

NOVETATS COMPTABLES

ACCID

Anselm Constans

Introducció

L'objectiu de la sessió està relacionat amb els objectius de la publicació que es presenta

- Objectius de la sessió: fer un repàs de les principals novetats comptables produïdes al llarg dels darrers mesos
- Objectius de la publicació:
 - Presentar el PGC actualitzat
RD 1514/2007, Edició 2014 RD 1514/2007, Edit Profit
- *Característiques de l'edició:*
 - *Textos normatius actualitzats*
 - *A cada secció del PGC s'insereixen referències actualitzades a Codi Comerç, Llei Societats de Capital, Resolucions i Consultes de l'ICAC i de la DGRN, NIC/NIIF, d'altres seccions del PGC*

Index

- Efectes comptables de la Llei 14/2013 d'Emprenedoria
- Resolucions de l'ICAC
 - Resolució d'1/3/2013 sobre immobilitzat material i inversions immobiliàries
 - Resolució de 28/5/2013 sobre immobilitzat intangible
 - Resolució de 18 de septiembre de 2013 sobre el deteriorament del valor dels actius
 - Resolució 18/10/2013 sobre el marc d'informació financera quan no s'aplica el principi d'empresa en funcionament
- Algunes consultes de l'ICAC
- D'altres novetats
- Mirant més enllà

Objectiu: repassada general, sense aprofundir

Efectes comptables de la Llei 14/2013 d'Emprenedoria

- Articles de la Llei sobre assumptes comptables
- Consultes ICAC sobre aspectes de la Llei

Efectes comptables de la Llei d'Emprenedoria

- Referència a tres articles:
 - Article 11: Comptes anuals de l'emprenedor individual
 - Article 48: Comptabilitat de determinades empreses
 - Article 49: Formulació de Comptes anuals abreujats
- Comptes anuals de l'emprenedor individual:
 - Formulació i, eventualment, auditoria dels comptes anuals corresponents a la seva activitat empresarial o professional, de conformitat amb allò previst per a les societats unipersonals de responsabilitat limitada
 - Dipòsit dels Comptes al Registre Mercantil
- Comptabilitat de determinades empreses
Es modifica l'article 28 del Codi de Comerç a fi d'ampliar la possibilitat d'anotació conjunta de les operacions del diari d'un mes a tres mesos, mentre el detall figuri en altres registres.

Formulació de Comptes anuals abreujats

- Es modifica l'Article 257 de la Llei de Societats de Capital a fi d'incrementar sensiblement els paràmetres per a la seva formulació, d'acord amb allò establert a la nova Directiva Comunitària de Comptabilitat (Directiva 2013/34/UE del Parlament i del Consell, de 26 de juny de 2013).
- Tanmateix, no es modifiquen els paràmetres que determinen l'obligatorietat de l'auditoria que hi havia fins ara, i que, a partir d'ara, figuraran a l'article 263 de la Llei de Societats de capital.
- Tampoc no es modifiquen els paràmetres que permeten l'aplicació del PGC_Pimes

Paràmetres de referència

	Actius 000€	Xifra negoci 000€	# mitjà empleats
Comptes abreujats	4.000	8,000	50
- Obligació d'auditar-se - Possibilitat PGC Pimes	2.850	5.700	50

Consultes ICAC sobre aspectes comptables de la Llei d'Emprenedoria

- Consulta 1 Auditoria (BOICAC 96): aplicació retroactiva dels nous paràmetres als comptes comparatius
- Consulta 7 Comptabilitat (BOICAC 96): Per a determinar l'obligatorietat de formular l'informe de gestió, cal atendre's als nous paràmetres per a la formulació dels comptes abreujats

Efectes de la modificació normativa:

- *un nombre molt superior d'empreses podran formular comptes abreujats i estaran exemptes de formular informe de gestió*
- *sense efecte pel que fa a l'extensió de l'auditoria i del PGC - Pimes*

Resolució 1/3/2013 sobre immobilitzat material i inversions immobiliàries

Introducció

- La Resolució constitueix “*el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias contenidos en el Código de Comercio y en el PGC*”
- Actualitza Resolució 30/7/1991
- Inclou les normes següents:
 - *Primera. Valoración inicial*
 - *Segunda. Valoración posterior*
 - *Tercera. Formas especiales de adquisición del inmovilizado*
 - *Cuarta. Baja en cuentas*
 - *Quinta. Inversiones inmobiliarias*
- Alguns aspectes a destacar:
 - Cost contingent
 - Pagaments anticipats
 - Aquisicions a títol gratuït
 - Inversions immobiliàries: normes de classificació

Cost contingent

- Antecedents:
 - Combinacions de negoci: cal reconèixer com a cost el component contingent, Dotze mesos per a ajustar retroactivament l'estimació
 - *Leasings* financers: “se excluyen las cuotas de carácter contingente” (NRV 8.1.1.2)
 - Ni la NIC 16 ni la 38 no en fan esment. Però hi ha una interpretació del IASB en esborrany sobre el text des del 2011
- Cost contingent de l'immobilitzat material: “(...) la valoración inicial del inmovilizado material incluirá la mejor estimación del valor actual de la citada contraprestación (contingente). No obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, en todo caso se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran”.

Cost contingent (segueix)

- Exemples:
 - cost addicional d'X si l'immobilitzat incrementa la productivitat de la secció en més d'un Y %: activació
 - cost addicional d'X si l'entitat incrementa les vendes en Y% o la cotització de les accions puja un Z%: càrrec a PiG
- *“Si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro, tratamiento como una mejora”.*
Exemple: preu contingent relacionat amb l'increment de rendiment de l'actiu en el cas d'una ampliació futura del seu àmbit d'utilització
- Ajustos futurs d'estimació: sense límit temporal, si no es deuen a modificacions dels tipus d'interès o índex de preus (en aquests casos, ajustament via tipus d'interès efectiu)

Pagaments anticipats

- Es mantindran en comptes separats fins que es donin les condicions d'activació de l'immobilitzat
- Si són a termini llarg, a valor actual. Medició del període: entre data pagament i data d'entrada de l'actiu al patrimoni.
- A valor present. L'actualització del valor de l'import anticipat via ingressos financers.
- No indica com s'ha de tractar la despesa anticipada que sorgeix en fer l'actualització.

Adquisicions a títol gratuït

“Se reconocerá por su valor razonable, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC”

Inversions immobiliàries: classificació

- Si l'ús no està predeterminat en donar-se d'alta (ús propi, actiu per a ser venut o inversió immobiliària), classificació com inversió immobiliària
- S'enumeren possibles traspassos entre les tres categories:
 - D'inversions immobiliàries a immob material (o viceversa)
 - D'inversions immobiliàries a existències (o viceversa). Per a la reclassificació com existències, es requereix que hi hagi una obra substancial de transformació. Si no, roman com inversió immobiliària
- Encara que la Resolució no ho afirma explícitament, no es produeix resultat en cap dels traspassos (base: NIC 16)

Resolució de l'ICAC de 28/5/2013 sobre Immobilitzat Intangible

Introducció

- Antecedent: Resolució 21/1/1992, que encara tractava tots els leasings com intangibles. També, diferents consultes. La present Resolució ho posa al dia.
- No s'inclouen els intangibles considerats com existències o com actius mantinguts per a la venda
- *La regulación en materia de intangibles se complementa con las aprobadas sobre “acuerdos de concesión” en el año 2010 (Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre) para las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.*

Introducció - segueix

Índex (seccions):

1. Primera. Criterios aplicables
2. Segunda. Criterio general de reconocimiento: identificabilidad
3. Tercera. Valoración inicial
4. Cuarta. Valoración posterior
5. Quinta. Fondo de comercio
6. Sexta. Derechos de uso adquiridos a título gratuito (novetat; relacionat amb àmbit concessional)
7. Séptima. Normas particulares del inmovilizado intangible
8. Octava. Otros inmovilizados intangibles

Reconeixement

- D'acord amb la NRV 5, les de normes reconeixement són més estrictes per als intangibles generats internament, perquè normalment és més problemàtica l'estimació de *cash-flow* futur
- Alguns elements generats internament que no es poden activar:
 - *“Creación de marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares”*
- Cessió de drets d'ús (àmbit concessional)
 - S'activa com intangible si el dret adquirit és irrevocable i incondicional durant el període concessional
 - Si no, leasing operatiu. En el cas que sigui gratuït, despesa de lloguer i ingrés per subvenció

Valoració

- Semblant a l'immobilitzat material, també en el tema del cost contingent
- Possibilitat de vida útil indefinida: *cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible del plazo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa:*
 - *La poden tenir les marques, ja que la Llei 17/2001: contempla possibilitat de pròrroques indefinides de protecció en blocs de 10 anys*
 - *També, els drets de traspàs si hi ha base contractual*
 - No la poden tenir les patents d'invenció (protecció legal màxima de 20 anys) o els models d'utilitat (15 anys)
- Se suposa que el valor residual és nul, tret que:
 - Hi hagi un compromís contractual de compravenda al final de la vida
 - Hi hagi un mercat actiu que probablement es mantindrà al futur

El més interessant de la Resolució: les normes particulars

- Investigación y desarrollo
- Propiedad industrial
- Propiedad intelectual.
 - General
 - Obra audiovisual.
 - Fondos editoriales.
- Derechos de traspaso.
- Aplicaciones informáticas.
- Concesiones administrativas.
- Contratos de franquicia.
- Derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Derechos de adquisición de jugadores.
- Derechos de participación en competiciones deportivas.
- Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos. (p.e. campionat del món)
- Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas.

Resolució de l'ICAC de 18 de setembre de 2013 sobre el deteriorament del valor dels actius

Generalitats

- Aplicable tant a comptes individuals (sigui quin sigui el model de comptes anuals) com als consolidats
- Entitats sense finalitats lucratives, s'aplica als actius generadors d'efectiu. A la resta, segons PGC sectorial (referència al cost de reposició)
- Es refereix a la totalitat dels actius:
 - Immobilitzat material i inversions immobiliàries
 - Intangibles
 - Financers
 - Existències
- Entra en vigor el 1/1/2014

Contingut

- Index de les sis normes
 - *Primera. Objetivo y ámbito de aplicación.*
 - *Segunda. Deterioro del valor de los activos.*
 - *Tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.*
 - *Cuarta. Deterioro del valor de los instrumentos financieros.*
 - *Quinta. Deterioro del valor de las existencias.*
 - *Sexta. Entrada en vigor.*
- Aspectes més destacats a la Resolució:
 - Identificació de símptomes de deteriorament..
 - Càlcul i enregistrament dels deterioraments i de la seva reversió.
Guies molt detallades per al càlcul del valor d'ús
 - Prioritat a dades observables del mercat
 - Informació a la memòria dels deterioraments

Càlcul del valor d'ús

- Tipus de descompte:
 - *“tipo de interés de mercado “sin riesgo”, ajustado en su caso, por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros”*
 - Tipus sense risc: *“el tipo de interés de menor riesgo relativo del entorno económico donde la empresa desarrolle su actividad”*. A Espanya, normalment tipus del Deute Públic d'un plaç equivalent al període de càlcul. Com a norma, 10 anys
 - Mètodes pràctics: tipus implícit de mercat per actius seblants, cost mitjà del capital, tipus d'interès incremental ...
- Els traspessos del saldo de subvencions a PN a PiG es consideraran com a part del valor d'ús, tot i que no constitueixen un flux d'efectiu futur, sinó inicial: es tracta d'un flux induït indirectament
- Assignació del fons de comerç entre les UGE: si no es pot distribuir per criteris de negoci, proporció del valor comptable de les UGE

Immobilitzats financers

- Facilita normes per a cada categoria, segons el mètode de valoració: cost amortitzat, cost, valor raonable contra PN
- Complementa allò indicat a la NRV 9, per ella mateixa ja força detallada. Destaquem dos aspectes dels instruments a cost amortitzat:
- Cartera de deutors:
 - Càlcul individualitzat per a cada actiu significatiu. S no:
 - Càlcul col·lectiu (inspirat en la normativa del Banc d'Espanya):
 - Si no existeixen mètodes estadístics fiables, presumpció de deteriorament del 3% dels saldos, nets del valor recuperable de les garanties
- Convenis de creditors:
 - Deutors: normativa bàsica, segons si els efectes són substancials
 - Creditors: continuaran registrant interessos a cobrar (nets de deteriorament) fins a la resolució del conveni. Utilització dels tipus d'interès corresponents a l'etapa prèvia al conveni

- Actius financers valorats al cost (principalment inversions en entitats grup):
 - El mètode indirecte (via PN de la participada + plusvàlues) pot utilitzar-se per a calcular un valor de recuperació mínim, abans de calcular-lo via valor present de fluxos de dividends o d'efectiu d'operacions ordinàries

Existències

“El análisis del deterioro se realizará por cada una de las categorías de existencias. En el caso de existencias de servicios se analizará el deterioro por cada uno de los servicios con precio de prestación independiente

Resolució de 18 d'octubre de 2013, de l'ICAC, sobre el marc d'informació financera quan no resulta adequada l'aplicació del principi d'empresa en funcionament

Objetivo y ámbito

- Objectiu de la Resolució: *“Aclarar qué criterios se consideran adecuados para formular las cuentas anuales cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, y normalizar con ello el sistema de información contable o marco de información financiera aplicable en estos casos”*
- Abast:
 - Situacions legals de liquidació societària: les obligacions d’informació periòdica s’especifiquen en diferents normatives (mercantil i concursal)
 - D’altres situacions (de fet):
 - *“Debidas al titular jurídico: fusiones y escisiones, separación de socios, expulsión de socios, causa de disolución por situación de desequilibrio patrimonial, concurso de acreedores y disoluciones y liquidaciones”*.
 - *“Debidas a la situación u objeto empresarial: reconversiones profundas, catástrofes, inactividades de hecho y sociedades de duración limitada”*

Index: sis normas

- Primera. Objetivo y ámbito de aplicación.
- Segunda. Criterios específicos de aplicación del Marco Conceptual de la Contabilidad a la empresa en “liquidación”
- Tercera. Normas de registro y valoración de la empresa en «liquidación».
- Cuarta. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la empresa en «liquidación».
- Quinta. Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas de la empresa en «liquidación».
- Sexta. Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Opció elegida

- Es descarta aplicar un model alternatiu al PGC (centrat en l'expressió de la imatge fidel), tal com s'ha fet als EUA.
- Les NIIF no han entrat en el tema, i difícilment aplicaran model EUA
- Opció elegida: aplicar, en tot allò possible (hi ha diferències) el PGC: “*Limitar en la medida de lo posible la aplicación de criterios diferentes a los «ordinarios».*”
- Es considera que els comptes anuals d'una entitat en liquidació també expressen la imatge fidel.
- La imatge fidel es refereix a circumstàncies objectives que són diferents d'aquelles en què es troben les empreses que apliquen el principi d'empresa en funcionament

Diferències respecte al PGC

- Principis comptables: s'apliquen tots (també el principi de meritació), excepte el principi d'empresa en funcionament
Conseqüències:
 - *No es poden provisionar de cop totes les despeses de liquidació: s'enregistren a mesura que es produeixen*
 - *En general no s'incorpora en la valoració dels passius el risc de liquiditat*
- NRV: s'apliquen totes, excepte la NRV 7 (actius i grups d'actius mantinguts per a la venda) pel que fa referència a la classificació (no pas a la valoració).
- NECA: s'apliquen totes, excepte:
 - No ajustament de les xifres comparatives d'acord amb els criteris comptables de l'exercici
 - Les operacions es consideren totes al compte de PiG com operacions continuades (no pas com a interrompudes segons estableix la NECA 7.11). Els immobilitzats no es reclassiquen a actiu corrent

Hi port haver circumstàncies noves, que cal reflectir segons la normativa general del PGC

- Incompliments contractuals (lloguers, laborals, pensions...)
- Recuperació dels impostos diferits actius
- Discontinuitat de la consolidació fiscal
- Si els immobilitzats no estan en ús o ho estaran poc temps, el valor d'ús en el càlcul dels deterioraments por no ser rellevant
- Deteriorament del fons de comerç
- Actius financers mantinguts fins al venciment
- Subvencions reintegrables
- Modificació del cicle de negoci
- Algunes dependents, associades o negocis conjunts poden deixar de ser-ho...

Quan el principi d'empresa en funcionament torna a ser aplicable

- Hi ha normes específiques per a retornar a aquell principi, quan les circumstàncies de l'entitat millorin substancialment

Comptes anuals

- S'han de continuar formulant, tant els individuals com els consolidats mentre l'entitat existeixi.
- En determinades circumstàncies hi ha l'obligació mercantil de formular informacions addicionals
- En el consolidat, cal determinar si la no aplicació del principi d'empresa en funcionament afecta només a la dominant, i/o a algunes dependents o a tot al grup

Memòria

- Hi haurà d'haver les informacions requerides de forma permanent pel PGC considerant les noves circumstàncies
- Necessàriament s'haurà d'explicar a la nota 2 (bases de presentació):
 - Aplicació del principi de liquidació segons es defineix a la Resolució
 - No comparabilitat de les xifres de l'any anterior, que no s'han ajustat a aquell principi
 - La no aplicació, pel que fa a la NRV 7 i la NECA 7.11

Consultes ICAC (BOICACs 92 a 96)

Nombre consultes emeses

Ref	Any	Quantitat
BOICACs 72 a 76	2008	26
BOICACs 77 a 80	2009	32
BOICACs 81 a 84	2010	29
BOICACs 85 a 88	2011	47
BOICAC 89-91	2012	20
BOICAC 92 -96	2013	26
Total		180

Algunes consultes emeses el 2013

- Ja s'han esmentat dues Consultes del BOICAC 96
- Consulta 96/2 condonació d'un crèdit contra la dominant per una dependent al 100%:
 - Antecedent: consulta 79/4 (condonació de crèdit = distribució de dividend). Tractament diferenciat segons la dependent disposi de prou beneficis distribuïbles post adquisició
 - La condonació genera un ingrés a la dominant.
- Consulta 96/5: IVA amb base a efectiu (Llei d'Emprenedoria):
No hi ha canvi de comptabilització, excepte suggeriment de diferenciació entre IVA “*facturat*” i IVA “*facturat i meritat*”.

Consulta 96/2

“(...) la opinión de este Instituto es que cualquier operación de reparto de reservas se calificará como de “distribución de beneficios” y, en consecuencia, originará un resultado en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad “

D'altres novetats

Resolució 5/92013 de la DGRN sobre no admissió de comptes anuals per l'informe d'auditoria amb opinió denegada

- Antecedents: un registrador mercantil de Castelló havia estès una nota de qualificació denegatòria: no va acceptar el dipòsit dels comptes anuals de 2011 d'una entitat pel fet que anaven acompanyats d'un informe d'auditoria amb denegació d'opinió.
- L'entitat va recórrer contra la Nota de qualificació davant de la Direcció General de Recursos i Notariat, la qual ha desestimat el recurs i confirmat la nota de qualificació del registrador.

Resolució de 28 de enero de 2014, de la DGRN por la que se modifican los modelos establecidos en la Orden JUS/206/2009

- Hi ha resolucions separades per al PGC (comptes normals, abreujats i Pimes) i per al PGC de grups
- Afegeix nou comptes i informació a la memòria relacionats amb:
 - LLei 16/2012, en el que es refereix a l'actualització de balanços
 - Resolució sobre immobilitzat intangible
 - Beneficis fiscals segons Llei 14/2013 de foment a l'Emprenedoria, en concret la informació a la nota sobre impost de societats per la deducció per inversió de beneficis
 - Informació a PiG per part de les societats holding d'acord amb la Consulta 2 del BOICAC 79

Mirant més enllà

- Més exigències per a les entitats d'interès especial (EIE)
- Menys exigències a Pimes

- Més exigències a les entitats cotitzades i a la resta d'EIE:
 - Evolució de les NIIF
 - Projecte d'informe integrat (del *International Integrated Reporting Committee*)
 - Projecte del IAASB de nou informe d'auditoria on caldrà explicitar els assumptes d'auditoria conserats claus
- Canvis presents o futurs a les NIIF encara no incorporats al PGC:
 - Ja aprovats: nova classificació dels instruments financers, prohibició de consolidació proporcional
 - A l'agenda de IASB: càlcul del deteriorament dels actius financers (pèrdues esperades); leasings; ingressos

Pimes

- La tendència és alliberar-les de diverses exigències
- Nova Directiva comptable:
 - Modificació dels paràmetres de classificació
 - Manteniment de nomenclatura comptable pre-NIIFs

Paràmetres classificatoris segons Article 3 de la nova Directiva Comptable

	Balanç (000€)	Xifra Negoci (000€)	Empleats
Microentitat	350	700	10
Petita i grups petits	4.000 <i>Ampliable a 6.000</i>	8.000 <i>Ampliable a 12.000</i>	50
Mitjana i grups mitjans	20.000	40000	250
Grans: resta			

Les exempcions per dimensió no s'apliquen a les entitats d'interès especial

Alguns dels comptes esmentats a la Directiva

- *Capital suscrito no desembolsado* (a l'actiu)
- *Gastos de establecimiento*
- *Correcciones de valor sobre gastos de establecimiento*
- *Valores mobiliarios*
- *Inmovilizado inmaterial*
- *Activo circulante*
- Desapareixen la majoria de noves denominacions introduïdes al PGC de 2008 importades de les NIIF: instruments financers i la majoria dels seus components, operacions continuades, operacions interrompudes, combinacions de negoci, etc

Tanmateix, la nomenclatura no és obligatòria

Diàleg