

LOS CAMBIOS MÁS DESTACADOS EN CONTABILIDAD

Gemma Soligó, Socia de Auditoría de Cuentas en Grant Thornton
Susana Dabán, Socia de Mazars Auditores

Sitges, 10 de julio de 2015

Los cambios más destacados en contabilidad

ÍNDICE

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

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 período de pago a proveedores en operaciones comerciales.

Reforma Mercantil (Código de Comercio y Ley de Sociedades de Capital)

Proyecto de Resolución del ICAC sobre el Impuesto sobre Beneficios

Últimas consultas del ICAC

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

- Primera: Ámbito de aplicación
- Segunda: Coste de producción
- Tercera: Costes directos de producción
- Cuarta: Costes indirectos de producción
- Quinta: Producción conjunta
- Sexta: Mermas
- Séptima: Gastos comercialización y gastos posteriores de venta
- Octava: Gastos generales de administración o dirección de empresa
- Novena: Gastos financieros
- Décima: Diferencias de cambio en moneda extranjera
- Undécima: Métodos de valoración de las existencias
- Duodécima: Coste de las existencias en la prestación de servicios
- Decimotercera: Normas particulares (constructoras, inmobiliarias, sector vitivinícola y Federaciones deportivas)
- Decimocuarta: Información a incluir en la memoria
- Decimoquinta: Entrada en vigor

Esta Resolución es de aplicación obligatoria para todas las entidades, cualquiera que sea su forma jurídica y en la formulación de cuentas individuales y consolidadas.

Se aplicará **sin efectos retroactivos** en los ejercicios que se inicien el **1 de enero de 2015**.

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Ámbito de aplicación

Coste de producción de las **existencias**: bienes producidos y/o servicios prestados

Coste de producción de los **elementos del inmovilizado**

Diferencias con la **Normativa Internacional**:

NIA 2: Existencias: se excluye de su alcance a los productos agrícolas y forestales, minerales y a los intermediarios de materias primas cotizadas, si miden sus inventarios a valor razonable.

En la normativa española no cabe hacer dichas exclusiones y, en consecuencia, todos estos productos deberán valorarse al **coste histórico**.

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Costes activables

No transformadas	Transformadas
Coste de compra - descuentos comerciales - bonificaciones/rappels - rebajas	Coste de compra - descuentos comerciales - bonificaciones/rappels - rebajas
+	+
Costes directamente imputables + Derechos arancelarios + gastos de transporte + seguros, etc.,	Costes de transformación + costes directos imputables + costes indirectos producción + otros costes indirectos

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Imputación de costes

- ✓ La imputación de costes se efectuará en el período de fabricación.
- ✓ Se regulan los criterios para la imputación de costes indirectos.
- ✓ En general, resultarán imputables los costes indirectos que correspondan al ámbito de producción, construcción o fabricación.
- ✓ Se prescinde de la diferenciación entre costes fijos y variables, excepto en lo relativo a los costes de la subactividad.

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Imputación de costes indirectos

Costes imputables:	Costes NO imputables
<ul style="list-style-type: none"> • Producción • Construcción • Fabricación • Administración: si son específicos de un proceso de producción. Empresas cuyo objeto social exclusivo es la construcción de un activo. • Coste de subproductos o residuos con valor neto realizable negativo. • Mermas del proceso de fabricación hasta que el producto esté terminado. 	<p>Administración o dirección (en general). Ante la dificultad de identificar qué importe debe reconocerse como coste y qué otro como gasto del periodo.</p> <p>Comerciales</p> <p>Gastos posteriores (ej. Devoluciones ventas, garantías)</p> <p>Costes de subactividad: costes incurridos por la empresa por la infrautilización de su capacidad productiva prevista como normal</p>
<p>Gastos de investigación: Se podrían considerar como coste del producto si los gastos de investigación han sido previamente activados y objeto de amortización.</p>	<p>Gastos de investigación y desarrollo: Los gastos de I+D contabilizados como gastos del periodo no forman parte del coste de producción</p>
<p>Costes de desmantelamiento o retiro de elementos del inmovilizado utilizados en el proceso productivo</p>	<p>Correcciones valorativas por deterioro de elementos patrimoniales utilizados en el proceso productivo</p>

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Otros aspectos a considerar en la imputación de costes indirectos

Subvenciones:

Los costes asignados en la elaboración de un producto que hayan sido financiados con una subvención, no se minorarán en el importe de la misma. La forma de financiar un bien no afecta a su precio de adquisición o coste de producción (sin perjuicio de la consideración del criterio de activación de gastos financieros).

Producción conjunta de más de un producto:

Coste de producción de acuerdo a los criterios generales pero la distribución de costes debe efectuarse con la orientación de que sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto realizable de cada producto.

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Métodos valoración

Medios de asignación de valor:

- PRECIO PROMEDIO PONDERADO
- FIFO

Productos fabricados:

- Coste de producción

Alternativas:

- Coste estándar (diferencias versus real)
- Método minorista (gran número artículos, margen similar y elevada rotación)

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Gastos financieros (1 de 3)

Origen de gastos financieros:

- ✓ Intereses y comisiones de fuentes de financiación ajenas, tanto específicas como genéricas. **No consideración fondos propios.**
- ✓ Subvenciones serán la primera financiación específica a considerar, a coste cero (el activo “apto” para capitalizar será el promedio de los activos en el ejercicio minorado de las subvenciones). Sobre ellos se considerarán en primer lugar las fuentes de financiación específicas y una vez descontadas éstas se asignarán los gastos financieros de otras fuentes de financiación, excluyendo financiaciones específicas de otros elementos del activo y considerando el **tipo medio ponderado de interés.**
- ✓ **Diferencias de cambio** de préstamos en moneda extranjera: utilización inequívoca, período de construcción más de doce meses y variación antes de entrada en funcionamiento o de estar en condiciones de ser vendidas.
- ✓ Consideración impacto de los **instrumentos de cobertura.**

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Gastos financieros (2 de 3)

Particularidades- Se incluyen criterios incluidos en diferentes consultas del ICAC y se revisan otros:

- **Interrupciones**: no computan para determinar el tiempo que las existencias necesitan para estar en condiciones de ser vendidas.
- No se considerarán gastos financieros de financiación que ha generado **ingresos financieros**.
- Se revisa doctrina en lo relativo a la consideración de “**actuaciones necesarias**” indicando que se incluyen los trabajos técnicos y administrativos necesarios relevantes previos a la construcción, tales como la obtención de permisos; y se equipara el **plazo de activación** sobre el terreno a finalizar la construcción.
- Particularidades en las **cuentas consolidadas** se aplicarán los criterios teniendo en cuenta la situación del grupo de sociedades como sujeto contable o entidad que informa: eliminación de gastos financieros activados que provengan de préstamos entre sociedades del grupo y del correspondiente ingreso financiero. Otros aspectos: “cash pooling” y posibilidad distinto cálculo del tipo medio de la financiación genérica y específica en las cuentas individuales y las consolidadas.

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Gastos financieros (3 de 3)

Otras particularidades-

Gastos de actualización de provisiones: NO constituyen gastos vinculados a la producción de un activo, salvo que de manera indubitada tuvieran que calificarse como tales.

Anticipos a largo plazo a cuenta de adquisiciones futuras quedan fuera del alcance de esta norma y no se capitalizan los gastos financieros.

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Otros aspectos a destacar (1 de 3)

- ✓ Se introducen aclaraciones de cuando se debe considerar que el activo está en **condiciones de funcionamiento** o de ser transmitido a terceros en caso de existencias.
- ✓ Se trata también, como en la Resolución del inmovilizado material, la **adquisición de bienes a título gratuito (permutas)** y se establece el tratamiento como cifra de negocios cuando se entregan existencias por inmovilizado u otro activo monetario siempre que en la transacción se aprecie un intercambio con sustancia comercial
- ✓ Se establece el tratamiento de los costes de las existencias a considerar en la **prestación de servicios**.
- ✓ Se detallan **normas particulares** para empresas constructoras, inmobiliarias, del sector vitivinícola y federaciones deportivas.

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Otros aspectos a destacar (2 de 3)

Normas particulares relativas al coste de producción

- ✓ **Empresas constructoras:** Normas de adaptación al PGC 1990 aprobadas por Orden del 27 de enero de 1993.
- ✓ **Empresas inmobiliarias:** Normas de adaptación al PGC 1990 aprobadas por Orden del 28 de diciembre de 1994.
- ✓ **Empresas del sector vitivinícola:** Normas de adaptación al PGC 1990 aprobadas por Orden del 11 de mayo de 2001.
- ✓ **Federaciones deportivas:** Normas de adaptación al PGC 1990 aprobadas por Orden del 2 de febrero de 1994.

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Otros aspectos a destacar (3 de 3)

En las Normas particulares relativas al coste de producción se incorporan los criterios emitidos por el ICAC en diferentes consultas. Destacar:

- ✓ **Empresas constructoras:** Gastos iniciales de anteproyectos o proyectos adjudicados imputación al coste de forma lineal o proporcional en relación a los costes incurridos y costes totales previstos. Si se refieren a proyectos no adjudicados se imputarán a resultados.
- ✓ **Empresas constructoras:** Supresión del contrato cumplido (**Consulta 2 BOICAC 78**).
- ✓ **Empresas inmobiliarias:** Bienes recibidos por cobro de créditos vendidos con anterioridad (**Consulta 5 BOICAC 75**), Permutas de terrenos a cambio de construcciones futuras (**Consulta 2 BOICAC 75**). Se trata también las existencias de edificios adquiridos o construidos para venta en multipropiedad.

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Información en memoria (1 de 2)

Destacar:

- ✓ Criterios de imputación de costes indirectos
- ✓ Justificación coste estándar y método de los minoristas
- ✓ Criterios asignación costes producción conjunta
- ✓ **Gastos financieros capitalizados, tipo medio ponderado de interés utilizado y criterio seguido en relación a diferencias de cambio.**
- ✓ Métodos de asignación de valor.

Resolución ICAC sobre Coste de Producción (BOE 23 Abril 2015)

Información en memoria (2 de 2)

Destacar:

- ✓ Influencia devoluciones ventas y devoluciones compras en la valoración de existencias
- ✓ Influencia “rappels” y descuentos.

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 período de pago a proveedores en operaciones comerciales.

Es consecuencia de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, ha introducido, entre otras, determinadas modificaciones que afectan al contenido de las cuentas anuales en cuanto a la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales y en el informe de gestión en relación a los aplazamientos de pagos a proveedores.

Así, se ha modificado el apartado 1 del artículo 262 del TRLSC y, por tanto, el contenido del **INFORME DE GESTIÓN** en lo siguiente:

“Las sociedades que no puedan presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada deberán indicar en el informe de gestión el periodo medio de pago a sus proveedores; en caso de que dicho periodo medio sea superior al máximo establecido en la normativa de morosidad, habrán de indicarse asimismo las medidas a aplicar en el siguiente ejercicio para su reducción hasta alcanzar dicho máximo”.

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 período de pago a proveedores en operaciones comerciales.

Y por otro lado, se modifica la Disposición adicional tercera de Deber de información:

Todas las sociedades mercantiles incluirán de forma expresa en la memoria de sus cuentas anuales su período medio de pago a proveedores.

Las sociedades mercantiles cotizadas publicarán en su página web su periodo medio de pago a proveedores.

Las sociedades mercantiles que no sean cotizadas y no presenten cuentas anuales abreviadas publicarán su periodo medio de pago a proveedores en su página web, si la tienen.

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 período de pago a proveedores en operaciones comerciales.

*El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante resolución, indicará las adaptaciones que resulten necesarias, de acuerdo con lo previsto en esta ley, para que las sociedades mercantiles no encuadradas en el artículo 2.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera apliquen adecuadamente la **metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores** determinada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Dicha resolución requerirá informe previo a su aprobación por parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.*

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 período de pago a proveedores en operaciones comerciales.

Las sociedades mercantiles que formulen cuentas consolidadas también se incluyen en el ámbito de aplicación de la Norma (*exclusivamente respecto a las **sociedades radicadas en España** que se consolidan por el **método de integración global o proporcional***).

El periodo medio de pago a proveedores mide el retraso en el pago de la deuda comercial en términos económicos, que puede tomar valor negativo si la sociedad mercantil que informa paga antes de que haya transcurrido el respectivo plazo legal de pago.

El “Deber de información” afecta a las operaciones comerciales de pago. Es decir, a los **acreedores comerciales**, dejando fuera a los acreedores o proveedores que no cumplen tal condición (como los proveedores de inmovilizado o los acreedores por arrendamiento financiero).

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 período de pago a proveedores en operaciones comerciales.

La nota a incluir en la memoria de las cuentas anuales, **debe incorporar la siguiente información:**

- **Periodo medio de pago a proveedores**
- **Ratio de las operaciones pagadas**
- **Ratio de las operaciones pendientes de pago**

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando esta Resolución no es obligatoria la presentación de cifras comparativas, resultando de aplicación obligatoria para los ejercicios que se inicien a partir del **1 de enero de 2015** (si bien se permite su aplicación anticipada).

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 período de pago a proveedores en operaciones comerciales.

Periodo medio de pago a proveedores

=

Ratio de operaciones pagadas * importe total de pagos realizados + Ratio de operaciones pendientes de pago * importe total de pagos pendientes

Importe total de pagos realizados + importe total de pagos pendientes

Operaciones pagadas

=

Sumatorio (número de días de pago * importe de la operación pagada)

Importe total de pagos realizados

Operaciones pendientes de pago

=

Sumatorio (número de días pendientes de pago * importe de la operación pendiente de pago)

Importe total de pagos pendientes

Reforma Mercantil (Código de Comercio y Ley de Sociedades de Capital

- ✓ El 26 de junio de 2013 se aprobó la Directiva del Parlamento europeo sobre los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modificó la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y se derogó las Directivas Cuarta y Séptima (78/660/CEE y 83/349/CEE) del Consejo.
- ✓ La Directiva establece categorías de empresas y persigue la armonización de los tamaños establecidos para distinguir los distintos tipos de sociedades en la Unión Europea. Se establece la siguiente **tipología de sociedades y grupos**.

Tipo	Total balance	Cifra de negocio	Número de empleados
Microempresas	350.000	700.000	10
Pequeña	4.000.000	8.000.000	50
Mediana	20.000.000	40.000.000	250
Grande	>20.000.000	>40.000.000	>250

Reforma Mercantil (Código de Comercio y Ley de Sociedades de Capital

La Directiva también introduce **importantes cambios o recomendaciones**. Entre otros destacan las siguientes:

- Disponer de una estructura única de balance para facilitar la comparación.
- Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias en la que se muestre la naturaleza de los gastos y otra basada en la función de los mismos. Los estados miembros deben prever la utilización de una de tales estructuras o de ambas.
- Se prevé una base alternativa para la valoración del activo fijo por el importe revalorizado .
- Se indica que la necesidad de comparabilidad de la información financiera en el conjunto de la Unión obliga a los Estados miembros que permitan la aplicación de un sistema de contabilidad por el valor razonable para determinados instrumentos financieros.

Reforma Mercantil (Código de Comercio y Ley de Sociedades de Capital

- Cuando la legislación nacional autorice la anotación en el activo de **gastos de establecimiento**, se deberán amortizar en un plazo máximo de cinco años.
- El **inmovilizado inmaterial** se irá amortizando a lo largo de la **vida útil** del mismo. Cuando la vida útil del fondo de comercio y gastos de desarrollo no pueda estimarse de manera fiable, se amortizarán en un plazo máximo establecido por cada Estado miembro. Dicho plazo no podrá ser inferior a cinco años ni superior a diez años.

Reforma Mercantil (Código de Comercio y Ley de Sociedades de Capital)

Plazo Transposición Directiva: 20 de julio de 2015. Aplicación por primera vez ejercicios que se inicien el 1 de enero de 2016 o durante el 2016

Tres bloques de los aspectos considerados en la Reforma en España:

1. Simplificación para las pequeñas empresas
2. Criterios de valoración
3. Dispensa de la obligación de consolidar

Reforma Mercantil (Código de Comercio y Ley de Sociedades de Capital

Ley de Auditoría de Cuentas aprobada por la Comisión del Senado el pasado 1 de julio de 2015- Disposiciones finales primera y cuarta

1. Simplificación para las pequeñas empresas

- Cuando pueda formularse el balance en modelo abreviado, el **estado de cambios en el patrimonio neto** y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios (Art. 34 CC y Art. 257.3 LSC).
- Se modifican artículos 260 y 261 de la LSC reduciendo la **información** a suministrar en la **memoria normal y abreviada**.

Reforma Mercantil (Código de Comercio y Ley de Sociedades de Capital

Ley de Auditoría de Cuentas aprobada por la Comisión del Senado el pasado 1 de julio de 2015- Disposiciones finales primera y cuarta

2. Criterios de valoración

- **Valor razonable**: se regula en términos más amplios (art.38 CC): Los activos y pasivos podrán valorarse en los términos que reglamentariamente se determinen, dentro de los límites de la normativa europea. Deberá indicarse si la aplicación de este criterio debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias o debe incluirse en el patrimonio neto.

Reforma Mercantil (Código de Comercio y Ley de Sociedades de Capital

- Los **inmovilizados intangibles** son de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda determinarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años.
- El **Fondo de Comercio** únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.

Reforma Mercantil (Código de Comercio y Ley de Sociedades de Capital

Ley de Auditoría de Cuentas aprobada por la Comisión del Senado el pasado 1 de julio de 2015- Disposiciones finales primera y cuarta

3. Modificaciones en la dispensa de consolidación:

Una Sociedad no estará obligada a consolidar cuando durante dos años no se sobrepasen dos de los límites para formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, salvo que alguna de las sociedades del grupo tenga la consideración de **entidad de interés público** (antes se hacía referencia a que se hubieran emitido valores admitidos a cotización).

Reforma Mercantil (Código de Comercio y Ley de Sociedades de Capital

Ley de Auditoría de Cuentas aprobada por la Comisión del Senado el pasado 1 de julio de 2015- Disposiciones finales primera y cuarta

Sociedades excluidas de la consolidación: Una sociedad no será incluida en la consolidación:

- 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.
- Que restricciones severas y duraderas obstaculicen el ejercicio del control de la sociedad dominante sobre la dependiente.

Proyecto de Resolución del ICAC sobre el Impuesto sobre Beneficios

- Revisión de la Resolución de 9 de octubre de 1997, revisada parcialmente en 2002.
- Necesidad de desarrollar las normas de registro y valoración del PGC referidas a la contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios, y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.
- Estructura de la Resolución:
 - **Primera:** Definiciones
 - **Segunda:** Activos y pasivos por impuesto corriente:
 - Reconocimiento
 - Valoración
 - **Tercera:** Activos y Pasivos por impuesto diferido
 - Reconocimiento
 - Valoración
 - **Cuarta:** Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales

Proyecto de Resolución del ICAC sobre el Impuesto sobre Beneficios

- **Quinta:** Regímenes especiales de tributación
 - Regímenes especiales basados en la transparencia fiscal
 - Socios o partícipes de las entidades con regímenes fiscales especiales basados en la transparencia fiscal
 - Régimen de consolidación fiscal
- **Sexta:** Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades
- **Séptima:** Cuentas anuales consolidadas:
 - Diferencias temporarias en consolidación
 - Homogeneización, eliminaciones de resultados e incorporación de plusvalías y minusvalías por la aplicación del método de adquisición
 - Fondo de comercio de consolidación
 - Diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal
 - Reconocimiento posterior de activos fiscales adquiridos.

Proyecto de Resolución del ICAC sobre el Impuesto sobre Beneficios

- **Nuevo enfoque** del impuesto sobre sociedades: enfoque del balance: determinación de la base fiscal y contable de los elementos patrimoniales y diferencias temporarias.
- Separación de las diferencias entre **permanentes** y **temporarias**
- Elementos patrimoniales que pueden ocasionar diferencias temporarias. Contrapartida de las diferencias temporarias.
- **Actualización financiera** de los activos y pasivos por impuesto diferido.
- **Reconocimiento** de créditos fiscales por bases imponibles negativas.

Proyecto Resolución del ICAC sobre el Impuesto sobre Beneficios

- Tratamiento efecto impositivo en las operaciones de **reorganización de negocios** entre empresas del grupo.
- **Tipos impositivos** de los activos y pasivos por impuesto diferido.
- Registro de posibles provisiones derivadas de **inspecciones tributarias**.

SELECCIÓN DE LAS ÚLTIMAS CONSULTAS CONTABLES PUBLICADAS POR EL ICAC

Tratamiento contable en las cuentas consolidadas de un pasivo que en la fecha de adquisición está contabilizado en las cuentas anuales de la sociedad adquirida por un valor superior a su valor razonable

BOICAC 101 – CONSULTA 03 (1 de 2)

Antecedentes

- **Holding española** con una filial, adquiere a un tercero un negocio radicado en España desembolsando por la totalidad de las participaciones 1 euro adquiriendo, además, un préstamo participativo que la vendedora/prestamista había concedido al negocio. El crédito se adquiere por su valor razonable que es significativamente inferior al coste amortizado por el que el pasivo figura contabilizado en el negocio adquirido

Consulta

- **Tratamiento contable del préstamo participativo en las cuentas consolidadas** del subgrupo español, en los siguientes escenarios:
 - a) En el supuesto de que la sociedad Holding acuerde mantener el préstamo hasta su pago al vencimiento, circunstancia que pondría de manifiesto el reconocimiento de un ingreso en las cuentas individuales de la Holding por un importe equivalente al descuento con el que se ha adquirido el pasivo, o
 - b) En el supuesto de que la sociedad Holding acuerde el vencimiento anticipado del préstamo mediante su aportación al patrimonio neto de la filial por compensación de créditos, lo que originaría el reconocimiento de un ingreso en la sociedad dependiente por diferencia entre el valor razonable del préstamo y su coste amortizado
- En particular si el ingreso que se registre en las cuentas individuales de la sociedad Holding o la sociedad dependiente ha de ser objeto de eliminación

Tratamiento contable en las cuentas consolidadas de un pasivo que en la fecha de adquisición está contabilizado en las cuentas anuales de la sociedad adquirida por un valor superior a su valor razonable

BOICAC 101 – CONSULTA 03 (2 de 2)

Tratamiento contable

- En cualquiera de las dos hipótesis tanto en la consolidación inicial, como en las posteriores, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada no recogerá ingreso alguno como consecuencia de las operaciones que se han descrito, ni por el devengo ordinario del interés ni por la baja del pasivo
- También será preciso eliminar el descuento con el que se ha adquirido el pasivo, a medida que se produzca su devengo en forma de ingreso en la sociedad dominante, o cuando se contabilice por razón de la baja del préstamo en la sociedad dependiente

Tratamiento contable de una operación de venta de mercancía a un cliente extranjero, y la firma de un contrato con una financiera extranjera de venta con pacto de recompra de dicha mercancía

BOICAC 101 – CONSULTA 01 (1 de 2)

Antecedentes

- La empresa A (consultante) acuerda la **venta de una mercancía** con su cliente, fijando un precio. Como medio de **financiación** previamente formaliza la venta de dicha mercancía al mismo precio a una entidad financiera, con **pacto de recompra**
- La mercancía permanece en los almacenes de la empresa A, pero los riesgos y derechos del activo se transfieren a la entidad financiera, quien paga el precio
- A solicitud del cliente, la empresa A ejercita la recompra al precio inicial más los intereses devengados, envía la mercancía al cliente y emite factura por el precio inicial más el coste de transporte, indicando que el pago se realice a la entidad financiera
- La entidad financiera cobra a la empresa A la diferencia entre los intereses acordados y el gasto de transporte

Tratamiento contable de una operación de venta de mercancía a un cliente extranjero, y la firma de un contrato con una financiera extranjera de venta con pacto de recompra de dicha mercancía

BOICAC 101 – CONSULTA 01 (2 de 2)

Consulta

- Momento en que debe considerarse que se ha producido la venta

Tratamiento contable

- La cuestión a dilucidar es si la venta al cliente extranjero se produce en el momento en que se firma el acuerdo de venta con pacto de recompra con la entidad financiera, produciéndose simultáneamente una operación de financiación de dicha venta, o bien, si la venta se produce en un momento posterior, con la puesta a disposición de los bienes al cliente extranjero, habiéndose producido la operación financiera previamente
- Dependerá de cuando se hayan transferido al cliente los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad y no se retenga el control
- Para ello se deberán analizar aspectos tales como desde cuándo el cliente extranjero es beneficiario de la póliza de seguro
- La circunstancia de que las mercancías sigan en el almacén de la empresa no impediría calificar la operación como una venta (serían mercancías en depósito)
- En todo caso, en el momento en que se reciba la liquidación de la entidad financiera por diferencia entre los intereses devengados y el coste del transporte repercutido al cliente extranjero, ambos conceptos se deberán mostrar sin que proceda contabilizar el importe por el neto

Tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos

BOICAC 100 – CONSULTA 02 (1 de 2)

Antecedentes

- Una empresa se dedica a la **venta de reactivos**
- Se **ceden gratuitamente instrumentos de análisis clínico** a centros sanitarios por un período de 3 años a cambio del compromiso contractual de adquirir los reactivos con los que se realizan los análisis, de acuerdo con unos mínimos establecidos
- Con la venta de los reactivos se compensa el coste de la cesión de los instrumentos
- Si no se llega a un consumo mínimo, los aparatos pueden ser retirados antes del período convenido de cesión
- Al finalizar el contrato, la empresa recupera la posesión de los instrumentos, ofreciéndole al centro sanitario su adquisición
- El valor de mercado de los apartados al término del contrato de cesión es significativo

Tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos

BOICAC 100 – CONSULTA 02 (2 de 2)

Consulta

- Cómo **contabilizar la cesión de los aparatos** y las posteriores operaciones de venta de los reactivos
- **Clasificación contable** de los aparatos cedidos (inmovilizado o existencias)

Tratamiento contable

- En el contrato que se ha firmado, además de la venta de bienes, existe un arrendamiento operativo implícito. La contraprestación recibida retribuye ambos componentes del acuerdo, la venta de reactivos y el arrendamiento de los instrumentos de análisis clínico
- Se procederá al reconocimiento de los dos tipos de ingresos en proporción a su valor relativo, siempre y cuando la consultante pudiera asignar de forma razonable un valor separado a la cesión de los equipos
- Los activos cedidos se deben incluir en el inmovilizado
- Si posteriormente los aparatos se venden al cliente, deberá dar de baja en cuentas dicho inmovilizado material
- Podría asignarse según el mercado el valor del arrendamiento de los activos o también a través de la depreciación por su uso (valor razonable del bien/vida útil)

Tratamiento contable de la adquisición de un inmueble y una indemnización en efectivo tras la resolución de un litigio

BOICAC 99 – CONSULTA 07 (1 de 3)

Antecedentes

- Una sociedad A es propietaria de una finca sobre la que tiene derecho a construir en el subsuelo del inmueble un aparcamiento
- Otra sociedad B, propietaria de una finca colindante. Al construir en la misma plazas de garaje, invadió el terreno de la sociedad consultante
- Según **sentencia firme** se ha declarado el **derecho de propiedad de la sociedad A sobre todo lo construido en el terreno de su propiedad**. Como consecuencia, le fueron entregadas un determinado número de plazas de garaje y además obtuvo el derecho de ser indemnizada con una cantidad en efectivo por las plazas construidas en su terreno pero que ya habían sido transmitidas a terceros

Consulta

Criterio a seguir en la **incorporación de las plazas de garaje** al patrimonio de la sociedad, sin contraprestación, y de la **indemnización** pendiente de cobro

Tratamiento contable de la adquisición de un inmueble y una indemnización en efectivo tras la resolución de un litigio

BOICAC 99 – CONSULTA 07 (2 de 3)

Tratamiento contable

a) Plazas de garaje recibidas sin contraprestación

EL ICAC remite a la
resolución del inmovilizado material y de las inversiones
inmobiliarias, adquisiciones a título gratuito

- Deberán reconocerse a su valor razonable en la fecha de reconocimiento inicial como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, en consonancia con los requisitos de la NRV 18ª para subvenciones, donaciones y legados no reintegrables, imputándose como ingresos del ejercicio en proporción a la amortización del activo
- Entendemos que la fecha de reconocimiento inicial, sería la fecha en la que tomase posesión de las plazas de garaje

Tratamiento contable de la adquisición de un inmueble y una indemnización en efectivo tras la resolución de un litigio

BOICAC 99 – CONSULTA 07 (3 de 3)

Tratamiento contable

b) Indemnización recibida

- En la fecha de la resolución del litigio, deberá contabilizarse la baja proporcional del terreno que corresponde a las plazas vendidas, reconocer el derecho de cobro, e imputar el resultado de la operación, en su caso, a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Para identificar la parte del terreno que se da de baja se aplicará la proporción existente entre el valor razonable de la parte transmitida a terceros y el valor razonable del terreno en su conjunto
- En ponencias impartidas por el ICAC calculan la parte del terreno a dar de baja según la proporción del terreno que ha sido ocupado sobre el total

Contabilización de un contrato de arrendamiento de inmueble con opción de compra

BOICAC 99 – CONSULTA 06 (1 de 2)

Antecedentes

Un **edificio** propiedad de la entidad A es **arrendado** a la entidad B bajo las siguientes condiciones:

- El arrendatario (B) pagará una renta mensual equivalente a la cuota mensual que el arrendador (A) está obligado a pagar a la entidad bancaria que le financió la adquisición del inmueble.
- El arrendador (A) otorga una **opción de compra**, con un plazo máximo de ejercicio de 5 años, que coincide con la duración del arrendamiento
- No se establece precio por la opción de compra pero sí que se acuerda el precio de venta del edificio, en caso de ejercicio de la opción, considerándose a cuenta del mismo las cantidades satisfechas por B en concepto de arrendamiento

Consulta

Si el edificio debe registrarse en la **contabilidad del arrendatario** y, en consecuencia, si el arrendador debería darlo de baja contablemente, registrando el resultado que corresponda

Contabilización de un contrato de arrendamiento de inmueble con opción de compra

BOICAC 99 – CONSULTA 06 (2 de 2)

Tratamiento contable

EL ICAC remite a la
Consulta 5 del BOICAC 78

- El acuerdo solamente se puede calificar como arrendamiento financiero cuando de las condiciones del mismo se deduzca que se han transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo
- Únicamente se presumirá esa transferencia cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción
- Dicho requisito se entenderá cumplido si el valor razonable del activo en la fecha de ejercicio de la opción supera, de manera significativa, el precio acordado por la transferencia del activo, circunstancia que corresponde evaluar a los administradores de la sociedad
- Se podría presumir que esto es así en el caso de que dicho importe fuese el valor real del inmueble a la fecha del contrato de arrendamiento menos las mensualidades abonadas hasta el ejercicio de la opción

Contabilización del importe satisfecho en concepto de canon de entrada a una franquicia

BOICAC 99 – CONSULTA 04

Antecedentes

Contrato de franquicia con una duración de cinco años, prorrogable

Consulta

Tratamiento contable del importe satisfecho por el franquiciado en contraprestación del **canon de entrada**

Tratamiento contable

EL ICAC remite a la
**resolución del inmovilizado
intangibles, normas particulares**

- En la medida en la que el canon de entrada contribuya a la obtención de ingresos futuros y a su recuperación a lo largo de un determinado periodo de tiempo, calificará como un intangible, que será objeto de amortización (y, en su caso, deterioro)
- En el supuesto de la consulta, y salvo evidencia de lo contrario, el periodo de amortización se presume de cinco años (se deberá estimar la duración total del contrato en función de la voluntad manifestada por las partes)

Contabillización de una sentencia desfavorable a dos empresas pertenecientes al mismo grupo

BOICAC 99 – CONSULTA 02 (1 de 2)

Antecedentes

Dos sociedades pertenecientes al mismo **grupo** han sido **condenadas** a pagar un importe elevado **de forma solidaria**, fruto de una **sentencia desfavorable** que afecta a ambas empresas

Consulta

Cómo habría que reflejar contablemente la **obligación de pago en cada una de las sociedades**

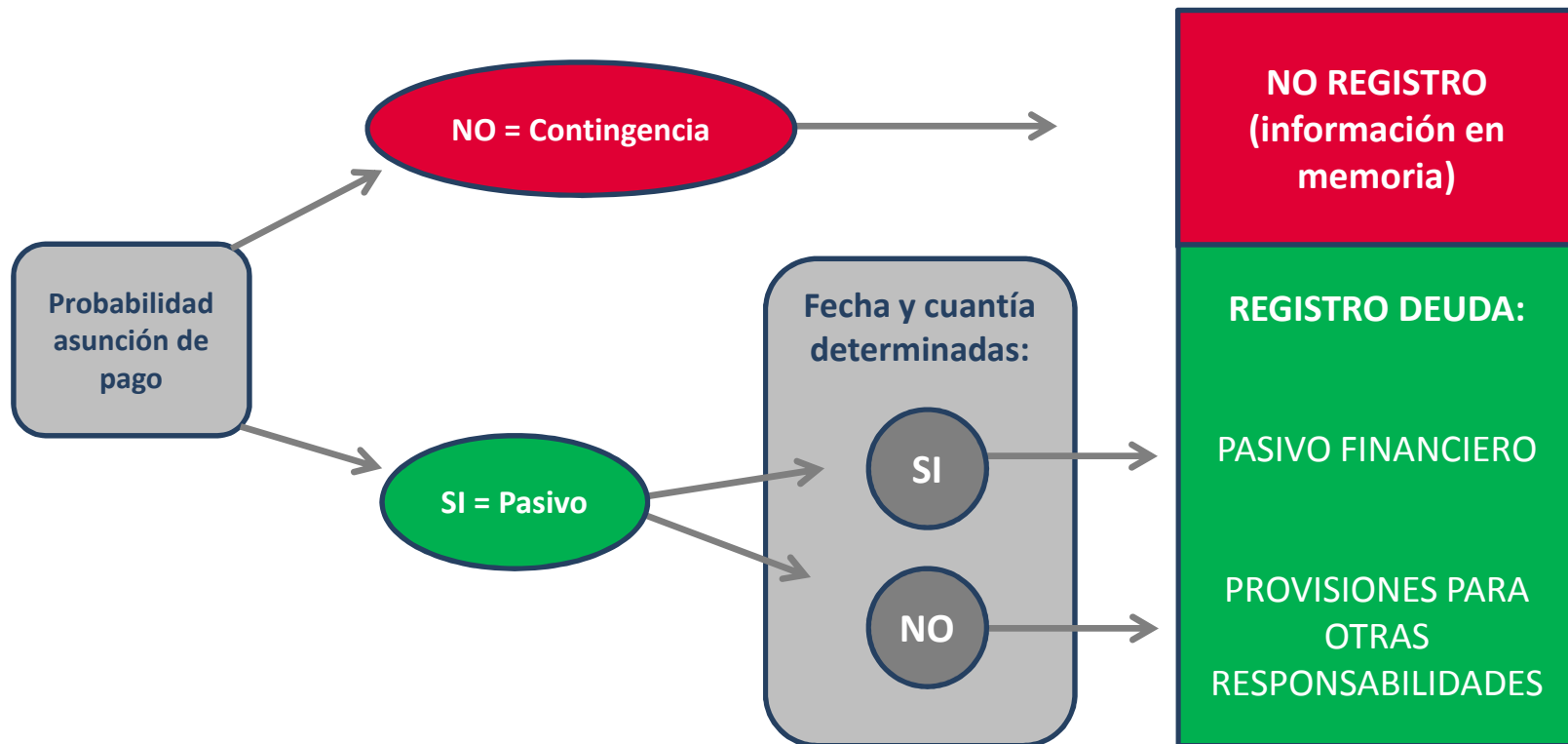
Tratamiento contable

- El ICAC remite a los criterios generales de reconocimiento de un pasivo y al Código Civil para señalar que cada sociedad deberá registrar en su balance la parte de deuda que le corresponde que, salvo que de los acuerdos entre las partes se desprenda algo diferente, se presumirá dividida en los deudores que existan
- En la medida en la que un deudor, como es el caso de un deudor solidario, pueda venir obligado a satisfacer el pago por la parte de su codeudor, deberá valorarse en la fecha de cierre del ejercicio si es probable o cierto un incremento de su deuda, aunque indeterminado en cuanto a su importe o a la fecha en que se producirá. En ese caso, deberá reconocerse la oportuna provisión

IMPORTANTE: El ICAC determina como condición indispensable conocer los acuerdos, si los hubiera

Contabillización de una sentencia desfavorable a dos empresas pertenecientes al mismo grupo

BOICAC 99 – CONSULTA 02 (2 de 2)



Todo ello contra gastos excepcionales
Si el importe resultase significativo → Otros resultados

Tratamiento contable de la adquisición de un inmueble sometido a una condición

BOICAC 99 – CONSULTA 01 (1 de 2)

Antecedentes

Compraventa de un inmueble con las siguientes estipulaciones:

- a) Mientras que la totalidad del pago aplazado no sea satisfecho, la parte compradora no podrá enajenar la finca
- b) La falta de pago de cualquiera de las sumas aplazadas, dejará sin efecto la transmisión, quedando los importes recibidos como indemnización
- c) Se hace entrega inmediata de la posesión del inmueble a la parte compradora adquiriendo ésta todos los derechos y obligaciones derivados de los contratos de arrendamientos del inmueble vigentes a fecha de la compraventa. La parte vendedora cede derechos sobre las fianzas de arrendamiento
- d) A partir de la firma del acuerdo, todos los gastos e ingresos derivados de la posesión del inmueble son por cuenta de la parte compradora

Consulta

Si la sociedad adquirente debe contabilizar el inmueble en la fecha de la firma del contrato privado o, por el contrario, dicho reconocimiento debe postergarse hasta que expire la **condición suspensiva**

Tratamiento contable de la adquisición de un inmueble sometido a una condición

BOICAC 99 – CONSULTA 01 (2 de 2)

Tratamiento contable:

- La única posibilidad de que el vendedor recupere los derechos inherentes a la plena propiedad del inmueble es el incumplimiento de pago por parte del comprador
- En consecuencia, el adquirente ha asumido de manera sustancial los riesgos y beneficios del inmueble
- La condición incorporada al contrato, es sólo un elemento accesorio con el objetivo de garantizar el cobro total del precio aplazado

Calificación contable del mobiliario adquirido por una empresa destinado a la exposición en tiendas y ferias

BOICAC 98 – CONSULTA 08 (1 de 2)

Antecedentes

La empresa consultante se dedica a la compraventa de mobiliario en viviendas, y ha adquirido **mobiliario destinado a la exposición en tienda y ferias**, el cual, posteriormente, podría vender

Consulta

Si este mobiliario debe formar parte de las **existencias** de la empresa o de su **inmovilizado** material

Registro contable

EL ICAC remite a la
Consulta 3 del BOICAC 52

Prevalece que su función tenga relación con la actividad ordinaria de la empresa sobre la naturaleza del bien o el plazo

- Tendrá la consideración de existencias el mobiliario destinado a incorporarse al ciclo de comercialización, que constituye la actividad propia de la empresa
- Por el contrario, el destinado a la exposición en tienda y ferias que ha sido utilizado para un bien distinto del de la actividad ordinaria, a efectos contables, tiene la naturaleza de inmovilizado, dado que no va a ser vendido en el curso normal de explotación

Calificación contable del mobiliario adquirido por una empresa destinado a la exposición en tiendas y ferias

BOICAC 98 – CONSULTA 08 (2 de 2)

Precisiones

- Activos cedidos a clientes, con carácter general serán inmovilizado
- No obstante, si el uso de los bienes en fines distintos a la actividad ordinaria es residual (aprovechamiento irrelevante), se seguirán calificando como existencias
- En consecuencia, muebles o vehículos de exposición en locales propios normalmente serán mercaderías, y muebles de exposición en locales externos normalmente serán inmovilizado (a analizar en cada caso)
- Reclasificación por cambio de destino. Ejemplo: negocios de alquiler de vehículos donde todos los años la empresa realiza ventas significativas de los mismos. Se daría de baja el inmovilizado contra “Inmovilizado transformado en existencias” (#61) antes de registrar la venta al cliente

Tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras

BOICAC 98 – CONSULTA 05

Antecedentes

Los **vales regalo** y los **puntos canjeables** por descuentos en ventas o prestaciones de servicios futuros, constituyen para el cliente un medio de pago que en el futuro aceptará la empresa a cambio de la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios

Registro contable

Esta circunstancia pone de manifiesto el reconocimiento de un pasivo en el momento inicial que se dará de baja cuando el cliente exija a la empresa el cumplimiento de la citada obligación

- Si los contratos contienen de manera implícita obligaciones de cumplimiento a ejecutar en diferentes momentos, la empresa asignará el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable de las citadas obligaciones, reconociendo el pasivo en la medida en la que no se han cumplido los requisitos para contabilizar el correspondiente ingreso (es decir, en el momento de la venta previa, con la entrega de vales regalo o puntos canjeables, se registrará una menor venta por su valor razonable contra anticipos de clientes)
- Si el vencimiento de la obligación es igual o inferior al año, no será necesario actualizar
- La consulta no contempla ajustar el pasivo por probabilidades
- Si los puntos/vales caducan → se cancelará el anticipo y se reconocerá el correspondiente ingreso (ventas)