

Alerta Contable

Febrero de 2016

SUMARIO

I.- NORMATIVA INTERNACIONAL.....2

1.- Reglamento (UE) 2015/2343 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015, que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas NIC de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a las NIIF 5 y 7 y a las NIC 19 y 34 (DOUE de 16 de diciembre de 2015)

2.- Reglamento (UE) 2015/2406 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2015, que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas NIC de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la NIC 1 (DOUE de 19 de diciembre de 2015)

3.- Reglamento (UE) 2015/2441 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2015, que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas NIC de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la NIC 27 (DOUE de 23 de diciembre de 2015)

4.- NIIF 16 Arrendamientos

II.- NORMATIVA NACIONAL.....8

1.- Resolución de 29 de enero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en re-

lación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales (BOE de 4 de febrero de 2016)

III.- CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC Nº 104.....9

1.- Consulta 1. Sobre el tratamiento contable de las operaciones realizadas por un establecimiento permanente de una empresa española en el extranjero

2.- Consulta 2. Sobre el tratamiento contable de una prima percibida por una sociedad arrendadora en concepto de opción de compra

3.- Consulta 3. Sobre la sustitución de determinados componentes de una maquinaria cuando el importe es satisfecho por la empresa propietaria a cuenta de la deuda que ésta mantiene con el suministrador y fabricante de la máquina al encontrarse la misma en periodo de garantía

IV.- NORMATIVA EN TRAMITACIÓN..11

1.- Proyecto de circular, del Banco de España, por la que se modifican la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, sobre las normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, y la Circular 1/2013, de 24 de mayo, sobre la Central de Información de Riesgos

I.- NORMATIVA INTERNACIONAL

1.- Reglamento (UE) 2015/2343 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015, que modifica el Reglamento (CE) n° 1126/2008, por el que se adoptan determinadas NIC de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a las NIIF 5 y 7 y a las NIC 19 y 34 (DOUE de 16 de diciembre de 2015)

Con el objetivo de adoptar en la UE las modificaciones publicadas por el IASB, el 25 de septiembre de 2014, como consecuencia de su programa de “Mejoras Anuales de las Normas Internacionales de Información Financiera, Ciclo 2012-2014”, dicho Reglamento incorpora las siguientes modificaciones:

i. Modificaciones en la NIIF 5 (Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas):

Las novedades más significativas de la modificación introducida por el Reglamento son las siguientes:

- ✓ La contabilización de la discontinuidad de un plan para distribuir un activo como un dividendo en especie a los accionistas.

La norma aclara que en el caso de que una entidad haya clasificado un activo (o grupo enajenable de elementos) como mantenido para la venta o mantenido para distribuir a los propietarios, pero deja de cumplir los criterios para ello, dejará igualmente de clasificar el activo (o grupo) como tal.

En este caso la reclasificación se contabilizará como sigue:

- La entidad valorará el activo no corriente (o grupo) que deje de estar clasificado como mantenido para la venta, o deje de estar clasificado como mantenido para distribuir a los propietarios, al menor de:
 - Su importe en libros antes de que el activo (o grupo) fuera clasificado como mantenido para la venta o

mantenido para distribuir a los propietarios, ajustado por cualquier depreciación, amortización o revalorización que se hubiera reconocido si el activo (o grupo) no se hubiera clasificado como mantenido para la venta o mantenido para distribuir a los propietarios;

- Su importe recuperable en la fecha de la decisión posterior de no venderlo o distribuirlo.
 - La entidad incluirá cualquier ajuste requerido del importe en libros del activo, dentro de los resultados de las actividades ordinarias, en el ejercicio en que dejen de cumplirse los criterios para su clasificación como no corriente.
- ✓ La contabilización de un cambio en un plan de disposición de un activo, pasando de un plan para vender un activo a un plan para distribuir ese activo como un dividendo en especie a los accionistas, o viceversa.

En tal caso, la nueva clasificación se considerará una continuación del plan original de enajenación, por lo que la entidad no aplicará las reglas señaladas en los párrafos anteriores para la discontinuidad de un plan.

ii. Modificaciones en la NIIF 7 (Instrumentos financieros: Información a revelar):

- ✓ La NIIF 7 establece unos requisitos de información sobre los activos transferidos sobre los que existe una implicación continuada por parte de la entidad cedente, que obliga al mantenimiento de la totalidad o parte de los activos cedidos en el balance y al simultáneo reconocimiento de un pasivo asociado.
- ✓ El Reglamento ahora aprobado modifica la NIIF 7, con el propósito de aclarar en qué casos los contratos de servicios de administración de los activos cedidos constituyen una implicación continuada.

- ✓ En este sentido, la NIIF 7 pasa a establecer como criterio general que una entidad no tiene una implicación continuada en un activo financiero transferido si:
 - En el marco de la transferencia, la entidad no retiene ninguno de los derechos u obligaciones contractuales inherentes al activo financiero transferido, ni obtiene ningún nuevo derecho u obligación contractual en relación con dicho activo.
 - No tiene derecho a participar en el futuro rendimiento de dicho activo, ni la obligación, bajo ninguna circunstancia, de efectuar pagos en el futuro en relación con el activo financiero transferido. El término pago, en este contexto no incluye los flujos de efectivo del activo financiero transferido que la entidad cobre y esté obligada a remitir al cesionario.
- ✓ Puede entenderse que existe implicación continuada cuando el administrador tiene derecho a participar en el rendimiento futuro del activo financiero transferido. Esta evaluación es independiente de que se espere o no que la comisión a recibir compense adecuadamente a la entidad por la prestación del servicio de administración.
- ✓ La propia NIIF 7 señala, a título de ejemplo, que un administrador tendrá implicación continuada en el activo financiero transferido a efectos de los requisitos de información:
 - Si la comisión por los servicios de administración depende del importe o del calendario de los flujos de efectivo cobrados por el activo financiero transferido.
 - En el supuesto de que una comisión fija no se pague íntegramente debido a la falta de rendimiento del activo financiero transferido.

iii. Modificaciones en la NIC 19 (Retribuciones de empleados):

- ✓ El Reglamento modifica la NIC 19 para aclarar cómo debe determinarse la tasa de descuento a utilizar en relación con las obligaciones por retribuciones post-empleo en un mercado regional que utiliza la misma moneda, como ocurre por ejemplo en la eurozona.
- ✓ Así, señala que el tipo de interés a utilizar para este propósito debe determinarse utilizando como referencia los rendimientos del mercado, al cierre del ejercicio sobre el que se informa, correspondientes a bonos u obligaciones empresariales de alta calidad. En lo que respecta a las monedas en las que no exista un mercado profundo de tales títulos, deberán utilizarse los rendimientos del mercado (al cierre del ejercicio sobre el que se informa) correspondientes a los bonos emitidos por las administraciones públicas y denominados en esa moneda. En cualquier caso, tanto la moneda como el plazo de los bonos empresariales o públicos deben corresponderse con la moneda y el plazo de pago estimado de las obligaciones por retribuciones post-empleo.
- ✓ Esta modificación aclara, por lo tanto, que la cesta de bonos empresariales de alta calidad a considerar, debe determinarse a atención a la moneda y no al país.

iv. Modificaciones en la NIC 34 (Información financiera intermedia):

- ✓ La NIC 34 señalaba que la entidad debía incluir en las notas de los “estados financieros intermedios”, o “en alguna otra parte de la información intermedia”, determinada información específicamente detallada en esta norma.

Sin embargo, no se precisaba qué debía entenderse por la expresión “en alguna otra parte de la información intermedia”.

- ✓ El Reglamento modifica la NIC 34 para aclarar que la información se proporcionará en los “estados financieros interme-

dios”, o se incorporará mediante una referencia cruzada de los “estados financieros intermedios” que remita a algún otro estado (por ejemplo, comentario de la dirección o informe de riesgo), que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que los “estados financieros intermedios”.

Si los usuarios de los estados financieros no tienen acceso a la información incorporada por referencias cruzadas en las mismas condiciones y al mismo tiempo, la información financiera intermedia se considerará incompleta.

v. Entrada en vigor:

Desde la fecha de inicio del primer ejercicio que comience a partir del 1 de enero de 2016.

2.- Reglamento (UE) 2015/2406 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2015, que modifica el Reglamento (CE) n° 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la NIC 1 (DOUE de 19 de diciembre de 2015)

Mediante la aprobación de esta norma se introducen en la UE las modificaciones publicadas por el IASB, el 18 de diciembre de 2014, en relación con la aplicación de la NIC 1, que pretenden mejorar la eficacia de la revelación de la información y animar a las empresas a aplicar su juicio profesional, a la hora de determinar qué información han de revelar las entidades en sus estados financieros.

Estas modificaciones afectan principalmente a:

i. La importancia relativa (materialidad) y agrupación de datos:

La entidad decidirá, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes, la forma en que agrega la información en los diferentes estados financieros, con inclusión de las

notas. Una entidad no necesita revelar una información específica requerida en otras NIIF si la información así revelada carece de importancia relativa.

ii. Información a presentar en la sección de “otro resultado global”:

Se aclaran los requerimientos de presentación de las partidas, en la sección de “otro resultado global” (entre las que se encuentran, por ejemplo, diferencias de cambio obtenidas en un negocio en el extranjero, diferencias de valor de activos financieros disponibles para la venta), de forma que las partidas se agruparán en:

- ✓ Partidas de “otro resultado global” (excluidos los importes del apartado siguiente), clasificadas por naturaleza y agrupadas en aquellas que:
 - No se reclasificarán posteriormente a resultados;
 - Se reclasificarán posteriormente a resultados, si se cumplen determinados requisitos.
- ✓ La participación en el “otro resultado global” de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación, agrupadas en aquellas que:
 - No se reclasificarán posteriormente a resultados;
 - Se reclasificarán posteriormente a resultados, si se cumplen determinados requisitos.

iii. La estructura de las notas a los estados financieros:

La modificación introducida en la NIC 1 enfatiza que al decidir el orden sistemático de las notas, la entidad debe considerar la comprensibilidad y comparabilidad de sus estados financieros, aclarando que las entidades tienen flexibilidad sobre el orden sistemático de las notas.

iv. La información a revelar sobre políticas contables:

- ✓ El Reglamento elimina la guía que existía en la NIC 1 para identificar una política contable significativa, señalando únicamente que la entidad deberá revelar sus políticas contables significativas, con inclusión de:
 - La base o bases de valoración utilizadas al elaborar los estados financieros; y
 - Las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.
- ✓ Al decidir si una determinada política contable debe revelarse, la dirección considerará si la revelación ayudaría a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros sucesos y condiciones se reflejan en la información presentada sobre el rendimiento y la situación financiera. La entidad revelará, junto con las políticas contables significativas u otras notas, los juicios que la dirección haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

v. Entrada en vigor:

Desde la fecha de inicio del primer ejercicio que comience a partir del 1 de enero de 2016.

3.- Reglamento (UE) 2015/2441 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2015, que modifica el Reglamento (CE) n° 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la NIC 27 (DOUE de 23 de diciembre de 2015)

- ✓ Se adoptan las modificaciones publicadas por el IASB, el 12 de agosto de 2014, de

la NIC 27. El objetivo de estas modificaciones es permitir que las entidades utilicen en sus estados financieros individuales, el método de la participación para valorar las inversiones en entidades dependientes, asociadas y negocios conjuntos.

- ✓ El Reglamento modifica la NIC 27, de forma que ésta permite valorar en los estados individuales, las inversiones en entidades dependientes, asociadas y negocios conjuntos de acuerdo con cualquiera de los métodos siguientes:
 - Al coste.
 - Según su valor razonable, si se clasificaban en la categoría de disponible para la venta recogida en la NIC 39.
 - Según el método de la participación.

Hasta ahora, no se permitía valorar en los estados individuales por el método de la participación. Sin embargo, en algunos países de la UE, el método de la participación es obligatorio en los estados individuales, por lo que obligaba a las entidades a elaborar unos estados individuales cumpliendo con las normas locales, es decir, valorándolas por el método de la participación, y otros estados cumpliendo con la NIC 27 (valorando al coste o en función de la NIC 39).

- ✓ El método de la participación patrimonial consiste en valorar la participación inicialmente al coste, para ajustar posteriormente el valor de ésta en función de los cambios en el patrimonio de neto de la participada, en lo que corresponda según su porcentaje de participación.
- ✓ Supongamos por ejemplo que la sociedad F compró el 60% del patrimonio de la sociedad M el 2 de marzo de 2016. En la compra, se adquieren 6.000 acciones por 2.000 € cada una. El capital de M está compuesto por 10.000 acciones de valor nominal de 1.000 € cada una.

La información de la sociedad M en la fecha de compra es:

Patrimonio neto	Valor.	60%	40%
Capital social	10.000.000	6.000.000	4.000.000
Reserva legal	5.000.000	3.000.000	2.000.000
Ajustes valor razonable	5.000.000	3.000.000	2.000.000
Total	20.000.000	12.000.000	8.000.000

Al 31 diciembre de 2016, M presenta la siguiente información:

Patrimonio neto	Valor.	60%	40%
Capital social	10.000.000	6.000.000	4.000.000
Reserva legal	5.000.000	3.000.000	2.000.000
Ajustes valor razonable	6.000.000	3.600.000	2.400.000
Resultado ejercicio	5.000.000	3.000.000	2.000.000
Total	26.000.000	15.600.000	10.400.000

En abril de 2017, F recibe 100.000 € por dividendos de M. El precio de mercado de las acciones de M en esta fecha es de 3 €/acción.

La entidad F realizará los siguientes registros contables para elaborar sus estados individuales, si aplica el método de la participación para valorar sus acciones en la filial:

Por la compra registrará el 2 de marzo:

12.000.000	Acciones de M	Tesorería	12.000.000
------------	---------------	-----------	------------

Por la valoración a 31 diciembre atendiendo al nuevo patrimonio:

- Por el resultado obtenido por M:

3.000.000	Acciones de M	Resultado ejercicio	3.000.000
-----------	---------------	---------------------	-----------

- Por el ajuste de valoración razonable de M:

600.000	Acciones de M	Reservas	600.000
---------	---------------	----------	---------

- Por el cobro del dividendo en abril de 2017:

100.000	Acciones de M	Tesorería	100.000
---------	---------------	-----------	---------

- ✓ Antes de esta modificación de la NIC 27, la entidad sólo podía presentar en sus estados financieros individuales, las acciones de M valoradas por:
 - 12.000.000 euros (si aplicaba la opción de valorarlas a su precio de coste).
 - 18.000.000 euros (si aplicaba la opción de valorarlas a su valor razonable).
- ✓ Con la modificación, tendrá la entidad F tendrá una tercera opción: valorar las acciones de M en sus estados individuales por un importe de 15.500.000 euros.
- ✓ Las modificaciones entran en vigor desde la fecha de inicio del primer ejercicio que comience a partir del 1 de enero de 2016.

4.- NIIF 16 Arrendamientos

El IASB ha aprobado la NIIF 16, que regula el tratamiento contable de los arrendamientos y que sustituirá a la actual NIC 17. Seguidamente resumimos los principales cambios de la norma.

i. Definición de arrendamiento:

- ✓ La norma incluye una definición de arrendamiento, según la cual el arrendatario obtiene el derecho a usar un activo desde el inicio del arrendamiento a cambio de unos pagos realizados a lo largo de un período de tiempo.
- ✓ La definición no se modifica con respecto a la que existía hasta ahora, si bien, la NIIF 16 presenta una guía para aplicar esta definición que es una novedad. Sin embargo, no es razonable pensar que la guía lleve a conclusiones diferentes a las que se obtenían aplicando la NIC 17, so-

bre si un contrato contiene o no un arrendamiento.

ii. Tratamiento contable para el arrendatario:

- ✓ La NIIF 16 elimina la clasificación del arrendamiento como financiero u operativo, tratando todos los arrendamientos de forma similar:
 - Las entidades arrendatarias deberán reconocer en el balance los activos (derechos de uso) y pasivos (obligaciones de pago por arrendamiento) por todos los arrendamientos. Inicialmente el activo y el pasivo se valoran por el valor actual de los flujos de caja esperados del pasivo, incluyendo sólo los que serán económicamente inevitables y excluyendo pagos variables vinculados a usos futuros del activo o ventas. El activo se irá depreciando y el pasivo amortizando, distinguiendo en los pagos realizado entre amortización de principal e intereses. Los pasivos se presentarán de forma separada de otros pasivos de la entidad, mientras que los activos podrán presentarse junto con otros activos propiedad de la entidad o de forma independiente.
 - En la cuenta de resultados, a lo largo del período del arrendamiento, se reconocerá la depreciación sistemática de los activos por arrendamiento, así como el interés derivado de los pasivos del arrendamiento. La depreciación se presentará como gastos operativos y los intereses como gastos financieros.
 - En el estado de flujos de tesorería, los pagos de intereses se presentarán como actividades operativas, mientras que los pagos de principal como actividades de financiación.
- ✓ Se establecen dos excepciones, para reducir los costes de aplicación de esta norma, donde no se reconocerá un activo

y un pasivo, sino un gasto por arrendamiento:

- En los arrendamientos de plazo no superior a 12 meses.
- En los arrendamientos donde el valor del activo arrendado no sea elevado, en proporción al valor de los activos no corrientes.
- ✓ El tratamiento recogido por la NIIF 16 con carácter general para los arrendamientos, difiere sustancialmente para los arrendamientos que hasta ahora se clasificaban como operativos, no difiriendo sustancialmente en relación con los que se clasificaban como financieros.

La principal diferencia se encuentra en la valoración. La NIIF 16 requiere que la entidad reconozca sólo los importes que previsiblemente se pagarán, es decir, no incluyendo en ocasiones el valor razonable total del activo.

De esta forma, cuando una operación de arrendamiento es similar a una operación de endeudamiento para la compra de un activo, por ejemplo en el caso de un arrendamiento de un edificio a 100 años, la aplicación de la NIIF 16 debe llevar a un registro similar a la compra financiada del edificio. El activo y pasivo arrendado se valorarán inicialmente por el valor actual de todos los pagos a realizar en los 100 años.

- ✓ Cuando la operación de arrendamiento es económicamente diferente de una operación de endeudamiento y compra del activo, por ejemplo un arrendamiento del edificio a 5 años, el tratamiento contable resultante de la aplicación de la NIIF 16, reflejará esa diferencia. La valoración inicial del activo (derecho de uso) y pasivo será menor que en el supuesto de que la entidad se hubiese endeudado para comprar el activo.

iii. Tratamiento contable para el arrendador:

No se producen grandes cambios con lo establecido en la actual NIC 17, de forma que el arrendador continúa clasificando los arrendamientos entre operativos y financieros, contabilizando de forma diferente ambos tipos. La única diferencia se produce en que la NIIF 16 tiene unos mayores requerimientos de información en las notas a los estados financieros.

iv. Principales efectos esperados de la nueva norma:

- ✓ La nueva normativa originará previsiblemente en el balance:
 - Un incremento de los activos,
 - un incremento de los pasivos y,
 - una reducción del patrimonio neto.

El motivo es que el valor contable de los activos se reducirá más rápidamente que el de los pasivos, ya que los activos generalmente se depreciarán linealmente, mientras que los pasivos se reducirán por la amortización pero se incrementarán por los intereses.

En la cuenta de resultados, la suma de intereses y depreciación, previsiblemente será mayor al comienzo del arrendamiento, que el gasto lineal recogido actualmente según la NIC 17. Ocurrirá lo contrario al final del período de arrendamiento.

El estado de flujos de efectivo no se verá afectado, por no incluir la nueva norma contable en los pagos a realizar por los contratos.

v. Entrada en vigor:

Se retrasa hasta enero de 2019, considerando el importante impacto que la misma supondrá en los estados financieros de las empresas.

II.- NORMATIVA NACIONAL**1.- Resolución de 29 de enero de 2016, del ICAC, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales (BOE de 4 de febrero de 2016)**

Esta nueva Resolución deroga el antecedente inmediato en la materia, es decir, la Resolución de 29 de diciembre de 2010.

- ✓ Al igual que su precedente, la nueva Resolución sólo obliga a informar, tanto en estados individuales como en consolidados, sobre operaciones comerciales, dejando fuera, por ejemplo, a los proveedores de inmovilizado o a los acreedores de operaciones por arrendamiento financiero.
- ✓ La Disposición Adicional Única de la nueva Resolución, establece que en las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando esta nueva resolución, no será obligatoria la presentación de cifras comparativas.
- ✓ Seguidamente presentamos un ejemplo práctico sobre la aplicación de la nueva resolución, que será de aplicación para las cuentas anuales del ejercicio 2015.

Supongamos que una entidad presenta la siguiente información a 31 de diciembre de 2015:

- Importe de las compras netas del ejercicio: 1.600.000 euros.
- Gastos por servicios exteriores del ejercicio: 700.000 euros.
- Pagos realizados durante el ejercicio a proveedores y acreedores comerciales:

Proveedor	Importe en euros	Días transcurridos desde la fecha de factura hasta el pago de la misma
Proveedor A	150.000	100
Proveedor B	580.000	120
Proveedor C	370.000	90

- Pagos pendientes de realizar a 31 de diciembre de 2015:

Proveedor	Importe en euros	Fecha de la factura
Proveedor D	110.000	1 octubre 2015
Proveedor E	315.000	15 octubre 2015
Proveedor F	590.000	25 octubre 2015
Proveedor G	415.000	1 noviembre 2015
Proveedor H	205.000	15 noviembre 2015
Proveedor I	565.000	1 diciembre 2015
Proveedor J	307.000	15 diciembre 2015

La información que tiene que presentar esta entidad en la memoria sería:

- Si presenta memoria normal

Total pagos realizados = 150.000 + 580.000 + 370.000 = 1.100.000 euros

Ratio de las operaciones pagadas = $(150.000 \cdot 100 + 580.000 \cdot 120 + 370.000 \cdot 90) / 1.100.000 = 107$ días

Total pagos pendientes = 110.000 + 315.000 + 590.000 + 415.000 + 205.000 + 565.000 + 307.000 = 2.507.000 euros

Ratio de las operaciones pendientes de pago = $(110.000 \cdot 92 + 315.000 \cdot 77 + 590.000 \cdot 67 + 415.000 \cdot 61 + 205.000 \cdot 46 + 565.000 \cdot 31 + 307.000 \cdot 16) / 2.507.000 = 52$ días

Periodo medio de pago a proveedores = $(107 \cdot 1.100.000 + 52 \cdot 2.507.000) / (1.100.000 + 2.507.000) = 69$ días

Cuadro a presentar en la memoria

	2015	2014
	Días	Días
Periodo medio de pago a proveedores	69	
Ratio de operaciones pagadas	107	
Ratio de operaciones pendientes de pago	52	
	Importe en euros	Importe en euros
Total pagos realizados	1.100.000	
Total pagos pendientes	2.507.000	

- Si presenta memoria abreviada

Saldo medio de acreedores comerciales = $(150.000 + 580.000 + 370.000 + 110.000 + 315.000 + 590.000 + 415.000 + 205.000 + 565.000 + 307.000) / 10 = 360.700$ euros

Período medio de pago a proveedores = $((360.700 / (1.600.000 + 700.000)) \cdot 365 = 57$ días

Cuadro a presentar en la memoria:

	2015	2014
	Días	Días
Periodo medio de pago a proveedores	57	

2.- Resolución de 9 de febrero de 2016, 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 (BOE de 16 de febrero de 2016)¹

III. CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC Nº 104

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de las operaciones realizadas por un establecimiento permanente de una empresa española en el extranjero.

Se consulta sobre cómo tratar contablemente los activos, pasivos, gastos e ingresos de una sociedad anónima española que tiene una sucursal en el extranjero.

El ICAC considera que la sucursal es parte integrante de una empresa. Es por ello, que las cuentas anuales han de ser únicas, donde deben

¹ Debido a la importancia de esta Resolución, se desarrollará el contenido de la misma en una Alerta Contable específica.

recogerse las operaciones y elementos patrimoniales de la empresa en su conjunto.

Todo ello sin perjuicio de que se lleven los registros contables auxiliares o adicionales que se consideren necesarios para un mejor control de la gestión y por el procedimiento que la empresa considere conveniente, pudiéndose en tal caso realizar anotaciones conjuntas de las operaciones por periodos no superiores al trimestre.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de una prima percibida por una sociedad arrendadora en concepto de opción de compra.

Se consulta acerca del tratamiento contable de la prima cobrada por la entidad arrendadora que arrienda un determinado activo por un período de 17 años a la entidad arrendataria.

Adicionalmente al contrato de arrendamiento, la arrendadora suscribió un contrato de opción de compra del activo arrendado con otra entidad vinculada a la arrendataria (optante), en virtud del cual la arrendadora concede a la optante una opción de compra sobre el activo al final del período de arrendamiento, previo pago de una prima por un importe aproximado al valor actualizado del 10 por 100 del coste.

El importe de la prima debe ser invertido por la arrendadora en un depósito con una rentabilidad fija y vencimiento a la finalización del contrato de arrendamiento. En caso de que la optante decidiera ejercer la opción de compra, la transmisión de la propiedad del activo se produciría al término del plazo de arrendamiento. En este supuesto, el precio de adquisición sería aproximadamente, el 45 por 100 del coste de adquisición de dicho activo, descontando el importe de la prima de la opción de compra pagada y la rentabilidad obtenida por el depósito. En caso de que la optante decidiese no ejercer la opción de compra a la finalización del contrato de arrendamiento, la prima cobrada no sería reembolsable.

El ICAC señala que en relación con esta consulta, el acuerdo se calificará como un contrato

con opción de compra, por ser la optante y la arrendataria partes vinculadas, pero no señala si el arrendamiento se debe calificar como financiero u operativo.

Si una vez analizados todos los antecedentes y circunstancias relevantes de la operación en su conjunto el arrendamiento tuviera la calificación de financiero, en el momento inicial el arrendador reconocerá:

Crédito	Inmueble Resultado por venta de inmovilizado
---------	---

El crédito se valorará por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo, aunque no esté garantizado, descontando el tipo de interés implícito del contrato.

Posteriormente, reconocerá el resultado de la operación, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien, supuesto en el que se considerarán operaciones de tráfico comercial y deberá registrarse la correspondiente venta de existencias.

La prima recibida formará parte de la contraprestación y el activo financiero adquirido se contabilizará como un instrumento financiero.

En el caso de que no se den las circunstancias para considerar la operación como un arrendamiento financiero, los ingresos correspondientes al arrendador derivados del contrato de arrendamiento serán considerados como un ingreso del ejercicio en el que los mismos se devenguen.

Deudores	Ingresos por arrendamientos
----------	-----------------------------

La prima recibida se tratará como un cobro anticipado por el acuerdo de cesión, que se imputará a resultados a lo largo del período del contrato, a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

Tesorería	Cobro anticipado
-----------	------------------

Consulta 3

Sobre la sustitución de determinados componentes de una maquinaria cuando el importe es satisfecho por la empresa propietaria a cuenta de la deuda que ésta mantiene con el suministrador y fabricante de la máquina al encontrarse la misma en periodo de garantía.

Se plantea la consulta por parte de una sociedad cuya actividad principal es la producción de energía eólica, que tiene un parque eólico que fue construido por un proveedor extranjero y cuyo contrato de construcción recoge un período de dos años como garantía. El pago de la maquinaria en cuestión, se estipula en un plazo entre 5 y 8 años.

Transcurrido el primer año se aprecia la necesidad de sustituir algunos componentes de la maquinaria por no estar en adecuadas condiciones y se acuerda que la empresa productora de energía adquiera los elementos necesarios a otros suministradores. Asimismo, se indica que, el coste desembolsado será descontado de la deuda que tiene con el proveedor extranjero. La sustitución de los elementos no afecta a la capacidad productiva de la maquinaria, ni alarga su vida útil.

Se consulta al ICAC, cómo tratar contablemente los elementos sustituidos.

El ICAC señala que la operación es considerada como una «renovación del inmovilizado», por ser un conjunto de operaciones mediante las cuales se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.

La empresa productora de energía contabilizará un aumento de valor del inmovilizado material por los elementos adquiridos

Inmovilizado (componentes nuevos)	(componentes sustituidos)	Deuda con proveedores	con componentes nuevos
-----------------------------------	---------------------------	-----------------------	------------------------

Adicionalmente reconocerá la compensación acordada con el proveedor como un derecho de cobro, con baja de los elementos sustituidos

Derecho inmovilizado	cobro proveedor	Inmovilizado (componentes sustituidos)	Resultado
----------------------	-----------------	--	-----------

El resultado será la diferencia entre el valor contable de los elementos sustituidos y el valor razonable de los nuevos.

IV.- NORMATIVA EN TRAMITACIÓN

1.- Proyecto de circular, del Banco de España, por la que se modifican la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, sobre las normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, y la Circular 1/2013, de 24 de mayo, sobre la Central de Información de Riesgos

Las principales novedades que introduce el Proyecto de circular del Banco de España pueden resumirse así:

i. Fecha de registro de los instrumentos de capital adquiridos:

El proyecto propone que pase a realizarse en la fecha de liquidación en lugar de en la fecha de contratación de estos instrumentos.

ii. Amortización de activos intangibles

El proyecto introduce el nuevo criterio contable sobre amortización de activos intangibles, introducido por la última modificación del Código de Comercio mediante la Ley 22/2015, de aplicación a las cuentas individuales y a las consolidadas no sujetas directamente al marco de las Normas Internacionales de Información Financiera.

iii. Anejo IX sobre estimación del deterioro por riesgo de crédito

Las principales novedades propuestas se exponen a continuación:

- ✓ Las categorías en que se clasifican contablemente las operaciones en función del riesgo de insolvencia del titular o la operación, pasan a ser: “normales”, “dudosos” y “fallidos”.

Desaparece así la categoría de riesgo “subestándar”, que pasa básicamente a incluirse en una nueva subcategoría de riesgos en “vigilancia especial” dentro de los riesgos “normales”. Esta subcategoría incluye las operaciones que presentan debilidades en su solvencia, pero sin plantear dudas sobre su reembolso total, entre otras, las operaciones reestructuradas o refinanciadas.

- ✓ El Anejo apuesta a que las entidades desarrollen sus propias metodologías, distintas de las metodologías propuestas en el propio anejo, para la estimación de dotaciones por deterioro de riesgo de crédito. En este sentido, el Proyecto desarrolla los requisitos mínimos que deben cumplir las metodologías que desarrollen las propias entidades para la estimación individualizada o colectiva de deterioro.
- ✓ En relación a la modificación de las condiciones de las operaciones que incide sobre la clasificación de las mismas en función de su riesgo de crédito, el proyecto del Anejo IX se alinea con el Reglamento FINREP, en lo relativo a los conceptos aplicables a las operaciones reestructuradas o refinanciadas.
- ✓ Con relación a los activos adjudicados, como novedad destacamos que se permite la reversión del deterioro acumulado desde el reconocimiento inicial del adjudicado, cuando la estimación del valor de tasación quede refrendada por la capacidad de la entidad para realizar el activo, teniendo en cuenta su experiencia de ventas y la rotación de su inventario.

Esta Alerta Contable contiene, exclusivamente, información de carácter general y no constituye, ni pretende constituir, asesoramiento jurídico alguno sobre las materias contenidas en ella. Cualquier decisión o actuación basada en su contenido deberá ser objeto del adecuado asesoramiento profesional.

ABREVIATURAS

BOE: Boletín Oficial del Estado.

BOICAC: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

DOUE: Diario Oficial de la Unión Europea.

IASB: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

NIC: Norma Internacional de Contabilidad.

NIIF: Norma Internacional de Información Financiera

Reglamento FINREP: Reglamento (UE) nº 575/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, que incluye las definiciones y formatos para la elaboración de los estados para la información financiera supervisora (conocidos como FINREP)

UE: Unión Europea.

GTA VILLAMAGNA
ABOGADOS

C/ Marqués de Villamagna
núm. 3, 6ª Madrid 28001

www.gtavillamagna.com