuentas anuales normales

- El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio con discapacidad mayor o igual al treinta y tres por ciento, indicando las categorías a que pertenecen.
- En el caso de que la sociedad hubiera satisfecho, total o parcialmente, la prima del seguro de responsabilidad civil de todos los administradores o de alguno de ellos por daños ocasionados por actos u omisiones en el ejercicio del cargo, se indicará expresamente en la Memoria, con indicación de la cuantía de la prima.
- La conclusión, la modificación o la extinción anticipada de cualquier contrato entre una sociedad mercantil y cualquiera de sus socios o administradores o persona que actúe por cuenta de ellos, cuando se trate de una operación ajena al tráfico ordinario de la sociedad o que no se realice en condiciones normales.

Memoria abreviada

- Se elimina la obligación de presentar el ECPN.
- Se amplían requisitos de desglose, aunque con impacto menor por requisitos de desglose del PGC

Criterios de presentación de cuentas anuales (cont.)

- Cambios de límites
 - Igualar los límites para presentar balance y memoria abreviados a los requeridos para aplicar el PGC-PYMES

 - Aumentar los límites para aplicar el PGC-PYMES
 - Activos < 4 millones (antes 2,85 millones)
 - INCF < 8 millones (antes 5,7 millones)

Modificaciones a criterios de registro y valoración

Instrumentos financieros

- Modificar los criterios de valoración a valor razonable de activos y pasivos en previsión de la NIIF 9.

Activos intangibles y fondo de comercio

- Los activos intangibles tienen vida definida.
- Cuando no se pueda estimar la vida útil de dichos activos de manera fiable, se amortizarán en diez años.
- Se presumirá que la vida útil del fondo de comercio es de 10 años, salvo prueba en contrario.
- Eliminar la dotación a la reserva por fondo de comercio, que se reclasificará a reservas a partir del 1 de enero de 2016 por el importe que exceda del valor contable del fondo de comercio.

Consolidación

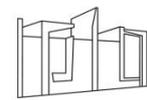
- Exceptuar la posibilidad de aplicar la dispensa de consolidar por razón de tamaño, cuando alguna de las sociedades dependientes sea EIP.
- Eximir de la obligación de consolidar cuando todas las empresas dependientes puedan excluirse de la consolidación por alguna de las causas siguientes:
 - En casos extremadamente raros en que la información necesaria para elaborar los estados financieros consolidados no pueda obtenerse por razones debidamente justificadas.
 - Que la tenencia de las acciones o participaciones de esta empresa tenga exclusivamente por objetivo su cesión posterior. **(adquirida para su cesión posterior que sea ANCMV)**
 - Que restricciones severas y duraderas obstaculicen el ejercicio del control de la sociedad dominante sobre esta dependiente.
- Una empresa no será incluida en la consolidación cuando concurra una de las circunstancias señalada anteriormente.

Información de los pagos realizados a AAPP

- Las empresas activas en las industrias extractiva o de la explotación maderera de bosques primarios estarán obligadas a la elaboración y publicación de un informe anual sobre los pagos realizados a las Administraciones Públicas.
- Si es una sociedad dominante, deberán formular y publicar un informe consolidado.
- Los informes deberán ser objeto de aprobación y publicación dentro de los seis primeros meses después de que finalice el ejercicio y se depositarán en el Registro Mercantil conjuntamente con los documentos que integren las cuentas anuales.

Régimen transitorio

- Entrada en vigor
 - Ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016



Auditores

Resolución del ICAC sobre costes de producción

Novedades de la Norma de Costes de Producción

- Alcance
 - Todas las empresas que apliquen el PGC, PGC-PYMEs y NOFCAC
 - NOFCAC: Considerar al grupo como sujeto contable que informa
 - Activos y transacciones afectadas:
 - Existencias
 - Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias
 - Contratos de construcción
 - Sectores:
 - Construcción e inmobiliario
 - Vitivinícola
 - Federaciones deportivas
 - Animales deportivos

Efectiva con carácter prospectivo a partir del 1 de enero de 2015

Agenda

Inmovilizado

Capitalización de gastos financieros

Existencias

Valoración inicial del inmovilizado

Coste: Precio de adquisición o coste de producción



 Gastos financieros devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento por deudas específicas o genéricas directamente atribuibles a la adquisición, fabricación o construcción de inmovilizado que necesite un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso

 Diferencias de cambio que impliquen un ajuste a los gastos financieros de la operación y diferencias de cambio de deudas específicas que financian activos no monetarios en moneda extranjera

Contraprestación contingente

Las deudas por compra de inmovilizado se deben reconocer por su valor razonable

 Gastos incurridos con ocasión de las pruebas que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo, netos de los ingresos generados. Si los ingresos exceden de los gastos, se reducirá el valor contable del activo

La estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro, siempre que se hayan incurrido en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizarlo durante un periodo de tiempo con propósito distinto a la producción de existencias

Valoración inicial del inmovilizado

Gasto o ingreso a medida que se incurren o devengan



Gastos e ingresos relacionados con actividades accesorias que pudieran realizarse con el inmovilizado antes o durante del periodo de fabricación o construcción

Costes de administración o dirección, salvo que estén claramente relacionados con la producción, y comerciales

Costes de formación del personal, salvo que sean necesarios para la instalación del activo

Costes de análisis de viabilidad

Publicidad de lanzamiento y gastos promocionales

Gastos de reubicación y traslado

Gastos de primer establecimiento o inicio de una línea de actividad

Valoración inicial del inmovilizado

Puesta en funcionamiento

- Momento en el que el activo puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los periodos de prueba
- Generalmente cuando se haya completado la construcción física, aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos, modificaciones menores o pruebas pendientes irrelevantes
- Los activos con características económicas similares tendrán la misma fecha de puesta en funcionamiento



Presunción: Cuando los ingresos generados en el periodo de pruebas excedan de los gastos devengados, incluida la propia amortización teórica desde la fecha de generación de ingresos

Agenda

Inmovilizado

Capitalización de gastos financieros

Existencias

Definiciones

Activos aptos

- Activos que necesiten un periodo de tiempo superior al año para estar en condiciones de funcionamiento o venta, sin considerar las interrupciones
 - ✓ Inmovilizado material
 - ✓ Inversiones inmobiliarias
 - ✓ Inmovilizado intangible, excepto investigación
 - ✓ Existencias en curso de ciclo a largo plazo
 - ✓ Contratos de construcción
- Los anticipos a largo plazo no son activos aptos, ya que devengan ingresos financieros

Valor contable de activos aptos

- Valor promedio de los activos considerando el periodo de construcción
- Incluyendo intereses y diferencias de cambio capitalizadas en periodos anteriores
- Deduciendo subvenciones, donaciones y legados específicas

Definiciones (cont.)

Gastos financieros

- Intereses y comisiones de las fuentes ajenas de financiación específicas y genéricas, incluyendo deudas comerciales específicas de los elementos integrantes del coste de producción, p.e. el coste financiero de deudas aplazadas o anticipos de clientes



Diferencias de cambio que supongan un ajuste a los gastos financieros de una financiación alternativa en la moneda funcional (financiación en moneda extranjera de un activo no monetario en moneda funcional)

- Considerando el impacto de las coberturas eficaces
- No se deben considerar capitalizables los gastos financieros de las provisiones, salvo que de forma indubitable formen parte del coste de producción

Diferencias de cambio

- Diferencias de cambio de fuentes de financiación específicas superiores al año devengadas durante el periodo de construcción y que financien activos no monetarios en moneda extranjera



Definiciones (cont.)

Activo en USA adquirido en \$

Deuda en \$

Gastos financieros en \$ convertidos a moneda funcional, más diferencias de cambio generadas por la deuda \$/€

Activo en España adquirido en €

Deuda en \$

Gastos financieros en \$ convertidos a moneda funcional, más diferencias de cambio con el límite del tipo de interés equivalente en euros sobre el coste amortizado de la deuda en moneda funcional

Fases del proceso de capitalización

Inicio



- Se ha incurrido en los gastos a incluir en el coste de producción
- Se ha incurrido en los gastos financieros susceptibles de capitalizar y
- Se están llevando a cabo las actividades necesarias para preparar al activo para el uso al que está destinado o venta, incluyéndose en este periodo los trabajos técnicos o administrativos relevantes, excluyendo el periodo que implica una mera tenencia del activo cuando no se lleven a cabo actividades de producción o desarrollo alguno que impliquen cambios en su condición

Suspensión

- La capitalización de los gastos financieros se suspenderá durante el plazo en que permanezcan interrumpidas las actividades relacionadas con la fabricación o construcción del bien, salvo que el cese de estas actividades venga impuesto por restricciones inherentes a su fabricación o construcción.

Fases del proceso de capitalización

Cese



- Cuando el activo o partes del mismo estén en condiciones de uso o venta, entendiéndose como tal cuando se finalice la construcción o producción, aunque queden por realizar trabajos administrativos, modificaciones menores o pruebas pendientes irrelevantes
- En caso de terrenos y solares, no se interrumpirá la capitalización de intereses cuando queden disponibles para realizar la construcción, salvo que se produzca una interrupción de las actuaciones necesarias para preparar el activo para el uso al que esté destinado o para su venta.

Metodología de capitalización

1

- Descontar de la inversión en activos aptos, la parte financiada con subvenciones, donaciones y legados

2

- Asignar la financiación específica al importe de la inversión en activos aptos y determinar los gastos financieros a capitalizar, aplicando el tipo de interés de la financiación específica al valor medio ponderado de la inversión

3

- Calcular el tipo de interés medio ponderado de la financiación genérica, por la división entre los gastos financieros y el valor medio de las deudas genéricas excluidas las comerciales y específicas de otros activos

5

- Aplicar el tipo de interés medio ponderado al valor medio ponderado de la inversión en activos aptos residual

6

- Los gastos financieros a capitalizar no pueden exceder de los gastos financieros devengados y se capitalizan a través de una partida específica del margen financiero, sin son significativos



Ejemplo

Antecedentes

- Inversión en activos (incremental):
 - 500 al 1 de enero
 - 1.000 al 1 de julio
 - 600 al 30 de septiembre
- Financiación específica obtenida el 1 de enero de 200n: 1.000 al 5% con un devengo de intereses por importe de 50.
- Financiación genérica media: 2.000 al 8% con un devengo de intereses anuales de 160.

Solución

Periodo	Inversión	Específica	Genérica
1 de enero a 31 de diciembre	500	500	
1 de julio a 31 de diciembre	1.000	500	500
30 de septiembre al 31 de diciembre	600		600
	2.100	1.000	1.100

- Capitalización de gastos financieros de financiación específica:
 - ✓ Inversión media: $500 + 500 * (6/12) = 750$
 - ✓ Importe capitalizable: $750 * 0,05 = 37,5$
- Capitalización de gastos financieros de financiación genérica:
 - ✓ Inversión media: $500 * (6/12) + 600 * (3/12) = 400$
 - ✓ Importe capitalizable: $400 * 0,08 = 32$

Agenda

Inmovilizado

Capitalización de gastos financieros

Existencias

Precio de adquisición

- El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares, incluidos los de pronto pago, así como los intereses incorporados al nominal de los débitos
- Se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias
- Impuestos indirectos no deducibles
- Se pueden incluir los intereses incorporados al nominal de los débitos con vencimiento no superior al año, que no tengan tipo de interés contractual y cuando el efecto de no actualizar no sea significativo
- Los anticipos a proveedores se reconocen por su coste y en ejercicios posteriores se deben reconocer ingresos financieros en la medida en que el plazo desde el desembolso hasta la recepción exceda de 12 meses

Coste de producción

- Precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumibles
- Costes directamente imputables a dichos bienes
- Parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes por el periodo de construcción o fabricación y sean necesarios para la puesta en condiciones de venta, basándose en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción
 - ✓ Sólo aquellos asociados al ámbito de fabricación de la empresa incluidos los de control de calidad y de administración específicos
 - ✓ Includa la amortización de los gastos de investigación cuando hayan sido objeto de capitalización
- Mermas derivadas del proceso de fabricación
- Obligaciones por desmantelamiento surgidas como consecuencia de la producción de existencias y no por la construcción de un activo



Se admiten utilizar los métodos de costes estándar y minorista, siempre que no difieran significativamente de los criterios generales

Valoración inicial

Coste: Precio de adquisición o coste de producción



Gastos financieros devengados antes de la puesta en condiciones de venta por deudas específicas o genéricas directamente atribuibles a la producción de existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso



Diferencias de cambio que impliquen un ajuste a los gastos financieros de la operación y diferencias de cambio de deudas específicas que financian existencias en moneda extranjera



Valoración inicial

Gasto o ingreso a medida que se incurren o devengan



Gastos e ingresos relacionados con actividades accesorias que pudieran realizarse con las existencias antes o durante del periodo de fabricación o construcción

Costes de administración, salvo que estén específicamente asociados con la producción, y comerciales

Costes de formación del personal

Mermas de productos terminados

Gastos de almacenamiento, salvo que sean necesarios en el proceso productivo

Costes de subactividad

Costes de análisis de viabilidad

Publicidad de lanzamiento y gastos promocionales

Gastos de reubicación y traslado

Gastos de primer establecimiento o inicio de una línea de actividad

Subvenciones o indemnizaciones de activos vinculados a la producción e indemnizaciones por siniestros de las existencias

Existencias de terrenos y construcciones

Costes de construcción

- En las construcciones contabilizadas en existencias, una vez iniciada la construcción se incluirá en el valor de los edificios y otras construcciones el valor de los solares sobre los que se haya construido
- La imputación de costes conjuntos se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles, siempre con la orientación de que los costes asignados a cada elemento o parte específica o individualmente enajenable de las obras, sean paralelos o proporcionales al valor de mercado o realización de los mismos



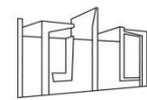
Bienes recibidos por cobro de créditos

- Los bienes recibidos por cobro de créditos se valorarán por el importe de la cuenta a cobrar, más todos los gastos adicionales como consecuencia de la operación con el límite del valor razonable
- Si los bienes fueron objeto de venta anterior, se valorarán por el coste de adquisición o producción original con el límite del valor razonable

Coste de producción de viviendas

- Situación de hecho
 - Asignación de costes de producción a viviendas vendidas sobre plano
 - 60% de la promoción vendida en 200n-2 y 40% pendiente de vender
 - Existencias no vendidas tienen un VNR inferior a las vendidas
- Reconocimiento
 - Asignación de costes de producción directa e indirecta, aplicando criterios generales
 - Deterioro de valor por VNR

No es posible valorar las existencias de forma proporcional al VNR, ya que el producto es la promoción y las viviendas las unidades producidas (Producción conjunta)



Auditores

Proyecto de Resolución del ICAC sobre impuesto sobre beneficios

Impuesto sobre beneficios

Impuesto corriente

- Reconocimiento de activos y pasivos por impuesto corriente, sin retenciones y pagos a cuenta
- Deduciones y pérdidas fiscales de ejercicios anteriores compensadas en el ejercicio
- Cancelación de retenciones y pagos a cuenta, cuando no sean recuperables
- Conversión de activos por impuesto diferido en cuentas a cobrar con la AAPP
- Devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores con las pérdidas del ejercicio

=

+

Impuesto diferido

- Variación de saldos de impuestos diferidos
- Reconocimiento e imputación de deducciones con naturaleza de subvención

Componentes del impuesto sobre beneficios (cont.)

(Activo) y pasivo por impuesto corriente

=

Impuesto corriente del ejercicio

-

Retenciones y pagos a cuenta

Ganancia (pérdida) fiscal o base imponible

=

Resultado del ejercicio calculado de acuerdo con la normativa fiscal aplicable, considerando oportunidades de planificación fiscal

Resultado contable total

=

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias

+ -

Resultados imputados en ingresos y gastos reconocidos

+ -

Resultados imputados en reservas

Tipo impositivo al cierre

```
graph TD; A[Tipo impositivo al cierre] --> B[Normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre]; B --> C[Considerar el efecto del descuento financiero cuando el vencimiento supere el año, salvo para retenciones y pagos a cuenta.];
```

Normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre

Considerar el efecto del descuento financiero cuando el vencimiento supere el año, salvo para retenciones y pagos a cuenta.

Descuento financiero del impuesto corriente

¿ Existe un tipo de interés de demora explícito para saldos con vencimiento superior al año ?

Sí

Reconocer el gasto financiero aplicando el tipo de interés de demora contractual.

No

Determinar el valor actual de la deuda aplicando el tipo de interés de demora en la fecha de finalización del periodo de ingreso voluntario, sin que proceda revisar la tasa en un futuro.

Reconocer cualquier diferencia aplicando los criterios de las subvenciones de tipos de interés.

Base fiscal

Base fiscal de un activo

- La base fiscal de un activo es el importe que va a ser deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos que obtenga la entidad en el futuro cuando recupere el valor contable del activo
- Si los beneficios económicos no tributan, la base fiscal es igual a su valor contable

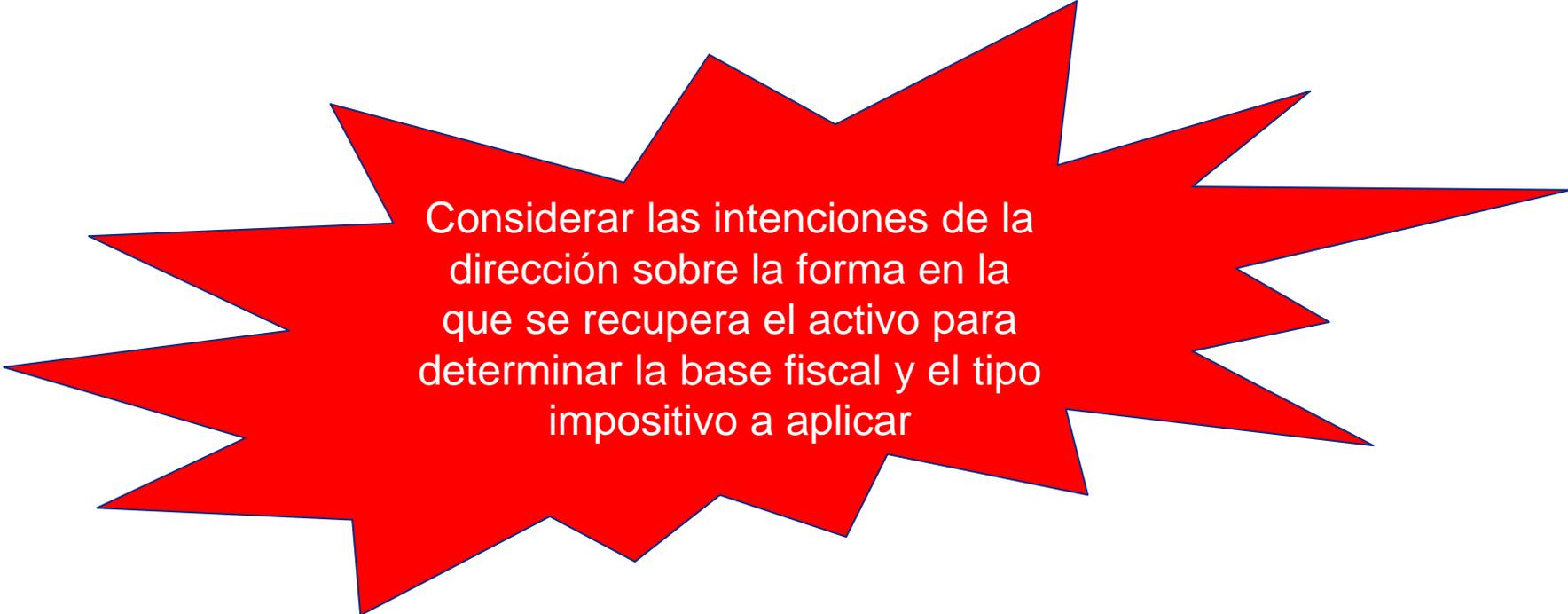
Base fiscal de un pasivo

- Es su valor contable, menos cualquier importe que vaya a ser deducible a efectos fiscales con respecto al pasivo en ejercicios futuros
- En el caso de ingresos recibidos de forma anticipada, la base fiscal será su valor en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos que no resulte imponible en ejercicios futuros

Precisión: Pueden existir elementos con base fiscal, aunque no tengan valor contable, p.e. ingresos y gastos con tributación y deducibilidad, respectivamente diferida y cuyo registro no origina el nacimiento o variación de valor de una diferencia temporaria en otro elemento del balance

Base fiscal (cont.)

- Cuando la base fiscal de un activo o pasivo no resulte evidente, debido a que depende de la forma en la que se espera recuperar o liquidar el mismo, se reconocerá el activo o pasivo por impuesto diferido, siempre que vaya a generar menores o mayores pagos de impuesto en un futuro

A large, red, multi-pointed starburst graphic with a black outline, centered on the slide. It contains white text.

Considerar las intenciones de la dirección sobre la forma en la que se recupera el activo para determinar la base fiscal y el tipo impositivo a aplicar

Diferencias temporarias

Contable

Activos

Pasivos

VS

Fiscal

Activos

Pasivos

Diferencias temporarias

Las diferencias temporales son un tipo de diferencias temporarias

Diferencias temporarias imponibles

Mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos

Pasivo

Diferencia temporaria
imponible

Diferencias temporarias deducibles

Menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos

Activo

Diferencia temporaria
deducible

Cálculo de impuestos diferidos - 5 pasos

1

- Determinar las diferencias temporarias deducibles e imponibles mediante la comparación del balance contable y fiscal

2

- Identificar las excepciones al reconocimiento de las diferencias

3

- Aplicar a las diferencias residuales el tipo impositivo aprobado o aprobado y pendiente de publicación a la fecha de cierre, considerando la forma en la que se prevea recuperar el activo o liquidar el pasivo

4

- Determinar si el efecto impositivo se debe reconocer en resultados, ingresos y gastos reconocidos o reservas

5

- Limitar, en su caso, el reconocimiento de los activos por impuesto diferido

Reconocimiento de activos/pasivos por impuesto diferido

Pasivos

Registrar todos, sujeto a
Excepciones de reconocimiento
inicial

Activos

Registrar todos, en la medida
que sea ***probable*** que se
vayan a producir ganancias
fiscales futuras, sujeto a
excepciones o ***cuando se
puedan convertir en un crédito
exigible con la AAPP***

El hecho de que la cancelación no
vaya a suponer una salida de recursos
porque la empresa es deficitaria o
porque la diferencia temporaria
imponible surge en una inversión
estratégica, no es una excepción

Probable:

Más que posible: más del
50% o probabilidad superior

Excepciones al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido

- Registro inicial de una transacción (distinta de una combinación de negocios):
 - sin impacto en el resultado contable ni
 - en la base imponible

Precisión: Las participaciones en el patrimonio neto, no son negocios, sin embargo cuando se adquieran por la emisión de instrumentos de patrimonio, la valoración del activo no puede exceder del valor razonable, deducido el efecto fiscal latente

- Registro inicial de fondo de comercio en una combinación de negocios
 - Las diferencias temporarias que puedan surgir posteriormente no estarán sujetas a la excepción (diferentes vidas útiles)
- Inversiones en dependientes, asociadas y multigrupo, si la inversora puede controlar la reversión y además es probable que no vaya a revertir en un futuro previsible (**sólo aplicable en CCAACC**)

Excepciones al reconocimiento de activos por impuesto diferido

- Registro inicial de una transacción (distinta de una combinación de negocios):
 - sin impacto en el resultado contable ni
 - en la base imponible
- Inversiones en dependientes, asociadas y multigrupo, salvo que se espere que vaya revertir en un futuro previsible y sea probable que existan ganancias fiscales futuras suficientes (sólo aplicable en CCAACC)

Ejemplo de AND de activo

- Ejemplo:
 - Valor de tasación del activo: 1.000
 - Valor fiscal: 800
 - Diferencia temporaria: 200
 - Efecto fiscal: 50

Valoración de la AND: 950

Diferencia temporaria no reconocida: 150

Reconocimiento de activos por impuesto diferido

¿ Se trata de un activo por impuesto diferido o deducción sujeto a monetización?

Sí

No

¿ Existen diferencias temporarias imponibles por el mismo importe y mismo plazo de reversión?

Sí

No

¿ Existe prueba de clara evidencia de recuperación de activos por impuesto diferido a más de diez años ?

Sí

No

¿ Es probable que se vayan a obtener ganancias fiscales futuras para los activos por impuesto diferido en un plazo igual o menor de 10 años ?

Sí

No

No reconocer

Reconocer

Reconocimiento de activos por impuesto diferido (cont.)

Cuando se prevea la recuperación del activo en un plazo superior a los diez años, salvo prueba en contrario de clara evidencia de recuperación



En el caso de tratarse de créditos derivados de deducciones u otras ventajas fiscales, cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas



Reconocimiento de activos por impuesto diferido (cont.)

- Cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario que no es probable la obtención de ganancias fiscales que permitan la compensación de BINs
- Cuando no sea probable que se vayan a generar ganancias fiscales futuras durante el plazo de compensación de las BINs, con el límite máximo de 10 años, salvo prueba de que será probable su recuperación en un plazo mayor, en aquellos casos en los que la legislación tributaría permita compensar en plazos superiores o no establezca un límite temporal para poder practicar la compensación

Reevaluación de activos por impuesto diferido en cada fecha de balance y reconocimiento de activos a medida que el plazo de recuperación vaya siendo inferior a los diez años

Reconocimiento de activos por impuesto diferido (cont.)

- Existen diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas al mismo sujeto pasivo y cuya reversión se espere:
 - En el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles o
 - En ejercicios en los que una pérdida fiscal, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores

Limitar el reconocimiento de activos por impuesto diferido al 70% de los pasivos reconocidos, cuando éstos son la única fuente de ganancias fiscales

Reconocimiento de activos por impuesto diferido (cont.)

- Proyecciones sobre ganancias fiscales:
 - En todo caso, el plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.
 - No aumentar las ganancias fiscales por las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles en ejercicios futuros y no reducir por la reversión de las diferencias temporarias deducibles existentes cuya recuperación se está evaluando
 - Considerar oportunidades de planificación fiscal, incluyendo el impacto de las diferencias temporarias imponibles existentes o futuras

Contabilización de impuestos diferidos

Cuenta de resultados



Todos los casos, excepto:

Patrimonio neto



Si es relativo a partidas de patrimonio

Fondo de comercio o diferencia negativa



Combinaciones de negocios

Reservas



Operaciones de la NRV 21ª

Valoración de impuestos diferidos

Tipo impositivo esperado cuando el impuesto diferido/anticipado sea liquidado/realizado



Normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación a la fecha de cierre

Forma que racionalmente se prevea recuperar el activo o liquidar el pasivo



- Uso
- Enajenación
- Distribución de beneficios

Precisión: Se deben considerar las bonificaciones en cuota íntegra al determinar el tipo de gravamen, siempre y cuando la entidad desarrolle exclusivamente las actividades cuyas rentas gozan del incentivo fiscal o por otro medio la legislación tributaria exigiese una afectación exclusiva de los elementos patrimoniales de la entidad a las citadas actividades

Valoración de impuestos diferidos (cont.)

~~Desuento~~

Precisión: Informar en la memoria del efecto financiero e indicar cuál sería el impacto en el resultado y patrimonio neto, cuando el efecto de no actualizar pudiera tener un impacto relevante desde la perspectiva de la imagen fiel

Provisión para impuestos

- Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones;
- Presentación contable en la cuenta de PyG:
 - Cargo a impuesto sobre beneficios por la cuota
 - Cargo a gastos financieros por los intereses de demora
 - Cargo a gastos excepcionales por la sanción
- Los cambios de estimación derivados de obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos se cargarán o abonarán en las cuentas por su naturaleza
- Ajustes contra reservas y reexpresión, en caso de error

Provisión para impuestos (cont.)

En ningún caso será aceptable justificar la ausencia de registro de una obligación por la eventualidad de que se produzca, o no, una comprobación administrativa, ni tampoco calificar la obligación como remota cuando surja una discrepancia como consecuencia de la citada comprobación o inspección, o como consecuencia de criterios mantenidos por las Administraciones Públicas o por los Tribunales de Justicia sobre hechos de similar naturaleza a los que se refiere la obligación.

Fuente: Preámbulo de la Resolución del ICAC del IS

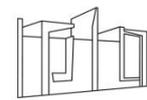
- El desembolso relacionado con el depósito exigido judicialmente para poder realizar una reclamación judicial, se debe reconocer como un activo, en la medida en que sea probable su recuperación **(en esencia, que no sea probable que exista una provisión)**

Requisitos relevantes de desglose

- Información sobre diferencias temporarias imponibles no reconocidas y de su cuantía (CCAII y CCAACC) y del importe de las diferencias temporarias imponibles por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos cuando no se haya registrado en balance consolidado el correspondiente pasivo por impuesto diferido (CCAACC)
- El importe de los activos por impuesto diferido, ***indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento***, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.
- En particular, en aquellos casos en que la empresa considere que existe evidencia que permita destruir la presunción de que no es posible recuperar los activos por impuestos diferidos en un plazo superior a los diez años, se deberá ***informar con detalle de las circunstancias en que se soporta ese juicio***.

Requisitos relevantes de desglose (cont.)

- Cuando afloren en el ejercicio activos por impuesto diferidos por diferencias temporarias, pérdidas fiscales a compensar o deducciones u otras ventajas no utilizadas que procedan de un ejercicio anterior y no hubiesen sido objeto de registro, ***se informará sobre las circunstancias que motivan la citada afloración respecto de las existentes en el momento en que no se registraron los citados activos en el balance.***



Auditores

Impactos contables derivados de la normativa fiscal

Monetización de activos y deducciones

- Recuperabilidad de los activos por impuesto diferido derivados de deterioros de créditos u otros activos por insolvencias de deudores no vinculados, no adeudados por entidades de derecho público, siempre que no sea por calendario, y dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y prejubilación
 - Integración en base imponible de acuerdo con las reglas de deducibilidad de la Ley, con el límite del 70% de la base imponible previa a la integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINs
 - Conversión en crédito exigible frente a la AAPP, pudiendo ser abonado en efectivo o compensar con créditos frente a la AAPP generados a partir del momento de la conversión o
 - Canje con Deuda Pública, después de 18 años, desde que se produjo el registro contable o 31 de diciembre de 2013 para aquellos generados con anterioridad al 1 de enero de 2014

Monetización de activos y deducciones (Enmienda a PGE)

- Condiciones para los generados a partir del 1 de enero de 2016:
 - Sólo aplicable a los activos equivalentes a la cuota líquida positiva del ejercicio
 - Si existe un exceso de cuota líquida positiva, se puede aplicar a activos de la misma naturaleza generados en periodos impositivos anteriores o en los 2 posteriores
 - Cuando el sujeto pasivo registre pérdidas contables en las cuentas anuales auditadas y aprobadas
 - Activos objeto de conversión: Activos* (pérdidas contables/capital y reservas)
 - Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada
 - Los activos por impuesto diferido que se vayan integrando en la base imponible y generen bases imponibles negativas, se convertirán igualmente en un crédito exigible
 - La conversión en crédito exigible se produce en la fecha de presentación de la autoliquidación

Monetización de activos y deducciones (Enmienda a PGE)

- Condiciones para los generados con anterioridad al 1 de enero de 2016:
 - Mismas condiciones, pero sin límite de importe
 - Si el importe de los activos excede de la suma de las cuotas líquidas positivas de los ejercicios 2008 a 2015, el derecho exige que se abone un 1,5% de dicho importe, que se devenga el día de inicio del plazo voluntario de declaración y debe ser ingresada en el mismo plazo de autoliquidación del impuesto
 - Si la cuota líquida de un ejercicio es superior a los activos generados desde el 1 de enero de 2016, el exceso debe minorar en primer lugar los activos generados con anterioridad a dicha fecha
- Prestación patrimonial
 - La entidad puede optar por acogerse al derecho de conversión o canje de los activos registrados, pagando un 1,5% de su importe

Monetización de activos y deducciones

- Deducciones de Investigación y desarrollo e Innovación tecnológica generadas a partir del 1 de enero de 2013
 - Aplicación de las deducciones sin límite, con un descuento del 20% del importe
 - Si no se pueden aplicar por falta de cuota, se pueden monetizar una vez transcurrido el plazo fijado
 - Límites
 - Innovación tecnológica = 1 millón
 - I+D+i = 3 millones

Monetización de activos y deducciones

- Deducciones de Investigación y desarrollo e Innovación tecnológica generadas a partir del 1 de enero de 2013
 - Condiciones
 - Que transcurra un año, desde la finalización del periodo impositivo que se generó la deducción, ***sin que haya sido objeto de aplicación***
 - Que la plantilla media o la plantilla media adscrita a las actividades no se vea reducida desde el final del periodo impositivo que se generó la deducción hasta los 24 meses siguientes a la finalización del periodo impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono
 - Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada a gastos de I+D+i o inversiones en inmovilizado material o activo intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en el plazo anterior
 - Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la actividad de I+D+i

Impactos derivados de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Reserva de capitalización

- Se debe tratar como cualquier bonificación de la base imponible y no genera ninguna diferencia temporaria.
- En la medida en que las condiciones para su aplicación están bajo el control de la entidad, ya que la existencia de pérdidas no anula la bonificación, el ingreso se debe reconocer en el ejercicio de la aportación.

Reserva de nivelación

- Se debe tratar como una diferencia temporaria imponible.

Deducción por reversion de medidas temporales

- Asociar la deducción al cálculo de la diferencia temporaria deducible para las amortizaciones no practicadas y reconocer la deducción a medida que se amortiza el valor de los elementos amortizados

Impactos derivados de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Eliminación del deterioro de valor de cartera

- CCAAI
✓ Reevaluación del reconocimiento de activos por impuesto diferido por deterioros contables, basándose exclusivamente en que sea probable la generación de ganancias fiscales futuras y no por deducibilidad del deterioro. Lo mismo es aplicable para los nuevos deterioros contables
- CCAACC
✓ Creación de diferencia temporaria deducible externa, que sólo será objeto de reconocimiento si **crystaliza** en el futuro previsible
✓ Eliminación de deterioro contable y efecto fiscal de las CCAAI y asignación del deterioro contable a activos consolidados y recalcule de diferencias temporarias y reevaluación de reconocimiento

Impactos derivados de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Regimen fiscal de UTEs y EPEs

- CCAAI y CCAACC
 - ✓ Creación de diferencias temporarias deducibles por rentas negativas que cumplan los criterios de reconocimiento y minoración por rentas positivas previas que no hayan estado sujetas a tributación

Corrección de errores

- Corrección de gastos que implica un retraso en el registro o de ingresos que implica una anticipación con carácter retroactivo, implica reconocer un activo o pasivo por impuesto diferido que revierte en el periodo de corrección

Cambio de criterio contable

- No se reconocen con carácter retroactivo, por la parte que ha sido deducible o tributable, por lo que el valor fiscal de activos y pasivos no se ve alterado, lo que implica reconocer activos y pasivos por impuesto diferido

Impactos derivados de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Aplicación del criterio de caja en ventas a plazos

- Reconocimiento de pasivos por impuesto diferido por diferir el reconocimiento del ingreso al cobro de la contraprestación, endoso, descuento o cobro anticipado

Diferimiento de pérdidas por venta de participaciones entre grupo

- CCAAI
 - ✓ Creación de diferencia temporaria deducible en la venta, sujeta a los criterios de reconocimiento generales
 - ✓ Creación de diferencia temporaria deducible por deterioros de valor contable, que se mantendrán en caso de venta con pérdidas entre sociedades del grupo y reducción por plusvalías exentas generadas en transacciones previas entre empresas del grupo para participaciones en entidades no residentes
- CCAACC
 - ✓ Eliminación del resultado y del efecto fiscal en CCAAI

Impactos derivados de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Diferimiento de pérdidas por venta de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda

- CCAAI
✓ Creación de diferencia temporaria deducible en la venta, sujeta a los criterios de reconocimiento generales
- CCAACC
✓ Eliminación del resultado y del efecto fiscal en CCAAI

Diferimiento del ingreso contable de quitas y esperas

- Pasivo por impuesto diferido a imputar periódicamente por el devengo de los gastos financieros

Impactos derivados de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Nuevos coeficientes de amortización

- No debería surgir ningún impacto, debido a que los criterios fiscales no deben influir en los criterios económicos. Los cambios de estimación deben estar justificados con informes técnicos

No deducibilidad de deterioros de valor de inmovilizado

- Reconocimiento de activos por impuesto diferido sujeto a los criterios generales
- No tiene impacto sobre los pasivos por impuesto diferido reconocidos por amortización fiscal de activos de vida indefinida o por la aplicación del método de adquisición

Pagos basados en acciones

- Reconocimiento de activos por impuesto diferido valorados de acuerdo con la mejor estimación de la deducción fiscal al cierre del ejercicio, reconociendo el ingreso en resultados o patrimonio de acuerdo con el gasto imputado a resultados

Impactos derivados de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

No deducibilidad de gastos que representen una retribución de fondos propios

- La base fiscal inicial equivale al valor contable. Base fiscal = valor contable – importes deducibles + importes tributables. No existe ninguna diferencia temporaria
- El devengo periódico de gastos financieros tampoco genera ninguna diferencia temporaria debido a que no van a ser deducibles.
- Los intereses se consideran dividendos exentos en la prestamista.

Ausencia de tributación en aumentos de capital por compensación de créditos

- Sociedad dependiente
 - ✓ No se genera ninguna diferencia temporaria
- Sociedad inversora
 - ✓ La diferencia temporaria deducible asociada al valor del crédito que pudiera no estar reconocida, se asocia al valor de la inversión capitalizada, que podría no cumplir los criterios de reconocimiento

Impactos derivados de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Distribución de la prima de emisión

- CCAAI
✓ No se van a generar diferencias temporarias imponibles por diferencia entre valores contables y fiscales de la inversión, si la plusvalía futura está exenta de tributación
- CCAACC
✓ Sin impacto

Exención de tributación por dividendos y plusvalías en entidades residentes y no residentes

- CCAAI
✓ Aunque no existe ninguna excepción al reconocimiento de anticipados o diferidos por inversiones en dependientes, asociadas, negocios conjuntos o disponibles para la venta, el impacto fiscal futuro será nulo
- CCAACC
✓ Evaluar las implicaciones en diferidos asociados con entidades residentes y activos financieros disponibles para la venta

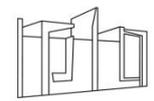
Impactos derivados de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Deducciones por doble imposición pendientes

- Reducción del valor de las deducciones pendientes de aplicación por la reducción del tipo de gravamen en el ejercicio de aplicación

Modificación del tipo impositivo

- Empresas de nueva creación
 - ✓ Vacaciones fiscales: Valoración de diferidos de los dos primeros ejercicios por el tipo reducido y al tipo general para el resto de ejercicios



Auditores

Consultas de Contabilidad

Consultas del ICAC

		Consulta
100	01	Sobre el alcance de los nuevos parámetros referentes a la formulación de cuentas anuales abreviadas, incorporados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), por la ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. NECA 4ª y RD 1515/2007.
100	02	Sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos.
100	03	Sobre la obligación de formulación de cuentas anuales consolidadas cuando una de las sociedades dependientes del grupo ha dejado de cotizar en un mercado regulado de la Unión Europea.
100	04	Sobre diversas cuestiones relacionadas con las correcciones valorativas a efectuar en la cartera de acciones cotizadas que posee una Fundación.

Consultas del ICAC

		Consulta
100	06	Sobre el adecuado reconocimiento e imputación al excedente del ejercicio de unos legados de carácter no reintegrables recibidos por una entidad sin ánimo de lucro, conforme a lo dispuesto en la norma de registro y valoración (NRV) 20ª del Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (PCESFL), aprobado por la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 26 de marzo de 2013.
101	02	Sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión de un terreno a cambio de la “reserva de su aprovechamiento”.
102	01	Sobre la correcta interpretación de los términos “pasivo”, “pasivos financieros” y “grupo” regulados en el artículo 71.bis y la Disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
102	03	Sobre la redacción otorgada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, a los artículos 229 y 230 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), acerca de la obligación de los administradores de informar de las situaciones de conflicto de intereses.

Sobre el alcance de los nuevos parámetros referentes a la formulación de cuentas anuales abreviadas, incorporados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), por la ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

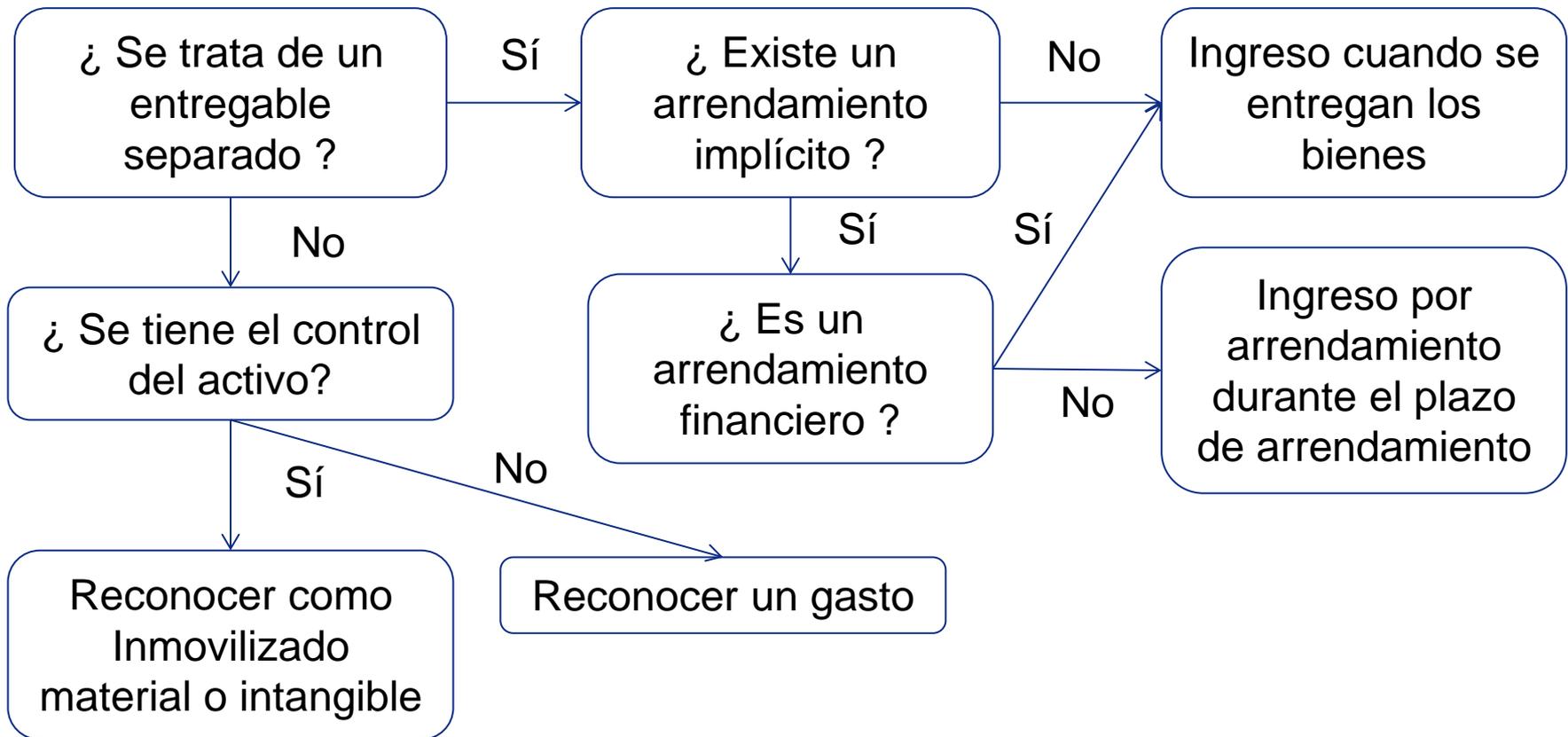
	Fundaciones		Cooperativas		
	PGCPYMES	CCA AAA	PGCPYMES	CCA AAA	
Aplicación de los nuevos límites para formular cuentas anuales abreviadas					

Sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos.

Antecedentes

- Una empresa dedicada a la venta de reactivos cede gratuitamente instrumentos de análisis clínico a centros sanitarios por un periodo de tiempo determinado a cambio del compromiso contractual por parte de los citados centros de adquirir los reactivos con los que se realizan los análisis, de acuerdo con unos mínimos establecidos.
- Se entiende que con la venta de los reactivos se compensa el coste de la cesión de los instrumentos y, adicionalmente, si no se llega a un consumo mínimo, los aparatos pueden ser retirados antes del periodo convenido de cesión.
- Al finalizar el contrato, que suele tener una duración de tres años, la empresa recupera la posesión de los instrumentos, ofreciéndole al centro sanitario su adquisición.
- El valor de mercado de los aparatos al término del contrato de cesión es significativo.

Sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos.



- Si se trata de un arrendamiento operativo, la venta posterior del activo en el curso ordinario de las operaciones, implicará la reclasificación a existencias y el reconocimiento de la venta.

Sobre la obligación de formulación de cuentas anuales consolidadas cuando una de las sociedades dependientes del grupo ha dejado de cotizar en un mercado regulado de la Unión Europea.

Antecedentes

- La sociedad dominante de un grupo de sociedades españolas ha formulado cuentas anuales consolidadas en los ejercicios anteriores de acuerdo con las normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) debido a que una de las sociedades dependientes del grupo tenía deuda subordinada emitida en un mercado regulado de la UE.
- Durante el ejercicio, la sociedad dependiente ha amortizado la deuda, por lo que al cierre ya no tiene valores admitidos a negociación en un mercado regulado.
- Se asume igualmente que por la amortización de la deuda, dejan de cumplirse los límites de consolidar por razón de tamaño.

Sobre la obligación de formulación de cuentas anuales consolidadas cuando una de las sociedades dependientes del grupo ha dejado de cotizar en un mercado regulado de la Unión Europea.

Tratamiento contable

- La dispensa por razón de tamaño sólo surte efectos al segundo ejercicio consecutivo en el que dejan de cumplirse los límites, por lo que estaría obligada a formular cuentas anuales consolidadas en este ejercicio.
- Durante el ejercicio ha tenido valores admitidos a negociación, por lo que estaría obligada a formular cuentas anuales consolidadas, aunque estuviera dispensada por razón de tamaño, previamente.
- Puede aplicar NOFCAC en la formulación de las cuentas anuales consolidadas, dado que al cierre no tiene valores admitidos a negociación.

Sobre diversas cuestiones relacionadas con las correcciones valorativas a efectuar en la cartera de acciones cotizadas que posee una Fundación.

Antecedentes

- La entidad posee acciones valoradas a coste, parcialmente adquiridas y parcialmente recibidas por donación con abono a patrimonio neto.

Tratamiento contable

- Valoración de la cartera a coste medio ponderado por grupos homogéneos, independientemente del método de adquisición.
- Para la imputación del importe diferido en patrimonio neto, se debe asociar la donación al conjunto de la cartera, considerando el coste medio ponderado por grupos homogéneos, lo que implica imputar a resultados, la donación en la misma proporción que la baja o corrección valorativa de la cartera en términos de coste.

Antecedentes

- Se describen una serie de casos en los que una entidad sin fines lucrativos acepta varios tipos de legados de carácter no reintegrable: o bien el testador lega un inmueble especificando el destino o uso del mismo, o dejando a la voluntad de la entidad la determinación del mismo; o bien lega efectivo, para adquirir un inmueble (especificando o no el destino o uso del mismo), o para destinarlo al uso que determine la entidad.
- En este último caso, la entidad decide adquirir un inmueble para el uso que estime más conveniente.

Tratamiento contable

- Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos (excedente) del ejercicio en que se reconozcan.
- En la medida en que el importe monetario recibido se deba utilizar inequívocamente para adquirir determinados activos mediante resolución de subvención o por voluntad del testador, entonces la subvención o donación se debe vincular a los mismos, para reconocerla en ingresos o excedente.
- Si el importe monetario se concede sin asignación específica y la entidad posteriormente los asigna a una finalidad concreta, el ingreso o excedente se imputa al ejercicio en el que se reconoce.

Sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión de un terreno a cambio de la “reserva de su aprovechamiento”.

Antecedentes

- La empresa que tiene por actividad principal la promoción inmobiliaria de edificaciones, va a proceder a la transmisión a un Ayuntamiento mediante cesión o convenio público, de un suelo dotacional con aprovechamiento urbanístico a cambio de la denominada “reserva de aprovechamiento”, que será aplicable a los excedentes de futuras promociones o enajenable a terceros mediante compraventa.

Tratamiento contable

- Permuta de existencias a contabilizar por su valor razonable, pero sin reconocer ningún ingreso, debido a que se trata de una permuta de bienes por operaciones de tráfico de similar naturaleza y valor.
- Reconocer el activo por los derechos como existencias por el valor contable del activo entregado.

Sobre la correcta interpretación de los términos “pasivo”, “pasivos financieros” y “grupo” regulados en el artículo 71.bis y la Disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal

Pasivo

- Pasivo del balance, excluidos pasivos por impuestos diferidos, provisiones y ajustes por periodificación en la medida en que no pueden calificarse como acreedores en sentido estricto (titulares de un derecho de crédito)
- Para calcular los porcentajes, habrá que atender a lo dispuesto en los términos de cada contrato, pudiendo emplearse como aproximación el valor contable o en libros del pasivo

Pasivo financiero

- Se corresponde con los titulares de cualquier tipo de endeudamiento financiero, es decir que haya suministrado financiación, excluidos acreedores comerciales, laborales o de derecho público.

Sobre la correcta interpretación de los términos “pasivo”, “pasivos financieros” y “grupo” regulados en el artículo 71.bis y la Disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal

Grupo

- Grupo vertical y horizontal
- El acuerdo puede ser firmado por
 - ✓ Sociedad dominante española y una o varias dependientes
 - ✓ Sociedad dominante de un subgrupo y una o varias dependientes
 - ✓ Sociedades dependientes españolas controladas por un grupo o subgrupo, sin que la dominante deba integrarse en el acuerdo
- El porcentaje de 3/5 del pasivo se debe calcular en base individual, en relación con todas y cada una de las sociedades afectadas, como en base consolidada, en relación con los créditos de cada grupo o subgrupo afectados y excluyendo en ambos casos del cómputo del pasivo, los préstamos y créditos concedidos por todas las sociedades del grupo
- Para realizar el cómputo del citado porcentaje no es necesario formular cuentas anuales consolidadas

Sobre la redacción otorgada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, a los artículos 229 y 230 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), acerca de la obligación de los administradores de informar de las situaciones de conflicto de intereses.

Antecedentes

- Desglose en CCAAI

“Los administradores deberán comunicar la participación que tuvieran en el capital de una sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya su objeto social, así como los cargos o las funciones que en ellas ejerzan, así como la realización por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad del que constituya el objeto social. Dicha información se incluirá en la memoria.”

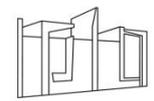
- Desglose en CCAACC:

- Referido al objeto social de la sociedad dominante y al grupo como sujeto contable que informa

Sobre la redacción otorgada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, a los artículos 229 y 230 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), acerca de la obligación de los administradores de informar de las situaciones de conflicto de intereses.

Tratamiento contable

- La nueva redacción otorgada a los arts. 228, 229 y 230, parece tener como objetivo un tratamiento más minucioso y riguroso sobre las situaciones de conflicto de interés.
- Por ello, aunque la nueva redacción no incluya el requisito de desglose de forma explícita, no es óbice para considerar que tales supuestos estén implícitamente recogidos en la nueva regulación.
- No obstante, para el caso de participaciones y cargos en empresas del grupo y salvo prueba en contrario, no se derivarían situaciones de conflicto de interés.



Auditores

**Otros proyectos en
curso**

Proyectos en curso

Normativa

Proyecto de Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales

Información a incorporar en la memoria sobre el aplazamiento de pago a proveedores

- Alcance
 - A las sociedades mercantiles españolas, en la formulación de las cuentas anuales individuales y consolidadas y ~~aquellas que formulen cuentas anuales abreviadas o que opten por aplicar el PGC-PYMES~~
 - Cuentas anuales consolidadas:
 - Empresas radicadas en España que se consolidan por integración global o proporcional
 - Considerando al grupo como entidad que informa, una vez eliminados los créditos y débitos recíprocos
 - Independientemente del marco de información financiera, es decir que aplica a las cuentas NIIF-UE

Aplicable a ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, sin incluir información comparativa adaptada a esta obligación

Información a incorporar en la memoria sobre el aplazamiento de pago a proveedores (cont.)

Periodo medio de pago a proveedores

- Expresión del tiempo de pago o retraso en el pago de la deuda comercial que las sociedades mercantiles deberán calcular de acuerdo con la metodología común de la norma

Proveedores

- Acreedores comerciales incluidos en el pasivo corriente del balance, bien por deudas con suministradores de bienes o servicios
- Se excluyen proveedores de inmovilizado o de arrendamiento financiero

Operaciones comerciales realizadas desde el 24 de diciembre de 2014

Quedan excluidas las obligaciones de pago que hayan sido objeto de retención como consecuencia de embargos, mandamientos de ejecución, procedimientos administrativos de compensación o actos análogos dictados por órganos judiciales o administrativos.

Información a incorporar en la memoria sobre el aplazamiento de pago a proveedores (cont.)

■ Fórmulas

$$\text{Periodo medio de pago a proveedores} = \frac{\text{Ratio operaciones pagadas} * \text{importe total pagos realizados} + \text{Ratio operaciones pendientes de pago} * \text{importe total pagos pendientes}}{\text{Importe total de pagos realizados} + \text{importe total pagos pendientes}}$$

$$\text{Ratio de las operaciones pagadas} = \frac{\sum (\text{número de días de pago} * \text{importe de la operación pagada})}{\text{Importe total de pagos realizados}}$$

$$\text{Ratio de las operaciones pendientes de pago} = \frac{\sum (\text{número de días pendientes de pago} * \text{importe de la operación pendiente de pago})}{\text{Importe total de pagos pendientes}}$$

Información a incorporar en la memoria sobre el aplazamiento de pago a proveedores (cont.)

Número de días de pago

= (Días naturales que han transcurrido desde el final del respectivo plazo legal de pago hasta el pago material de la operación)

Número de días pendientes de pago

= (Días naturales que han transcurrido desde el final del respectivo plazo legal de pago hasta el último día del periodo al que se refieran las cuentas anuales)

- Los números de días pueden tomar valores negativos cuando se pague con antelación al plazo legal o las operaciones pendientes se encuentren en un momento anterior al plazo legal de pago.
- El plazo legal de pago empieza a computar desde la fecha de recepción de las mercancías o prestación de los servicios, aunque se puede tomar como referencia la fecha de factura cuando no exista información fiable

Ejemplo

- Una sociedad tiene un plazo legal de pago de 30 días. La sociedad ha realizado dos pagos de facturas, uno por importe de 100.000 a los 20 días y otro por importe de 300.000 a los 45 días. El periodo medio de pago a proveedores, se calcularía como sigue:
 - = Ratio de las operaciones pagadas = $8,75 [(100.000 * (-10) + 300.000 * 15) / 400.000]$
 - = Periodo medio de pago a proveedores = $8,75 [(8,75 * 400.000) / 400.000]$

Información a incorporar en la memoria sobre el aplazamiento de pago a proveedores (cont.)

- Requisitos de desglose

	N (Ejercicio actual)	N-1 (Ejercicio anterior)
	Días	Días
Periodo medio de pago a proveedores*		
Ratio de operaciones pagadas*		
Ratio de operaciones pendientes de pago*		



Auditores

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional

© 2015 KPMG Asesores S.L., sociedad española de responsabilidad limitada y firma miembro de la red KPMG de firmas independientes afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza. Todos los derechos reservados. KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International, sociedad suiza.

El presente documento ha sido preparado a efectos de orientación general sobre materias de interés y no constituye asesoramiento profesional alguno. No deben llevarse a cabo actuaciones en base a la información contenida en este documento, sin obtener el específico asesoramiento profesional. No se efectúa manifestación ni se presta garantía alguna (de carácter expreso o tácito) respecto de la exactitud o integridad de la información contenida en el mismo y, en la medida legalmente permitida. PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L., sus socios, empleados o colaboradores no aceptan ni asumen obligación, responsabilidad o deber de diligencia alguna respecto de las consecuencias de la actuación u omisión por su parte o de terceros, en base a la información contenida en este documento o respecto de cualquier decisión fundada en la misma.

© 2015 PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L. Todos los derechos reservados. "PwC" se refiere a PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L, firma miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited; cada una de las cuales es una entidad legal separada e independiente.