



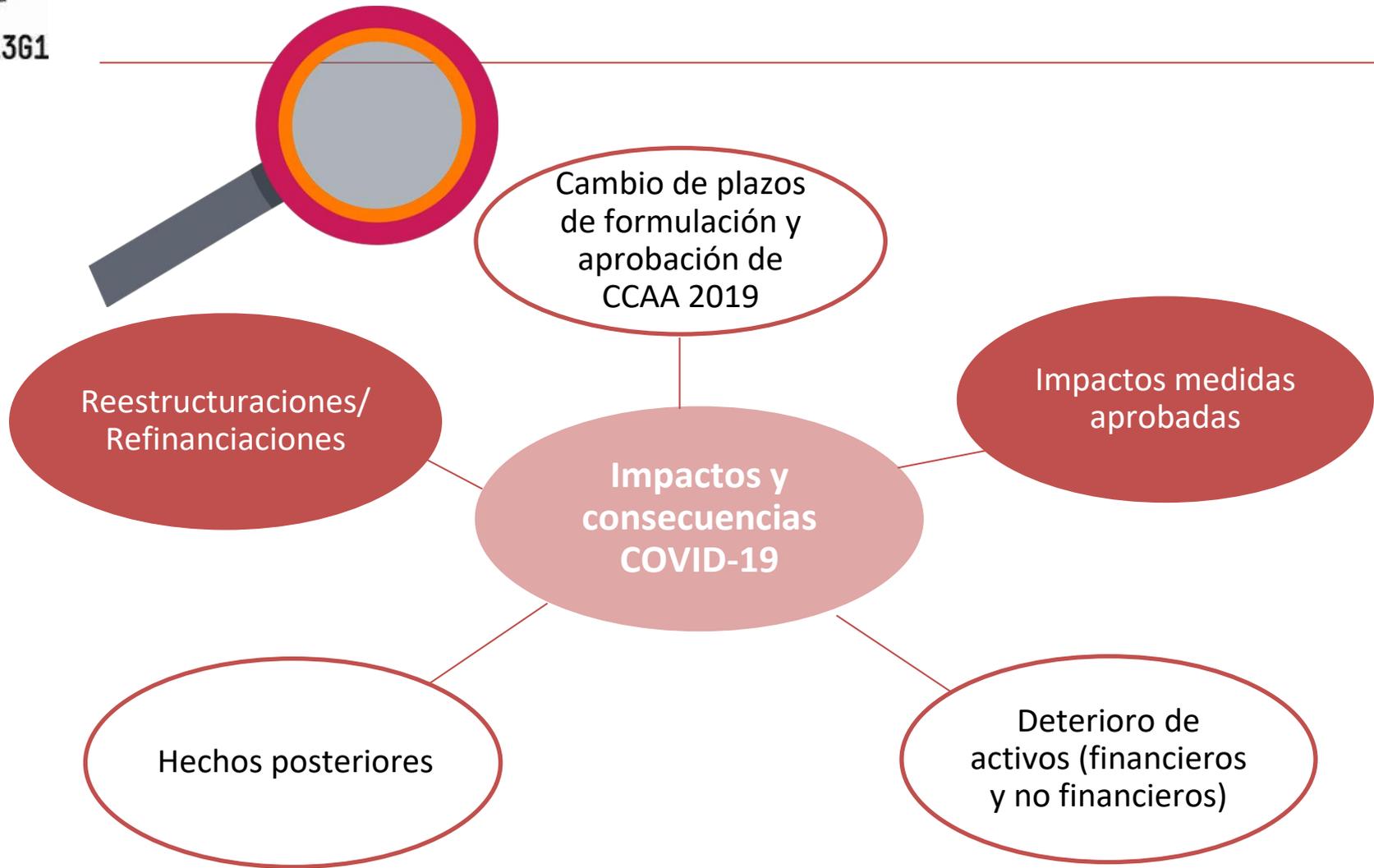
# A on posarem el focus en la comptabilitat del 2020?

2 de Julio de 2020

**Ponente**

Gemma Soligó, Sòcia d'Auditoria a Grant Thornton

# Aspectos a considerar en la contabilidad de 2020



Impactos en el Principio de Empresa en Funcionamiento

# Cambio de plazos formulación y aprobación de cuentas anuales

**Real Decreto R.D.I. 8/2020 Modificación Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo**

Formulación



3 meses a partir 1 de junio de 2020



31/08/2020

Aprobación -  
Junta



2 meses a partir que finalice el  
plazo para la formulación



31/10/2020

Informe Auditoría (\*)

(Prórroga de dos meses a partir de  
que finalice el estado de alarma si las  
CCAA fueron formuladas antes o  
durante el estado de alarma)



S.A. – 30 días antes de la Junta



30/09/2020

S.L. – 15 días antes de la Junta



15/10/2020

Depósito en R.M.



Dentro del mes siguiente a la  
aprobación cuentas  
(Máximo: 30 días después)

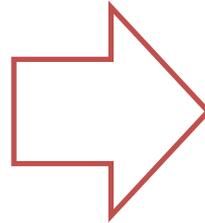


30/11/2020

**(\*) Especial atención a la comunicación sobre circunstancias que puedan afectar a la emisión de informes por situaciones derivadas del COVID-19**

# Impactos contables medidas RD 8/2020, de 17 de marzo

**Consulta ICAC de  
21/05/2020 no  
publicada**



Medidas urgentes y  
extraordinarias en relación  
con los costes a asumir por  
los expedientes de  
regulación de empleo

Exoneración abono  
aportación  
empresarial



<50 trabajadores –  
100%

>50 trabajadores –  
75%

No efectos persona  
trabajadora

Condición:  
reanudación actividad  
Compromiso  
mantenimiento  
empleo durante el  
plazo de 6 meses

Incumplimiento  
condiciones

**Percepción subvención**

- (1) Gasto en concepto de Seguridad Social
- (2) Ingreso en concepto de subvención

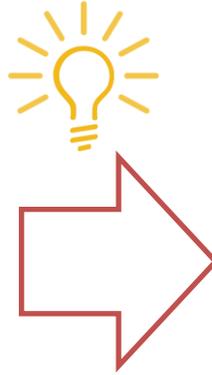
**Principio importancia relativa**



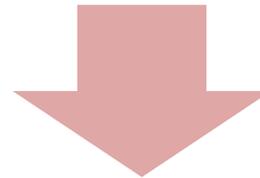
**NRV 15ª Provisiones y  
contingencias**

## Impactos contables medidas RD 8/2020, de 17 de marzo

**Consulta ICAC de  
21/05/2020 no  
publicada**



**¿Qué pasa con los  
salarios del personal  
asumidos por el  
Estado?**



**No tienen naturaleza indemnizatoria. Son prestaciones de desempleo desembolsadas directamente por el Estado.  
Solo se registrará el gasto de personal desembolsado por la Sociedad.**

## Renegociaciones/ Modificaciones de contratos

IFRS- NIIF 16 “Propuesta de enmienda IASB IFRS 16 durante pandemia COVID-19”

### No modificación contrato. Disminución de pasivo e ingreso en la cuenta de PG

- Contraprestación igual o menor a la original
- Se limitan a pagos que debían hacerse hasta el 30-06-2021
- No hay cambios sustantivos en términos y condiciones del contrato.

PGC

### NRV 8ª: Devengo

- **Gasto del ejercicio** en el que los mismos se devenguen,
- **Pago anticipado** se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado

Consulta 3 de BOICAC: 87

Arrendamientos y operaciones de naturaleza similar NRV 8ª. Período de carencia en un contrato de arrendamiento

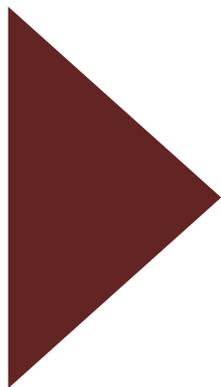
Consulta 11 de BOICAC: 96

Sobre la contabilización de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con “rentas escalonadas”



Otros aspectos: contratos onerosos, costes de subactividad

Corresponde a la provisión cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden los beneficios a recibir del mismo



Contratos que incluyen penalizaciones

Costes inevitables del contrato

Contrato en conjunto

# Deterioro Activos no Financieros

**PÉRDIDA POR DETERIORO SI  
VALOR CONTABLE > IMPORTE RECUPERABLE**

**Importe recuperable:**

**Mayor entre:**

**-Valor razonable menos costes de venta**

**-Valor de uso**

Si no es posible la  
estimación a nivel  
individual

UNIDAD  
GENERADORA  
DE EFECTIVO

Grupo identificable más  
pequeño de activos que genera  
entradas de efectivo que son  
independientes de los flujos de  
efectivo derivados de otros  
activos o grupos de activos.

Si incorpora un fondo de  
comercio, en primer lugar, se  
deprecia éste.

# Indicios de deterioro motivados por el COVID-19



## Indicadores más relevantes



- Externos: cambios adversos derivados de la pandemia en el mercado en el que opera la Sociedad.
- Internos: activos ociosos, reestructuraciones, planes de venta de activos, lenta rotación de stock



## Activos no financieros afectados



- Activos intangibles
- Inmovilizado material
- Inversiones inmobiliarias
- Existencias (impactos en el cálculo VNR. Estacionalidad)

# Indicios de deterioro motivados por el COVID-19



## Impactos en el test de deterioro



- Tipo de descuento (volatilidad, riesgo)
- Incertidumbre en los cash-flows
- Vidas útiles
- Plazos de las proyecciones



## Otros aspectos



- Cierres intermedios
- Impactos no reversibles (Fondo de comercio)

## Impactos significativos

Valoración y  
**deterioro**

Operaciones de  
cobertura:  
**interrupciones y  
pérdidas**  
acumuladas en  
patrimonio

Información sobre  
naturaleza y riesgo de  
los instrumentos  
financieros: **Crédito,  
Liquidez, Mercado**

Cambios en  
acuerdos de  
financiación,  
cumplimientos de  
**covenants**

 Cambios en  
**clasificaciones** de  
instrumentos  
financieros

# Valoración de instrumentos financieros a valor razonable

**Precios de mercado:** Volatibilidad mercado

Otras valoraciones: Utilización **inputs no observables** (NIIF 13) que reflejen como los participantes del mercado consideran el efecto del Covid-19 en sus estimaciones



- Reducciones en los niveles de actividad económica
- Riesgo de crédito y de liquidez
- Incertidumbre en las previsiones
- Riesgo de tipo de cambio
- Riesgo en los precios de commodities



Información y detalles en estados financieros intermedios

# Clasificación de instrumentos financieros

Consideraciones en  
la clasificación de  
instrumentos  
financieros  
valorados a valor  
razonable

**NIIF 9:** consideración del modelo de negocio:

- Activos financieros a Valor razonable con cambios en resultados
- Instrumentos de patrimonio: reconocimiento de pérdidas en resultados u en otro resultado global.

**PGC:** Activos financieros mantenidos para negociar y Activos financieros disponibles para la venta (AFDV). Presunción deterioro AFDV:

- Caída cotización durante un año y medio
- Caída cotización de un 40%



## Deterioro de cuentas a cobrar

Las perspectivas económicas negativas y las dificultades de liquidez experimentadas por los clientes como consecuencia de la pandemia COVID-19 **deben tenerse en cuenta en las previsiones de la entidad sobre las condiciones futuras**, lo que puede originar un aumento de su provisión crediticia esperada para reflejar:

- a. Una **mayor probabilidad de impago** en muchos deudores, incluso en aquellos que actualmente no presentan un aumento significativo del riesgo de crédito pero que podrían presentarlo en el futuro; y
- b. Una **mayor magnitud de la pérdida** en caso de impago, debido a posibles disminuciones del valor de las **garantías** reales y otros activos.

IFRS 9 Modelo de pérdidas esperadas

PGC Modelo de pérdidas incurridas. (Indicios de deterioro de la Res. de deterioro del ICAC)

Aplazamientos –  
Reclasificaciones e  
impactos por  
actualización financiera

# Refinanciaciones de deuda

El apartado 3.5 de la NRV 9ª del PGC, al respecto del tratamiento de las modificaciones e intercambio de pasivos financieros, indica:

## Condiciones sustancialmente diferentes

“Si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que éstos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes de transacción atribuibles y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.”

## Condiciones que no se consideran sustancialmente diferentes



En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance registrando el importe de las comisiones pagadas como un ajuste de su valor contable. El coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo, que será aquel que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

## Refinanciaciones de deuda

### Condiciones sustancialmente diferentes

*Se contabilizan, por tanto, como una extinción y los costes o comisiones incurridos se reconocerán como parte del resultado procedente de la extinción.*

### Condiciones que no se consideran sustancialmente diferentes

*No se contabilizan como una extinción y los costes y comisiones ajustarán el importe en libros del pasivo, y se amortizarán a lo largo de la vida restante del pasivo modificado (recalculando el tipo de interés efectivo sobre las nuevas condiciones de la deuda).*

### ¿Pero, qué se considera a efectos de la norma que las condiciones sean sustancialmente diferentes?

Las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, sea diferente, **al menos en un 10%** del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo de éste. Para aplicar los criterios relacionados con la modificación o el intercambio de un pasivo financiero, la transacción se debe realizar **entre el mismo prestamista y prestatario.**

En resumen:

**Si el resultado del test < 10%:** no se da de baja la deuda.

**Si el resultado del test > 10%:** se da de baja la deuda anterior y la nueva deuda se reconoce por su valor razonable.

## Consulta 6 BOICAC 81. Tratamiento cancelación anticipada de un préstamo

**Situación 1:** Con anterioridad al cierre del ejercicio se incumplen las condiciones y no se ha obtenido autorización del prestamista que implique que no se vaya a ejecutar la cancelación anticipada como mínimo en doce meses desde la fecha de cierre del ejercicio, aunque la autorización se obtiene con posterioridad al cierre del ejercicio y con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales.

Al cierre del ejercicio al no haberse cumplido las condiciones exigidas y no haber obtenido la correspondiente autorización del prestamista, la sociedad no tiene garantía alguna de que no se vaya a ejercitar por parte del mismo la cancelación anticipada, por lo que los préstamos recibidos se reflejarán contablemente en el pasivo corriente del balance y se informará en la memoria de este hecho.

**Situación 2 :** Con anterioridad al cierre del ejercicio se incumplen las condiciones y no se ha obtenido autorización del prestamista que implique que no se vaya a ejecutar la cancelación anticipada como mínimo en doce meses desde la fecha de cierre del ejercicio, aunque la situación se subsane con posterioridad al cierre del ejercicio y con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales.

Será de aplicación lo señalado para el escenario 1.  
La sociedad debería informar de la autorización en la memoria, sin que esta circunstancia altere la clasificación de la deuda que, en todo caso, deberá lucir en el pasivo corriente

2

**Situación 3:** Con posterioridad al cierre del ejercicio, pero con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales, se incumplen las condiciones determinadas en base a los datos financieros del ejercicio que únicamente se han podido obtener a partir del cierre del mismo.

Será de aplicación lo señalado para el escenario 1. No obstante, en este caso, el hecho posterior deberá identificarse en la memoria como nueva información que afecta a las cuentas anuales, en la medida en que a la vista de la nueva información el pasivo debe clasificarse como corriente

## Consulta 6 BOICAC 81. Tratamiento cancelación anticipada de un préstamo

**Situación 4.** En la fecha de cierre del ejercicio se han cumplido las condiciones exigidas, pero la sociedad considera que, basándose en una evaluación posterior y no en el cierre del ejercicio es probable que no se vayan a cumplir las condiciones exigidas durante los doce meses siguientes

Cuarto escenario. Si en la fecha de cierre del ejercicio se han cumplido las condiciones exigidas pero la sociedad considera probable que no se van a cumplir durante los doce meses siguientes, al amparo del objetivo de imagen fiel, la deuda deberá clasificarse como corriente indicando en la memoria las circunstancias que llevan a dicha clasificación.

Incumplimiento  
derivado del  
COVID-19



Cierre 31.12.2019



Cierre intermedios 2020

# Hechos Posteriores

## Tipo 1

Si ponen de  
manifiesto  
**condiciones**  
que **YA**  
existían al  
cierre del  
ejercicio

- Deberán tenerse en cuenta en la formulación de las cuentas anuales
- El efecto en las CCAA será, en función de su naturaleza:
  - Un ajuste
  - Información en memoria; o
  - Ambos

Cierres 2020  
**Fecha?**

## Hechos Posteriores

### Tipo 2

Si ponen de  
manifiesto  
**condiciones**  
que  
**NO existían**  
al cierre del  
ejercicio

- No supondrán un ajuste en las cuentas anuales
- Si son de importancia significativa se informará en la memoria de:
  - ✓ Su naturaleza
  - ✓ La estimación de su efecto o una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar la estimación
- En todo caso se incluirá información sobre los que afecten al principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

31.12.2019

Consulta 3 BOICAC 121

# Hechos Posteriores en cierres 31.12.2019

## Hechos posteriores tipo 2 – Cierre 31.12.2019- Ejemplos

### Escenario 1

No hay efectos a la fecha de formulación y no se espera que puedan ser significativos en un futuro próximo.

### Escenario 2

No hay efectos a la fecha de formulación, aunque podrían preverse impactos en un futuro que podrían ser o no significativos (existiendo incertidumbre al respecto). La entidad no puede estimar la naturaleza de los efectos y/o estimar su impacto

### Escenario 3

Ya ha habido impactos significativos en la fecha de formulación y/o se esperan en el futuro.



Incumplimiento  
principio empresa en  
funcionamiento

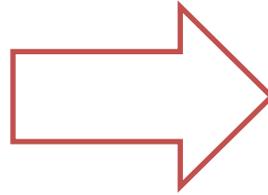
Tipo 1



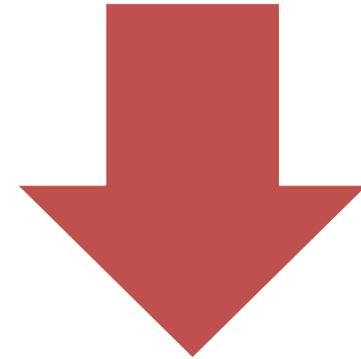
Reformulación

## Hechos Posteriores en cierres 2020

Cierres posteriores al  
estado alarma

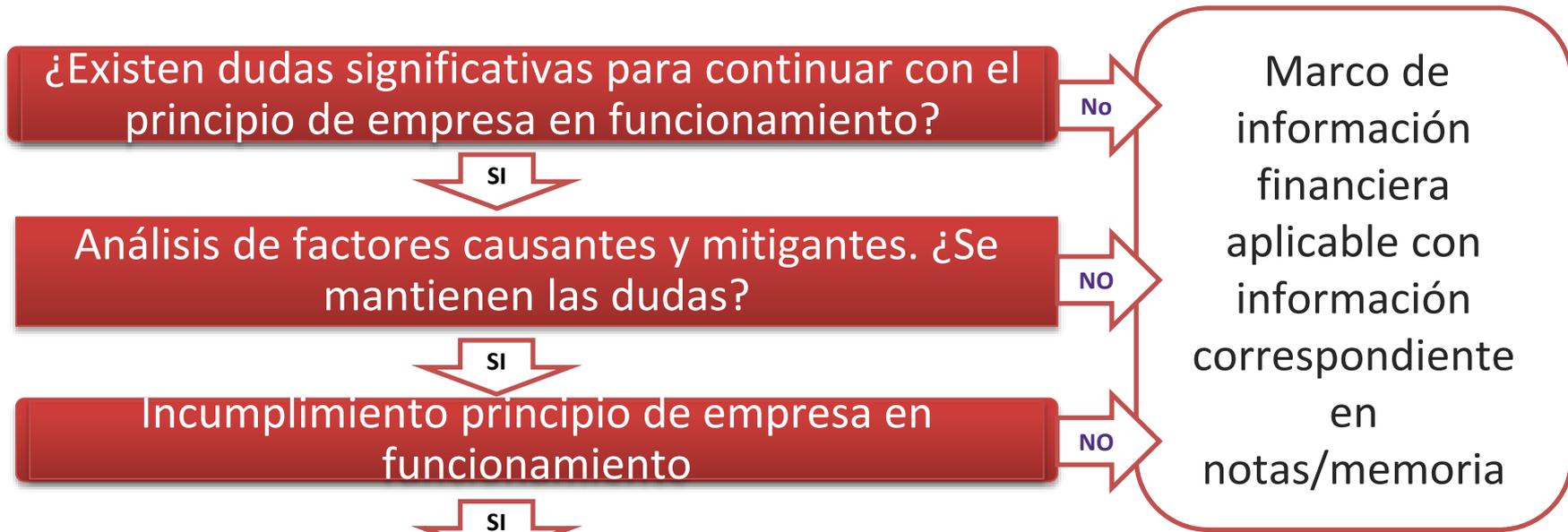


Hechos posteriores **TIPO 1**



Ajustes y desgloses  
correspondientes de acuerdo al  
marco de información financiera

# Posible incumplimiento empresa en funcionamiento



Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.



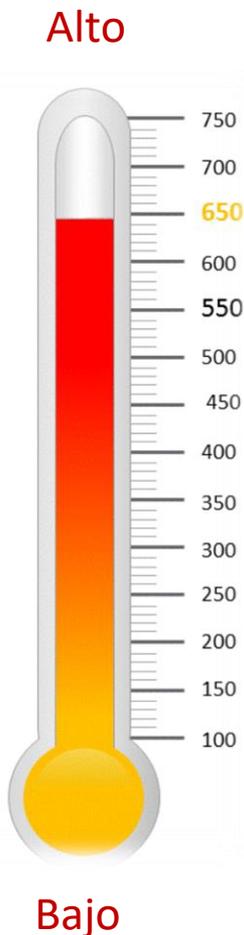
**Recordatorio  
reformulación  
cuentas anuales  
en caso de  
incumplimiento**

# Factores a considerar

## Hechos que pueden generar dudas

- Variaciones adversas significativas en los flujos de caja de las operaciones entre presupuestos y previsiones previas y lo realmente ocurrido en la primera mitad del año
- Reducción significativa de los ingresos previstos
- fracasos en la obtención de renovaciones o ampliaciones de financiación y la obtención de facilidades para hacer frente a los compromisos adquiridos
- fracasos en la venta de activos de capital por el importe esperado o dentro de los plazos previstos para la transacción.

**Consideración de factores  
mitigantes**



# Posible incumplimiento empresa en funcionamiento

Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

## Normas especiales de registro y valoración de la empresa en “liquidación”:

- ✓ Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta
- ✓ Correcciones de valor por deterioro
- ✓ Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas
- ✓ Deudas contabilizadas al coste amortizado
- ✓ Existencias
- ✓ Impuesto sobre beneficios
- ✓ Ingresos y gastos de las operaciones pendientes
- ✓ Provisiones y contingencias
- ✓ Subvenciones, donaciones y legados
- ✓ Retribuciones a largo plazo al personal

# Posible incumplimiento empresa en funcionamiento

Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

- ✓ Imagen fiel de las operaciones de liquidación
- ✓ No utilización principio de empresa en funcionamiento
- ✓ Mantenimiento principio de devengo
- ✓ No reexpresión de cifras comparativas
- ✓ Criterios valoración específicos: No utilización valor de uso y valor de liquidación (matización del valor razonable-consideración de transacciones forzadas)

# Suspensión de la causa de disolución por pérdidas

## Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia.

### Artículo 18. Suspensión de la causa de disolución por pérdidas.

1. A los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el artículo 363.1 e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no se tomarán en consideración las pérdidas del presente ejercicio 2020. Si en el resultado del ejercicio 2021 se apreciaran pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, deberá convocarse por los administradores o podrá solicitarse por cualquier socio en el plazo de dos meses a contar desde el cierre del ejercicio conforme al artículo 365 de la citada Ley, la celebración de Junta para proceder a la disolución de la sociedad, a no ser que se aumente o reduzca el capital en la medida suficiente.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entiende sin perjuicio del deber de solicitar la declaración de concurso de acuerdo con lo establecido en el presente real decreto-ley.



## Dudas

1 Cierre 31/12/21 ¿Qué pérdidas se consideran?

1

2 ¿Cómputo de dos meses?

2

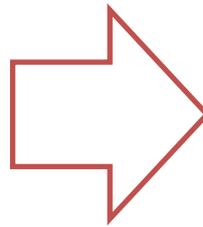
3 Cierres no naturales

3



¿Se ha visto la entidad en la necesidad de aplicar un plan de reestructuración durante la crisis del COVID-19?

Para que se reconozca una provisión derivada de un plan de reestructuración, debe **existir un plan formal detallado** en el que se identifiquen las modificaciones fundamentales que se van a realizar, y siempre que la entidad haya comenzado a ejecutar dicho plan o **haya anunciado públicamente** sus principales características o se desprendan hechos objetivos sobre su ejecución.

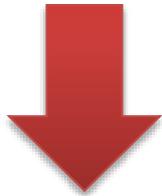


*El plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, debe identificar, al menos:*

- a) las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas,*
- b) las principales ubicaciones afectadas,*
- c) la ubicación, función y número aproximado de los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios,*
- d) los desembolsos que se llevarán a cabo, y*
- e) las fechas en las que el plan será implementado.*

# Reconocimiento Impuestos diferidos

Consideración  
marco de  
información  
financiera



La **Resolución del 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios

**Consideración, salvo prueba en contrario plazo de 10 años**

**NIIF** no establecen un horizonte de tiempo para la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos.

- Evaluar recuperabilidad
- Generación de nuevas diferencias temporarias generadas por medidas gubernamentales nuevas

# Dónde estamos y hacia donde vamos

NIIF / NIC	Fecha entrada en vigor NIIF	Fecha esperada adopción PGC	Comentario
NIIF 9 - Instrumentos financieros	01/01/2018	01/01/2021	Adopción parcial
<b>NIIF 15 - Ingresos de contratos con clientes</b>	<b>01/01/2018</b>	<b>01/01/2021</b>	<b>Adopción total</b>
NIIF 16 - Arrendamientos	01/01/2019	N//A	No está prevista su adopción en España
NIIF 13 - Valor razonable	En vigor	En vigor, parcialmente A partir 01/01/2020	Se adoptarán algunos aspectos como la jerarquía de valor razonable
NIC 32 - Instrumentos financieros - Presentación	En vigor	01/01/2020	Con fecha 11 de marzo se ha publicado en el BOE la Resolución de 5 de marzo del ICAC

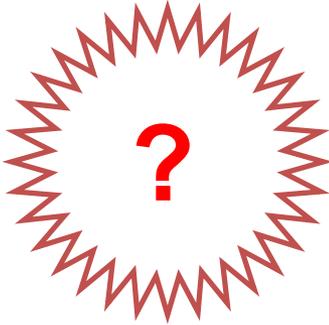
# Efectos de la nueva normativa en los impactos

---

**NIIF 15:** evaluación  
contratos onerosos

**NIIF 9:** cambios  
clasificación  
Instrumentos  
financieros.

**NIIF 15:** Reevaluación  
5 pasos en el  
reconocimiento de  
ingresos



?

**NIIF 15:**  
Probabilidad que el  
cliente atienda  
obligaciones  
estipuladas en  
contratos

**NIIF 15:**  
contraprestaciones  
variables,  
devoluciones, planes  
fidelización,  
penalizaciones

# Gracias