

El Tancament Comptable 2016

*A càrrec de la Sra. **Gemma Soligó**, economista i auditora.
Sòcia de Grant Thornton. Membre de la Junta Directiva de
l'ACCID*

19 de desembre de 2016

 Col·legi d'Economistes
de Catalunya
*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Grant Thornton

Proceso de Armonización contable



Transposición de la Directiva del Parlamento Europeo aprobada el 26 de junio de 2013 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

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

Dicha transposición se ha efectuado en **Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015** aprobada el 20 de julio de 2015- Disposiciones finales primera y cuarta

Real Decreto por el que se modifica el PGC, PGC de Pymes, NOFCAC y Normas de Adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos. Publicado borrador por el ICAC en Enero de 2016. Aprobado por Consejo de Ministros de 2 de diciembre de 2016 y publicado en el BOE del 17 de diciembre de 2016.

Cambios derivados del proceso de armonización contable

Simplificación de
las obligaciones
contables de las
pequeñas
empresas

Modificación
criterios de registro
y valoración de los
activos intangibles.

Revisión de las
NOFCAC

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre por el que se modifica el PGC y NOFCAC

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).
- En virtud de la modificación de los artículos 260 y 261 del TRLSC Se reduce la **información** a suministrar en la **memoria abreviada y PYMES**.

- ➔ Para los ejercicios que se inicien el 1 de enero de 2016 se modifica el ámbito de aplicación del Plan de Pymes y los límites del total activo, importe neto de la cifra de negocios y número de trabajadores se igualan con los previstos para poder elaborar **modelo abreviado de balance y memoria**
- ➔ Si la empresa forma parte de un **grupo de empresas** en los términos descritos en la norma de valoración de las cuentas anuales 13ª Empresas del Grupo, multigrupo y asociadas, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, importe neto de la cifra de negocios y número medio de trabajadores del **conjunto de las entidades que conformen el grupo**. Esta regla no será aplicable cuando la información financiera de la Sociedad se integre en las cuentas consolidadas de la Dominante.
- ➔ Las entidades calificadas como de **interés público** no podrán formular cuentas anuales abreviadas.

➔ **Información** más significativa que se simplifica en las Sociedades que pueden formular cuentas anuales abreviadas:

- ✓ Nota Aplicación de resultados
- ✓ Se simplifica información de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas
- ✓ Límites de líneas de descuento y pólizas de crédito
- ✓ Información sobre diferencias temporarias deducibles e imponibles
- ✓ Nota sobre ingresos y gastos. Solo información de determinadas partidas excepcionales
- ✓ Información sobre sueldos y dietas de la Alta Dirección y miembros del Órgano de Administración
- ✓ ¿Qué pasa con la **información contable** requerida por otra legislación?

➔ **Información** a incluir en cuentas anuales normales

- ✓ Modificación normas de valoración y detalles del Fondo de Comercio. En particular, información sobre estimaciones realizadas para determinar la vida útil del fondo de comercio y el método de amortización empleado.
- ✓ En relación al apartado 23 y a la nota de Operaciones con partes vinculadas: En el caso de que la empresa hubiera satisfecho, total o parcialmente, la prima del seguro de responsabilidad civil de todos los administradores o de algunos por daños ocasionados por actos u omisiones en el ejercicio del cargo, se indicará expresamente con indicación de la cuantía de la prima.
- ✓ Apartado 24: 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 las que pertenecen.

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre por el que se modifica el PGC y NOFCAC

- 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 en el contexto de una combinación de negocios (método de adquisición). Se presumirá, **salvo prueba en contrario**, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.
- Al menos anualmente se analizará si existen **indicios de deterioro** de valor de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio y se evaluará su eventual deterioro.
- El deterioro registrado del Fondo de Comercio no será objeto de **reversión**.

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre por el que se modifica el PGC y NOFCAC

Disposición transitoria única:

- ➔ A partir del 1.1.2016 se amortizarán de forma prospectiva con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias. No será obligatoria la información comparativa.
- ➔ Se podrá amortizar con cargo a reservas siguiendo un criterio lineal y una vida útil de 10 años a partir de la fecha de adquisición o desde el inicio del ejercicio en que se aplicó por primera vez el vigente PGC. Se utilizarán reservas de libre disposición y si no hubiera cuantía suficiente, la reserva por fondo de comercio.
- ➔ La reserva por fondo de comercio remanente se reclasificará a reservas voluntarias en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre por el que se modifica el PGC y NOFCAC

Disposición transitoria única:

- ⇒ El cargo por amortización que resulte de aplicar este criterio al valor inicial del elemento patrimonial deberá minorarse en la pérdida por deterioro que hubiere reconocido la empresa desde la fecha en que se inicie el cómputo de diez años.
- ⇒ Aplicación de manera uniforme.

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre por el que se modifica el PGC y NOFCAC

Amortización del Fondo de Comercio

✓ PROSPECTIVA

La aplicación del Nuevo RD de forma **prospectiva implicaría la amortización de los intangible, incluido el F.C. en su período de vida útil a partir del 1 de enero de 2016.**

Vida Útil de 10 años salvo prueba en contrario

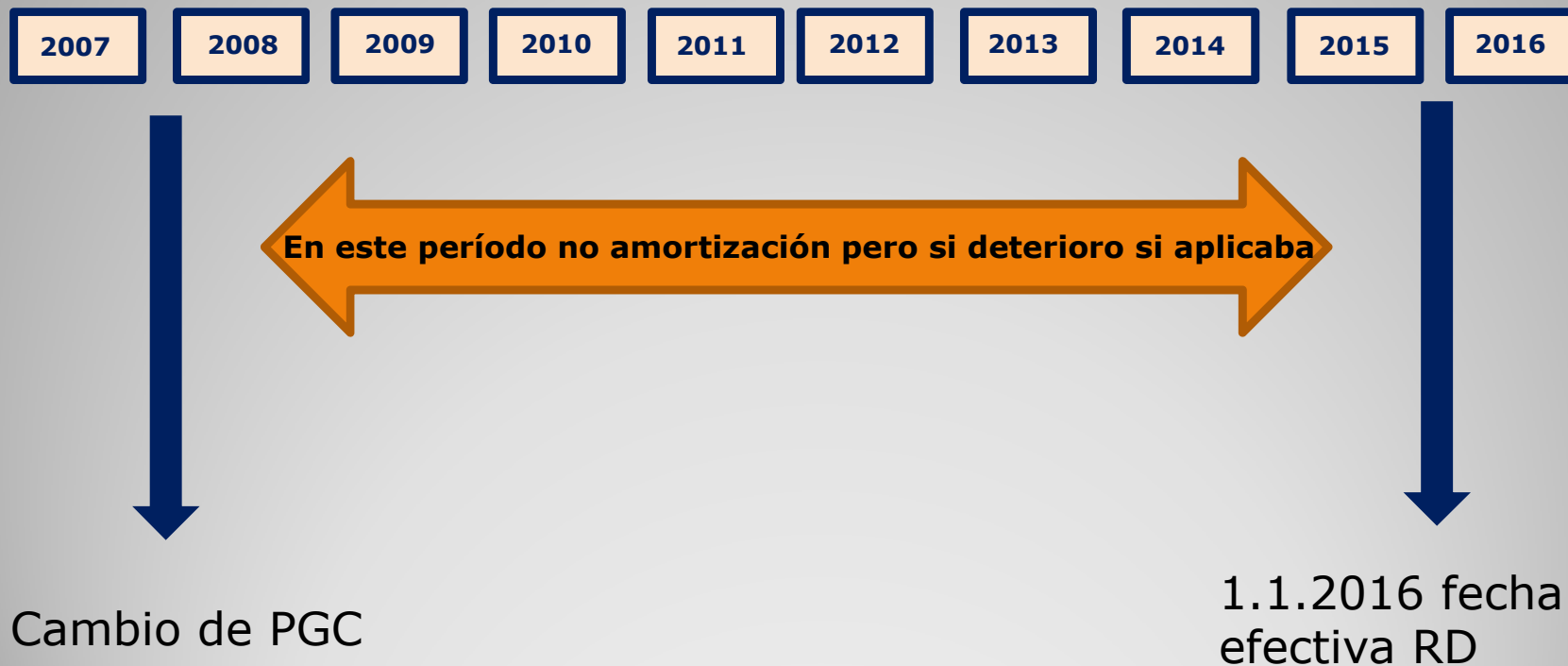
Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre por el que se modifica el PGC y NOFCAC

Amortización del Fondo de Comercio

✓ RETROSPECTIVA- consideraciones

- ✓ Amortización de los intangibles, incluido el FC, en su período de vida útil (máximo 10 años) a partir del 1.1.2008, fecha de entrada en vigor del PGC o fecha de adquisición si es posterior.
- ✓ Contra reservas hasta 2015. Atención a la reexpresión de las cuentas anuales de 2015 que se presenten de forma comparativa
- ✓ Deterioro del Fondo de Comercio es irreversible

Amortización del Fondo de Comercio de forma retrospectiva



Amortización del Fondo de Comercio de forma retrospectiva



	<u>Caso 1</u>	<u>Caso 2</u>	<u>Caso 3</u>
Fecha origen	1.1.2005	1.1.2012	1.1.2012
Valor origen	100.000	100.000	100.000
Amortización	50.000	-	-
Valor 1.1.2008	50.000	0	0
Deterioro	Si	No	Si
Valor deterioro	30.000		25.000
Valor neto contable a 1.2016	20.000	100.000	75.000
Amortización anual	5.000	10.000	
Años a amortizar 1.1.2016	8	4	4
Amortización acumulada teórica 1.1.2016	40.000	40.000	40.000
Deterioro	30.000	0	25.000
Pendiente registro reservas	10.000	40.000	15.000
Importe contra reservas 31.12.2015	5.000	30.000	5.000
P/G 2015	5.000	10.000	10.000

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre por el que se modifica el PGC y NOFCAC

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).

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre por el que se modifica el PGC y NOFCAC

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.

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre por el que se modifica el PGC y NOFCAC

Otras modificaciones en las NOFCAC

- Amortización del Fondo de Comercio de Consolidación
- Efecto impositivo cuando la moneda funcional de la sucursal o negocio difiera de la moneda de tributación.
- Dispensa para reconocer un activo por impuesto diferido a causa de una participación en una sociedad dependiente, multigrupo y asociada.

Resolución del ICAC sobre el Impuesto sobre Beneficios

Publicada el 9 de febrero de 2016 la Resolución del ICAC por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.

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 en base al Plan General de Contabilidad de 2007.

Resolución del ICAC sobre el Impuesto sobre Beneficios



Principales aspectos a destacar

Se mantiene el límite de 10 años para reconocimiento de activos por impuestos o por impuestos diferidos, pero **se admite evidencia en contrario**.

Consideración del efecto financiero de aplazamientos.

Actualización financiera de los activos y pasivos por impuesto diferido. No han de ser descontados.

Hay que desglosar en nota el efecto financiero de descuento de los impuestos diferidos si se considera significativo.

Cantidades reclamadas a la Administración derivadas de pagos exigidos (actas) se reconocerán en la medida que sean probables (concepto de activo fiscal y no de activo contingente).

Desglose en memoria de los motivos por los que se reconocen activos por impuestos recuperables en un plazo superior a 10 años y los motivos por los que se reconocen impuestos o deducciones en el ejercicio que no se habían reconocido en ejercicios anteriores.

Efecto fiscal de la reorganización de empresas en el marco de la NRV 21ª "Operaciones entre Empresas del Grupo": utilización de la cuenta de reservas.

Los impuestos diferidos se han de valorar al tipo que se espera su reversión.

Dispensa de registro de impuestos diferidos en aquellas operaciones que no son una combinación de negocios y que no afectan al resultado contable ni a la base imponible (aportaciones no dinerarias).

Se desarrolla el tratamiento contable aplicable al efecto impositivo de las entidades que tributan en un régimen basado en la imputación fiscal de las rentas a los socios o partícipes, aclarando determinados puntos de la Resolución de 1997.

Se especifica tratamiento en las cuentas anuales consolidadas.

Provisiones y contingencias: las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección darán lugar a la correspondiente dotación a la provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

Tratamiento contable de las Actas de Inspección: Consulta 10 BOICAC 75 de 2008.

Consulta 1 BOICAC 106/2016: Sobre el efecto impositivo de la "Reserva de Capitalización" y "Reserva de Nivelación", reguladas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Reserva de capitalización: se tratará como un menor impuesto corriente. En caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes de aplicar originarán el nacimiento de una diferencia temporaria deducible. Si se produjese incumplimiento de requisitos, deberá contabilizarse el correspondiente pasivo por impuesto corriente.

Reserva de nivelación: La minoración de la base imponible pone de manifiesto una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal que traerá consigo un pasivo por impuesto diferido que revertirá en periodos posteriores (al generarse bases imponibles negativas o a los cinco años).

En ambos casos deberá dotarse una reserva.

Supuesto práctico de reserva de capitalización y nivelación:

Consideremos las siguientes tres empresas:

- La empresa A tiene en el ejercicio 2016 una base imponible previa de 1.000.000 de euros. Tiene un tipo impositivo del 25% y no dispone de ningún tipo de ajuste o bonificación fiscal.
- La empresa B tiene en 2016 una base imponible previa de 1.000.000 de euros, y genera el derecho de una base de reserva de capitalización de importe 100.000 euros debido a la siguiente evolución de fondos propios

<u>Fondos Propios de B</u>	<u>31.12.2016</u>	<u>31.12.2015</u>	<u>Variación</u>
capital Social	60.000	60.000	-
Reservas	7.000.000	6.000.000	1.000.000
Resultado del ejercicio	775.000	1.000.000	(225.000)
Total Fondos Propios	7.835.000	7.060.000	775.000

- La empresa C tiene en 2016 una base imponible previa de 1.000.000 de euros, y genera el derecho de una base de reserva de nivelación de importe 100.000 euros.

Analicemos:

- 1.- Liquidación del impuesto sobre sociedades de las tres compañías.
- 2.- Apuntes contables a realizar en cada una de las tres compañías.
- 3.- Liquidación del impuesto de sociedades y apunte contable en los siguientes escenarios:
 - 3.1.- La empresa B hubiera tenido pérdidas en 2016 por 200.000 euros.
 - 3.2.- La empresa C tiene pérdidas en 2018 por importe de 200.000 euros.

1) La liquidación del impuesto de sociedades de las tres sociedades sería:

<u>Ejercicio 2016</u>	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>	<u>Empresa C</u>
Resultado antes de Impuestos	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Reducción reserva de capitalización	-	(100.000)	-
Reducción reserva de nivelación	-	-	(100.000)
BASE IMPONIBLE	1.000.000	900.000	900.000
Tipo de gravamen	25,0%	25,0%	25,0%
Cuota íntegra	250.000	225.000	225.000
Cuota Líquida	250.000	225.000	225.000
Liquidación a pagar	250.000	225.000	225.000

2) Apuntes contables a realizar en cada una de las sociedades:

Apunte contable en A:

Db 630 Gasto por impuesto sobre Sociedades	250.000
< Cr> 4752 Hacienda Pública acreedora Impuesto s. Sociedades	250.000

Apunte contable en B:

Db 630 Gasto por impuesto sobre Sociedades	225.000
< Cr> 4752 Hacienda Pública acreedora Impuesto s. Sociedades	225.000

Apunte contable en C:

Db 630 Gasto por impuesto sobre Sociedades	225.000
< Cr> 4752 Hacienda Pública acreedora Impuesto s. Sociedades	225.000
Db 630 Gasto por Impuesto sobre Sociedades	25.000
< Cr> 479 Pasivo por impuesto diferido	25.000

3.1) Si la empresa B hubiera tenido pérdidas en 2016 por 200.000 euros, y genera el derecho de una base de reserva de capitalización de importe 100.000 euros :

<u>Liquidación ejercicio 2016</u>	<u>Empresa B</u>
Resultado antes de Impuestos	(200.000)
Reducción reserva de capitalización	(100.000)
BASE IMPONIBLE	(300.000)

Apunte contable en B (siempre y cuando no hayan dudas recuperabilidad):

Db 474 Activo por impuesto diferido por BIN's	50.000
Db 474 Activo por impuesto diferido por RC	25.000
< Cr> 630 Gasto por impuesto sobre Sociedades	75.000

3.2) Si la empresa C tiene pérdidas en 2018 por 200.000 euros, habiéndose beneficiado en 2016 de una reserva de nivelación de importe 100.000 euros :

<u>Liquidación ejercicio 2018</u>	<u>Empresa B</u>
Resultado antes de Impuestos	(200.000)
Reversión reserva de nivelación	100.000
<u>BASE IMPONIBLE</u>	<u>(100.000)</u>

Apunte contable en C (siempre y cuando no hayan dudas recuperabilidad):

Db 479 Pasivo por impuesto diferido	25.000
Db 474 Activo por impuesto diferido por RC	25.000
< Cr > 630 Gasto por impuesto sobre Sociedades	50.000