

ACTUALIZACIÓN CONTABLE

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

Madrid, 28 de noviembre de 2016



Normativa Mercantil



Normativa Mercantil

Normas	Fecha efectiva	
	2016	2017
Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas – Modificaciones al Código Comercio y al TRLSC	✓	
Art. 348 bis TRLSC sobre el derecho de separación de los socios	✓	
DIRECTIVA 2014/95/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 22 de octubre de 2014 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos		✓



Agenda

Modificaciones al Código de Comercio, TRLSC, PGC, PGC-PYMES y NOFCAC e Información de los pagos efectuados a las Administraciones Públicas

Art. 348 bis TRLSC sobre el derecho de separación de los socios

Directiva sobre Información no financiera (pendiente)



Criterios de desglose en cuentas anuales

Memoria normal

- 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.
- Reducción significativa de desgloses, incluyendo supresión de los requisitos de desglose impuestos por normativa diferente de la contable, excepto normativa tributaria.



Criterios de presentación de cuentas anuales: proyecto de Real Decreto de modificación de PGC/NOFCAC/PGC-PYMES

Cuentas anuales abreviadas

- Si la empresa forma parte de un grupo de sociedades, la cuantificación de los importes para presentar balance y cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, se realizará sumando las cifras del activo, INCF y número medio de trabajadores del conjunto de entidades que conforman el grupo
- No pueden presentar cuentas anuales abreviadas las entidades calificadas de interés público

PGC-PYMES

- Aumentar los límites para aplicar el PGC-PYMES para igualarlos a aquellos para presentar cuentas anuales abreviadas
 - Activos < 4 millones (antes 2,85 millones)
 - INCF < 8 millones (antes 5,7 millones)
- No pueden aplicar el PGC-PYMES las entidades calificadas de interés público



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.

Derechos de emisión

- Se reclasifican a existencias como materias primas y otros aprovisionamientos, sin perjuicio de desglosar en balance aquellos que vayan a ser consumidos en un plazo superior a los doce meses (Proyecto de RD de modificación de PGC/NOFCAC/PGC-PYMES)



Criterios de amortización de activos intangibles

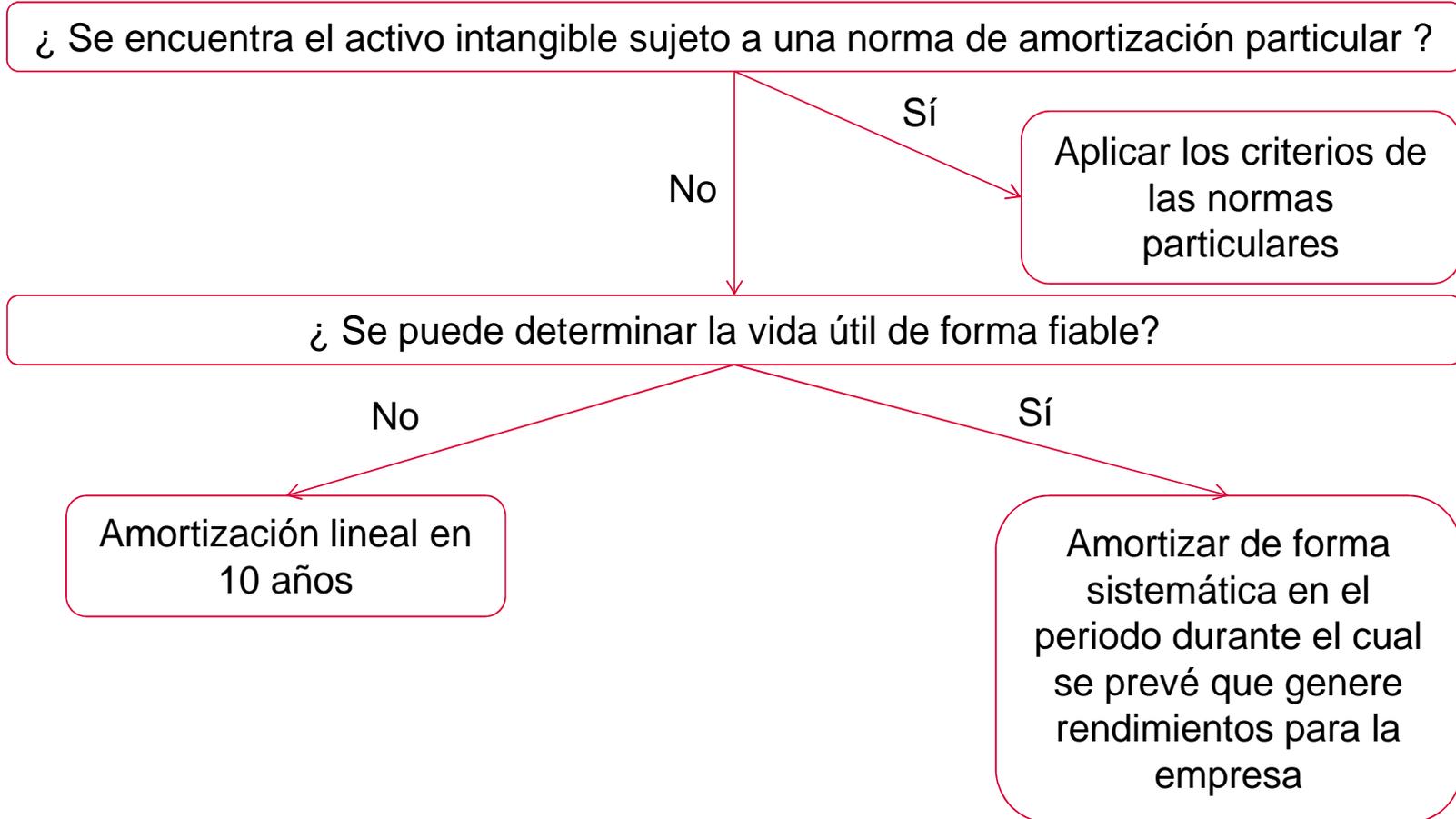
Activos intangibles

- Los activos intangibles son activos de vida útil definida y deben ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el que se prevea que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresas.
- Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de **diez años** de **forma lineal**, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.
- En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor.

El criterio de amortización es independiente del criterio de valoración y deterioro



Criterios de amortización de activos intangibles (cont.)





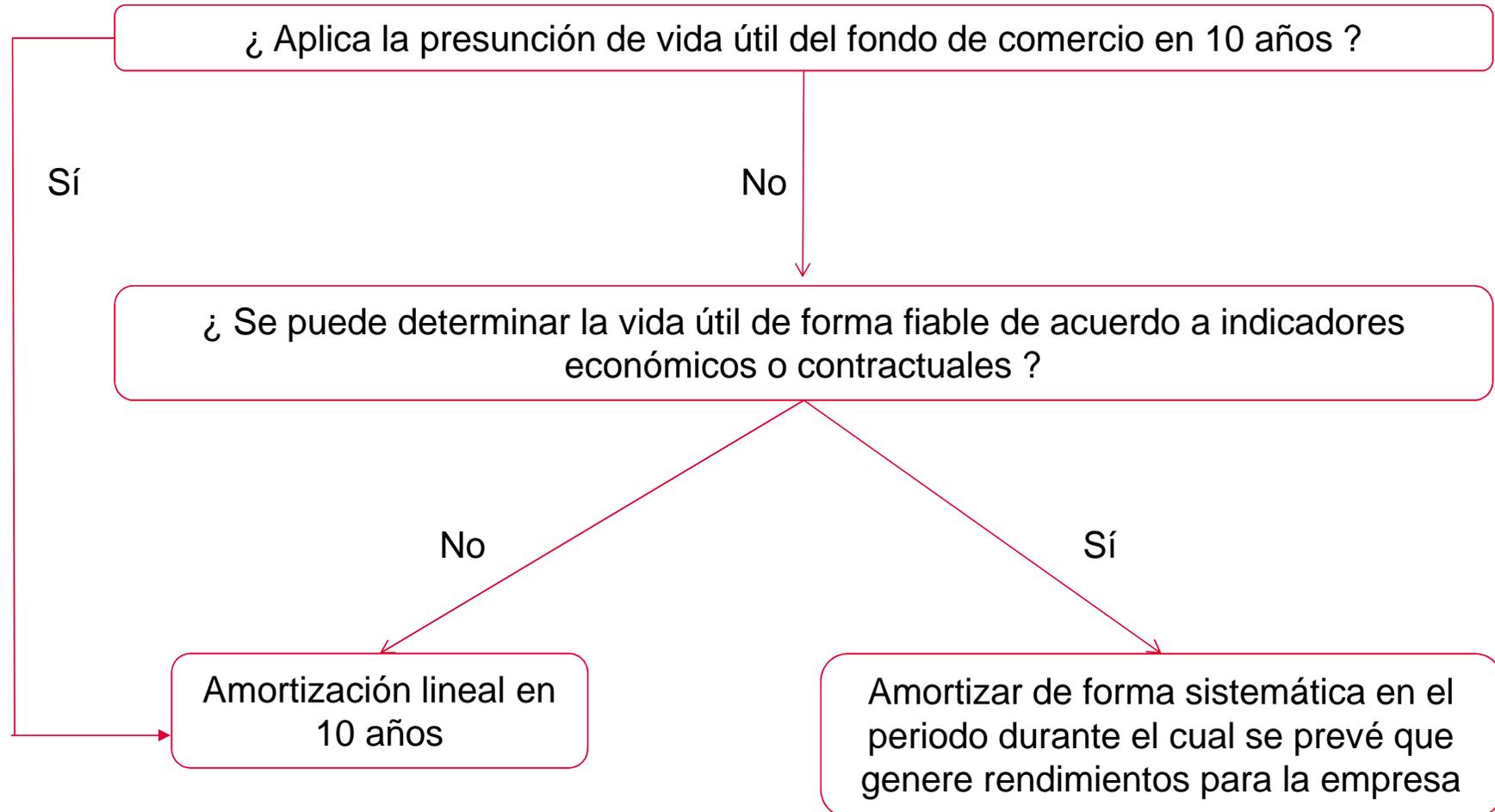
Criterio de amortización del fondo de comercio

- Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de **10 años** y que su recuperación es **lineal**.
- La vida útil del fondo de comercio se determinará de forma separada para cada UGE a la que se haya asignado.
- Los deterioros y reversiones de las UGEs, seguirán reconociéndose con los criterios actuales (pérdidas reducen en primer lugar el fondo de comercio y las pérdidas no son reversibles en ejercicios posteriores)
- En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor de las UGEs a las que se ha asignado el fondo de comercio
- 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.

El criterio de amortización es independiente del criterio de valoración y deterioro



Criterio de amortización del fondo de comercio (cont.)





Régimen transitorio

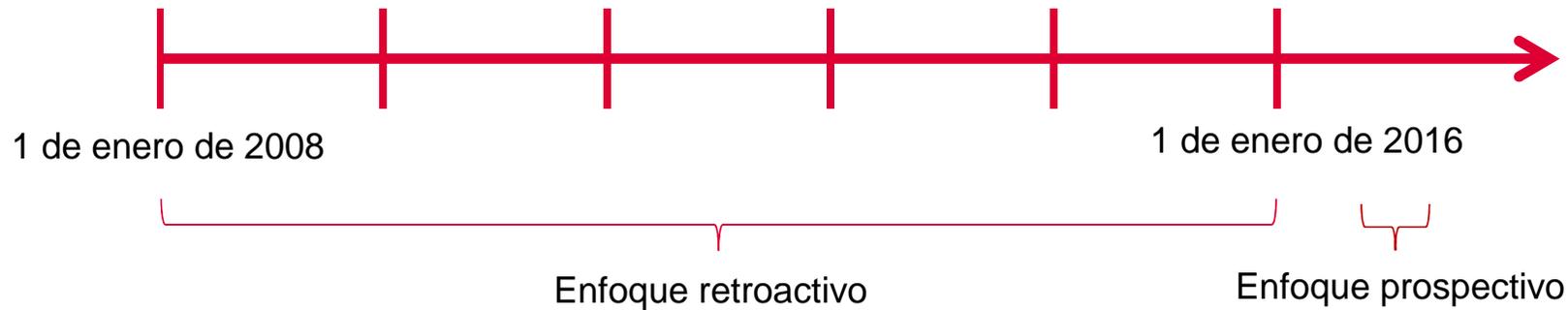
Requisitos de desglose

- La información comparativa no se tiene que adaptar para los nuevos requisitos de desglose del modelo de memoria normal.
- En la información comparativa de las cuentas anuales abreviadas, se pueden omitir los requisitos de desglose que han sido eliminados.

Ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016



Régimen transitorio



Retroactivo

- Amortización lineal en un periodo de diez años, comenzando desde el 1 de enero de 2008
- Valor neto contable que subsista, se amortizará en el periodo de vida útil residual, considerando que se presume que el fondo de comercio tiene una vida útil de diez años
- Reexpresión de comparativas de 2015
- Reducir el cargo por amortización, por deterioros registrados desde el 1 de enero de 2008
 - $AA \geq \text{Deterioro}$: Se deja como amortización
 - $AA < \text{Deterioro}$: El exceso, se deja como deterioro, que sería

Prospectivo

- Amortización del valor contable desde el 1 de enero de 2016
- Sin reexpresar comparativas

Homogeneización de criterios en CCAACC



Régimen transitorio

Ejemplo 1:

- Vida útil estimada del activo (fondo de comercio o intangible de vida indefinida) al 1 de enero de 2016: 10 años.
- Años transcurridos desde adquisición: 15 años (1 de enero de 2001)
 - Método prospectivo: 10 años
 - Método retroactivo:
 - 7/10 contra reservas y 1/10 contra P+L
 - Prospectivo 2 años



Régimen transitorio

Ejemplo 2:

- Vida útil estimada del activo al 1 de enero de 2016: 10 años.
- Años transcurridos desde adquisición: 5 años (1 de enero de 2011)
 - Método prospectivo: 10 años
 - Método retroactivo:
 - 4/10 contra reservas y 1/10 contra P+L
 - Prospectivo 5 años



Régimen transitorio

Ejemplo 3:

- Vida útil estimada del activo al 1 de enero de 2016: 20 años.
- Años transcurridos desde adquisición: 15 años (1 de enero de 2001)
 - Método prospectivo: 20 años
 - Método retroactivo:
 - 7/10 contra reservas y 1/10 contra P+L
 - Prospectivo 12 años



Régimen transitorio

Ejemplo 4:

- Vida útil estimada del activo al 1 de enero de 2016: 20 años.
- Años transcurridos desde adquisición: 5 años (1 de enero de 2011)
 - Método prospectivo: 20 años
 - Método retroactivo:
 - 4/10 contra reservas y 1/10 contra P+L
 - Prospectivo 15 años



Régimen transitorio

Ejemplo 5:

- Valor bruto inicial: 10.000
- Vida útil: 10 años
- Fecha de adquisición: 31/12/2008
- Deterioro de valor: 31/12/2010 por 4.000
 - Amortización anual: $10.000/10 = 1.000$
 - Amortización acumulada al 1.1.2015: 6.000
 - Debido a que el deterioro es inferior a la amortización acumulada, no hay que reconocer deterioro adicional y se deja como amortización acumulada



Novedades sobre consolidación

- Si la sociedad dependiente es una EIP, no se puede aplicar la dispensa por razón de tamaño
- Nuevas excepciones de consolidar:
 - Ausencia de información necesaria para elaborar los estados financieros.
 - Dependiente adquirida cumpla las condiciones para ser clasificada como ANCMV
 - Restricciones severas y duraderas obstaculicen el ejercicio del control



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.
- Consideración de límites/otros requisitos para quedar exentas de su presentación individual o consolidada



Agenda

Modificaciones al Código de Comercio, TRLSC, PGC, PGC-PYMES y NOFCAC

Art. 348 bis TRLSC sobre el derecho de separación de los socios

Directiva sobre Información no financiera (pendiente)



Sobre el tratamiento contable del derecho de separación del socio regulado en el artículo 348.bis del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC)

Obligación legal y no contractual

Pasivo por dividendos: Aprobación por Junta General

Pasivo por rescate de acciones: Solicitud del socio

Memoria:

- Desglose de los compromisos derivados de la Ley y
- Sobre los dividendos distribuidos en los últimos cinco ejercicios, o si no se hubiesen repartido, el número de socios que hubieran votado en contra de la propuesta de aplicación

31 de diciembre de 2016



Agenda

Modificaciones al Código de Comercio, TRLSC, PGC, PGC-PYMES y NOFCAC

Art. 348 bis TRLSC sobre el derecho de separación de los socios

Directiva sobre Información no Financiera (pendiente)



Desglose de Información no Financiera

Sociedades de interés público

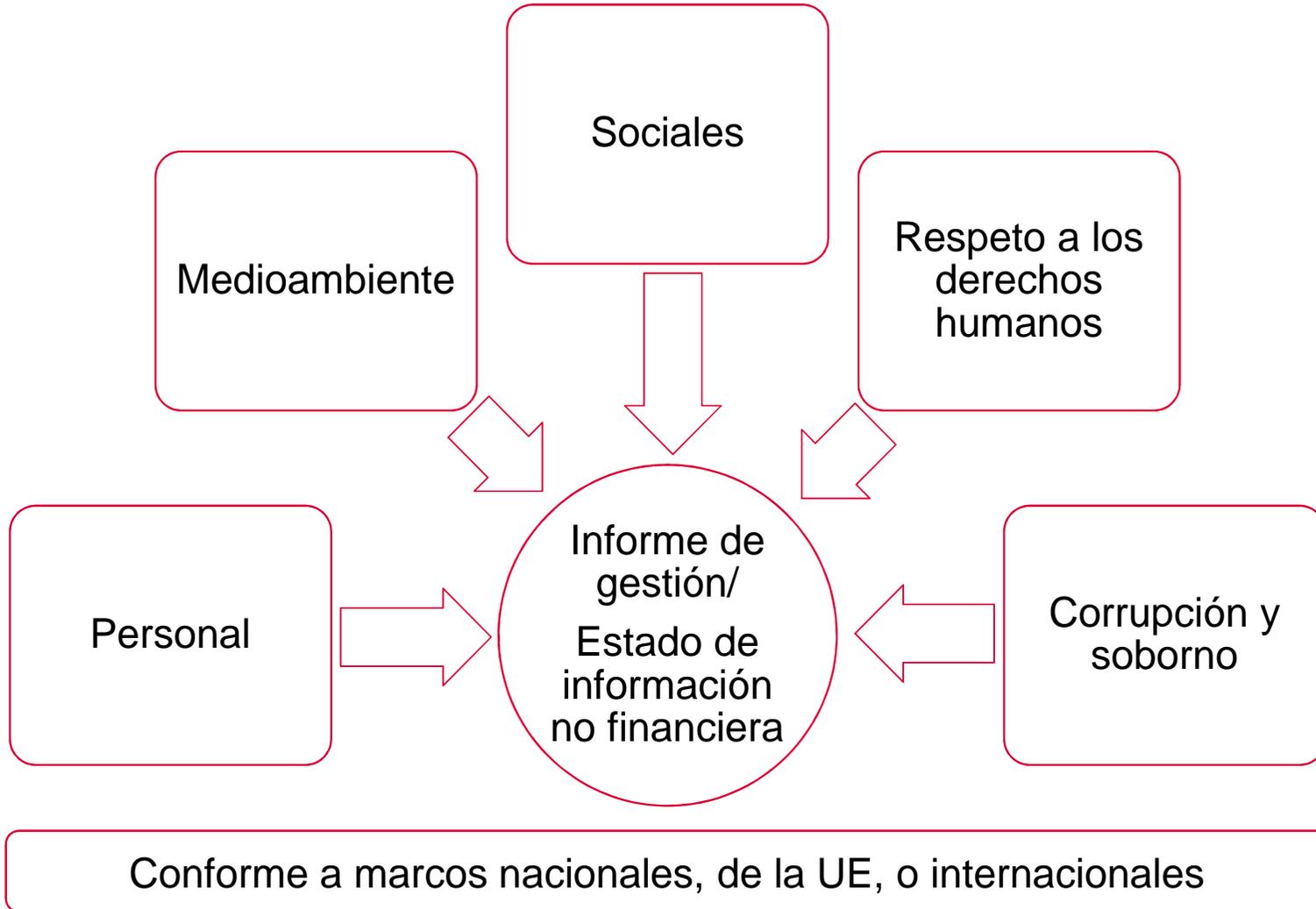
- A la fecha de cierre, el número medio de empleados sea superior a 500 y que durante dos ejercicios consecutivos cumplan alguna de las siguientes circunstancias
 - Activo > 20 millones de euros
 - INCF > 40 millones de euros
- Exención para sociedades dependientes que incluyan la información a nivel consolidado

Entidades de interés público que formulen CCAACC

- A la fecha de cierre, el número medio de empleados de las sociedades del grupo sea superior a 500 y que durante dos ejercicios consecutivos cumplan alguna de las siguientes circunstancias
 - Activo consolidado > 20 millones de euros
 - INCF consolidado > 40 millones de euros
- Exención para subgrupos de sociedades que incluyan la información a nivel consolidado

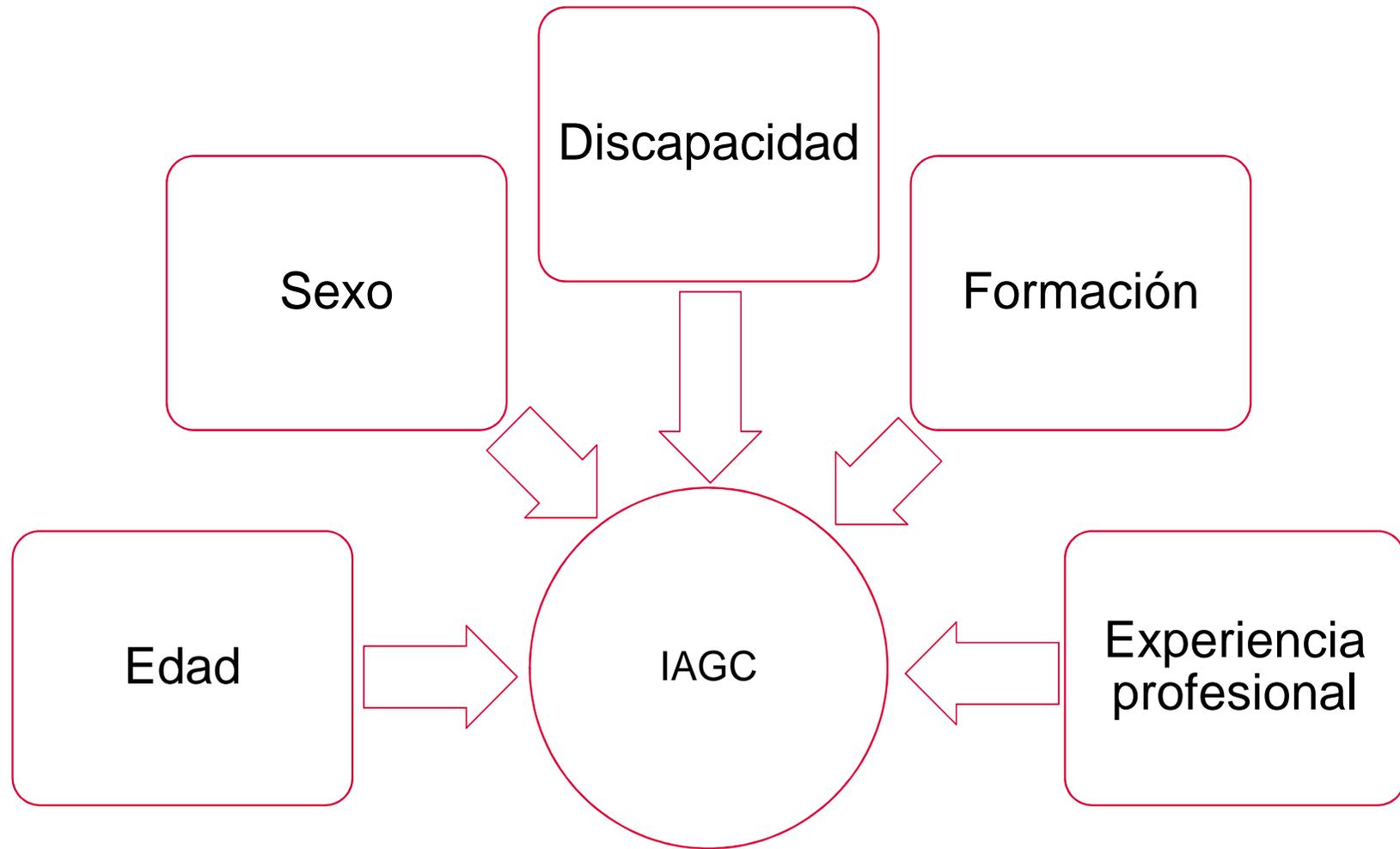


Desglose de Información no Financiera





Desglose de Información sobre diversidad del Consejo de Administración





Responsabilidad de los Auditores de Cuentas

El auditor deberá comprobar al menos que el estado de información no financiera y los nuevos desgloses del IAGC, se encuentren incluidos en el informe de gestión y en el IAGC o, en su caso, se haya publicado de forma separada en la forma prevista anteriormente.

Trasposición antes del 6 de diciembre de 2016
y entrada en vigor 1 de enero de 2017



Consultas de Contabilidad



Consultas del ICAC

Consultas	Fecha efectiva 2016
Sobre el tratamiento contable de la adquisición de acciones propias para cancelar un plan de remuneración con instrumentos de patrimonio neto, y acerca del registro del correspondiente pago a cuenta del IRPF.	✓
Sobre el tratamiento contable de los importes que recibe una empresa en concepto de indemnización derivados de una cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador.	✓
Sobre el tratamiento contable que debe darse a una retribución en especie derivada de la cesión a los trabajadores de vehículos en régimen de renting.	✓
Sobre el adecuado reflejo contable de la compra de vehículos por las empresas dedicadas a su alquiler y posterior venta.	✓



Retenciones del IRPF en pagos basados en acciones

Si el acuerdo de pago basado en acciones liquidado en instrumentos de patrimonio, permite u obliga a la empresa a retener un importe de acciones necesario para que la empresa pueda liquidar el IRPF en nombre del empleado, no se modifica la clasificación del mismo.

El importe pagado a la autoridad fiscal se deduce de patrimonio.

Como consecuencia de ello, la liquidación del IRPF no debe alterar el gasto de personal reconocido durante el periodo de irrevocabilidad.



Tratamiento contable de las cláusulas de indemnidad recibidas por el adquirente en una combinación de negocios

Antecedentes

La sociedad adquirente y la transmitente incluyeron en el contrato una cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador iniciado contra una de las sociedades adquiridas.

Posteriormente la sociedad adquirente absorbe a la sociedad adquirida.

Finalmente se ha conocido sentencia judicial firme que confirma la sanción administrativa y la entidad vendedora ha pagado a la adquirente la indemnización acordada.



Coste de las combinaciones de negocios

Valor razonable a la fecha de adquisición de

- Activos entregados
- Pasivos incurridos o asumidos e
- Instrumentos de patrimonio emitidos por el adquirente
 - Salvo que el valor razonable del negocio adquirido sea más fiable
 - Si los instrumentos emitidos no están cotizados, se utilizará el valor atribuido en la ecuación de canje en las fusiones y escisiones
- ***Cualquier contraprestación adicional que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones (activo, pasivo o patrimonio)***

Más, cualquier coste directamente ~~X~~ atribuible a la combinación de negocios, incurrido por el adquirente o la adquirida



Reconocimiento de activos y pasivos de la adquirida

Los activos que se reciban o asuman como consecuencia de la operación y

Cumplan la **definición** de activos y pasivos establecida en el **Marco Conceptual** con independencia que no estuvieran reconocidos previamente en la adquirida por no cumplir los criterios de reconocimiento

Incluyendo obligaciones calificadas como **contingencias**



Valoración de activos y pasivos de la adquirida

A valor razonable, siempre y cuando dicho valor ***pueda ser medido con fiabilidad***, salvo excepciones

No se deben reconocer provisiones, amortizaciones o correcciones de valor similares sobre los activos



Criterios de reconocimiento y valoración de pasivos contingentes

Se deben reconocer a valor razonable los pasivos contingentes que

- implican una **obligación presente** derivada de hechos pasados y
- cuyo valor razonable se pueda determinar con fiabilidad
- aunque **no sea probable** que se vaya a producir una salida de recursos económicos

Hasta que el pasivo sea **liquidado, cancelado o expire** se valora por el mayor del:

- Importe que hubiera sido reconocido de conformidad con NRV 15ª e
- Importe inicialmente reconocido, menos la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias por los ingresos devengados

No aplicable a contratos contabilizados de conformidad con la NRV 9ª





Valoración de activos indemnizatorios

Reconocimiento inicial:

- Se reconocen por el mismo valor que la partida asegurada, sujetos en su caso a los límites contractuales y en su caso, a provisión por insolvencias
- Si el activo se valora a valor razonable, no se debe reconocer una provisión por insolvencias separadamente

Reconocimiento posterior:

- Se valoran de conformidad con el elemento cubierto, considerando cualquier límite o en su caso, provisión por insolvencias si no se valoran a valor razonable
- La baja sólo se produce por cobro, enajenación o extinción



Valoración de inversiones en empresas del grupo

Se valoran por aplicación de los criterios de la NRV 19ª para determinar el coste de la combinación de negocios

- Reconocimiento separado de las contraprestaciones contingentes activas y pasivas, ***incluyendo el efecto de las cláusulas indemnizatorias a favor del comprador por la evolución desfavorable de litigios de la adquirida***
- Reconocimiento en resultados de los costes de transacción
- Los ajustes al coste de la combinación de negocios por las transacciones separadas, deben ser igualmente objeto de reconocimiento contra el coste de la inversión en las cuentas anuales individuales, cuando sean de aplicación por razón de sujeto contable que informa como persona jurídica independiente



Registro de la indemnización

CCAII

- En la medida en que se considere probable que parte del importe entregado va a retornar a la adquirente, se debe reconocer la mejor estimación del importe a recibir de forma separada de la inversión como un activo.

Fusión

- El activo y el pasivo ya se encontrarán registrados en las cuentas anuales individuales de la adquirente y adquirida, por lo que no habrá ningún impacto en resultados o reservas, de forma consistente con lo indicado para las fusiones entre empresas del grupo.

CCAACC

- Reconocimiento de un activo indemnizatorio y de la correspondiente provisión, si el pasivo es probable o contingente.



Tratamiento contable de la cesión a trabajadores de vehículos en régimen de renting

Registro de un gasto de personal con abono a INCF o ingresos de explotación.

Si la cesión se corresponde con un activo propiedad de la empresa, el gasto de personal equivale al coste de amortización.

El autoconsumo genera IVA repercutido, que en la medida en que no vaya ser cargado al empleado, formará parte del gasto de personal.

La retención por IRPF formará parte igualmente del gasto de personal con abono a la deuda con la Administración Pública.



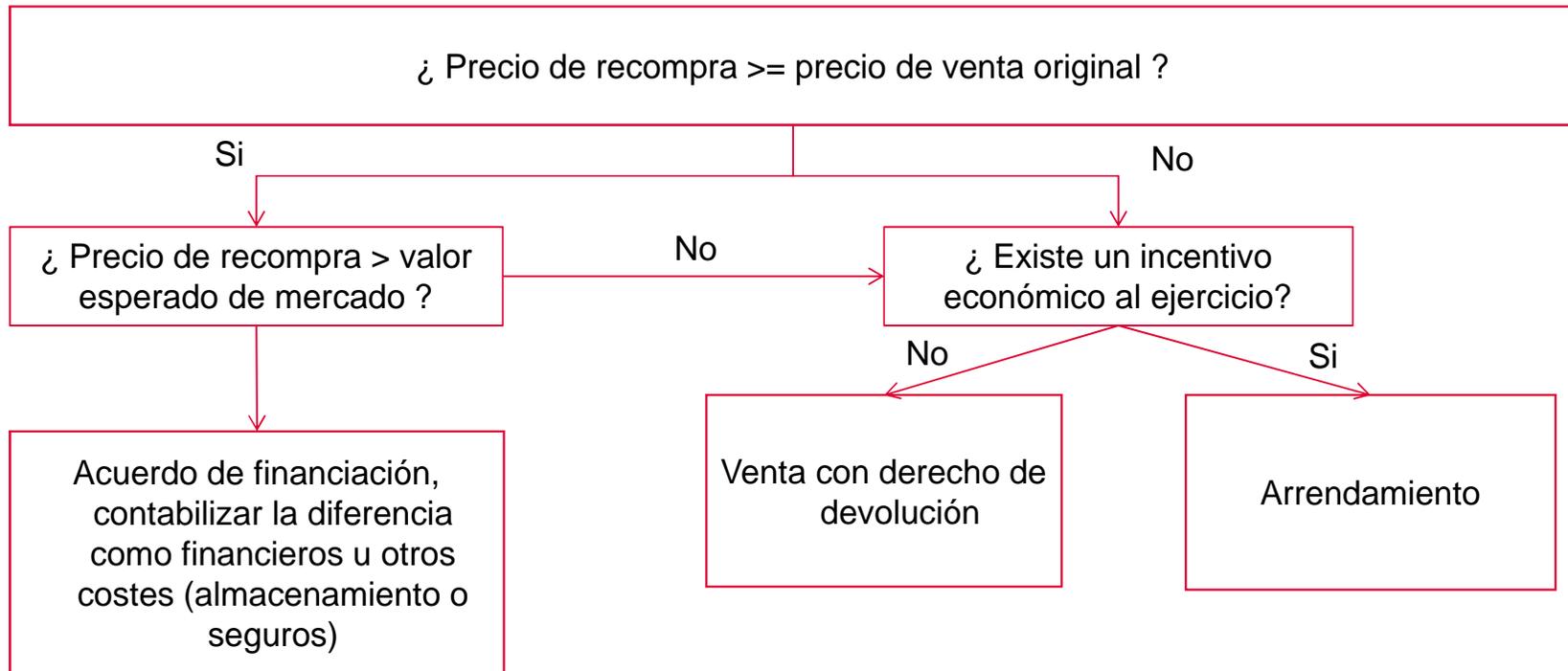
Tratamiento contable de venta con pacto de recompra a opción del cliente – buy back

Antecedentes

- Se trata de vehículos en los que existe un pacto de recompra a precio fijo otorgado por el fabricante, es decir que existe una obligación de recompra a requerimiento del cliente (opción de venta).
- Se caracterizan por:
 - Limitaciones al uso por las entidades de “rent a car”.
 - Transmisión del riesgo por pérdida o destrucción a las entidades de “rent a car”.
 - Opción de venta para la empresa “rent a car” y obligación de recompra por el fabricante a precio fijo en función de los meses de utilización del vehículo (estos no se identifican individualmente sino que es un porcentaje del total de vehículos adquiridos), pero que en cualquier caso el precio de recompra es inferior al valor razonable.
 - Además del derecho, la entidad “rent a car” tiene en ocasiones la obligación de revender los vehículos.



Tratamiento contable de venta con pacto de recompra a opción



Factores para evaluar si existe un incentivo económico

- Relación del valor razonable esperado en la fecha de ejercicio con el precio de la opción y
- El plazo hasta la fecha de ejercicio



Tratamiento contable de venta con pacto de recompra a opción del cliente – vehículos risk

Antecedentes

- Se caracterizan por:
 - Quedan excluidos de la obligación de recompra por parte del fabricante.
 - Transcurrido un determinado plazo de tiempo estos vehículos son vendidos.



Tratamiento contable de venta con pacto de recompra a opción del cliente – vehículos risk

Tratamiento contable:

- Clasificación como inmovilizado o existencias según la función que desempeñe en relación con la actividad objeto de explotación.
- Se clasificarán como existencias, siempre que la utilización como inmovilizado sea mínima o irrelevante, independientemente de que el modelo de negocio de la empresa sea el alquiler y la venta posterior de los vehículos.
- Si se clasifican como inmovilizado, se aplicarán los criterios de elementos adquiridos para alquilar y vender posteriormente en el curso ordinario de las operaciones
 - Reclasificación a existencias en la fecha en la que se acuerde el cambio de destino y
 - Reconocimiento de la venta como importe neto de la cifra de negocios



NORMATIVA FISCAL



Normativa fiscal

Normas	Fecha efectiva 2016
Consulta V 1275-16 Sobre los criterios de determinación de la base imponible individual de las sociedades en consolidación fiscal	✓



Sobre los criterios de determinación de la base imponible individual de sociedades que tributan en régimen de consolidación fiscal

Las eliminaciones de transacciones y resultados sólo deberán considerarse al determinar la base imponible individual, en la medida en que generen rentas en la base imponible consolidada.

Por ello, la eliminación de las transacciones recíprocas, no deben ser consideradas al determinar la base imponible individual, ya que supondrían una traslación de rentas entre sociedades, que no tienen reflejo en las NOFCAC.



GRACIAS

AUDITORES

AGRUPACIÓN TERRITORIAL 1ª

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

© D. Carlos Barroso Rodríguez/Dª. María Dolores González Ledro. España. 2016.
El presente material pertenece al ICJCE, se atribuyen a éste todos los derechos de explotación y otros conexos sobre el mismo en cualquier forma, modalidad o soporte. El material debe utilizarse únicamente con fines de estudio, investigación o docencia, sin que pueda utilizarse por terceros para fines comerciales o similares. Por tanto, se prohíbe su copia, distribución, reproducción, total o parcial de este material por cualquier medio sin la autorización expresa y por escrito de D. Carlos Barroso Rodríguez/Dª. María Dolores González Ledro.

Gracias por su atención