

El Tancament Comptable 2014

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

26 de gener de 2015

 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

An instinct for growth™

Deterioro de activos

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa

Resolució 18 de septiembre de 2013 del ICAC por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos

Fecha de entrada en vigor

Ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2014

¿A que epígrafes aplica?

- Inmovilizado material
- Inmovilizado intangible
- Inversiones inmobiliarias
- Activos financieros
- Existencias

Deterioro de activos

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

Inmovilizado Inmaterial, Material e Inversiones inmobiliarias

Consideraciones

- Análisis **deterioro anual** de determinados activos (fondo de comercio, activos de vida útil indefinida).
- Para otros activos: **Indicios de deterioro**.
- Cuando no se puede considerar activos individuales: concepto **UNIDAD GENERADORA DE EFECTIVO**
- Uniformidad entre ejercicios

Deterioro de activos

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa

Inmovilizado Inmaterial, Material e Inversiones inmobiliarias

Indicios de deterioro (NIC 36)

Externos	Internos
Disminución del valor de mercado superior a la esperada	Evidencia deterioro físico u obsolescencia
Cambios legales, tecnológicos, de mercado	Cambios significativos previstos en uso que afectarían negativamente
Incremento del tipo de interés de mercado que puede afectar a la tasa de descuento (valor de uso)	Informes de reducción en el rendimiento económico esperado (flujos de caja, resultados, etc.)
Valor neto en libros > Valor en Bolsa	

Inmovilizado Inmaterial, Material e Inversiones inmobiliarias

Consideraciones

- Deterioro cuando valor contable > valor recuperable.
- Valor recuperable:
 - Valor razonable
 - Valor de uso
- El fondo de comercio y otros activos no atribuibles a las UGE's se asignarán de forma proporcional

Deterioro de activos

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

Inmovilizado Inmaterial, Material e Inversiones inmobiliarias

Estimación de
flujos de efectivo
para evaluación
del valor de uso

- Hipótesis razonables y fundamentadas
- Previsiones de tipo financiero más recientes
- No consideración de estimaciones de entradas o salidas de efectivo que se espera que surjan de reestructuraciones de activos o mejoras en rendimientos de activos
- Proyecciones máximo 5 años.
Extrapolaciones futuras a tasa de crecimiento constante o decreciente

Deterioro de activos

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

Inmovilizado Inmaterial, Material e Inversiones inmobiliarias

Estimación de
flujos de efectivo
para evaluación
del valor de uso

- Aplicación de tasa de descuento que refleje las evaluaciones actuales del valor temporal del dinero y riesgos específicos del activo
- Tipo de interés de mercado sin riesgo
- Tipo de interés incremental

Deterioro de activos

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

Inmovilizado Inmaterial, Material e Inversiones inmobiliarias

Especial incidencia en empresas inmobiliarias. La consulta 7 del BOICAC 80/2009 publicada indica que la valoración por estimaciones de cash-flow futuros determinada por el valor de uso es la más adecuada para propiedades inmobiliarias. Para el resto de existencias la prudencia nos lleva al valor razonable.

Consideraciones a destacar en las tasaciones externas:

- La fecha de la tasación deberá ser cercana y próxima al cierre del ejercicio y, preferiblemente, encajar su vigencia en el marco de la emisión del informe de auditoría.
- La empresa tasadora deberá ser una empresa de prestigio y es aconsejable esté bajo la tutela de empresas reconocidas por el Banco de España. Este hecho ha sido remarcado recientemente por el Presidente de la Comisión del Mercado de Valores.

Deterioro de activos

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

Activos Financieros

Activos Financieros
disponibles para la
venta

- Caída de la cotización en más de un 40% o durante un año y medio
- Distinción entre instrumentos de deuda e instrumentos de patrimonio
 - Evolución posterior
 - Nuevo precio de adquisición para evaluar pérdidas futuras

Deterioro de activos

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció

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

Activos Financieros

Empresas del
Grupo, multigrupo y
asociadas

- Mayor entre valor razonable menos costes de venta y valor actual de los flujos de efectivo
- Salvo mejor evidencia: patrimonio neto corregido por plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración
- Consideración distribución dividendos

Activos Financieros

Cuentas a cobrar

- Estimación posibilidades reales de cobro:
 - Análisis individual
 - Cálculo global. Porcentajes de cobertura 3% y otras consideraciones
- Devengo de intereses. Especial referencia a deudas de empresas en concurso de acreedores (Consulta 1 BOICAC 90 – Junio 2012)

Caso práctico deterioro Unidades Generadoras de Efectivo

I. Enunciado

- ✓ En el ejercicio 2010 (1 de enero) la sociedad patrimonial "A" adquiere una serie de activos consistentes en la siguiente descripción:
 - Instalación eléctrica conectada a una piscifactoría que produce crías de caviar. La electricidad se produce a través de cogeneración eléctrica. Se factura una parte de la energía producida a terceros y la otra se factura a la piscifactoría. El coste de adquisición de los activos que se engloban en 2 Unidades Generadoras de Efectivo, es el siguiente:

Caso práctico deterioro Unidades Generadoras de Efectivo

(IE) (UGE)	- Instalación eléctrica	1.000
(PC) (UGE)	- Piscifactoría	800
	- Fondo de comercio	<u>300</u>
	- Total pagado	<u><u>2.100</u></u>

Se prevé la utilización de la instalación eléctrica y de la piscifactoría en un periodo de 15 años.

- La instalación eléctrica ha sido subvencionada con un importe de 200€.

Deterioro de activos

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa

Caso práctico deterioro Unidades Generadoras de Efectivo

- ✓ La atribución del fondo de comercio a las 2 UGE'S, al no poderse realizar de manera individual a cada una de las mismas, se realiza de manera proporcional a su coste de adquisición:

		Porcentaje S/ Total	F. Comercio asignado
(IE)	1.000	55,55%	167
(PC)	800	44,45%	133
	<u>1.800</u>	<u>100,00%</u>	<u>300</u>

Caso práctico deterioro Unidades Generadoras de Efectivo

- ✓ El valor neto contable al 31.12.2013 de los activos es el siguiente:

- Instalación eléctrica:	$1.000 - (1.000 \times 6,66\% \times 4) =$	<u><u>733,6</u></u>
- Piscifactoría:	$800 - (800 \times 6,66\% \times 4) =$	<u><u>586,88</u></u>
- Importe imputado a PyG de subvención al 31.12.2013:	$200 \times 6,66\% \times 4 =$	<u><u>53,28</u></u>
- Importe pendiente de imputar:	$200 - 53,28 =$	<u><u>146,72</u></u>

Deterioro de activos

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

Caso práctico deterioro Unidades Generadoras de Efectivo

✓ El valor recuperable al 31.12.2012 es el siguiente:

(IE)	Valor de uso:	900	(FEDEC)
	Valor razonable - costes venta:	700	
(PC)	Valor de uso:	800	(FEDEC)
	Valor razonable - costes venta:	790	(se incluyen 15 como coste en concepto de indemnizaciones)

Deterioro de activos

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa

Caso práctico deterioro Unidades Generadoras de Efectivo

- ✓ Al 31.12.2013 como consecuencia del nuevo impuesto eléctrico sobre la facturación del 7% cambia el escenario para la UGE asociada a la I.E. pero no afecta a la piscifactoría:

(IE)	Valor de uso:	563,88	(FEDEC)
	Valor razonable - costes venta:	560	
(PC)	Valor de uso:	800	(FEDEC)
	Valor razonable - costes venta:	790	(se incluyen 15 en concepto de indemnizaciones)

Deterioro de activos

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

Caso práctico deterioro Unidades Generadoras de Efectivo

Se pide:

- a) Determinar posible deterioro de las UGE's y/o Fondo de Comercio al 31.12.2013, y su contabilización.
- b) En función del posible deterioro de los activos determinar la dotación a la amortización anual futura.

Caso práctico deterioro Unidades Generadoras de Efectivo

II. Solución

II a)

a.1) Determinar el valor en libros de los activos:

$$(IE) = 167 (FC) + 733,6 (VNC) = 900,60$$

$$(PC) = 133 (FC) + 586,88 (VNC) = 719,88$$

a.2) Determinación del valor recuperable de los activos

$$(IE) = (FEDEC) 563,88 (*) + 146,72 (Subvención pdte imputar) = 710,60$$

(*) Valor en uso, superior al valor razonable menos coste de venta (560)

$$PC = (VR) = 805 (*)$$

(*) Valor razonable- costes venta (790) + costes indemnizaciones que no deben incluirse (15)
superior al valor en uso (800)

Deterioro de activos

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció

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

Caso práctico deterioro Unidades Generadoras de Efectivo

a.3) Comparación entre el valor en libros y el valor recuperable de los activos.

(IE) = Valor libros	900,60
Valor recuperable	<u>710,60</u>
	<u>190,00</u>

(PC) = Valor libros	719,88
Valor recuperable	<u>805,00</u>
	<u>(85,12)</u>

Caso práctico deterioro Unidades Generadoras de Efectivo

a.4) Determinación deterioro y contabilización.

Aplica el deterioro por 190€

- En primer lugar, deterioramos la totalidad del Fondo de comercio de la IE:

167 Deterioro F. Comercio (P y G)

a F. Comercio (P y G) 167

- En segundo lugar, y por el diferencial (190-167) deterioramos el activo:

23 Deterioro I. Material (P y G)

a I. Material 23

Caso práctico deterioro Unidades Generadoras de Efectivo

II b) Determinación dotación anual futura.

VN Contable IE al 31.12.2013 después del deterioro

Coste	1.000,0
Amortización acumulada	(266,4)
Deterioro	<u>(23,0)</u>
VN Contable	<u><u>710,6</u></u>

Años pendientes de utilización: 11 (15-4)

Nueva dotación anual

$$\frac{710,6}{11} = 64,6\text{€}$$

(La anterior era de 66,6€ (1.000 x 6,66%))

Deterioro de activos

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa

Caso práctico Inversiones Financieras Deterioro de valor en Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

- ✓ La sociedad "A" adquiere el 100% de "B" el 1 de enero de 2013 por 1.000.

El valor razonable de los activos y pasivos adquiridos y del fondo de comercio surgido es el siguiente:

Activos netos adquiridos	750	
Plusvalías I. Material	100	
Plusvalías I. Inmaterial	60	
Impuesto diferido plusvalías	(48)	(160 x 30%)
Fondo de comercio	138	(1.000 - 862)
	<u>1.000</u>	

Deterioro de activos

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

Caso práctico Inversiones Financieras Deterioro de valor en Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

El fondo de comercio se asigna a la captación de una cartera establecida de clientes.

El patrimonio de "B", asciende pues a 1.000 al 01.01.2013.

Deterioro de activos

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa

Caso práctico Inversiones Financieras Deterioro de valor en Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

2 Supuestos

- a) Al 31.12.2013 la sociedad "B" ha perdido 200 y se han estimado plusvalías adicionales del I. Material de 300.

Patrimonio al 31.12.2013	
Patrimonio inicial	1.000
Pérdidas	(200)
Plusvalías adicionales I. Material	300
Impuesto diferido plusvalías	(90)
Patrimonio 31.12.2013	<u>1.010</u>

No procede estimación de deterioro al ser patrimonio más plusvalías superior al valor de la participación.

Deterioro de activos

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

Caso práctico Inversiones Financieras Deterioro de valor en Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

- b) Se han perdido 200. No existen plusvalías adicionales de I. Material. Se estima que mejorará de manera ostensible la obtención de flujos de caja futuros debido a la fidelización de clientes.

En este caso, el patrimonio (800) es inferior al valor de la inversión (1.000) por lo que deberemos realizar un análisis más complejo para determinar si se produce o no deterioro:

Obtención y análisis del descuento de flujos de caja futuros de "B"

Corrección de errores

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa

CAMBIO DE CRITERIOS CONTABLES Y SUBSANACIÓN DE ERRORES

- Se aplicarán de **forma retroactiva** y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.
- Se ajustarán por el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos en el saldo inicial del patrimonio neto del ejercicio más antiguo presentado, en una partida de reservas o patrimonio neto si se imputó al mismo, y se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa. Se **reexpresarán** las cuentas anuales, no se reformularán.

CAMBIO DE CRITERIOS CONTABLES Y SUBSANACIÓN DE ERRORES

Ejemplos de errores:

- En el ejercicio 2013 se detecta que la valoración de existencias era incorrecta porque el programa informático estaba calculando mal el coste medio ponderado.
- En el ejercicio 2013 se firman las actas de una inspección de hacienda de la que se desprende que se ha dejado de ingresar en Hacienda 1 millón de euros porque las deducciones del impuesto sobre sociedades estaban mal calculadas.
- En el ejercicio 2013 se detecta que la imputación a resultados de las subvenciones recibidas estaban mal calculadas al no haber correlación de ingresos y gastos con respecto al bien subvencionado.

Cambios en estimaciones

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció

CE Col·legi d'Economistes
de Catalunya

Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa

CAMBIOS EN ESTIMACIONES CONTABLES

Son los que se producen como consecuencia de la obtención de **información adicional**, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.

- Se aplicarán de forma **prospectiva**
- Su efecto se imputará, según su naturaleza, como ingreso o gasto del ejercicio en PyG o en la partida de patrimonio neto que corresponda

Cambios en estimaciones

ACCID

Asociació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

CAMBIOS EN ESTIMACIONES CONTABLES

Ejemplos de cambios en estimaciones:

- Cambios en la vida útil del inmovilizado
- Cambios en los porcentajes de aplicación de provisiones en garantías por revisión de la información histórica

Dividendos

Momento de reconocimiento

Los ingresos por dividendos deben reconocerse cuando se establezca el **derecho a recibirlos** por parte del socio.

Tratamiento contable

1. Caso General: Como **ingreso** del ejercicio
2. Caso especial: cuando los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingreso, y minorarán el **valor contable de la inversión**.

Operaciones entre empresas del Grupo

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

Criterios específicos

Las **norma 21^a** solo será de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como **negocio**. A estos efectos, las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre una empresa que constituya un negocio, también tendrán as particulares sólo serán de esta consideración.

El resto de transacciones en la que los elementos patrimoniales no son negocio estarían sujetas a las **normas generales**.

Todas las transacciones, excepto aquellas sujetas a las normas particulares estarían sujetas a las normas generales. Los elementos, objeto de una transacción, sujeta a los criterios generales, se valoran inicialmente a su **VALOR RAZONABLE** y si el precio acordado difiriese de este último la diferencia se debería contabilizar de acuerdo a la realidad económica de la transacción.

Operaciones entre empresas del Grupo

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció

CE Col·legi d'Economistes
de Catalunya

Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa

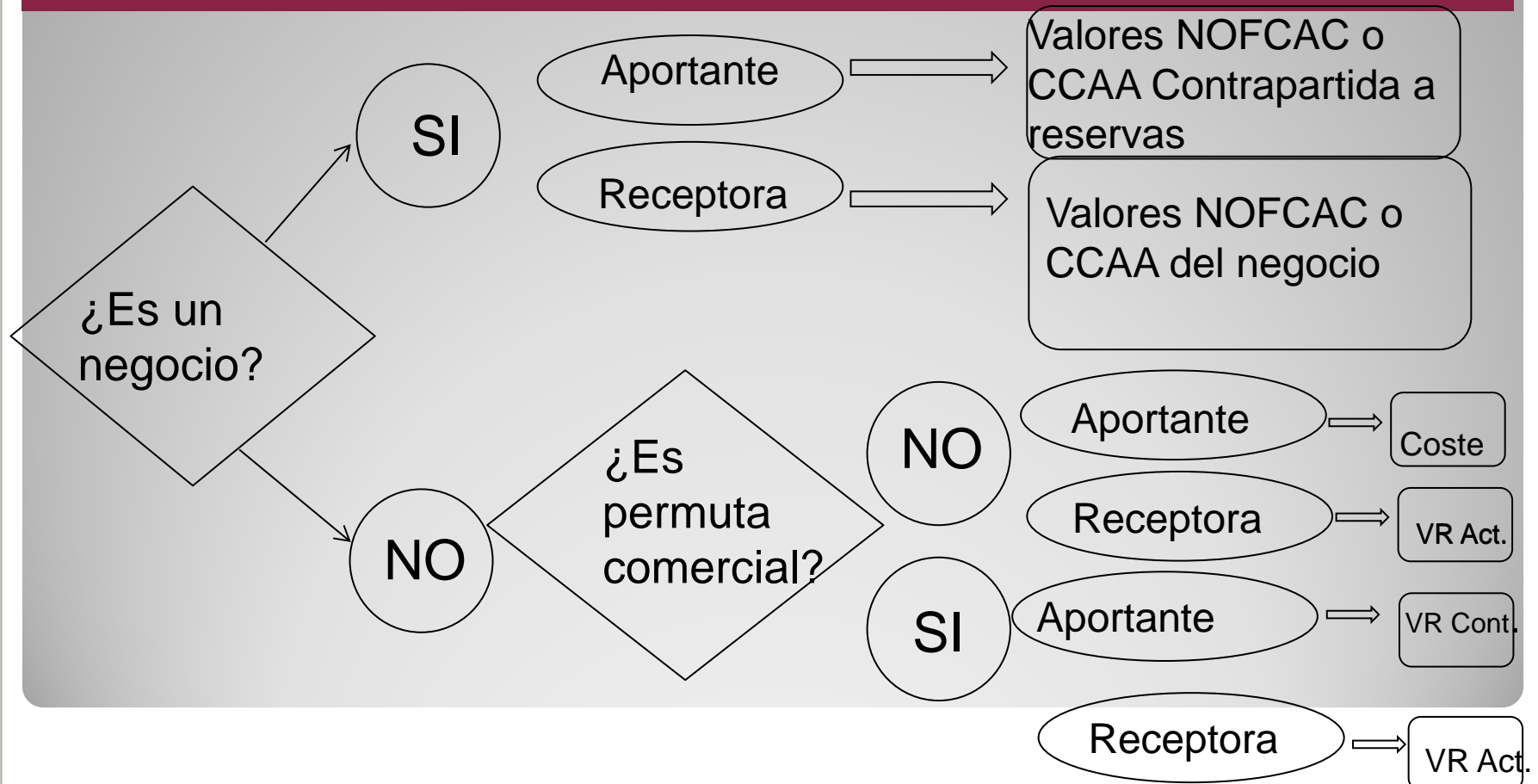
Criterios específicos

Una compraventa de negocios realizada mediante contraprestación monetaria estaría sujeta a los **criterios generales** y no a los particulares.

Si el precio acordado en una operación entre empresas del Grupo difiere de su **valor razonable** la diferencia deberá registrarse atendiendo a la **realidad económica** de la transacción. Las donaciones de una entidad dominante a su filial se deben contabilizar en esta última en sus fondos propios en "Otras aportaciones de socios" y en la dominante como un mayor valor de la inversión en la proporción en la que la dominante participe en la dependiente.

Operaciones entre empresas del Grupo

Tratamiento de las aportaciones no dinerarias en sociedades del Grupo



Impuesto sobre Sociedades

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

El **gasto por impuesto sobre beneficios** reconocido en un ejercicio es la suma del impuesto corriente, más la variación en los activos y pasivos por impuesto diferido durante el ejercicio, excluyendo el impuesto reconocido en ingresos y gastos reconocidos o directamente en reservas o que surja de una combinación de negocios.

El impuesto corriente representa el importe del impuesto a pagar o devolver calculado a partir de la base imponible fiscal del período=
LIQUIDACIÓN FISCAL.

Una **diferencia temporaria** es la diferencia entre la base fiscal de un activo o pasivo y su valor contable.

Impuesto sobre Sociedades

Consulta 1 publicada por el ICAC sobre los criterios que deben seguirse para cumplimentar el cuadro de “Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios” incluido en la nota 12 “Situación fiscal” del modelo normal de memoria

1. En que columna deben mostrarse los gastos de emisión que surgen en una ampliación de capital, contabilizados directamente en el patrimonio neto como menos reservas:

Según PGC tanto el gasto como el ingreso por impuesto corriente se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo cuando se relacionen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, en cuyo caso se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

Impuesto sobre Sociedades

En el cuadro de conciliación de la memoria, los gastos de emisión se mostrarán en la columna de "Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto" en la fila de "Saldo de ingresos y gastos del ejercicio" por el importe neto del efecto impositivo. Adicionalmente si la calificación contable y fiscal del gasto coincide, porque se computan en la base imponible del impuesto, no surgirá diferencia alguna entre el resultado contable que podríamos denominar "ampliado" y la Base Imponible a la que se llegará por la suma aritmética del resultado "ampliado" y el efecto impositivo que debe lucir en la fila correspondiente al "Impuesto sobre Sociedades".

2. Se pregunta si en la fila del "Impuesto sobre Sociedades" se debe sumar el correspondiente a la columna de la "Cuenta de Pérdidas y Ganancias" y el correspondiente a la columna de "Ingresos y gastos directamente imputados a patrimonio neto".

Impuesto sobre Sociedades

Supuesto: una empresa que tuviese un resultado contable de (antes de impuestos) de 1.100 contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias y hubiese incurrido en un gasto de 100 reconocido en reservas y ambos gozasen de eficacia fiscal, generando una base imponible de 1.000 se mostraría en la memoria:

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y Gastos directamente imputados patrimonio neto		Efecto Neto
	Ingresos y gastos del ejercicio				
Ingresos y gastos del ejercicio	770		(70)		700
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Impuesto sobre Sociedades	330	-	-	(30)	300
Diferencias permanentes	-	-	-	-	-
Base imponible	1.100		(100)		1.000

Impuesto sobre Sociedades

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa

3. Si las diferencias permanentes y temporarias que corresponden a "Ingresos y gastos directamente imputados en el patrimonio neto" deben aparecer netas del efecto impositivo.

Si la calificación contable y fiscal de alguno de los ingresos y gastos difiere la diferencia permanente o temporaria se mostrará por su importe bruto separando el efecto fiscal. Supongamos una sociedad que recibe una subvención de 100 para la adquisición del inmovilizado que se califica como reintegrable y está a la espera de ser imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias y al cierre del ejercicio no forma parte de la base imponible, se mostraría:

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y Gastos directamente imputados patrimonio neto		Efecto Neto
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Ingresos y gastos del ejercicio			70		70
Impuesto sobre Sociedades	-	-	-	30	30
Diferencias temporarias (con origen ejercicio)	-	-	-	(100)	(100)
Base imponible	-		-		-

Impuesto sobre Sociedades

4. Si el saldo de "Ingresos y gastos del ejercicio" que luce en la columna de la "Cuenta de pérdidas y ganancias" y en la de "Ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto" del cuadro de conciliación debe coincidir con la fila de del Total de Ingresos y Gastos reconocidos del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

Con carácter general estos importes coincidirán salvo en los supuesto de de los ingresos y gastos contabilizados directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto.

Impuesto sobre Sociedades

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció



Col·legi d'Economistes
de Catalunya

*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

Consulta 2 publicada por el ICAC sobre la información a incluir en la memoria de los saldos con Administraciones Públicas y, en particular si los citados créditos y debitos deben clasificarse como instrumentos financieros

Las cuentas con Administraciones Públicas que figuran como tal en el subgrupo 47 del PGC, recogen una serie de derechos y obligaciones para la empresa derivados bien de subvenciones concedidas, créditos o débitos con Organismos de la Seguridad Social, o activos y pasivos fiscales tanto corrientes como no corrientes. Si bien dichos elementos suponen un derecho de cobro o una obligación de pago, no derivan de una relación contractual, sino que tienen su origen en un requerimiento legal o en actividades de fomento por parte de Administraciones Públicas, por lo que no se consideran activos y pasivos financieros.

Impuesto sobre Sociedades

En el apartado 3 “Valoración de activos y pasivos por impuesto corriente y diferido” de la misma norma, se indica que los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados, es decir que se valoran por su importe nominal, a pesar de que su imputación o cancelación se produzca a largo plazo, debiendo figurar en todo caso en el activo o pasivo no corriente del balance. Este criterio difiere de los establecidos para los instrumentos financieros, cuya valoración inicial es su valor razonable y la posterior está en función de la cartera en que están clasificados.

Por tanto, se concluye que los créditos y débitos con Administraciones Públicas no se reflejarán en los apartados de la memoria relacionados con los instrumentos financieros.

Impuesto sobre Sociedades

En el apartado 3 “Valoración de activos y pasivos por impuesto corriente y diferido” de la misma norma, se indica que los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados, es decir que se valoran por su importe nominal, a pesar de que su imputación o cancelación se produzca a largo plazo, debiendo figurar en todo caso en el activo o pasivo no corriente del balance. Este criterio difiere de los establecidos para los instrumentos financieros, cuya valoración inicial es su valor razonable y la posterior está en función de la cartera en que están clasificados.

Por tanto, se concluye que los créditos y débitos con Administraciones Públicas no se reflejarán en los apartados de la memoria relacionados con los instrumentos financieros.

Cuadro instrumentos financieros en la memoria de las CCAA

Clases	Instrumentos financieros a largo plazo			Instrumentos financieros a corto plazo			Total
	Instrumentos de patrimonio	Valores de deuda	Otros	Instrumentos de patrimonio	Valores de deuda	Otros	
Activos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias - Mantenedos para negociar - Otros							
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento							
Préstamos y partidas a cobrar							
Activos disponibles para la venta							
Total							

Impuesto sobre Sociedades

¿Cómo se clasifican las diferencias temporarias?

a) Diferencias Temporarias Imponibles:

- Aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, debido
 - Valor Contable del Activo > Base Fiscal
 - Valor Contable del Pasivo < Base Fiscal
- Normalmente se reconocerán como

Pasivos por Impuestos Diferidos

b) Diferencias Temporarias Deducibles:

- Aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros.
 - Valor Contable Activo < Base Fiscal
 - Valor Contable Pasivo > Base Fiscal
- Normalmente se reconocerán como

Activos por Impuestos Diferidos

Impuesto sobre Sociedades

- De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido si resulta probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos
- Cumpliéndose esta condición, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:
 - a) Por las diferencias temporarias deducibles. (4740)
 - b) Por el derecho a compensar en el futuro las pérdidas fiscales (4745)
 - c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas que estén pendientes de aplicar fiscalmente (4742)
- Al cierre de cada ejercicio: reconsideración de los activados y de los que no se hayan activado anteriormente

Créditos fiscales por bases imponibles negativas

Consulta nº 10 BOICAC 80/2009 Sobre el tratamiento contable del reconocimiento de activos por impuestos diferidos derivados del derecho a compensar bases imponibles negativas

- ✓ De acuerdo con el principio de prudencia, sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de **ganancias fiscales futuras** que permitan la aplicación de estos activos.
- ✓ El requisito de probabilidad se considerará cumplido cuando la empresa tenga **pasivos por impuestos diferidos** (asimilables a estos efectos a las ganancias fiscales) con los que compensar las bases negativas, salvo que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para compensar pérdidas.

Créditos fiscales por bases imponibles negativas

- ✓ Si ello no es así, se deben cumplir determinados requisitos:
 - ✓ **Resultado de explotación negativo** no impide reconocimiento de activo por impuesto diferido. Presunción de no probabilidad de obtención de ganancias fiscales futuras ante historial de pérdidas continuadas.
 - ✓ Beneficios fiscales en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el **límite máximo de diez años**.
 - ✓ **Plan de negocio** empleado por la Sociedad deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

Modificación Tipos Impositivos

- ✓ Los **activos y pasivos por impuesto** corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la **normativa vigente aprobada** y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.
- ✓ Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los **tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión**, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

Modificación Tipos Impositivos

- ✓ En su caso, la **modificación de la legislación tributaria-** en especial la modificación de los tipos de gravamen- y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los activos y pasivos por impuesto diferido.
- ✓ Cambios conocidos antes de la **formulación** de las cuentas anuales.
- ✓ Imputación como **gasto o ingreso** en la cuenta de pérdidas y ganancias.