economistas
Consejo General

REA+REGA
Corporación de
Auditores

EC · Economistas
Contables

CIERRE CONTABLE DEL EJERCICIO 2014

ASPECTOS ECONÓMICO-TRIBUTARIOS DE INTERÉS

FEBRERO 2015

ASPECTOS DE INTERÉS A CONSIDERAR PARA EL CIERRE DEL EJERCICIO 2014, DE ACUERDO CON LAS MODIFICACIONES TRIBUTARIAS INTRODUCIDAS, CON EFECTO AL INICIO DEL EJERCICIO 2015

Índice

Pág

Resumen. 1

1.- Introducción. 1

2.- Aspectos de interés a considerar para el cierre del ejercicio 2014, de acuerdo con las modificaciones tributarias introducidas, con efecto al inicio del ejercicio 2015 .. 6

3.- Consideraciones relativas a determinadas partidas del balance. 8

3.1. Patrimonio neto 8

3.2. Activo no corriente 11

3.2.1.-Activos intangibles 12

3.2.2.-Inmovilizaciones materiales 15

3.2.3.-Activos financieros 20

3.3. Tesorería 21

3.4. Provisiones y contingencias 22

4.- Acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio. 24

Cierre contable del ejercicio 2014: aspectos económico-tributarios de interés

Salvador Sánchez
economista-auditor

Resumen

El presente documento tiene como objeto realizar un análisis de cuáles son los aspectos de mayor relevancia que afectan al cierre contable del ejercicio 2014, teniendo en cuenta que son importantes las novedades de índole tributaria que deben ser consideradas, dado que si bien los aspectos económico-contables y fiscales no tienen por qué ser coincidentes, ambos criterios han de ser considerados por su estrecha correlación en determinados saldos y/o transacciones, al margen de la repercusión fiscal que pudiera tener el tratamiento contable dado a determinadas operaciones.

Así mismo, hemos realizado una revisión de algunos conceptos de especial relevancia contenidos en el Plan General de Contabilidad con efecto directo en los ingresos y gastos del ejercicio (entendidos como concepto más amplio que su reconocimiento contable en la cuenta de pérdidas y ganancias), así como la importancia y relevancia que tienen los tradicionales principios contables de registro y correlación de ingresos y gastos, no contemplados de manera expresa en el actual PGC como tales principios contables.

Para su desarrollo el trabajo se ha estructurado en las siguientes partes: tras una introducción inicial en la que realizamos un análisis de la normativa mercantil y contable de importancia para el cierre contable del ejercicio, a continuación centramos nuestro estudio en aquellos aspectos que hemos considerado de interés por su efecto en el cierre de la contabilidad, sobre todo por las modificaciones tributarias aparecidas, en vigor a partir de enero de 2015. El apartado tercero de este documento se orienta a destacar cuáles son, en nuestra opinión, aquellas cuestiones sustantivas que afectan a determinadas partidas del balance de cierre, para concluir con el apartado cuarto, destinado a la evaluación de la importancia que tiene para un adecuado cierre contable el estudio pormenorizado de los acontecimientos ocurridos con posterioridad al cierre del ejercicio, de especial relevancia para poder elaborar unos Estados Contables que permitan suministrar la imagen más verosímil y fiel de la empresa.

1. Introducción

Tras la finalización del ejercicio económico 2014 los profesionales dedicados al campo de la contabilidad y asesoramiento empresarial deben acometer en estos meses el cierre contable y la preparación de las cuentas anuales para que éstas sean formuladas por el Órgano de Administración como paso previo a su aprobación y preparación de las liquidaciones tributarias correspondientes.

Somos conscientes que la contabilidad, para un gran número de empresas, representa

básicamente un requisito obligatorio que han de cumplir, pilar fundamental en el que se sustenta el modelo tributario para las personas jurídicas. Además, para algunas empresas (las que llevan la contabilidad actualizada) la contabilidad representa un magnífico instrumento a disposición del equipo directivo en el que poder soportar, de forma objetiva, la toma de decisiones empresariales. Sin embargo, somos conscientes que al aparecer registrados determinados saldos por su valor histórico, la información que suministra la contabilidad no siempre resulta de utilidad si lo que queremos es aproximarnos al valor económico de un negocio, sobre todo para aquellos saldos relacionados con las partidas no corrientes, provenientes de ejercicios anteriores. El modelo contable del Plan General de Contabilidad no está orientado a determinar cuál es el valor de la empresa.

El Marco conceptual de la Contabilidad representa el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce, en un proceso lógico deductivo, al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales. Hemos de recordar que el Plan General de Contabilidad, en línea con las Normas Internacionales de Contabilidad, se fundamenta en el Marco Conceptual elaborado por el IASB en 1983, el cual establece conceptos de especial interés relacionados con la preparación y presentación de los Estados Financieros para los usuarios externos, siendo precisamente las "hipótesis fundamentales" en las que se sustenta este modelo contable el "devengo" y la "empresa en funcionamiento".

Conviene recordar que la prioridad planteada por las Normas Internacionales de Contabilidad, en relación con la importancia y utilidad de las cuentas anuales formuladas por la empresa, elaboradas sobre la base del cumplimiento de las hipótesis fundamentales anteriormente citadas, radica en los siguientes aspectos:

- ✓ Permiten determinar la situación financiera de la entidad;
- ✓ Contribuyen a medir y conocer el resultado total obtenido;
- ✓ Facilitan la evaluación de la capacidad de la empresa de generar recursos líquidos; y
- ✓ Ofrecen información sobre el posible riesgo de liquidez existente, en su caso.

En el ordenamiento contable español las hipótesis básicas se identifican con los principios contables que recoge el Plan General de Contabilidad, prevaleciendo en caso de conflicto aquel que mejor represente la imagen fiel de la empresa.

En este sentido, el artículo 34 del Código de Comercio establece lo siguiente:

> Artículo 34
>
> 1. Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de flujos de efectivo no será obligatorio cuando así lo establezca una disposición legal.

2. Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.
3. Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.
4. En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En estos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

El "principio de registro" y el de "correlación de ingresos y gastos", siguiendo ese camino lógico deductivo que constituye el Marco Conceptual, se ubican como criterios de reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales, por lo que deben considerarse como previos o anteriores a la aplicación del resto de los principios contables que aparecen en el Plan.

Correlación de ingresos y gastos implica el reconocimiento simultáneo o combinado de ingresos y gastos, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. En este sentido la Norma Internacional de Contabilidad 18 señala: "*los ingresos de actividades ordinarias y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea. Este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de gastos con ingresos… No obstante, los ingresos de actividades ordinarias no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se registrará como como un pasivo*"

La aplicación de la hipótesis básica de devengo supone haber realizado anteriormente un paso previo: la aplicación del criterio de reconocimiento de ingresos y gastos, pues sólo una vez efectuada la imputación temporal de ingresos y gastos puede procederse a determinar el resultado del periodo, el cual estará constituido por los ingresos de dicho periodo menos los gastos incurridos y necesarios para generar esos ingresos. Por tanto, si como consecuencia de operaciones de venta, es probable que se haya incurrido en un pasivo a la fecha de cierre de los estados contables, y puede realizarse razonablemente su cuantificación, aunque el cliente no haya demandado la prestación de ese servicio, o el mismo se haya prestado con posterioridad al cierre del ejercicio, por aplicación de la hipótesis básica de correlación de ingresos y gastos debería dotarse en las cuentas anuales la correspondiente provisión para riesgos y gastos.

En nuestra opinión, este aspecto presenta un gran nexo de unión con el posicionamiento que en 2011 realizó el ICAC en relación con el tratamiento contable adecuado de los cambios de criterio o subsanación de errores puestos de manifiesto en este ejercicio, con efecto sobre ejercicios anteriores –Consulta 3, BOICAC 86/2011-, como aclaración a la NRV 22ª "*Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables*" recogida en la Segunda Parte del PGC, la

cual señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas el patrimonio neto. Según se recoge en la propia Consulta, la reformulación de cuentas debe ser tratada como una situación "excepcional", que debería ser tenida en cuenta cuando se produzcan circunstancias muy significativas entre la fecha de formulación de las cuentas y la fecha de convocatoria de la Junta General Ordinaria que deba aprobarlas.

Por tanto con carácter general "los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio", si bien los mismos no deberán contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino contra reservas.

Uno de los aspectos que más marcan la diferencia en la calidad de los servicios profesionales prestados a los clientes es precisamente en las cuentas anuales que publican las empresas, pues en la mayoría de los casos constituye de los escasos productos que traslada la empresa al público. Es por ello que debemos plantear la necesidad e importancia de detenerse en la confección de las cuentas anuales sobre la base no sólo de la información necesaria (mínima), sino también la suficiente (íntegra).

Sirva como prueba de lo anteriormente expuesto la Sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de noviembre de 2014 –Sala Primera, de lo Civil. Sentencia nº 4443/2014-, por la que se declara nulo un acuerdo de aprobación de cuentas anuales por ausencia de reflejo de la imagen fiel de las mismas, al omitirse en la memoria cierta información «en particular por la existencia de pactos entre socios (recogidos en el art. 29 de la LSC, y de uso frecuente en los "Protocolos familiares"), por una operación de permuta pactada entre socios, no recogida adecuadamente ni en balance ni en la memoria», teniendo en consideración que el apartado 3 del art. 34 del Código de Comercio señala que cuando las disposiciones legales no sean suficientes para mostrar la imagen fiel "se suministrará en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar este resultado". En concreto esta Sentencia hace referencia a la falta de información de la norma 2ª de inmovilizado material, la norma 17ª de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, la norma 4ª y 24.4ª sobre registro y valoración y la norma 12ª de operaciones con partes vinculadas[1].

Resulta de especial interés, en nuestra opinión, las razones de la Sala para estimar los motivos en que se fundamenta el recurso de casación presentado, en relación con la importancia de la imagen fiel, cuando señala: "El propio Estado, por razones de índole tributarias, está

[1] Queremos agradecer expresamente la ayuda y colaboración bibliográfica recibida en este punto de nuestro compañero perteneciente al Colegio de Economistas de Valencia, Salvador Salom.

interesado en la veracidad de la contabilidad, estableciendo, en ocasiones, criterios no siempre coincidentes con las normas contenidas en las leyes societarias. El deber público de contabilidad queda sometido a una conducta diligente y exigente de lealtad y veracidad que debe permitir a terceros, a accionistas y al mercado, en general, la imagen fiel del patrimonio, y las magnitudes financieras de la sociedad por las que se dan a conocer la situación financiera y sus resultados".

Una de las cuestiones más problemáticas relativa a la elaboración de las cuentas anuales es precisamente la fecha de su formulación. En este sentido, conviene recordar que la Ley de Sociedades de Capital establece en su artículo 253 lo siguiente:

> Artículo 253
> 1. Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados.
> 2. Las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser firmados por todos los administradores. Si faltare la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa.

Sin embargo, es relativamente frecuente que el órgano de administración no realice la formulación de las cuentas dentro de este plazo. En este caso, resulta de interés recordar lo que establece el Código de Comercio en relación con la contabilidad y los libros de los empresarios:

> Artículo 25
> 1. Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su Empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.
>
> Artículo 27
> 1. Los empresarios presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización, se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro…
> 2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio…
> Artículo 28
> 1. El libro de Inventarios y Cuentas anuales se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa. Al menos trimestralmente se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación. Se transcribirán también el inventario de cierre del ejercicio y las cuentas anuales.
> 2. El Libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al trimestre, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que trate.

Cuando se presentan a legalizar los libros oficiales resulta de obligado cumplimiento incorporar en los mismos las cuentas anuales; sin embargo, si éstas no están formuladas a la fecha de legalización de los libros (generalmente en el mes de abril si la empresa finaliza su ejercicio económico a 31 de diciembre) no resulta posible su incorporación dentro de los libros legalizados. Igualmente, no resultaría razonable que las cuentas anuales se hubieran formulado dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio (31 de marzo) y los estados contables presentados a legalizar recogiesen otros resultados distintos: o los libros

legalizados o las cuentas anuales formuladas estarían mal, o, lo que puede ocurrir en muchos casos, las cuentas anuales recogen una fecha de formulación "forzada", que no es justamente la fecha en la que se formularon "de facto".

En consecuencia, recomendamos que las cuentas anuales aparezcan formuladas en la fecha en que realmente se celebre el Consejo de Administración a tal efecto convocado, y no con fecha 31 de marzo; si con posterioridad fuese necesario reformularlas, como consecuencia de haberse identificado nuevas situaciones significativas no puestas de manifiesto en la fecha de formulación de las mismas, debería procederse a su posterior reformulación, en esta nueva fecha.

2. Aspectos de interés a considerar para el cierre del ejercicio 2014, de acuerdo con las modificaciones tributarias introducidas, con efecto al inicio del ejercicio 2015

Son numerosos los cambios normativos introducidos que afectan a la fiscalidad de la empresa con efectos 1 de enero de 2015; es por ello que algunas de estas cuestiones deberían tenerse muy en cuenta, pues el registro contable en un ejercicio u otro pudiera tener impacto directo sobre el impuesto sobre sociedades devengado al cierre del ejercicio 2014.

Como a partir de 2015 los tipos impositivos serán menores, pudiera ser que desde una óptica eminentemente fiscal resultase interesante reconocer un resultado positivo en el ejercicio 2015 en lugar de registrarlo en el ejercicio 2014, dado que resulta más ventajoso fiscalmente reconocer el gasto en el ejercicio 2014 y el diferimiento del ingreso para el ejercicio 2015. Sin embardo, hemos de tener presente lo que al efecto señala el principio contable de devengo en relación con la fecha de reconocimiento de los hechos económicos acaecidos a la fecha de cierre del ejercicio, por lo que la mejor opción desde el punto de vista fiscal no tiene por qué ser coincidente con los criterios contables a aplicar.

Evolución de los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades

	2014	2015	2016
Tipo gral.	30%	28%	25%
Tipo PyMES	25%	25%	25%
Reserva capitalización		10% B.I.	10% B.I.
Límite		1 MM €	1 MM €
Reserva nivelación PyMEs (5 años)		10% B.I.	10% B.I.
Límite		1 MM €	1 MM €

Además, debería tenerse en cuenta que a partir del ejercicio 2015 se introducen otras novedades tributarias, entre las que queremos destacar las siguientes[2]:

- Deterioro de valor de los activos: a partir de 2015 las pérdidas de valor de los activos contables no serán deducibles a efectos fiscales.

- Insolvencia de deudores: A partir de 2015, cuando haya transcurrido más de 6 meses desde que debía abonar una deuda y no ha sido satisfecha, la deducibilidad fiscal será de sólo un 60% de la base imponible.

- Transmisión de activos entre empresas del grupo: A partir de 2015 la pérdida contable por ventas de activos a empresas del grupo, distintos de participaciones en fondos propios de entidades, no será deducible hasta que no se venda el activo a terceros.

- Atenciones a clientes y proveedores: A partir de 2015 la deducibilidad de estas atenciones se limita al 1% de la cifra de negocios.

- Transmisión de inmuebles: A partir de 2015 desaparecen los coeficientes de corrección monetaria para la determinación de los resultados por enajenación de inmuebles. Así mismo desaparece la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

- Adquisición bienes escaso valor: En empresas de reducida dimensión, el valor unitario a partir de 2015 se reduce a 300 euros, con un límite de 20.000 € (en 2014 los importes unitarios son de 600 euros, con un límite de 12.000 €)

- Retribución administradores contratos alta dirección: Si en los estatutos se establecía que el cargo de administrador no era remunerado, cualquier retribución o gasto satisfecho no era deducible, hasta el cierre del ejercicio 2014. Sin embargo, a partir de 2015 no resulta de aplicación esta restricción.

- Operaciones socio sociedad: En 2014, si se tiene un porcentaje superior al 5%, pero inferior al 25%, las transacciones realizadas pudieran tener problemas de valoración. A partir de 2015 no se va a considerar vinculada a efectos fiscales, por lo que no existirán esos problemas de valoración.

- Deducción I+D+i: A partir de 2015 los trabajos relacionados con la configuración de software avanzado mediante "interfaces y aplicaciones" (I+D) o demostraciones relacionadas con animaciones y videojuegos los mismos darán derecho a deducción; sin embargo en el ejercicio 2014 ello no es posible.

Si bien los criterios contables y fiscales no tienen que ser coincidentes, no es menos cierto que, salvo las excepciones previstas en la ley, para que un gasto sea deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades: ha de corresponder a operaciones reales; debe estar

[2] Fuente: REAF; invertia.com

correlacionado con la obtención de ingresos; ha de estar debidamente contabilizado; ha de ser imputado temporalmente con arreglo a devengo; y debe estar debidamente justificado, teniendo en cuenta que esta partida de gastos no deba ser tratada como un gasto no deducible, de los expresamente contemplados en el artículo 14 del TRLIS.

3. Consideraciones relativas a determinadas partidas del balance

3.1 Patrimonio neto

Se considera patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios que se apliquen en la elaboración de las cuentas anuales, estando conformado por los siguientes conceptos:

+ Capital social suscrito no exigido
+ Primas de emisión del capital suscrito que esté registrado contablemente como pasivo
- Beneficios imputados directamente al mismo
- Ajustes por cambio de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a PyG

El patrimonio neto recoge, por tanto, los siguientes epígrafes: Fondos propios; Ajustes por cambios de valor; y Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

Consideramos especialmente relevante recordar el posicionamiento manifestado por el ICAC (BOICAC 82, consulta 4) en relación con las ampliaciones de capital con cargo a reservas, las cuales deben registrarse en el ejercicio de su inscripción en el RM, a menos que la ampliación proceda del ejercicio anterior y en el momento de la inscripción todavía no se hubieran formulado las CCAA, en cuyo caso la ampliación de capital se incorporará en el balance cerrado del ejercicio anterior.

Por lo que respecta a los desembolsos pendientes sobre acciones deberá tenerse en cuenta que si el plazo para los desembolsos es muy largo podría entenderse que lo que subyace es un préstamo concedido por la sociedad a sus socios (normativa operaciones vinculadas), por lo que se devengarían intereses a favor de la sociedad y, en su caso, habría de practicarse las oportunas retenciones.

En relación con la autocartera, esta ha de ser computada como menor valor de los fondos propios, debiendo estar autorizada por la Junta General, la cual podrá permanecer en la empresa por un plazo máximo de tres años.

Resulta de interés recordar lo establecido en el artículo 273.4 de la Ley de Sociedades de Capital, el cual establece que si existe un fondo de comercio en el activo del balance, deberá dotarse obligatoriamente una reserva indisponible equivalente al mismo, destinándose a tal

efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por ciento del importe del fondo de comercio. Si no existe beneficio, o este es insuficiente, se deben emplear reservas de libre disposición. Además, la dotación a la reserva debe efectuarse sobre el fondo de comercio contabilizado, por lo que si el mismo hubiera sufrido una pérdida por deterioro y se hubiera minorado su valor, deberá dotarse sobre el fondo ya minorado. Las reservas constituidas pasan a ser disponibles cuando desaparezca el fondo de comercio del activo del balance y también en el caso de reducciones de su valor, en la media que el importe de la reserva exceda del valor contable del fondo de comercio (ICAC, consulta 3, BOICAC 73).

Queremos destacar, así mismo, lo contemplado en la consulta 5 del BOICAC 99 (septiembre 2014) relativa a la distribución de beneficios por parte de una sociedad que tiene registrados resultados negativos de ejercicios anteriores y en la que la reserva legal no ha alcanzado el 20 por 100 del capital social. En la misma se señala que sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el Patrimonio Neto no es, tras el reparto del beneficio, inferior al capital social. Además, los beneficios imputados directamente al Patrimonio Neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que el Patrimonio Neto fuera inferior al capital social, el beneficio se destinará a compensar pérdidas. Además, se prohíbe toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de I+D que figuren en el activo del balance.

Por otra parte, en esta misma consulta se señala que deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán las reservas de libre disposición. Por lo que respecta a la reserva legal, mientras no supere el 20% del capital social, sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.

En otro orden de cosas y en relación con las subvenciones, tal y como establece la Norma de Registro y Valoración 18ª del PGC, deberá analizarse la tipología de subvenciones recibidas: toda subvención oficial a recibir como compensación de gastos o pérdidas incurridas, o con el propósito de proporcionar una financiación inmediata a la empresa, sin que existan costes futuros relacionados, debe ser reconocida como ingreso en el ejercicio en que se genera el derecho a exigirla y reconocerla como un resultado extraordinario si fuera precedente.

Las subvenciones de capital deben ser presentadas en el balance registrando la subvención como un ingreso diferido. Además, en el caso de subvenciones condicionadas, deberá tenerse en cuenta el grado de cumplimiento de las obligaciones aparejadas a las subvenciones

concedidas, pues en caso de incumplimiento la empresa debería reconocer las mismas no como una partida dentro del patrimonio, sino como un pasivo exigible.

La devolución de una subvención de capital debe realizarse reduciendo el importe registrado como ingreso diferido por el importe de la subvención a devolver. En caso de que no existan registrados ingresos diferidos, o el importe a devolver exceda del importe registrado como tal, la subvención debe ser reconocida inmediatamente como gasto.

De acuerdo con el criterio del ICAC (consulta 10, BOICAC 40) si la subvención financia la totalidad del valor original del activo y atendiendo a la depreciación experimentada en este antes de la concesión de la subvención, el importe de la subvención es superior al valor neto contable del activo en el momento de la concesión, la parte de la subvención que financia la depreciación experimentada por el activo antes de la concesión debe imputarse a resultados en el ejercicio en que se produce dicha concesión, formando parte del resultado extraordinario.

Si en el momento de la concesión de la subvención el importe de la subvención es inferior al valor neto contables –VNC-, debe aplicarse el criterio de imputar la subvención en proporción a la depreciación del activo financiado desde el momento de la concesión, no procediendo realizar imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención se concede en un momento posterior y admite ser correlacionada con el valor neto contable del activo a partir del momento en que se procede su registro contable (ICAC, consulta 3, BOICAC 60).

En el supuesto que deba contabilizarse una subvención antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien podría retrasarse la imputación a resultados hasta dicho momento. Por el contrario, si el elemento hubiera entrado en funcionamiento con anterioridad al registro contable de la subvención, y ya hubiera sido amortizado parte del elemento, debería adaptarse la imputación a resultados de la subvención a la vida útil restante del elemento. Por consiguiente, debería imputarse en ese primer ejercicio la parte de subvención correspondiente al período transcurrido entre la entrada en funcionamiento y el cierre del ejercicio en que por primera vez se haya registrado la misma.

Por lo que respeta a las ayudas o subvenciones otorgadas por una entidad pública para la concesión de un préstamo a tipo de interés cero o a un tipo de interés inferior al de mercado, deben reconocerse inicialmente como un ingreso de patrimonio que, en principio, se imputa a Pérdidas y Ganancias de acuerdo con un criterio financiero (ICAC, consulta 1, BOICAC 81, marzo 2010).

Las subvenciones de carácter no reintegrable que tienen como finalidad la creación de puestos de trabajo mediante incentivos a la contratación indefinida, debiendo permanecer el trabajador en la empresa un mínimo de tres años, debe considerarse no reintegrable conforme transcurra el plazo de permanencia, reconociéndose en el patrimonio neto en la proporción al

período de tiempo transcurrido para reclasificarla de forma simultánea a la cuenta de PyG (ICAC, consulta 2, BOICAC 82, junio 2010).

Respecto a las subvenciones otorgadas por socios o propietarios a la empresa, como es el caso de condonación de deudas a la sociedad, éstas están sometidas a los preceptos que rigen las donaciones:

- ✓ La sociedad donataria (la que recibe la donación) experimenta un aumento de sus fondos propios, que se registra en el epígrafe "Otras aportaciones de socios", así como una extinción del pasivo financiero por su valor contable y el reconocimiento de un ingreso en PyG por la diferencia entre el importe de la donación y el valor contable de la deuda que se da de baja.

- ✓ Los socios (donantes) deben contabilizar un mayor valor de su participación, salvo que no sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros derivados de dicha aportación, en cuyo caso debería registrarse como un gasto (ICAC, consulta 5, BOICAC 79, septiembre 2009).

Si la subvención financia un activo no amortizable (p.e. un terreno) la parte de la misma aplicable a dicho activo debe mantenerse en el patrimonio neto hasta que dicho activo se dé de baja o sufra un deterioro.

3.2 Activo no corriente

Una de las cuestiones preliminares que debería realizarse para comprobar que el cierre se está realizando adecuadamente es verificar que se encuentran adecuadamente registrados todos los activos controlados económicamente por la empresa que cumplen con la definición de Activo del Plan General de Contabilidad, aun cuando la empresa no posea su titularidad, al no estar inscritos en el registro de la propiedad a su nombre, dado que lo importante es el control sobre los mismos y no su propiedad.

En segundo lugar debería verificarse que la sociedad tiene adecuadamente registrados y diferenciados los inmovilizados funcionales de aquellos otros inmovilizados ajenos a la explotación o actividad administrativa de la empresa.

Por lo que respecta a las amortizaciones, éstas deberán practicarse de acuerdo con la vida útil (no económica) de los activos, considerando su valor residual, debiendo analizar la uniformidad de los criterios aplicados, con independencia que la sociedad practique sus amortizaciones de acuerdos con los intervalos de amortización fiscalmente admisibles.

Para el caso que algún elemento haya sido permutado durante el ejercicio por otro, y la operación debiera clasificarse como comercial, la diferencia entre el valor de coste y el valor razonable de los activos permutados habrá tenido que ser adecuadamente reconocido como resultado del ejercicio.

De forma muy general podemos decir que a efectos del cierre del ejercicio 2014 debería tenerse en cuenta los siguientes aspectos, que pudieran afectar a la contabilidad de la empresa, en relación con las distintas partidas que conforman su activo no corriente:

- ✓ Investigación y desarrollo: verificar los criterios contables de registro y valoración contenidos en la Norma de Registro y Valoración 6ª del PGC, así como en la resolución de 28 de mayo de 2013 del ICAC, incluida su amortización sistemática en un plazo máximo de 5 años

- ✓ Fondo de comercio: verificar que se ha registrado únicamente si se ha adquirido a título oneroso, así como la necesaria evaluación de su posible deterioro

- ✓ Inmovilizado material: deberá analizarse el adecuado tratamiento dado a los gastos financieros, en su caso y a la correcta amortización de los elementos atendiendo a su vida útil efectiva, así como las posibles pérdidas de valor reversibles o recuperaciones de valor que obliguen a revertir.

- ✓ Operaciones de leasing: deberá comprobarse si el arrendamiento con opción a compra es no financiero y si existen contratos de renting deberá verificarse la no incorporación de la opción de compra.

- ✓ Inversiones financieras a largo plazo: habrá de verificarse tanto los criterios de valoración de estos activos financieros como las posibles correcciones de valor por deterioro que hayan podido sufrir durante el ejercicio

Veamos de forma más detallada estos aspectos.

3.2.1. Activos intangibles

La norma contable exige para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (a excepción del fondo de comercio, que tiene su propia especialidad), que cumpla el criterio de identificabilidad, lo que implica que el activo cumpla los dos requisitos siguientes:

a) Sea separable, esto es, susceptible de ser explotado, vendido, cedido o intercambiado de forma separada.

b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

Así mismo, se establece una distinción implícita entre los activos intangibles generados internamente y los adquiridos a terceros. Dentro de los intangibles generados internamente, sólo algunos de ellos, los que determinen costes susceptibles de activarse como los gastos de

investigación y desarrollo o los programas de ordenador, aparecerán registrados como tales. En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

La empresa apreciará si la vida útil de un inmovilizado intangible es definida o indefinida. Un inmovilizado intangible tendrá una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa.

Un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará, aunque deberá analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo y, al menos, anualmente. La vida útil de un inmovilizado intangible que no esté siendo amortizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo.

Respecto al fondo de comercio, sólo debe aparecer registrados aquéllos que se hayan puesto de manifiesto por medio de una transacción onerosa, por lo que aquellos generados internamente no son susceptibles de activación. Además, siguiendo la NRV 19ª, deberá someterse anualmente a un "test de deterioro" y se incluye en la memoria el proceso de cálculo del mismo.

Debemos recordar también lo que establece el artículo 273.4 de la Ley de Sociedades de Capital en relación con la necesidad de dotar una reserva por fondo de comercio:

> Artículo 273 Aplicación del resultado
> 1. La junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.
> 2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.
>
> Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.
> 3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.
> 4. En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.

Resulta interesante destacar el criterio establecido por el ICAC en el BOICAC 73, consulta 3, relativa al tratamiento mercantil de la reserva por fondo de comercio, el que se señalan tres cuestiones importantes:

- ✓ La reserva sólo es aplicable al fondo de comercio explícito y no implícito en las

inversiones;

- ✓ La dotación se debe realizar sobre la base del valor del fondo de comercio disminuido por las pérdidas por deterioro de valor; y
- ✓ La reserva es disponible por la baja del fondo de comercio o, en su caso, por la pérdida por deterioro reconocida en la medida que la reserva exceda del valor del fondo de comercio

En relación con la propiedad industrial, hemos de verificar que se capitalizan los gastos de desarrollo cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro o formalización de la propiedad industrial. Estos gastos deberán amortizarse en un plazo no superior a cinco años, salvo que la empresa pueda acreditar una mayor vida útil.

La consulta 4 del BOICAC 99 (septiembre 2014) hace referencia al tratamiento contable y contabilización de aquellas cantidades satisfechas por una empresa en concepto de canon de entrada a una franquicia, donde se indica que la calificación contable del importe satisfecho por la empresa franquiciada en concepto de canon de entrada vendrá condicionada por su proyección económica futura. Es decir, por su contribución a la obtención de ingresos futuros y su recuperación, desde una perspectiva económica racional, a lo largo de un determinado periodo de tiempo. Si las circunstancias concurren como para calificar el mismo como un activo y, en particular, como un inmovilizado intangible, con posterioridad a su reconocimiento inicial será objeto de amortización y, en su caso, corrección valorativa por deterioro. Salvo mejor evidencia de lo contrario, la vida útil del activo será de cinco años.

En otro orden de cosas hemos de diferenciar entre lo que son gastos de investigación respecto del desarrollo; la investigación, siguiendo el criterio de la NIC 38, consiste en la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en el ámbito científico y tecnológico; por su parte, el desarrollo Aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados hasta que se inicia la producción comercial. Ahora bien, no se consideran gastos de I+D los costes incurridos en el mantenimiento de los niveles de producción; las modificaciones realizadas con carácter periódico; las promociones de ventas, tales como las actividades de mercadotecnia; los gastos de mantenimiento; las modificaciones de los procesos informáticos; y otros similares.

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante, se mantiene la posibilidad de activación de los gastos de la fase de investigación desde el momento en que se cumplan las siguientes condiciones:

- ✓ Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- ✓ Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos que se trate.

Los gastos de investigación y desarrollo activados deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años. Ahora bien, todos los importes activados relativos a gastos de investigación y desarrollo, en el caso que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o su rentabilidad deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Las aplicaciones informáticas están conformadas por los programas de ordenador, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa, utilizando los medios propios que disponga, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento general para el inmovilizado inmaterial. Dentro de este apartado también pueden reconocerse la activación de los gastos de desarrollo de las páginas web, si bien en ningún caso podrán activarse los gastos de mantenimiento de las aplicaciones informáticas, por lo que deberán ser considerados gastos del ejercicio

3.2.2. Inmovilizaciones materiales

El inmovilizado material está formado por activos tangibles que poseen una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos y se esperan usar durante más de un período, siempre que sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo y el coste del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

Nos resulta de especial interés destacar la resolución del ICAC, de 1 de marzo de 2013 (BOE 58, de 8 de marzo de 2013), relativa al inmovilizado material, de la cual podemos extraer los siguientes extremos:

- ✓ Valoración inicial: El coste será el precio equivalente al efectivo en la fecha de su reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo del crédito, a menos que tales intereses se capitalicen.
- ✓ Elementos que forman el coste: Precio de adquisición, incluidos aranceles de importación, impuestos indirectos no recuperables, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; Costes derivados de la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia; La estimación inicial de los costes de obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar

sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en la que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un periodo de tiempo determinado; y la mejor estimación del importe contingente de la contraprestación

✓ Actuaciones sobre el inmovilizado material:

- Reparaciones y conservación: en el caso que un elemento del inmovilizado material haya de someterse de manera periódica a inspecciones generales, con independencia de que los elementos afectados sean sustituidos o no, en la fecha en que se produzca la incorporación del activo al patrimonio de la empresa se identificará como un componente del coste del activo el importe de los desembolsos necesarios para realizar la inspección. Si este coste no estuviera especificado, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una inspección similar. Este componente se amortizará durante el período de tiempo que transcurra hasta la fecha en que se realice la revisión. Cuando se realicen los trabajos, el coste de la inspección se reconocerá como mayor valor del inmovilizado material, que a su vez será objeto de amortización hasta que se produzca la siguiente revisión, dándose de baja cualquier importe pendiente de amortizar del anterior componente.

- Renovación: Es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación. Se capitalizará el importe de las renovaciones efectuadas, de acuerdo con el precio de adquisición. Se dará de baja el elemento sustituido, así como su amortización y las pérdidas por deterioro. Si la renovación afectase a una parte de un inmovilizado cuyo valor en libros no puede identificarse claramente, el coste de renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que sustituye.

- Piezas de recambio: las piezas cuyo ciclo de almacenamiento sea inferior al año se contabilizarán como existencias. No obstante, aquellas piezas que se adquieran con el objetivo de mantener un nivel de repuestos de seguridad de elementos concretos, se registrarán junto con los bienes que vayan a sustituir y se someterán al mismo proceso de amortización. Cuando no sea posible identificar la pieza a sustituir, se aplicará un procedimiento racional de amortización que ponga de manifiesto la depreciación experimentada.

- Amortizaciones: la sociedad deberá amortizar sólo el inmovilizado funcional de forma sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos. Se amortizará de forma

independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento, teniendo en cuenta que para practicar adecuadamente las amortizaciones periódicas deberán considerarse los siguientes términos;

- Valor amortizable: formado por el precio de adquisición menos su valor residual.

- Valor residual: es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual, por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los gastos estimados para realizar ésta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil

- Vida útil: período durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la empresa o el número de unidades de producción que se espera obtener del mismo. En particular, en el caso de los activos sometidos a reversión, su vida útil es el período concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.

- Vida económica: período durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

- Valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo: es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio, teniendo en cuenta su estado actual, por lo que será necesario actualizar los flujos de efectivo esperados a un tipo de descuento adecuado, además de ajustar aquéllos riesgos específicos del activo que no hayan sido considerados en las estimaciones de flujos de efectivo futuros

  Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como un cambio en la estimación contable, salvo que se tratara de un error.

Cuando se proceda a reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.

La amortización cesará en la fecha en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta. De acuerdo con lo anterior, la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo.

- ✓ Baja por expropiación: en el supuesto que el importe final a recibir estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional sólo se reconocerá cuando la sentencia adquiera firmeza. A partir del reconocimiento del activo financiero y hasta su cobro, se procederá a reconocer, en su caso, el correspondiente ingreso financiero de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo. Si la empresa recibe un depósito previo a cuenta de justiprecio o la indemnización por rápida ocupación, deberá contabilizar el pasivo financiero por el anticipo recibido y habrá de considerar el efecto financiero siempre que pueda estimarse con la suficiente fiabilidad.

En aquellos casos en los que un inmueble se destine tanto para la generación de plusvalías o rentas como para la producción o suministro de bienes y servicios, incluyendo su utilización para fines administrativos, resultarán de aplicación de forma separada los criterios establecidos en las normas primera y cuarta de esta Resolución y en la norma quinta, siempre que los distintos componentes puedan ser vendidos de forma independiente. En caso contrario, el inmueble sólo podrá calificarse como inversión inmobiliaria cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes y servicios o para fines administrativos.

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro del valor reconocidas, teniendo en cuenta que se producirá una pérdida por deterioro de valor de un elemento de inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los gastos de venta y su valor en uso.

Al menos al cierre del ejercicio la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá calcular sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas

que correspondan.

Por lo que respecta a las operaciones de leasing, o arrendamiento financiero, hemos de tener en cuenta que un arrendamiento se considera financiero cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato. Se presume la transferencia cuando no existen dudas razonables del ejercicio de la opción de compra.

Ahora bien, existen determinados casos en los que se supone que el contrato de arrendamiento es financiero aunque no exista la opción de compra (salvo prueba en contrario):

a) La propiedad del activo se transfiere al arrendatario al finalizar el plazo de arrendamiento.

b) El periodo de alquiler coincide con la vida económica del activo.

c) El valor actual de las cantidades a pagar suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo.

d) Cuando la utilidad de los activos objeto del contrato hace que su utilidad quede restringida al arrendatario.

e) El arrendatario puede cancelar el contrato y las pérdidas sufridas por el arrendador fueran asumidas por el arrendatario.

f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen en el arrendatario.

g) El arrendatario puede prorrogar el arrendamiento con unos pagos inferiores a los de mercado.

h) Cuando la utilidad de los activos objeto del contrato hace que su utilidad quede restringida al arrendatario.

En esta línea se encuentra precisamente la consulta 6 contenida en el BOICAC 99 (septiembre 2014), donde se hace referencia a la contabilización de un contrato de arrendamiento de un inmueble con opción de compra, donde no se establece precio por la opción de compra, pero sí el precio de venta del edificio en caso de ejercicio de la opción, que se acuerda en un importe determinado considerándose a cuenta del mismo las cantidades que la entidad B haya efectuado en concepto de arrendamiento.

En relación con las permutas de carácter comercial sobre el inmovilizado material, de acuerdo con las normas de registro y valoración establecidas por el Plan General de Contabilidad, hemos de tener en cuenta que el inmovilizado recibido se valorará por el valor razonable del

activo entregado, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido, con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio tendrán como contrapartida la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que existe la posibilidad de reconocer beneficios por esta operación.

Hemos de tener en cuenta que se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

- ✓ La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- ✓ El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se ve modificado como consecuencia de la operación.

Entre las novedades del ejercicio 2014 nos encontramos con el BOICAC 98 (junio 2014) el cual en su consulta 8 hace referencia a la calificación contable del mobiliario adquirido por una empresa destinado a la exposición en tiendas y ferias, el cual podría entenderse que debería estar calificado bien como inmovilizado material o bien como existencias. Sobre este particular la consulta resuelve que tendrá la consideración contable de existencias todo el mobiliario destinado a incorporarse o que se haya incorporado al ciclo de comercialización, que constituye el objeto propio de la actividad económica de la empresa. Por el contrario, el mobiliario destinado a la exposición en tienda y ferias que ha sido objeto de utilización para un fin distinto del de la actividad ordinaria, y por tanto, no va a ser vendido en el curso normal de la explotación, tendrá, a efectos contables, la naturaleza de inmovilizado.

3.2.3. Activos financieros

Dado que el PGC no afronta la valoración de los activos (y pasivos) financieros desde la perspectiva de su naturaleza, rendimiento fijo o variable, sino teniendo en cuenta la intencionalidad de la gestión sobre estos elementos patrimoniales, deberá comprobarse su adecuada clasificación:

- ✓ Préstamos y partidas a cobrar: derechos de cobro originados por la empresa por el suministro de bienes y servicios, o por operaciones no comerciales (dinero);
- ✓ Inversiones mantenidas hasta el vencimiento: valores representativos de títulos de renta fija (deuda) con vencimiento fijado y cobros determinados, que se negocien en un mercado activo, sobre los que existe intención efectiva de mantenerlos hasta el momento del reembolso
- ✓ Activos a valor razonable con cambio en pérdidas y ganancias
    - Mantenidos para negociar: títulos de renta fija y variable con el propósito de

venderlos en el corto plazo, formando parte de una cartera gestionada para obtener plusvalías

- Otros: activos financieros híbridos (contrato principal y un derivado financiero).

✓ Activos disponibles para la venta: valores de renta fija (deuda) o variable (patrimonio) no incluidos en ninguna de las categorías anteriores, que pueden venderse o no (acciones y, en algunas ocasiones, deuda)

No se pueden incorporar ni sacar activos de las categorías de "mantenido para negociar" ni "a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias" con posterioridad a la adquisición.

Si se venden activos mantenidos hasta el vencimiento antes de que éste se produzca, durante dos años no se puede incorporar ningún activo en esta categoría.

Como regla general, se dará de baja un activo financiero cuando expiran o se han cedido los derechos sobre sus flujos de caja y se han transmitido sus riesgos y beneficios

3.3 Tesorería

Respecto a los saldos líquidos mantenidos por la empresa en sus cuentas bancarias resulta de interés señalar lo establecido por el ICAC en la consulta 1 del BOICAC 98 (junio 2014) donde se señala que el tratamiento contable adecuado de una póliza de crédito y un descubierto en cuenta corriente debe ser reconocer un pasivo financiero por la póliza de crédito cuando se convierta en parte obligada, se cumplan los criterios de probabilidad en la cesión de recursos y siempre que dicho pasivo se pueda valorar con fiabilidad, debiendo indicar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre estos saldos, es decir: "*…d) El importe disponible de las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la empresa con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta*". En el caso de que la empresa aplique el PGC PYMES, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, habrá que considerar lo dispuesto en la NRV 9.2.1.

En lo relativo a los descubiertos bancarios, según el movimiento de la cuenta 572, que aparece recogido en la quinta parte del PGC, "*… se excluirán los descubiertos bancarios que figurarán en todo caso en el pasivo corriente del balance.*" De acuerdo con lo indicado, el saldo negativo de la cuenta bancaria figurará en el pasivo del balance formando parte de la partida "*Deudas con entidades de crédito*" del epígrafe C.III "*Deudas a corto plazo*".

Si bien no resulta una novedad para el cierre del ejercicio 2014 las restricciones existentes en relación con los pagos máximos a realizar utilizando las cuentas de efectivo de la empresa, dada su trascendencia resulta de interés recordar que la Ley 7/2012, de 21 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa

financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, publicada el 30 de octubre, y vigente desde el 19 de noviembre de 2012, en su artículo 7 estableció los siguientes límites a los pagos en efectivo:

- ✓ No podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera.
- ✓ No obstante, el citado importe será de 15.000 euros o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional.
- ✓ A efectos del cálculo de las cuantías señaladas en el apartado anterior, se sumarán los importes de todas las operaciones o pagos en que se haya podido fraccionar la entrega de bienes o la prestación de servicios.

La infracción prevista por el incumplimiento será grave y consistirá en una multa pecuniaria proporcional al 25 por ciento de la cuantía pagada en efectivo

3.4 Provisiones y contingencias

Si bien las referencias a las contingencias no se contemplan en la normativa contable internacional como elemento objeto de regulación, el PGC hace referencia a las mismas, exigiendo lo siguiente: "*en la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa*" (NV 15ª -2º párrafo). Además, "*a menos que sea remota la salida de recursos, para cada tipo de contingencia, se indicará*" (Nota 14, apartado 2 de Memoria normal):

- ✓ Una breve descripción de su naturaleza
- ✓ Evolución previsible, así como los factores de los que depende
- ✓ Una estimación cuantificada de los posibles efectos en los EEFF y, en caso de no poder realizarse, información sobre dicha imposibilidad e incertidumbres que la motivan, señalándose los riesgos máximos y mínimos
- ✓ La existencia de cualquier derecho de reembolso
- ✓ En el caso excepcional de que una provisión no se haya podido registrar en el balance debido a que no puede ser valorada fiablemente, se deberá explicar los motivos que impiden hacer dicha valoración

Las provisiones sólo se pueden registrar cuando exista una obligación actual (probable o cuantificable) surgida como consecuencia de un suceso pasado, debiendo ser registrada por el valor actual de la mejor estimación a pagar; por tanto, en las provisiones deberá aplicarse tasa

de descuento, salvo que el vencimiento sea igual o inferior a un año y su efecto no sea significativo.

Los pasivos contingentes representan obligaciones de naturaleza posible, consecuencia de sucesos pasados, cuyo efecto, en lo que se refiere a un futuro desembolso de recursos, se encuentra condicionada a que sucedan o no determinadas circunstancias, que no están bajo el control de la entidad.

A la hora de valorar las provisiones existen dos criterios a tener en cuenta:

- ✓ El importe de la mejor estimación sin realizar actualizaciones: es decir, si el efecto financiero que puedan ocasionar las provisiones no es significativo, no se llevará a cabo ningún descuento, siempre y cuando el vencimiento sea a corto plazo; y
- ✓ El valor actual de la mejor estimación posible: si se prevé que el vencimiento sea a largo plazo.

Existen dos alternativas para el cálculo del valor de las provisiones:

- ✓ Valoración de la provisión para una población importante de casos individuales: se estima ponderando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades, a través del método del valor esperado o esperanza matemática.
- ✓ Valoración de la provisión para una obligación aislada: se utiliza el método de los flujos de caja esperados

En el Statement of Financial, Accounting Standard nº 5 "*Accounting for contingencias*" (SFAS 5), emitido en 1975 por el Financial Accounting Standards Board americano (FASB) se realizaba la siguiente clasificación de las contingencias:

- ✓ Contingencia probable: probabilidad alta de que los hechos futuros lleguen a producirse (próxima al 100%). Se procederá a registrar contablemente una provisión en el pasivo del balance
- ✓ Contingencia razonablemente posible: la posibilidad es más que remota pero menos que probable. Se revelará a través de las correspondientes notas en la memoria
- ✓ Contingencia remota: la probabilidad del hecho futuro es pequeña (próxima al 1%). Es por ello que las mismas no se tendrán en consideración a efectos de los estados contables.

La principal diferencia que existe entre provisiones y pasivos contingentes radica en que las provisiones representan obligaciones presentes, y los pasivos contingentes pueden tratarse de obligaciones presentes o posibles que no cumplen el criterio de reconocimiento de pasivo establecido por la normativa vigente. Además, a diferencia de las provisiones, únicamente se

deberá informar de su existencia en las notas de la Memoria si la salida de recursos es probable, pero no en caso remoto.

Otro de los posicionamientos de interés publicados por el ICAC en el ejercicio 2014 es el relativo al reconocimiento de una provisión en los casos de programas de fidelización de clientes mediante la entrega de vales de regales y puntos canjeables por descuentos de ventas futuras (consulta 5, BOICAC 98, junio 2014). Sobre este particular, en la consulta se resuelve que los vales regalo que se entregan por la empresa en el momento de realizar la venta del producto, y los puntos canjeables por descuentos en ventas o prestaciones de servicios futuras, constituyen para el cliente el medio de pago que en el futuro aceptará la empresa a cambio de la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios, circunstancia que pone de manifiesto el nacimiento de un pasivo en el momento inicial, que se dará de baja cuando el cliente, en ejercicio del derecho recibido, exija a la empresa el cumplimiento de la citada obligación.

En consecuencia, y en respuesta a la duda planteada, si dichos contratos contienen, de manera implícita, varios acuerdos u obligaciones de cumplimiento a ejecutar en diferentes momentos, la empresa deberá asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de las citadas obligaciones, y reconocer el correspondiente pasivo en la medida que de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables a la entrega de bienes no se hubieran cumplido los requisitos para contabilizar el correspondiente ingreso.

4. Acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio

Es conocido por todos la existencia de posibles desfases temporales entre la fecha de cierre del ejercicio económico y la fecha de formulación y aprobación de los estados financieros. Esta circunstancia provoca que a lo largo de todo este período puedan ponerse de manifiesto hechos o circunstancias que afecten a la verdadera realidad de la empresa al cierre del ejercicio, bien porque se necesite modificar ciertas partidas del balance, bien porque dada su importancia, determinados hechos debieran ser conocidos con anterioridad a que las cuentas fuesen aprobadas. Estas situaciones conforman lo que denominamos "acontecimientos posteriores al cierre de los estados contables".

La legislación mercantil obliga a los administradores a formular las cuentas anuales en un plazo máximo de tres meses desde la fecha de cierre del ejercicio, por lo que podría entenderse que la obligación de ajustar e informar sobre cualquier hecho posterior expira en el momento de dicha formulación. Sin embargo, aquí no acaba su responsabilidad, pues si como consecuencia de un hecho posterior, que pueda ser conocido con posterioridad a la fecha de formulación, las cuentas anuales no son corregidas, se estaría produciendo un incumplimiento del principio contable de imagen fiel. Por lo tanto, entendemos que la fecha que ha de abarcar el seguimiento de los acontecimientos posteriores por parte de los

administradores ha de llegar hasta el momento de su aprobación por la Junta General.

Por otra parte, es frecuente que en los estados contables de las empresas figuren algunas partidas cuyos importes no pueden determinarse de forma exacta, por lo que deben ser estimados de forma aproximada. Estas estimaciones se realizan con frecuencia en condiciones de incertidumbre, sobre la base de hechos que han ocurrido o que es probable que sucedan.

Cuando la normativa contable define los hechos posteriores no se refiere a un concepto unitario, sino que engloba distintas situaciones que tienen, o pueden tener, consecuencias económicas para la empresa.

De lo anteriormente expuesto podemos señalar que tras el cierre del ejercicio pueden presentarse dos tipos de hechos o acontecimientos posteriores:

- ✓ Hechos que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre de ejercicio: deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales o, en su caso, para su reformulación, siempre antes de su aprobación por el órgano competente. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza: un ajuste, información en la memoria, o ambos.

- ✓ Hechos que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre de ejercicio: no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación

En todo caso, el PGC señala que deberá incluirse, con carácter obligatorio, la información relevante que pudiera afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Además, en el nuevo escenario en el que se desenvuelven las empresas el pretérito ha perdido relevancia, siendo cada vez más importante el adecuado reflejo contable del comportamiento y efectos futuros que van a tener las decisiones actuales. Por ello, una parte sustancial de la información que debe revelarse en los estados contables ha de centrarse en comprobar que tanto las estimaciones realizadas como la revelación de todos aquellos hechos o acontecimientos ocurridos con posterioridad al cierre del ejercicio se realiza adecuadamente, para que de esta forma podamos tener un alto grado de verosimilitud que los estados contables reflejan la imagen fiel de la empresa a la fecha de su formulación (y no a la fecha de cierre del ejercicio) de acuerdo con la mejor información disponible, tanto en términos cuantitativos (información necesaria) como cualitativos (información suficiente).

CIERRE CONTABLE DEL EJERCICIO 2014

ASPECTOS ECONÓMICO-TRIBUTARIOS DE INTERÉS

economistas
Consejo General

Claudio Coello, 18 - 1º
28001 Madrid
Tel: 91 432 26 70
Fax: 91 297 60 17
www.economistas.es

El presente documento tiene como objeto realizar un análisis de cuáles son los aspectos de mayor relevancia que afectan al cierre contable del ejercicio 2014, teniendo en cuenta que son importantes las novedades de índole tributaria que deben ser consideradas, dado que si bien los aspectos económico-contables y fiscales no tienen por qué ser coincidentes, ambos criterios han de ser considerados por su estrecha correlación en determinados saldos y/o transacciones, al margen de la repercusión fiscal que pudiera tener el tratamiento contable dado a determinadas operaciones.

Así mismo, hemos realizado una revisión de algunos conceptos de especial relevancia contenidos en el Plan General de Contabilidad con efecto directo en los ingresos y gastos del ejercicio (entendidos como concepto más amplio que su reconocimiento contable en la cuenta de pérdidas y ganancias), así como la importancia y relevancia que tienen los tradicionales principios contables de registro y correlación de ingresos y gastos, no contemplados de manera expresa en el actual PGC como tales principios contables.

FEBRERO 2015

ASPECTOS DE INTERÉS A CONSIDERAR PARA EL CIERRE DEL EJERCICIO 2014, DE ACUERDO CON LAS MODIFICACIONES TRIBUTARIAS INTRODUCIDAS, CON EFECTO AL INICIO DEL EJERCICIO 2015