

El Tancament Comptable 2022

*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 2023



Suspensión de la causa de disolución por pérdidas

Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad.



Artículo 65. Suspensión de la causa de disolución por pérdidas.

Modificación de la Ley 3/2020, de 18 de septiembre, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia. Se modifica apartado 1 del artículo 13, que queda redactado en los siguientes términos: «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 de los ejercicios 2020 y 2021 hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2024. Si, excluidas las pérdidas de los años 2020 y 2021 en los términos señalados en el apartado anterior, en el resultado del ejercicio 2022, 2023 o 2024 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.»

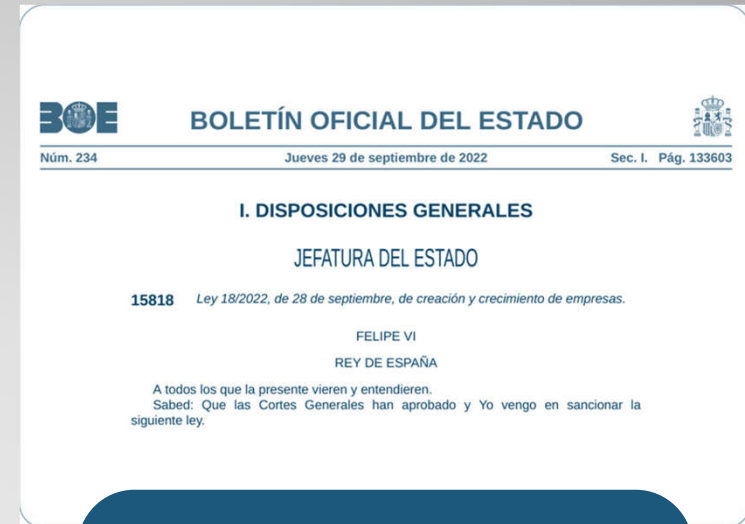
Información a incorporar en memoria según la Ley 18/2022 de creación y crecimiento de empresas



Con la publicación en el BOE de la Ley 18/2022 se introducen una serie de modificaciones que persiguen **la reducción del riesgo del impago en las relaciones comerciales.**

Una de las modificaciones más significativas afecta a la **ley de lucha contra la morosidad** (Ley 3/2004) donde se imponen una serie de obligaciones de información a todas las sociedades, con el fin de que los operadores económicos puedan tener un conocimiento mayor sobre la conducta de pago que puedan tener todas las empresas con las que se vayan a relacionar frente a sus proveedores.

Se debe indicar expresamente información adicional sobre el período medio de pago a proveedores en las notas de la memoria de las Cuentas Anuales.



BOICAC Nº 132/2022
Consulta 1
Sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pagos a proveedores en operaciones comerciales

Información a incorporar en memoria según la Ley 18/2022 de creación y crecimiento de empresas

En el Art. 9. se modifica la **Disposición adicional tercera. Deber de información** de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre.

Tanto para sociedades cotizadas como no cotizadas, siempre que no formulen cuentas anuales abreviadas se amplían los requisitos de información a los ya existentes. En concreto, estas entidades deberán informar adicionalmente de lo siguiente:

- *El volumen monetario y número de facturas pagadas en un periodo inferior al máximo establecido en la normativa de morosidad*
- *El porcentaje que suponen sobre el número total de facturas y sobre el total monetario de los pagos a sus proveedores.*

La información exigida por la Disposición Adicional Tercera de la Ley 15/2010, se deberá publicar en la página web de las sociedades cotizadas, y de las no cotizadas que no formulen cuentas anuales abreviadas en la medida en que la entidad disponga de página web.

Las sociedades mercantiles cotizadas publicarán en su **página web** y en la **memoria** de sus cuentas anuales.

Las sociedades mercantiles que no sean cotizadas y no presenten cuentas anuales abreviadas publicarán en su página web (*si la tienen*) y en la memoria de sus cuentas anuales.

Información a incorporar en memoria según la Ley 18/2022 de creación y crecimiento de empresas

Dudas pendientes de aclaración en relación con la entrada en vigor de la Ley 18/2022

Entrada en vigor: La "Disposición final octava. Entrada en vigor" indica que con carácter general la ley entra en vigor a los veinte días de publicación en el BOE (19 de octubre de 2022).

Atendiendo a lo anterior.....

- 1.- *¿A qué ejercicios económicos afecta la información, a los finalizados a partir del 19 de octubre de 2022 o a los iniciados a partir de entonces?*
- 2.- *En caso de aplicar a los ejercicios finalizados a partir del 19 de octubre de 2022, ¿la nueva información sería exigible respecto a todas las facturas pagadas en dicho ejercicio o solo a aquellas facturas pagadas a partir de la entrada en vigor de la Ley 18/2022?*



Información a incorporar en memoria según la Ley 18/2022 de creación y crecimiento de empresas



La Ley 18/2022 modifica el art. 13 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, introduciendo un **nuevo apartado 3 bis**:

1.- Para subvenciones de **importe superior a 30.000 euros** cuando los solicitantes sean sujetos incluidos en el ámbito de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por las que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, **no podrán obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora las empresas que incumplan los plazos de pago previstos en la citada ley.**

2.- Esta circunstancia se acreditará de la siguiente forma:

- a) Sociedades que puedan presentar PyG abreviada: Declaración responsable ante órgano concedente de la subvención (art 26 Rgto Ley 38/2003)
- b) Sociedades que **no** puedan presentar PyG abreviada: **Certificación emitida por auditor ROAC**

Recordatorio sobre el Período Medio de Pago de Proveedores

¿Qué es el PMP?

Plazo que transcurre desde la entrega de los **bienes** o la prestación de los **servicios** a cargo del **proveedor** y el pago material de la operación, que las sociedades mercantiles deberán calcular de acuerdo con la **metodología** establecida.

*Al hablar de proveedor, se refiere a los acreedores comerciales, en concreto, aquellas operaciones que figuren en el epígrafe de **Acreedores comerciales** del pasivo corriente del balance.*

Recordatorio sobre el Período Medio de Pago de Proveedores

Para el cálculo del período medio de pago a proveedores se tendrá en cuenta lo siguiente:



Las **operaciones comerciales** correspondientes a la entrega de bienes o prestaciones de servicios devengados.

Se excluyen las deudas derivadas de:

- Proveedores de **inmovilizado**
- Acreedores por operaciones de **arrendamiento financiero**.
- Las que sean objeto de retención como consecuencia de *embargos, mandamientos de ejecución, procedimientos administrativos de compensación o actos análogos dictados por órganos judiciales o administrativos.*



Recordatorio sobre el Período Medio de Pago de Proveedores

El PMP se mide desde la **entrega** de los bienes o la prestación de los servicios a cargo del proveedor hasta el **pago material** de la operación. Se debe tener especial cuidado con ese inicio del computo y atender al momento real de dicha entrega.

Inicio del cómputo del pago

Albarán

De acuerdo con la redacción de la Ley, el inicio del cómputo del plazo se cuenta desde la **prestación del servicio** o la **entrega de las mercancías** si la factura es ordinaria.

No obstante, a **falta de información fiable** sobre el momento en que se produce esta circunstancia, se podrá tomar la fecha de recepción de la factura.

*Este plazo
que es
calculado y
entendido,
en **días
naturales***

**Pago material de
la operación**

Recordatorio sobre el Período Medio de Pago de Proveedores

Cálculo del período medio de pago

$$PMP = \frac{\left[\left(\frac{\text{ratio de operaciones pagadas}}{\times \text{importe total de pagos realizados}} \right) + \left(\frac{\text{Ratio operaciones pendientes de pago}}{\times \text{Importe total pagos pendientes}} \right) \right]}{\text{Importe total de pagos realizados} + \text{Importe total de pagos pendientes}}$$

$$\text{Ratio de operaciones pagadas} = \frac{\sum \left(\frac{\text{Número de días de pago}}{\times \text{importe de la operación pagada}} \right)}{\text{Importe total de pagos realizados}}$$

Son los **días naturales** que han transcurrido desde la fecha en que se inicia el cómputo del plazo hasta el pago material de la operación

$$\text{Ratio de operaciones pendientes de pago} = \frac{\sum \left(\frac{\text{Número de días de pago}}{\times \text{importe de la operación pendiente de pago}} \right)}{\text{Importe total de pagos pendientes}}$$

son los **días naturales** que trascurren desde la fecha en que se inicia el cómputo del plazo hasta el último día del periodo al que se refieran las cuentas anuales.

Recordatorio sobre el Período Medio de Pago de Proveedores

«Información sobre el periodo medio de pago a proveedores. Disposición adicional tercera. «Deber de información» de la Ley 15/2010, de 5 de julio.»

La información a incluir será la siguiente:

- *Período de medio de pago a proveedores.*
- *Ratio de las operaciones pagadas.*
- *Ratio de las operaciones pendientes de pago.*
- *Total pagos realizados.*
- *Total pagos pendientes.*
- ***El volumen monetario y número de facturas pagadas en un periodo inferior al máximo establecido en la normativa de morosidad***
- ***El porcentaje que suponen sobre el número total de facturas y sobre el total monetario de los pagos a sus proveedores.***
- Cualquier información que la sociedad considere adecuada para aclarar aquellas circunstancias que, a juicio de la entidad, pudieran distorsionar el resultado obtenido en el cálculo

	N (Ejercicio actual)	N-1 (Ejercicio anterior)
	Días	Días
Periodo medio de pago a proveedores.		
Ratio de operaciones pagadas.		
Ratio de operaciones pendientes de pago.		
	Importe (euros)	Importe (euros)
Total pagos realizados.		
Total pagos pendientes.		

En el caso de sociedades con **cuentas consolidadas**, la información estará referida a los proveedores del grupo como entidad que informa, una vez eliminados los créditos y débitos recíprocos de las empresas dependientes (y, los de las empresas multigrupo si aplica).

Sólo se informará de entidades españolas incluidas en el conjunto consolidable.

Recordatorio sobre el Período Medio de Pago de Proveedores

- Tips

Validez del procedimiento de remesas de pago una vez al mes

En la ley señala que pueden agruparse facturas o agruparse entregas en una sola factura, con periodicidad máxima quincenal.

En estos casos, la ley dice que el plazo de pago se cuenta desde el día intermedio de todos aquellos que formen el periodo acumulado. Por tanto, podría facturarse de forma quincenal y **realizarse el pago** también de **forma quincenal**, pero no mensual.

Aplicación a sociedades de la administración pública que se rigen por la contabilidad pública

Las obligaciones sobre pagos a proveedores también afectan a las sociedades de la administración pública que se rigen por la contabilidad pública adaptada a las administraciones locales (ICAL), por el hecho de que se trata de una sociedad, así tenga uno u otro accionariado.

Confirming

El hecho de que el proveedor pueda descontar un pago antes del límite legal no subsana la infracción de la norma, más aún, teniendo en cuenta que el efecto financiero del descuento probablemente lo **asuma el proveedor**, de modo que el afianzamiento del pago, por ejemplo, mediante "confirming" o "crédito bancario por confirmación" o mediante instrumentos cambiarios, **no excluye a los saldos de cumplir con la información solicitada.** .

Prioridades Europeas Comunes

La Autoridad Europea de Valores y Mercados (*ESMA, por sus siglas en inglés*), como regulador y supervisor de los mercados financieros de la UE, ha emitido su **Declaración pública anual sobre las prioridades europeas comunes de aplicación**, el pasado 28 de octubre.

Dichas prioridades giran en torno al impacto de la invasión rusa de Ucrania, el entorno macroeconómico y los asuntos relacionados con el clima en la información financiera y no financiera, igualmente destaca la importancia de divulgaciones integrales de conformidad con el Artículo 8 del Reglamento de Taxonomía.

PUBLIC STATEMENT

Date: 28 October 2022
ESMA32-63-1320

Prioridad 1: Asuntos relacionados con el clima

Prioridad 2: Impacto financiero directo de la invasión rusa de Ucrania

Prioridad 3: Entorno macroeconómico

Prioridades Europeas Comunes

Prioridad 1: Asuntos relacionados con el clima

- Coherencia entre los estados financieros bajo NIIF y la información no financiera
- Deterioro de los activos no financieros
- Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
- PPA de energía

Prioridad 2: Impacto financiero directo de la invasión rusa de Ucrania

- Implicaciones de la invasión de Rusia en los informes financieros semestrales
- Presentación de los impactos de la invasión de Rusia en los estados financieros
- Pérdida del control, del control conjunto o de la capacidad de ejercer una influencia significativa
- Actividades interrumpidas, activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta

Prioridad 3: Entorno macroeconómico

- Deterioro de los activos no financieros
- Beneficios para los empleados
- Ingresos por contratos con clientes
- Instrumentos financieros

Las prioridades de aplicación de 2022 para los estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF cubren:

- una llamada a la consistencia entre la información revelada dentro de los estados financieros IFRS sobre asuntos relacionados con el clima, impacto de los riesgos climáticos en el deterioro de activos no financieros, reconocimiento y medición de provisiones y revelación del tratamiento contable aplicado a los PPA's de energía contratados;
- mayor transparencia de los impactos de la invasión rusa de Ucrania en los estados financieros de los emisores; y
- reflejo del entorno macroeconómico actual en la medición de los beneficios a los empleados, deterioro de activos no financieros, reconocimiento de ingresos y pérdidas crediticias esperadas para instrumentos financieros

Recordatorios norma instrumentos

Nuevas categorías

Clasificación

A coste amortizado

- Créditos comerciales y no comerciales
- Activos que se mantienen con el fin de percibir flujos de efectivo de la ejecución de un contrato y las condiciones contractuales dan lugar a cobro de principal e intereses.
- Pueden clasificarse activos que luego se vendan, no es incompatible con objetivo de mantener activos para recibir flujos de efectivos contractuales.

A valor razonable con cambios en el patrimonio neto

- Activos que devenguen en fechas concretas flujos de efectivo (principal + interés) que no se mantengan para negociar ni se puedan clasificar en la categoría de coste amortizado.
- Se incluyen los activos financieros disponibles para la venta cuando el modelo de negocio consiste en recibir flujos contractuales del activo o acordar su venta.

A coste o coste incrementado

- Las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
- Las cuentas en participación y similares.
- Los préstamos participativos cuyos intereses tengan un carácter contingente
- Se incluyen los instrumentos de patrimonio para los que no se pueda obtener una estimación fiable de su valor razonable.

Valor razonable con cambios en resultado

- Se incluyen de manera residual los activos financieros que no estén incluidos en las otras categorías.
- Se deben incluir activos financieros mantenidos para negociar títulos renta fija, variable y derivados.
- Objetivo es búsqueda y realización de plusvalías a corto plazo.
- Se puede elegir irrevocablemente incluir en esta categoría o en valor razonable con cambios en patrimonio neto sin con ello se reduce o elimina una asimetría contable.

Fuente: Resumen elaborado por EC Economistas Contables.

Recordatorios norma ingresos



Pago inicial no reembolsable

Garantías de contratos en clientes

Ventas con derecho a devolución

Actuaciones por cuenta propia o ajena

Ingresos por licencias

Nuevos criterios para reconocer las garantías en contratos con clientes

Con los nuevos criterios de reconocimiento, la clave se encuentra en **identificar** el **tipo de garantía**, y en consecuencia su estimación. El art. 25 de la RICAC, distingue entre garantías tipo **"seguro"** y garantías tipo **"servicio"**, como se definen aquí.

Anteriormente, todas las garantías se reconocían como provisiones según la NRV 14ª (*el importe de las garantías que se espera que ejecuten los clientes*). Sin embargo, la **normativa actual** prevé que aquellas garantías que en esencia constituyan un **servicio adicional** en el contrato, se traten como una **obligación de desempeño adicional** y por tanto se asigne parte del precio total a esta, donde cuyo patrón de transferencia a resultados puede variar con respecto a los bienes y servicios pactados en el contrato.

Tener en cuenta, que si la empresa se compromete a otorgar una garantía de tipo «seguro» junto con otra de tipo «servicio», pero **no puede razonablemente** contabilizarlas por separado, contabilizara ambas garantías **juntas** como una sola obligación a cumplir. Esto implica un gran componente de juicio.



Tipo "seguro" [1]

Otorga al cliente un **derecho de compensación** en caso de que el producto recibido no cumpla las especificaciones acordadas.

Estimación: coste estimado del cumplimiento de acuerdo con la NRV 15ª – Provisiones y contingencias

Tipo "servicio" [2]

Proporciona al cliente un **servicio** además de la seguridad de que el producto cumple con las especificaciones acordadas.

Una opción de adquirir por separado una garantía, puede ser indicador que estamos ante una garantía tipo "servicio"

Estimación: Importe por la parte asignada del precio del contrato con cliente

Nuevos criterios para reconocer las garantías en contratos con clientes

Ejemplo

Una entidad vende una máquina de 5.000€ cuyo coste es de 3.000€ proporcionando una garantía de 4 años, siendo el plazo exigido por Ley de un año. Si esta garantía se vendiera por separado su precio sería de 1.000€.

Análisis

Nos encontramos ante una garantía que excede la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas. En este caso, el exceso se trata de un **servicio distinto** y en consecuencia el registro contable de la venta de maquinaria y de la garantía son independientes y se trata de dos obligaciones de desempeño distintas por parte de la empresa, que habrá que separar y asignar a la garantía una parte del precio de la transacción comprometido.

Cálculo

El cálculo de la garantía sería el siguiente: $1.000 \text{ €} / 4 \text{ años} = 250$

Mínimo exigido por ley = 250 €

Garantía Tipo "servicio" (exceso): $1.000 - 250 = 750 \text{ €}$

Para establecer el precio de la máquina y del servicio de garantía, utilizamos el «enfoque residual». De tal modo que:

Precio de venta máquina - Exceso de garantía:

$5.000 \text{ €} - 750 \text{ €} = 4.250 \text{ €}$.

A continuación los registros contables correspondientes:

Registro contable de la Venta	
Tesorería	5.000
Venta máquina	4.250
Anticipo de clientes	750

Por el importe de la provisión del periodo normal de garantía (tipo "seguro"):

Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	250
Provisión para otras operaciones comerciales	250

Con respecto la garantía tipo "servicio", la distribuiremos durante los tres ejercicios de exceso de garantía de forma lineal (*salvo que otro patrón de transferencia sea más adecuado*):

$750 / 3 = 250 \text{ €}$ cada año.

Se registrarán los costes correspondientes a las posibles reparaciones, y además se asignará los ingresos por las prestaciones del exceso de las garantías.

Durante los siguientes años se aplicarían los mismos asientos contables.

Ventas con derecho a devolución

Entre los casos particulares de la norma de ingresos se encuentra el Art. 24 sobre la **venta con derecho a devolución**, estos casos impactan principal *-pero no exclusivamente-*, a empresas del sector retail y consumo debido a los derechos de canje o devolución que éstas suelen otorgar.

El derecho a devolución otorga al cliente la facultad de devolver el producto y **recibir a cambio:**

- el precio de la operación, total o parcialmente
- un derecho o vale que podrá aplicar el cliente en futuras compras,
- el derecho a cambiarlo por otro producto, o
- cualquier combinación de los anteriores.

Dicho derecho puede ser contractual, un derecho implícito que existe debido a la práctica comercial habitual de la entidad o, una combinación de ambos. *Por ejemplo, una entidad tiene un período de devolución establecido, pero generalmente acepta devoluciones durante un período más largo.*

Cabe aclarar que **no** se consideran ventas con derecho a devolución los siguientes casos:

- Los intercambios de un producto por otro de las mismas características.
- Las devoluciones de productos defectuosos, sobre estas aplica el tratamiento de garantías entregadas.

A continuación los registros contables correspondientes:

Venta

- Se registrará por el importe de la contraprestación que se espera recibir
- No se registrará venta alguna por los bienes que se espera que retornen

Provisión por reembolso

- Se reconoce por el valor del derecho que se le va a otorgar al cliente por los productos que se espera que retornen
- Se debe actualizar la valoración del pasivo por reembolso al final de cada ejercicio para atender a los cambios en las expectativas sobre el importe de los reembolsos, *incluso cuando la incertidumbre se resuelva con el paso del tiempo*, y se reconocerán los ajustes que correspondan como un mayor o menor INCN.

Activo

- Se reconocerá por el valor de los bienes que se esperan que van a retornar por devoluciones, neto de costes a incurrir por la devolución
- Un activo (existencias) y el correspondiente ajuste en la variación de existencias por el derecho a recuperar los productos de los clientes.
- No se puede compensar el activo y pasivo por reembolso

Ventas con derecho a devolución

En almacén se encuentran 100 unidades de producto a un precio de 60 €/und, estas se venden a un precio de 100 €/und con derecho de devolución. Se estima que se devolverán el próximo ejercicio el 3% de las ventas, por lo que se debe reconocer una provisión por el importe de las existencias que se espera sean devueltas. La práctica tradicional del negocio es permitir que un cliente devuelva los productos no utilizados en el plazo de 30 días y reciba el reembolso total.

Análisis

El contrato **permite** que un cliente devuelva los productos, la contraprestación recibida del cliente es variable.

Para estimar la contraprestación variable, la entidad utiliza el **método del valor esperado** porque considera que es el método que predice mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.

La entidad vendedora tiene experiencia significativa en la **estimación de devoluciones** de clase de producto y cliente.

La incertidumbre se **resolverá** en un marco temporal breve (30 días).

Venta

Efectivo	10.000	
Ventas (100 und – 3 und = 97)		9.700
Pasivo del contrato (3 x 100)		300

Consumo de existencias

Variación de existencias (Costes de ventas)	6.000	
Existencias (Inventario 100 x 60)		6.000

Por el derecho a recibir las existencias devueltas

Activo del contrato (3 x 60) [1]	180	
Variación de existencias (Costes de venta)		180

En la fecha de devolución

Existencias	180	
Activo del contrato (3 x 60)		180
Pasivo del contrato (3 x 100)	300	
Efectivo		300

[1] En la regularización de existencias se debe reconocer un activo por el derecho a recuperar las 3 unidades que se espera sean devueltas.

Bajo la norma anterior, se reconocía una provisión por devoluciones, bajo la norma actual, el impacto se reconoce directamente sobre las variaciones de existencias.

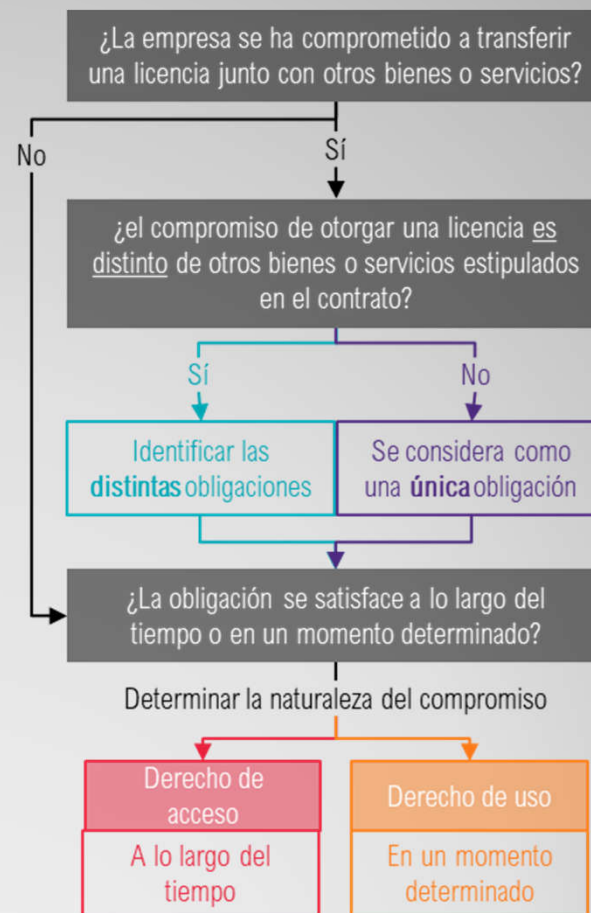
Recordatorios norma ingresos

Ingresos por licencias

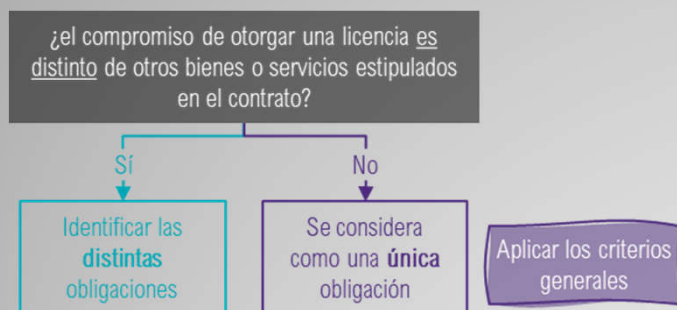
De acuerdo al Art. 29 de la RICAC de ingresos, una licencia establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual o industrial de la empresa, y pueden incluir, pero no se limitan a:

- *Programas informáticos y tecnología,*
- *Películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento;*
- *Franquicias; y*
- *Patentes, marcas comerciales y derechos de autor.*

Junto con la licencia, también se pueden transferir otros bienes o servicios, estos pueden estar explícita o implícitamente señalados en el contrato o en las prácticas habituales del sector. Por lo anterior, cobra importancia identificar cada una de la obligaciones del contrato (Art. 6).

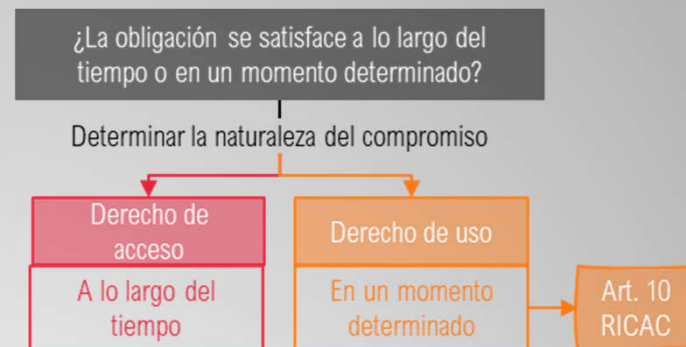


Ingresos por licencias



Si la licencia **no** es un compromiso distinto, la empresa determinará si la obligación se satisface a lo largo del tiempo o en un momento concreto, de acuerdo al artículo 8.

Si el compromiso de otorgar la licencia es una obligación **separada**, la empresa determinará si la naturaleza de dicho compromiso es proporcionar un derecho de uso o de acceso a la propiedad intelectual, de acuerdo al artículo 29.



La norma distingue entre dos tipos de licencias, aquellas que dan lugar a un **derecho de acceso** a la propiedad intelectual a lo largo del tiempo, asimilado a la prestación de un servicio; y aquellas que dan **derecho a utilizar** la propiedad intelectual tal como se encuentre en el momento de la concesión, como sucede cuando se enajena un bien.

De manera simplificada, se podría decir que en el **derecho de acceso** el cliente requiere (o espera) que se realicen actividades que afectan de forma significativa de la licencia, mientras que en el **derecho de uso** la licencia posee una funcionalidad independiente significativa, y cualquier cambio no afectaría su funcionalidad.

Ingresos por licencias

Ejemplo 1

La empresa firma un contrato para suministrar una licencia de propiedad intelectual durante tres años, relacionada con el diseño y procesos de producción de un bien.

En dicho contrato se especifica que el cliente obtendrá cualquier actualización de esa propiedad intelectual por nuevos diseños o procesos de producción que puedan desarrollarse por la empresa.

Las actualizaciones son fundamentales para la capacidad del cliente de obtener beneficios de la licencia durante el periodo de vigencia de ésta, pues opera en un sector industrial en el que la tecnología cambia rápidamente.

El contrato se abonará a la empresa 500 € en pagos mensuales durante el período de duración.

Solución

En primer lugar, se identifica que la empresa no podría beneficiarse de la licencia por sí misma sin obtener las actualizaciones, ya que estas son fundamentales para la capacidad del cliente de continuar usando la propiedad intelectual en un sector industrial en el que las tecnologías cambian rápidamente, y se considera que junto a la licencia cumplen un *compromiso único de entregar un elemento combinado al cliente*.

Además, la naturaleza del compromiso de la empresa es proporcionar *acceso continuado* a la propiedad intelectual relacionada con el diseño y proceso de fabricación del bien para el plazo de tres años del contrato.

Seguidamente, como el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño de la empresa a medida que éstos tienen lugar, la obligación de desempeño se *satisface a lo largo del tiempo*.

En consecuencia, se trata de un **derecho de acceso** a la propiedad intelectual, y por tanto el ingreso se reconoce a lo largo del tiempo.

Ahora bien, el reconocimiento se producirá teniendo en cuenta el *criterio más apropiado para cada contrato* atendiendo al patrón de transferencia que se ajuste a la operativa de la empresa, podría ser entre algunas opciones, basado en las estimaciones de "esfuerzo" previsto o aplicando un criterio lineal.

Ingresos por licencias

Ejemplo 2

Una empresa firma un contrato con un cliente, por el cual éste puede acceder a los contenidos de una base de datos financiera. El contrato se estipula durante dos años, en los cuales el cliente abonará a la empresa 500€ mensuales. El contrato no incluye ningún tipo de actualización de la misma, y el cliente solo tiene derecho a su utilización en el periodo de contrato tal y como se encuentra en un principio.

Solución

Se trata de un derecho a utilizar la propiedad intelectual, ya que el contrato no incluye ningún tipo de actualización de la base de datos, y el cliente solo tiene derecho a su utilización en el periodo de contrato tal y como se encuentra en un principio.

Dado que se otorga un derecho de uso de la licencia según se encuentre en el momento de concesión, la obligación se cumple en **un momento determinado**, ya que no supone ningún esfuerzo adicional por parte del vendedor.

Suponiendo que el momento inicial corresponde al momento determinado de entrega de las claves de acceso, se tendría que calcular el valor actual de los pagos mensuales correspondientes a este contrato, donde se estima el tipo de interés en el 0,5% mensual.

Cálculo del valor actual

$$500 \times \frac{1 - (1 + 0,5)^{-24}}{0,5} = 11.281,43$$

A continuación se muestra el registro contable a realizar en el momento de reconocimiento:

Registro contable en el momento de entrega de claves		
Cientes	13.801,43	
Prestación de servicios		11.281,43
H.P. IVA		2.520

De este modo se separa el efecto financiero de la operación, a continuación se puede observar lo correspondiente a cada parte:

Efecto financiero	
Prestación de servicios (Valor actual de una renta constante durante 24 meses al 0,5% mensual)	11.281,43
Ingresos financieros (Pago de 500 € durante 24 meses - Valor actual calculado)	718,57
Total	12.000

Consultas ICAC 2022

BOICAC 128 Diciembre 2021

Consulta 1: Sobre la procedencia del registro de un pasivo por impuesto diferido en cuentas consolidadas por la tributación de dividendos derivado de la limitación al 95% de la exención por dividendos y plusvalías establecida en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades

Dos cuestiones:

- Si se debería registrar un impuesto diferido en las cuentas consolidadas aun cuando dicho reparto no ha sido aprobado. Se concluye afirmativamente si existe una diferencia temporaria que no se prevea su reversión.
- Si se entrega a cuenta un dividendo en el año n que se aprobará en n+1, el impuesto diferido sería la diferencia entre este y la cantidad que finalmente se aprobará

BOICAC 128 Diciembre 2021

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable de la entrega sin contraprestación de un inmueble en la compra de otro inmovilizado

La consulta se refiere a la recepción de una entrega gratuita en la adquisición de otro inmueble.
Los inmuebles de deben valorar al precio de adquisición y, en conclusión, se deberá distribuir la contraprestación entregada en base al valor razonable de ambos inmuebles.

BOICAC 128 Diciembre 2021

Consulta 3: Se plantean diversas cuestiones relacionadas con la aplicación de la Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC, por la que se dictan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de ingresos) por una empresa que aplica el PGC de PYMES

Aplicación subsidiaria.

Cuestiones planteadas:

- Costes obtención del contrato
- Ventas con derecho a devolución
- Cesión de licencias

Consultas ICAC 2022

BOICAC 128 Diciembre 2021

Consulta 4: Sobre la obligación de informar en la memoria de la clasificación por vencimientos de los activos financieros que tengan un vencimiento determinado o determinable

No se incluye este requerimiento en la modificación del PGC pero el ICAC considera que esta información deberá seguir suministrándose

BOICAC 129 Marzo de 2022

Consulta 1: Sobre el tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO

Si la subvención se recibe para cancelar deudas relacionadas con la pandemia y no se otorga para la financiación específica de un elemento, la subvención deberá imputarse como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o ejercicios en los que se efectúe la cancelación de la deuda.

BOICAC 129 Marzo 2022

Consulta 2: Sobre la contabilización de una aportación no dineraria como pago de un dividendo pasivo

El valor contable del activo aportado es inferior a su valor razonable a la fecha de suscripción de las acciones y aumenta en el momento de su aportación.

En la suscripción se debe reconocer por el valor razonable del activo a aportar y cuando se produzca la aportación se dará de baja el activo aportado, se cancelará la cuenta de desembolsos pendientes y por la diferencia se registrará un resultado.

Consultas ICAC 2022

BOICAC 129 Marzo 2022

Consulta 3: Sobre la valoración del impuesto diferido en una cooperativa "especialmente protegida"

Régimen fiscal Cooperativas especialmente protegidas: tributación 20% resultados cooperativos y 25% por resultados extracooperativos y una bonificación del 50% en la cuota íntegra. Los requisitos de la especial protección deben acreditarse cada año. Se concluye que el tipo de gravamen será el tipo efectivo del 10% o 12,5% para cada tipo de resultados.

BOICAC 129 Marzo 2022

Consulta 4: Sobre el tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta de determinados productos energéticos y aditivos

RD 6/2022 aprueba una bonificación temporal extraordinaria de 0,20 euros sobre el precio unitario de venta para los consumidores que adquieran determinados carburantes y del 0,15 euros cuando se trate de operadores al mayor de productos petrolíferos. El ICAC considera que las entidades colaboradoras actúan como intermediarios entre el Estado y el consumidor final que es el verdadero beneficiario de la bonificación. Concluye que debe registrar un crédito frente a la HP por la bonificación al consumidor final sin impacto en la cifra de negocios y las ventas por el importe cobrado al cliente más este crédito. Los descuentos adicionales derivados previstos si minorarían la cifra de negocios

BOICAC 130 Julio 2022

Consulta 1: Sobre una determinada acción comercial dirigida a la captación de clientes

La cuestión hace referencia si un pago realizado por un servicio de marketing se puede contabilizar como trabajos en curso o costes de adquisición del contrato.

Se concluye que:

- De acuerdo a la RICAC del coste de producción, los gastos de comercialización no forman parte del coste de producción.
- De acuerdo a la RICAC de ingresos el servicio recibido tampoco puede calificarse como un coste incremental por que no puede identificarse una relación directa entre el gasto incurrido y la captación del cliente.

Consultas ICAC 2022

BOICAC 130 Julio 2022

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable de la prestación de un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial

La consulta trata de un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita a todos los clientes por un año ampliable a dos años en caso de pago de un importe y si debe registrarse una provisión al cierre del ejercicio por la obligación asumida en la campaña comercial por la sustitución de un elemento en caso de cambio de las necesidades del cliente o por causa de rotura no imputable a un defecto de fabricación.
Se asimilarían como una garantía "tipo servicio" ya que la empresa asume una obligación a ejecutar adicional e independiente del producto entregado y, por tanto, se considerará una obligación de desempeño en el contrato.

BOICAC 130 Julio 2022

Consulta 3: Sobre el tratamiento contable de una resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

La consultante dio de baja el activo por impuesto diferido como consecuencia de la actuación de comprobación y se pregunta cual debe ser la contrapartida (pérdidas y ganancias o reservas) para reconocer el crédito fiscal en el año que se produce el fallo judicial.
Se concluye que siempre que se cumplan los criterios para el reconocimiento de activos por impuesto diferido, el reconocimiento se hará en base al tratamiento aplicado cuando se dio de baja el crédito fiscal inicial.

BOICAC 131 Noviembre 2022

Consulta 1: Sobre el tratamiento contable de los gastos derivados del plan de retribución a determinados empleados abonado por una entidad vinculada

Se trata de unos incentivos pagaderos en efectivo por una entidad no residente vinculada a la consultante.

Se concluye que el gasto deberá registrarse en el ejercicio en que se devenga y la contrapartida del gasto de personal será la cuenta 118 de "Otras aportaciones de socios".

Consultas ICAC 2022

BOICAC 131 Noviembre 2022 BOICAC 131 Noviembre 2022

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable de la operación de escisión parcial de la sociedad dominante de un grupo cotizado

La consulta se refiere al tratamiento contable de la operación de escisión de una entidad española cotizada con el objeto de reorganizar el grupo, lo que dará lugar a dos grupos cotizados de sociedades con perfiles de negocio diferente y la misma composición accionarial al principio.

La principal cuestión a resolver consiste en determinar si las dos sociedades de nueva creación pueden calificarse como empresas del grupo para determinar si aplica la NRV 19 o 21.

En la consulta se ven elementos indiciarios de una actuación conjunta pero se indica que serán los administradores de ambas sociedades dominantes los responsables de calificar las sociedades como empresas del grupo en cumplimiento del art.34 del CC.

Consulta 3: Sobre el tratamiento contable del importe recibido por una sociedad concesionaria para reestablecer el equilibrio económico de una concesión tras las medidas de restricción impuestas como consecuencia del COVID-19.

Se trata de una sociedad concesionaria de infraestructuras públicas que formula sus cuentas anuales conforme a las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas y se pregunta el tratamiento de una cantidad recibida como ayuda si se debería tratar como una modificación del contrato o como una subvención. Se indica como paso previo el requerimiento de identificar los flujos de efectivos que se ven afectados por la compensación para adoptar el reparto que se adoptó en el registro inicial, separando la parte asociada a la construcción (modificación contractual) y la relativa al componente de explotación (subvención de explotación).

BOICAC 131 Noviembre 2022

Consulta 4: Sobre la calificación de la emisión de unas acciones preferentes en las cuentas anuales individuales de la sociedad emisora

La consulta versa sobre la presentación como un instrumento de patrimonio o como un pasivo financiero de las acciones preferentes emitidas por la sociedad B, cuyo garante es la sociedad A cotizada en las cuentas anuales individuales de la sociedad B.

Se indica que el pago de dividendos por parte de la sociedad B tiene carácter incondicional si el grupo A tiene beneficios a nivel consolidado, el consejo de A acuerda realizar una propuesta de aplicación y su Junta General decide distribuir el dividendo propuesto. El control último reside en la sociedad A. Desde el punto de vista de la sociedad B no existe la capacidad de evitar la salida de flujos de efectivo y, en consecuencia, llevaría a identificar un componente de pasivo en las acciones preferentes.