

Actualización Contable

Ponentes: D. Carlos Barroso Rodríguez / Censor Jurado de Cuentas / Director DPP Accounting & Reporting de KPMG
Dª. María Dolores González Ledro / Censor Jurado de Cuentas / Directora de PwC

En Madrid, 17 de noviembre de 2014



Agenda

Normativa mercantil

Consultas de Contabilidad



Normativa mercantil

Disposición final séptima del Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial

Disposición final primera del Real Decreto-ley 11/2014, de 5 de septiembre, de medidas urgentes en materia concursal



Disposición final séptima del Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial

- Amplía a los ejercicios sociales que se cierran en el año 2014 lo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto-ley 10/2008, de 12 de diciembre, en el sentido de no computar las pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y las existencias o **préstamos y partidas a cobrar**, a los solos efectos de la determinación de las pérdidas para la reducción obligatoria de capital regulada en el artículo 327 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y para la disolución prevista en el artículo 363.1.e) del citado texto refundido, así como respecto del cumplimiento del presupuesto objetivo del concurso contemplado en el artículo 2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.



Disposición final primera del Real Decreto-ley 11/2014, de 5 de septiembre, de medidas urgentes en materia concursal

- La disposición citada modifica la redacción de la disposición transitoria de entrada en vigor de la Ley de Sociedades de Capital, para ampliar en 2 años el periodo de suspensión de la entrada en vigor de lo dispuesto en el art. 348 bis Derecho de separación en caso de falta de distribución de dividendos, conforme a la siguiente redacción:

“Se suspende, hasta el 31 de diciembre de 2016, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 348 bis de esta ley.”

- Recordamos que, en relación con la aplicación del art. 348bis y el registro contable derivado del mismo se publicó la consulta nº 3 del BOICAC89, donde se indicaba que el registro contable del derecho de separación del socio en las circunstancias a las que habilita el art. 348bis sólo se produciría cuando el socio, en tiempo y forma, se dirigiera a la sociedad para requerir su ejercicio.



Agenda

Normativa mercantil

Consultas de Contabilidad



Consultas de contabilidad

Nº	CC	
96	02	Importe recibido por una sociedad dominante de una sociedad dependiente. Tratamiento como ingreso o como recuperación de la inversión.
96	04	Contratos de “servicios energéticos”
96	09	Procedimiento de despido colectivo en una empresa pública
96	10	Importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente
96	11	Contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con “rentas escalonadas”
96	12	Ejecución de una garantía hipotecaria constituida a favor de una sociedad dependiente
97	01	Sobre el tratamiento contable de la infraestructura eléctrica que debe construir una empresa inmobiliaria que actúa como promotor de suelo industrial, logístico y residencial, como una obligación más del proceso urbanizador y que, una vez construida, cede a la correspondiente compañía eléctrica



Consultas de Contabilidad (cont.)

Nº	CC	
97	02	Sobre el tratamiento contable de los pagos a empleados de una sociedad (filial) con instrumentos de patrimonio concedidos por la sociedad dominante.
98	05	Sobre el adecuado tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras
98	07	Sobre el tratamiento contable de los créditos fiscales que pueden surgir con ocasión de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, por la que se declara la ilegalidad del impuesto sobre ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
98	08	Sobre la calificación contable del mobiliario adquirido por una empresa destinado a la exposición en tiendas y ferias
98	09	Sobre el registro contable de los “bonus” o salarios variables en función de objetivos abonados por una empresa a sus empleados



Consultas de Contabilidad (cont.)

Nº	CC	
99	01	Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble sometido a una condición.
99	02	Sobre la contabilización de una sentencia desfavorable a dos empresas pertenecientes al mismo grupo.
99	03	Sobre el tratamiento contable de los gastos de estudio y exploración de recursos mineros.
99	06	Sobre la contabilización de un contrato de arrendamiento de inmueble con opción de compra.



Sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente, al cien por cien, a la sociedad dominante, y su calificación en la sociedad dominante como ingreso o recuperación de la inversión

- Antecedentes:
 - Condonación de un préstamo de la sociedad dependiente a la sociedad dominante
 - La sociedad dependiente se creó mediante la aportación de una rama de actividad valorada por su valor contable con abono a capital y prima de emisión
 - La filial ha creado una reserva voluntaria procedente de beneficios bonificados
 - La condonación del préstamo se reconoce con cargo a la prima de emisión



Sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente, al cien por cien, a la sociedad dominante, y su calificación en la sociedad dominante como ingreso o recuperación de la inversión

Condonación del préstamo

- Sociedad dependiente
 - ✓ Se debe dar de baja el crédito con cargo a la prima de emisión

- Sociedad dominante
 - ✓ Se debe reconocer un ingreso por dividendos, en la medida en que la sociedad dependiente haya generado resultados netos desde la fecha de constitución por importe superior al valor del crédito, independientemente de que el crédito se cargue a la cuenta prima de emisión



Sobre el tratamiento contable de contratos de servicios energéticos

- Características de empresas de servicios energéticos y los servicios prestados:
 - El servicio se presta en las instalaciones o locales de un usuario
 - Se afronta cierto grado de riesgo económico al hacerlo.
 - El pago se basa, en parte o totalmente, en la obtención de ahorros de energía por introducción de mejoras de la eficiencia energética y en el cumplimiento de los demás requisitos de rendimiento convenidos.
 - Conjunto de prestaciones que incluye o la realización de inversiones inmateriales, de obras o de suministros necesarios para optimizar la calidad y la reducción de los costes energéticos:
 - ✓ Construcción, instalación o transformación de obras, equipos y sistemas; actualización o renovación de los mismos.
 - ✓ Mantenimiento y gestión derivada de la incorporación de tecnologías eficientes.
 - El contrato lleva asociado un ahorro de energía verificable, medible o estimable.



Evaluación si el contrato contiene un arrendamiento implícito

Uso depende de activo o activos especificados

El cumplimiento del acuerdo depende del activo específico, es decir que no se puede prestar el servicio o la entrega de bienes con activos alternativos

La sustitución sólo es posible en caso de mal funcionamiento

El proveedor es titular del activo, pero no es económicamente viable o práctico utilizar activos alternativos



Evaluación si el contrato contiene un arrendamiento implícito

Otorga el derecho de uso de un activo

El cliente tiene la capacidad o el derecho de explotar el activo o dirigir a otros para explotarlo de una forma determinada, mientras obtiene o controla más de una parte insignificante del output

El cliente tiene la capacidad o el derecho de controlar el acceso físico al activo, mientras obtiene o controla más de una parte insignificante del output

Hechos y circunstancias indican que es remoto que un tercero obtenga más de una parte insignificante del output durante el plazo del acuerdo y el precio que el cliente va a pagar por el mismo no es contractualmente fijo por unidad ni equivalente al precio de mercado corriente, por unidad, en el momento de la entrega

Sobre el tratamiento contable de contratos de servicios energéticos

- Ejemplo de análisis:
 - Formalización de un contrato para generar ahorro energético en los clientes
 - Fases:
 - Auditoría energética, cobrada por separado, en la que se definen las necesidades
 - Acuerdo mutuo de las actuaciones a realizar y activos a instalar como resultado de la auditoría
 - Instalación de activos
 - Mantenimiento preventivo e integral para que el activo funcione de forma apropiada durante el periodo del contrato que suelen abarcar 10 años
 - Los activos se detallan en un anexo del contrato y se da acceso al proveedor para el mantenimiento y sólo se pueden modificar por incumplimiento de condiciones energéticas



Sobre el tratamiento contable de contratos de servicios energéticos

- Ejemplo de análisis (cont.):
 - Remuneración:
 - Importe fijo mensual, más IPC, con ajuste negativo en caso de que no se alcance un mínimo de eficiencia energética según lo establecido en la auditoría y desviaciones positivas acumulan para compensar desviaciones negativas futuras
 - La renta incluye el 100% del coste de la financiación del cliente, mantenimiento, el consumo de biomasa, así como el coste de línea telefónica, legalizaciones y seguros de la instalación. El consumo de biomasa, se basa en un límite de consumo, facturando los excesos, al precio de mercado
 - Opción de compra para el cliente por un valor simbólico al final del plazo del contrato
 - El contrato es cancelable por el cliente, pero con penalización de las cuotas fijas pendientes, excluyendo el mantenimiento pendiente de realizar



Evaluación del tratamiento contable de contratos de servicios energéticos

- Activo especificado:
 - ✓ Planta de biomasa, identificada en contrato
 - ✓ Se permite el acceso físico al proveedor y sólo es posible sustituir los elementos por acuerdo entre las partes y siempre que no se cumplan los niveles de eficiencia establecidos o por mal funcionamiento
 - ✓ El coste de la planta y la instalación específica hace inviable prestar el servicio con activos alternativos

- Derecho de uso del activo:
 - ✓ Toda la producción y eficiencia se entrega al cliente
 - ✓ El precio de alquiler incluye el coste de financiación de la planta por el cliente



Evaluación del tratamiento contable de contratos de servicios energéticos

- Evaluación del arrendamiento:
 - ✓ Separación de las cuotas entre los diferentes entregables por su valor razonable relativo (mantenimiento, consumo de biomasa, servicios accesorios y arrendamiento) y contabilización a medida que se prestan los servicios o se entregan los bienes
 - ✓ Pagos mínimos de arrendamiento: Aunque existen ajustes por ineficiencia, existe una penalización por cuotas fijas mínimas pendientes de pago
 - ✓ Financiero: Debido a la interacción de la opción de compra y el plazo de arrendamiento y porque el valor actual de los pagos mínimos representa sustancialmente todo el valor razonable del activo por el coste de financiación



Sobre el tratamiento contable de un procedimiento de despido colectivo en una entidad de Derecho Público que aplica el PGC

- Antecedentes:
 - Con fecha 28 de noviembre de 200n, se inicia un procedimiento de despido colectivo mediante comunicación dirigida a los representantes de los trabajadores, a la autoridad laboral competente, y al resto de órganos de la Administración Pública.
 - Se llega a un preacuerdo con los representantes de los trabajadores el 28 de diciembre de 200n.
 - Con fecha 4 de enero de 200n+1, se comunica a la empresa el resultado del referéndum del acuerdo definitivo celebrado por los trabajadores.
 - El informe vinculante de la autoridad competente se realiza el 15 de febrero de 200n+1.
 - El día 20 de este mismo mes se formaliza el acuerdo.
 - La comunicación a la autoridad laboral competente se produce el 1 de marzo de 200n+1.
 - Finalmente, los primeros pagos por indemnizaciones se producen en los meses de marzo y abril de 200n+1

Sobre el tratamiento contable de un procedimiento de despido colectivo en una entidad de Derecho Público que aplica el PGC

- Normativa aplicable:
 - Comunicación por escrito mediante la apertura del periodo consultas dirigida por el Departamento, Consejería, Entidad Local, organismo o entidad de que se trate, a los representantes de los trabajadores en el correspondiente ámbito, así como a la autoridad laboral y al órgano competente en materia de función pública.
 - A la finalización del período de consultas, el Departamento, Consejería, organismo o entidad de que se trate comunicará al órgano competente de su respectiva Administración, el resultado del mismo, acompañando, en su caso, el acuerdo que proponga suscribir o la decisión que proponga adoptar como resultado de dichas consultas, para que éste emita informe al respecto.



Sobre el tratamiento contable de un procedimiento de despido colectivo en una entidad de Derecho Público que aplica el PGC

- Normativa aplicable:
 - Este informe será vinculante en el caso de la Administración del Estado y en el de otras Administraciones Públicas en las que la normativa aplicable contemple, en el ámbito de sus respectivas competencias, la obligación de emitir un informe previo y favorable a la adopción de acuerdos, convenios, pactos o instrumentos similares de los que puedan derivarse costes u obligaciones en materia de personal a su servicio.
 - Serán nulas de pleno derecho, las decisiones o acuerdos que se alcancen sin la concurrencia de dicho requisito



Sobre el tratamiento contable de un procedimiento de despido colectivo en una entidad de Derecho Público que aplica el PGC

- Reconocimiento de la provisión:
 - Al cierre del 200n, cuando se ha creado una **expectativa válida frente a terceros** por la comunicación detallada del plan y se ha llegado a un preacuerdo con los trabajadores, de forma que **es remoto que se vayan a producir modificaciones sustanciales al plan**, siempre que sea probable que los acuerdos alcanzados entre la empresa y trabajadores cumplen con los requisitos que la autoridad laboral competente exige para emitir el correspondiente informe favorable, que será el que otorgue la eficacia jurídica al compromiso.



Sobre el reflejo contable del importe recibido por la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente

- Antecedentes:
 - Acuerdo de traslado del personal de la sociedad dominante a la sociedad dependiente respetando la antigüedad previa.
 - En caso de despido por la sociedad dependiente, la sociedad dominante reembolsa el importe del despido devengado con anterioridad al traslado.



Sobre el reflejo contable del importe recibido por la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente

- Contabilización del despido en la sociedad dependiente:
 - La sociedad dependiente debe reconocer el coste del despido por su valor razonable, lo que implica contabilizar un gasto por la parte devengada por dicha sociedad y un activo por la parte devengada en la sociedad dominante.
 - No cabe reconocer la provisión por el importe neto, ya que las compensaciones a recibir por terceros para liquidar una obligación, se deben reconocer de forma separada.

Sobre el reflejo contable de un arrendamiento operativo con rentas escalonadas

- Las rentas escalonadas se deben calificar como un incentivo
 - Gasto por arrendamiento debe contabilizarse de forma lineal durante el periodo contractual, considerando el efecto financiero de la operación (renta financieramente equivalente, sin financiación)

- Ejemplo:
 - Contrato de arrendamiento a 3 años, con un tipo incremental del 4% y los siguientes pagos:

Año	Pagos
1	10.000
2	20.000
3	30.000
Total	60.000

Sobre el reflejo contable de un arrendamiento operativo
con rentas escalonadas

▪ Solución

Años	Renta Real	Valor actual	Renta Financiera	Diferencia	Intereses	Pagos	Coste amortizado
1	10.000	9.615	19.739	9.739			9.739
2	20.000	18.491	19.739	-261	390	-261	9.868
3	30.000	26.670	19.739	-10.261	394	-10.261	0
Total	60.000	54.776					

Sobre el tratamiento contable de la ejecución de una garantía hipotecaria constituida a favor de una sociedad dependiente

- Antecedentes:
 - La sociedad dominante otorgó garantía hipotecaria sobre una deuda de la sociedad dependiente con una entidad financiera
 - Posteriormente es probable que la garantía sea ejecutada

- Reconocimiento en la sociedad dominante:
 - Momento en el que la pérdida es probable:
 - Reconocer una provisión por el valor de la garantía otorgada cuyo pago deviene probable.
 - Reconocer pérdidas adicionales hasta la fecha de la ejecución de la garantía

Sobre el tratamiento contable de la ejecución de una garantía hipotecaria constituida a favor de una sociedad dependiente

- Reconocimiento en la sociedad dominante:
 - Momento de la ejecución de la garantía:
 - Baja de la provisión por garantías contra el activo.
 - Reconocimiento, en su caso, de la cuenta a cobrar por el valor razonable del derecho de cobro que se prevé realizar frente a la sociedad dependiente, con abono al resultado en la operación de enajenación del inmueble
 - Evaluación posterior de recuperabilidad del derecho de cobro reconocido, en su caso.
 - Si inicialmente no se esperaba recuperar importe alguno y con posterioridad se obtiene algún importe, se contabilizará un ingreso excepcional



Sobre el tratamiento contable de la infraestructura eléctrica que debe construir una empresa inmobiliaria que actúa como promotor de suelo industrial, logístico y residencial, como una obligación más del proceso urbanizador y que, una vez construida, cede a la correspondiente compañía eléctrica

- Situación de hecho:
 - Empresa inmobiliaria que desarrolla una promoción urbanística, debe realizar obras de adaptación y construir una subestación eléctrica que será objeto de entrega a la compañía eléctrica
 - La subestación va a tener una capacidad excedentaria para dar servicio a clientes y que será objeto de facturación por la empresa durante el plazo de 5 o 10 años

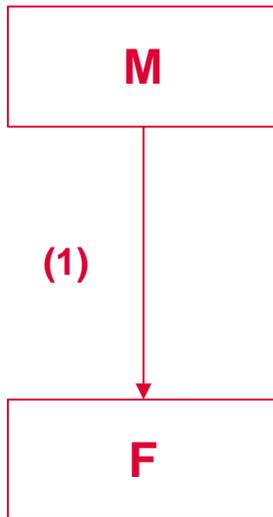


Sobre el tratamiento contable de la infraestructura eléctrica que debe construir una empresa inmobiliaria que actúa como promotor de suelo industrial, logístico y residencial, como una obligación más del proceso urbanizador y que, una vez construida, cede a la correspondiente compañía eléctrica

■ Tratamiento contable:

- La parte de las obras que representa la capacidad necesaria de la actuación urbanística sobre la capacidad total se debe considerar mayor valor de las existencias.
- El resto:
 - se debe reconocer como un activo intangible, en la medida en que la empresa asuma el riesgo de demanda y posteriormente se debe reconocer el ingreso como importe neto de la cifra de negocios, salvo que la actividad eléctrica tenga un carácter accesorio o
 - como un activo financiero, en la medida en que la empresa tenga un derecho incondicional de cobro

Pagos basados en instrumentos de patrimonio entre empresas del grupo

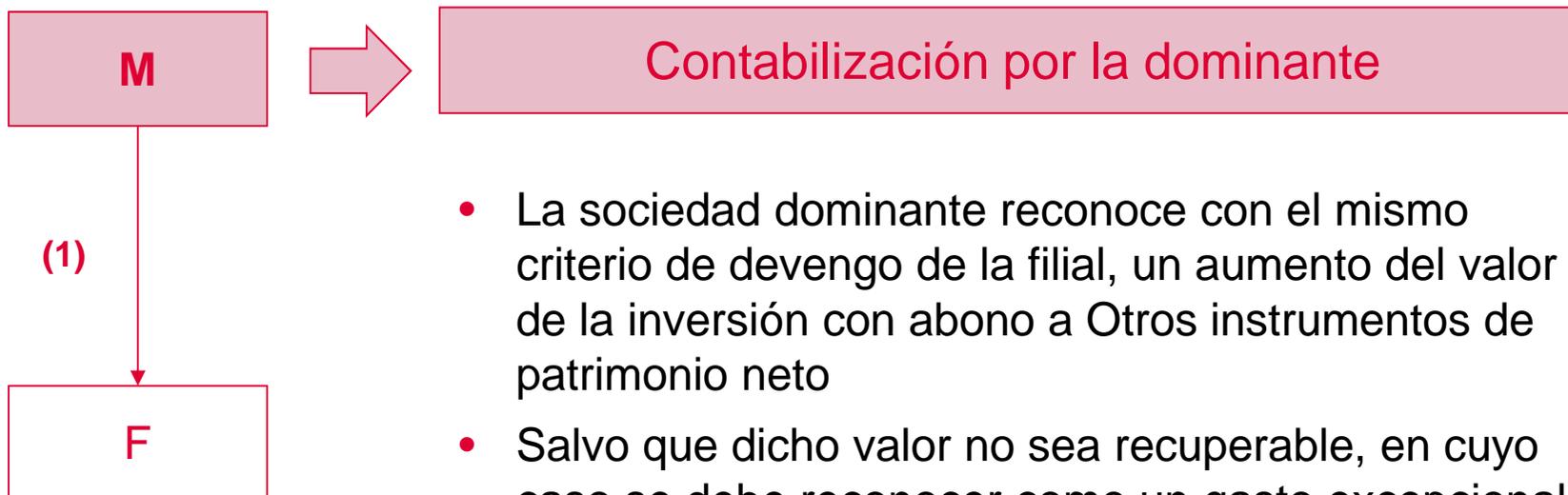


▪ Elementos básicos de la transacción objeto de consulta:

- Pagos basados en instrumentos de patrimonio de la dominante
- La prestación de servicios por los empleados se realiza total o parcialmente en las filiales
- Las condiciones de consolidación se vinculan a la permanencia en el grupo o a la consecución de objetivos societarios individuales
- No hay repercusión de costes desde la dominante a las filiales

(1) *La sociedad dominante entrega los instrumentos de patrimonio a cambio de los servicios prestados por los trabajadores en la dependiente sin contraprestación*

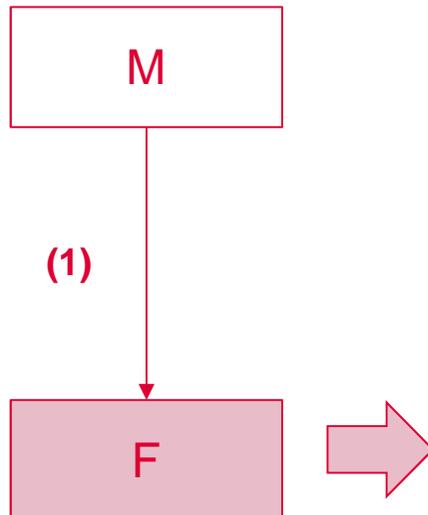
Pagos basados en instrumentos de patrimonio entre empresas del grupo (cont.)



- La sociedad dominante reconoce con el mismo criterio de devengo de la filial, un aumento del valor de la inversión con abono a Otros instrumentos de patrimonio neto
- Salvo que dicho valor no sea recuperable, en cuyo caso se debe reconocer como un gasto excepcional
- En particular se entenderá que el valor no es recuperable cuando la sociedad realiza una aportación en términos proporcionales superior a la que correspondería a su participación efectiva

(1) *La sociedad dominante entrega los instrumentos de patrimonio a cambio de los servicios prestados por los trabajadores en la dependiente sin contraprestación*

Pagos basados en instrumentos de patrimonio entre empresas del grupo (cont.)

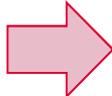


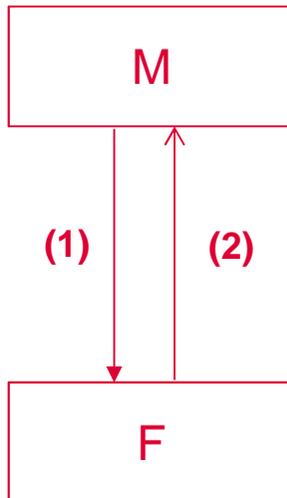
Contabilización por la dependiente

- El gasto de personal derivado de la transacción se debe reconocer en la sociedad dependiente de acuerdo a su devengo con abono a Otras aportaciones de socios en patrimonio neto

(1) *La sociedad dominante entrega los instrumentos de patrimonio a cambio de los servicios prestados por los trabajadores en la dependiente sin contraprestación*

Tratamiento contable de los acuerdos de compensación entre sociedades del grupo

Supuesto A 



El acuerdo de compensación es una transacción distinta del contrato de prestación de servicios retribuido con las acciones de la dominante:

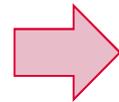
- El acuerdo de prestación de servicios con entrega de las acciones de la dominante se reconoce de acuerdo con los criterios expuestos en las transparencias anteriores;

(1) *La sociedad dominante entrega los instrumentos de patrimonio a cambio de la prestación de los servicios prestados por los trabajadores en la filial sin contraprestación*

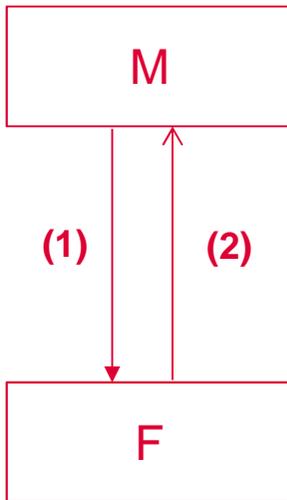
(2) *La sociedad dependiente compensa a la dominante por la aportación realizada*

Tratamiento contable de los acuerdos de compensación entre sociedades del grupo

Supuesto A



(Cont.)



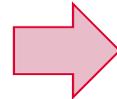
- La compensación entregada por la sociedad dependiente deberá calificarse por la dominante como una operación de distribución / recuperación en función de la evolución de los FFPP de la dependiente: valor actual del compromiso de entrega;
- El nacimiento de la obligación de pago por parte de la dependiente dependerá del momento en el que se reciban las acciones de la dominante;
- Si el compromiso de la dependiente no surge hasta el efectivo cumplimiento del plan, esto es cuando la dominante entrega los instrumentos de patrimonio, la obligación de pago se debe reconocer en dicha fecha

(1) *La sociedad dominante entrega los instrumentos de patrimonio a cambio de la prestación de los servicios prestados por los trabajadores en la filial sin contraprestación*

(2) *La sociedad dependiente compensa a la dominante por la aportación realizada*

Tratamiento contable de los acuerdos de compensación entre sociedades del grupo

Supuesto B



M

(1)

F

La sociedad dominante actúa por cuenta de la dependiente en la entrega de acciones pero no es el obligado primario del acuerdo:

Contabilización por la dominante

- La sociedad dominante recibe una compensación por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio en la fecha de concesión;
- Reconoce la emisión de las opciones y un cargo en fondos propios por el dividendo pasivo hasta el desembolso (transacción patrimonial).

(1) *La sociedad dependiente suscribe con sus trabajadores un acuerdo de pago basado en acciones y el compromiso relacionado con la adquisición de los títulos que entregará en la fecha de liquidación*

Tratamiento contable de los acuerdos de compensación entre sociedades del grupo

Supuesto B →

M

(1)

F →

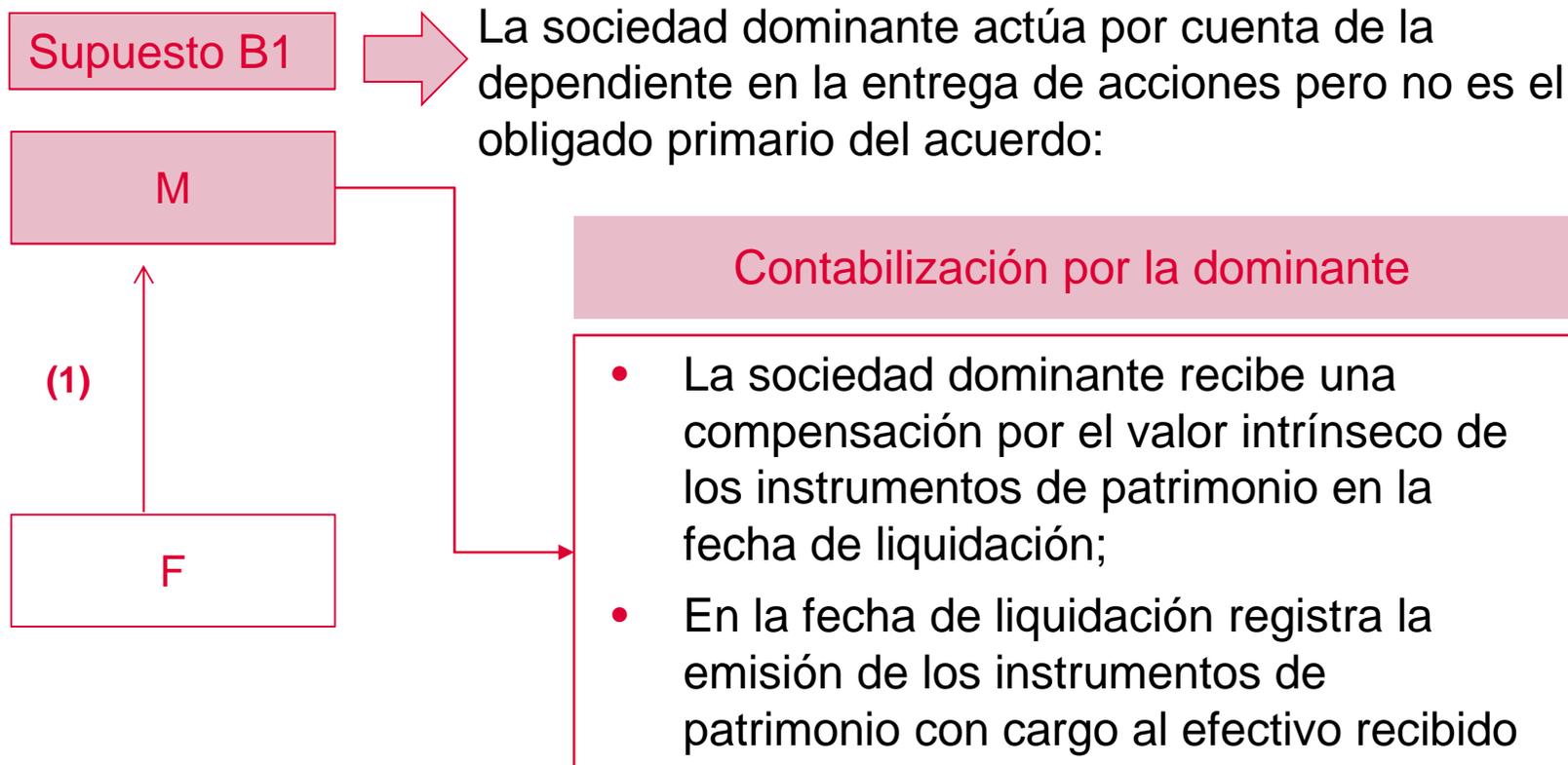
La sociedad dominante actúa por cuenta de la dependiente en la entrega de acciones pero no es el obligado primario del acuerdo: se paga el valor razonable de las opciones en la fecha de concesión

Contabilización por la dependiente

En la sociedad dependiente la transacción se reconoce de acuerdo con los criterios aplicables a los pagos basados en acciones con liquidación en efectivo.

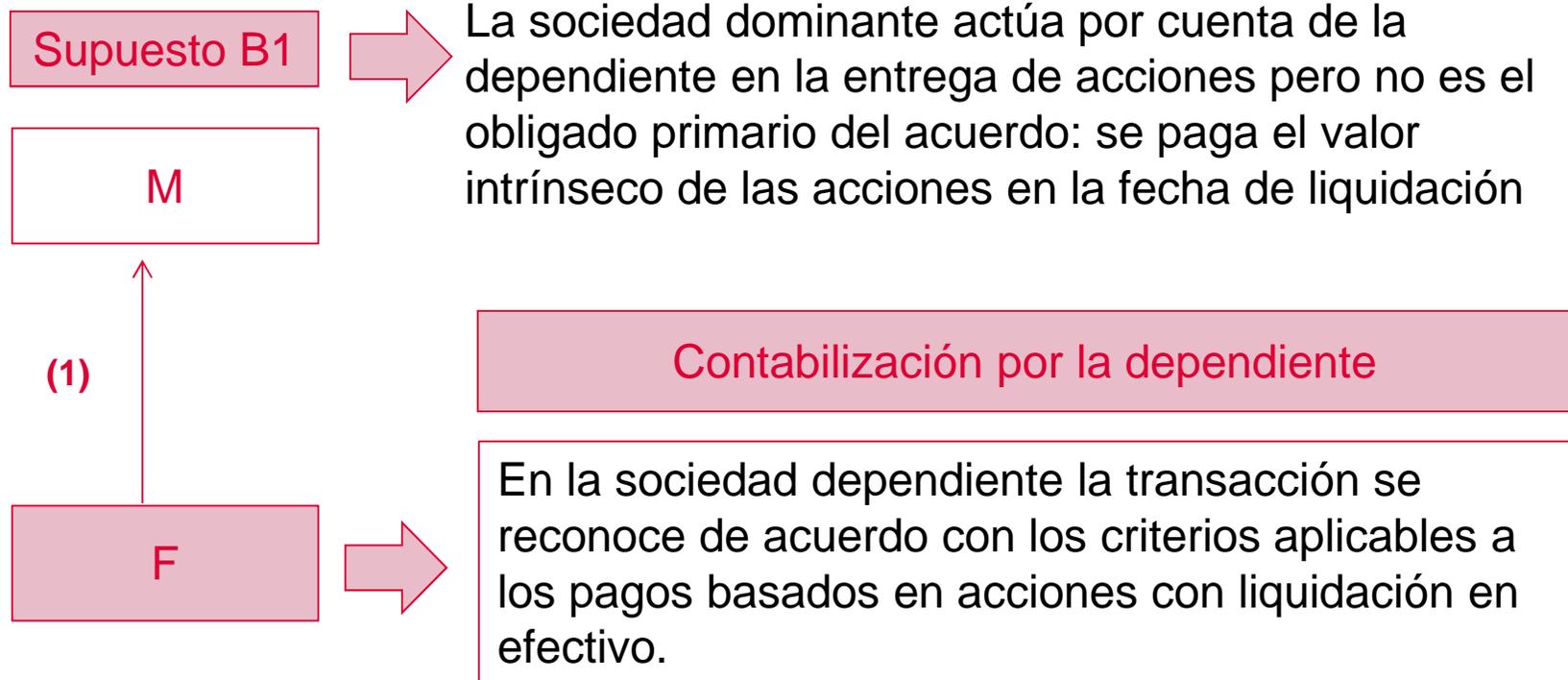
(1) *La sociedad dependiente suscribe con sus trabajadores un acuerdo de pago basado en acciones y el compromiso relacionado con la adquisición de los títulos que entregará en la fecha de liquidación*

Tratamiento contable de los acuerdos de compensación entre sociedades del grupo



(1) La sociedad dependiente suscribe con sus trabajadores un acuerdo de pago basado en acciones y el compromiso relacionado con la adquisición de los títulos que entregará en la fecha de liquidación

Tratamiento contable de los acuerdos de compensación entre sociedades del grupo



(1) La sociedad dependiente suscribe con sus trabajadores un acuerdo de pago basado en acciones y el compromiso relacionado con la adquisición de los títulos que entregará en la fecha de liquidación



Sobre el adecuado tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras

- Identificación y registro separado de los componentes identificables de una transacción (venta de bienes y servicios anexos)
- En la medida en que en una misma transacción existan obligaciones de ejecución separadas, se debe asignar el importe de la contraprestación en proporción al valor razonable relativo de cada una de ellas y reconocer el ingreso a medida que se entregan los bienes o se prestan los servicios
- Transacciones diferentes pero ligadas entre sí, se deben tratar de forma conjunta



Concesión de opciones a adquirir bienes o servicios adicionales

La entidad concede al cliente la opción de adquirir bienes o servicios adicionales, ***incluyendo opciones que el cliente puede vender a sus clientes***

¿Puede obtener el cliente el derecho a adquirir bienes o servicios adicionales sin firmar el acuerdo de venta?

No

Sí

¿La opción da un derecho al cliente a adquirir bienes o servicios adicionales a su precio de venta individual?

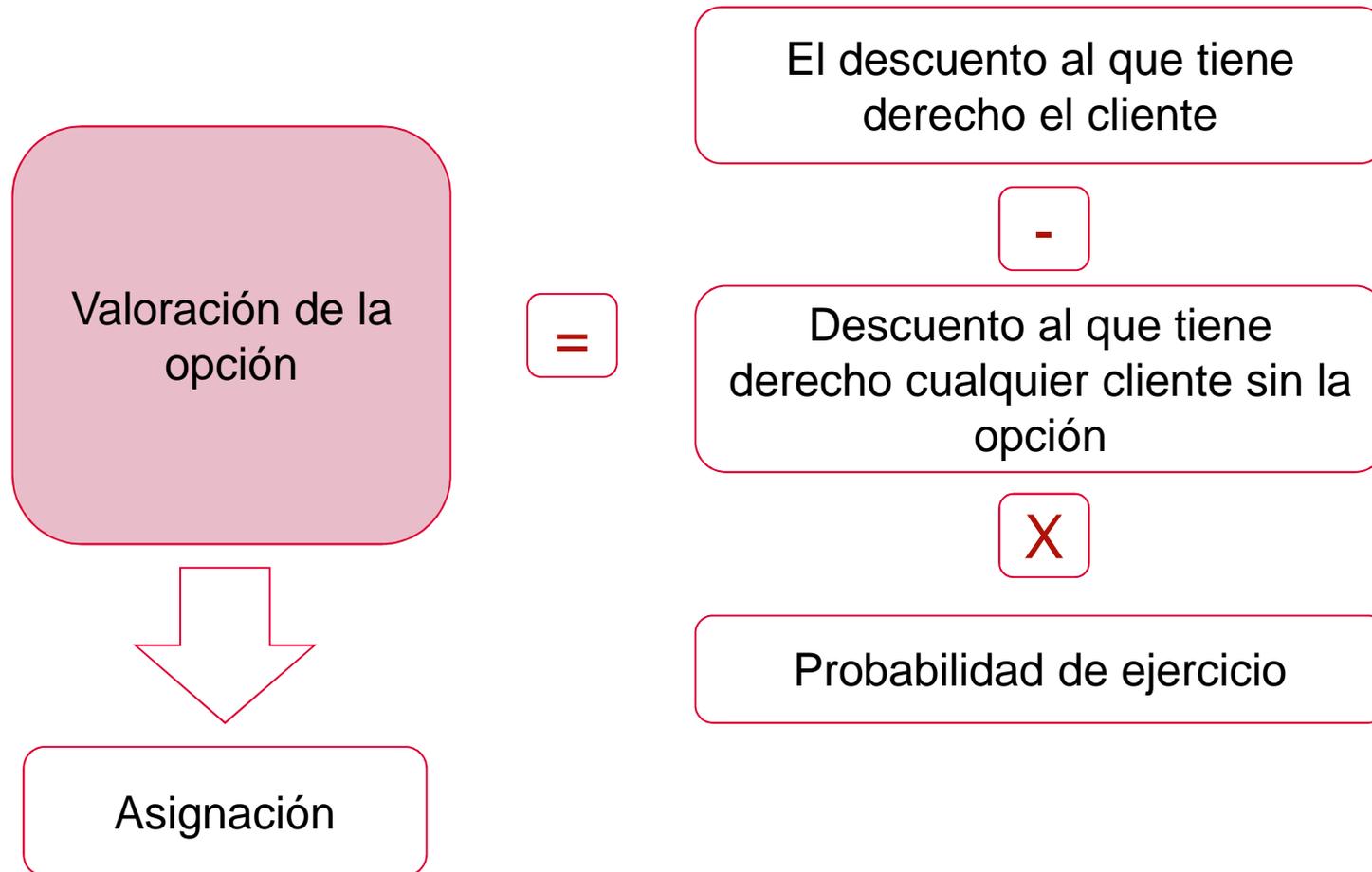
No

Si

La opción es un derecho que implica una obligación separada, debido a que da un derecho material al cliente

La opción no implica una obligación separada

Concesión de opciones a adquirir bienes o servicios adicionales (cont.)



Imputación a ingresos de incentivos

- **Criterios generales**
 - Cuando se entregan los bienes o se prestan los servicios o
 - Cuando vence la opción

- Programas de fidelización
 - Método de rescate proporcional
 - El importe de ingreso a reconocer deberá estar basado en el número total de créditos rescatados respecto al número total de créditos que se estima que van a ser rescatados por los clientes.
 - Los cambios en la estimación de créditos que se espera que sean rescatados no afectan a la distribución de la venta inicial, sino que afectan al periodo de reconocimiento del ingreso prospectivamente



Ejemplo

- Los miembros de un programa de fidelización reciben 1 punto de descuento de gasolina cuando compran productos por importe de 10€ y no caducan. Cada punto se valora por 1€.
- Los clientes adquieren en el periodo 100.000 y por tanto tienen derecho a 10.000 puntos.
- El precio individual de los productos es de 100.000
- El valor de cada punto es de 0,95 considerando la probabilidad de rescate. Por lo que el precio global de los puntos asciende a $10.000 * 0,95 = 9.500$. Se estima que se rescatarán 9.500 puntos.

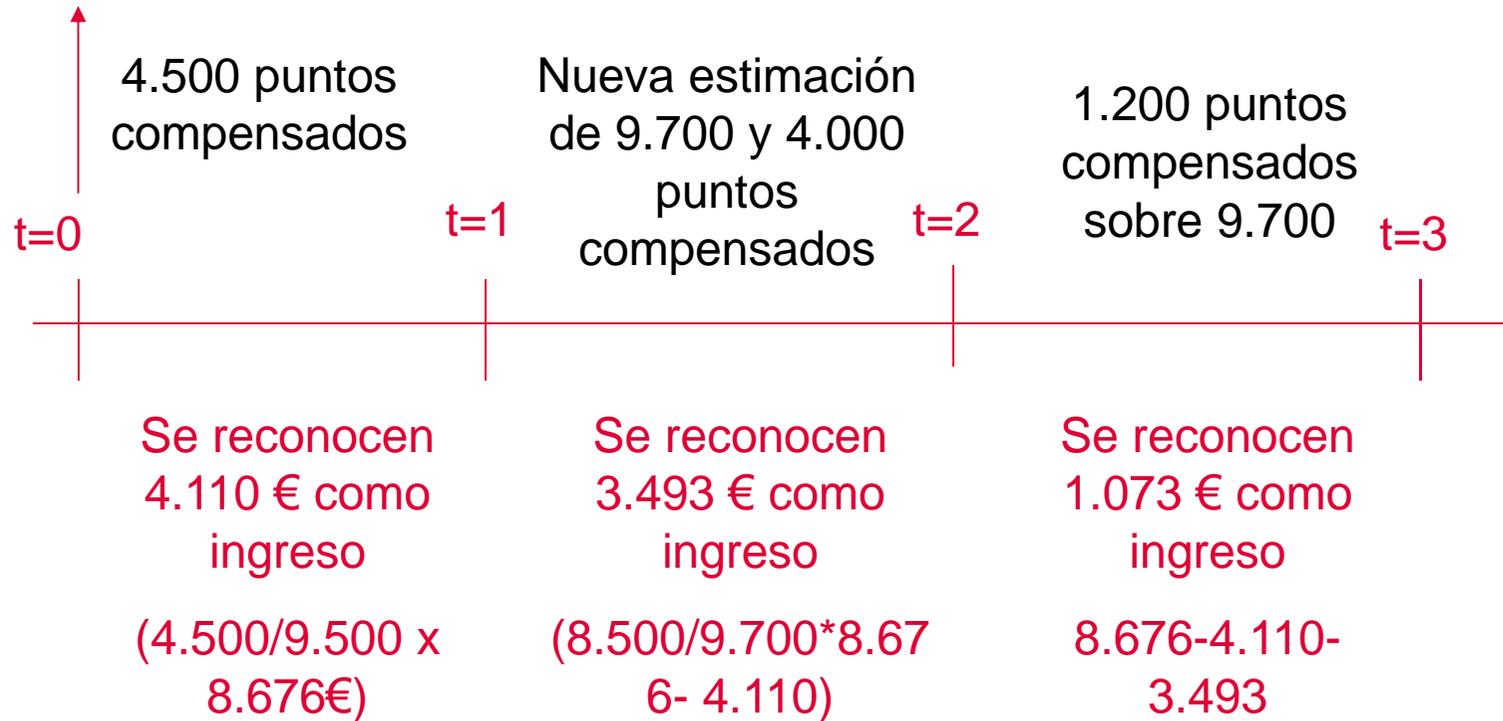




Ejemplo

Ventas: 91.324

Anticipo: 8.676





Sobre el tratamiento contable de los créditos fiscales que pueden surgir con ocasión de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, por la que se declara la ilegalidad del impuesto sobre ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

- Situación de hecho:
 - El impuesto gravó operaciones de venta de hidrocarburos entre el 1 de enero de 2002 y 31 de diciembre de 2012
 - Por sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha declarado contraria al Derecho Europeo la normativa reguladora
 - Se abre un proceso de devolución de ingresos indebidos frente a la Administración tributaria a través de la oficina gestora, con unos plazos de interposición, documentación justificativa, órganos competentes para la resolución y plazos de prescripción



Sobre el tratamiento contable de los créditos fiscales que pueden surgir con ocasión de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, por la que se declara la ilegalidad del impuesto sobre ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

- Reconocimiento:
 - Activo contingente: Se debe reconocer cuando la Administración reconozca la citada deuda, una vez que la empresa haya hecho valer, en tiempo y forma, su expectativa de derecho
 - El ingreso se debe reconocer como excepcional y no debe tratarse como un cambio de criterio o corrección de error

Sobre la calificación contable del mobiliario adquirido por una empresa destinado a la exposición en tiendas y ferias

- Situación de hecho:
 - Adquisición o producción de activos para actividades de demostración, exposición en tiendas o ferias y que posteriormente serán objeto de venta a los dos años
- Reconocimiento:
 - Los activos se deben clasificar como inmovilizado material, en tanto su uso ha sido distinto de la actividad ordinaria:
 - ✓ Incorporación, en su caso, al inmovilizado a través de la cuenta Trabajos realizados por la empresa para su activo
 - ✓ Se deben amortizar durante el periodo de utilización, considerando el valor residual al final del mismo
 - ✓ La enajenación posterior supondrá un beneficio o pérdida por venta de inmovilizado

Sobre el registro contable de los “bonus” o salarios variables en función de objetivos abonados por una empresa a sus empleados

- Situación de hecho:
 - Bonus a empleados en función de objetivos alcanzados, que devenga a lo largo del ejercicio 2014, pero la determinación del importe a abonar y el pago no se producen hasta el ejercicio siguiente
- Reconocimiento:
 - Se trata de una retribución de empleados a corto plazo, debido a que se va a hacer efectiva en los próximos doce meses al periodo de devengo
 - Se debe reconocer cuando:
 - Existe una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado.
 - Puede realizarse una estimación fiable del valor de tal obligación
 - El devengo de la retribución implica el registro de la cotización de la Seguridad Social a cargo del empleador



Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble sometido a una condición

- Situación de hecho:
 - Compraventa de inmueble sujeta a condición suspensiva y resolutoria
 - Transmisión de la propiedad jurídica al comprador, adquiriendo los derechos y obligaciones derivados de los contratos de arrendamiento vigentes en el inmueble y de las fianzas asociadas
 - Cesión de gastos e ingresos derivados de la titularidad al comprador
 - Suspensiva
 - Hasta que la totalidad del pago aplazado no quede satisfecha, la parte compradora no puede enajenar el inmueble sin consentimiento de la parte vendedora
 - Resolutoria
 - La falta de pago de cualquiera de las sumas aplazadas, deja sin efecto la transmisión, quedando todos los importes recibidos en poder de la parte vendedora a modo de indemnización por daños y perjuicios y por los derechos que la parte compradora haya podido disfrutar sobre el inmueble durante el periodo de tenencia

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble sometido a una condición

Cesión de riesgos y ventajas inherentes a la propiedad

Control, inherente al uso o aprovechamiento del activo a lo largo de su vida económica, así como de la facultad de disposición

y

Recuperar el activo, mediante la obtención de ingresos suficientes mediante su uso o por la obtención de rendimientos o beneficios económicos y del importe resultante por la enajenación

La transmisión jurídica no es el factor relevante

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble sometido a una condición

- Conclusión
 - El tratamiento contable de la operación depende de la potencia rescisoria de las condiciones, por lo que hay que analizar los hechos y circunstancias que en **condicionales normales de mercado** se presentan en estas transacciones
 - En este caso, dado que la condición resolutoria está vinculada exclusivamente al cobro del importe aplazado, se configura como una condición accesoria y no sustantiva, que sólo garantiza el cobro del precio aplazado, por lo que el comprador ha asumido los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad



Sobre la contabilización de una sentencia desfavorable a dos empresas pertenecientes al mismo grupo.

- Situación de hecho:
 - Sentencia desfavorable que condena a dos sociedades del grupo a pagar de forma solidaria

- Registro contable:
 - Registro individual de la obligación, que por ley y salvo pacto en contrario, se presume dividida entre los deudores que existan, por lo que se debe aplicar la NRV 9ª Instrumentos financieros

 - Adicionalmente, existe un pasivo contingente por la parte que podría ser exigible del otro deudor, que se debe reconocer como provisión en la medida en que sea probable que se vaya a tener que pagar



Sobre el tratamiento contable de los gastos de estudio y exploración de recursos mineros

- Situación de hecho:
 - Fases normales del proceso de concesión de explotación minera
 - Solicitud del permiso de exploración o de investigación.
 - Investigación del terreno, con trabajos y estudios encaminados a poner de manifiesto y definir uno o varios recursos, y demostrar que son susceptibles de racional aprovechamiento.
 - Solicitud de concesión de explotación del terreno.
 - Otorgamiento de la concesión por la autoridad administrativa.

- Tratamiento contable:
 - En la medida en que se puedan asimilar a los gastos de licitación de contratos de construcción, se deben reconocer como inmovilizado intangible, si se cumplen las condiciones para capitalizar dichos gastos

Sobre el tratamiento contable de los gastos de estudio y exploración de recursos mineros

Condiciones para capitalizar los gastos de licitación:

- 1
 - Gastos directamente relacionados con la actividad y de naturaleza incremental, sin incluir los gastos relacionados con las funciones administrativas generales, p.e. los asociados con el departamento de estudios internos de la empresa
- 2
 - Los desembolsos deben ser identificables por separado y medibles con fiabilidad
- 3
 - Debe ser probable que el acuerdo llegue a formalizarse

Sobre el tratamiento contable de los gastos de estudio y exploración de recursos mineros

En consecuencia:

1

- Los trabajos realizados sobre el terreno, ya han puesto de manifiesto la existencia de un recurso susceptible de racional aprovechamiento

2

- Una vez solicitada la concesión de explotación, se puedan apreciar indicios que permitan considerar probable que se recibirá su otorgamiento

Sobre el tratamiento contable de un arrendamiento con opción de compra

- Situación de hecho:
 - Condiciones contractuales del arrendamiento:
 - Renta mensual equivalente al importe de la cuota del préstamo que la arrendadora está pagando por la financiación del inmueble
 - Existe una opción de compra, con un plazo máximo de ejercicio de cinco años, que coincide con el plazo de arrendamiento
 - Se fija un precio de venta inicial y las cuotas satisfechas actúan como un pago a cuenta del precio, por lo que el valor de la opción es el valor residual

Sobre el tratamiento contable de un arrendamiento con opción de compra

- Registro Contable:
 - La clasificación del arrendamiento depende de si existen o no dudas razonables sobre el ejercicio de la opción

Presunción de arrendamiento financiero:
Valor razonable en la fecha de ejercicio > Precio de venta inicial – Cuotas de arrendamiento satisfechas



Gracias



Auditores

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.

© 2014 KPMG Auditores, S.L., sociedad española de responsabilidad limitada y firma miembro de la red KPMG de firmas independientes afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza. Todos los derechos reservados. KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International, sociedad suiza

El presente documento ha sido preparado a efectos de orientación general sobre materias de interés y no constituye asesoramiento profesional alguno. No deben llevarse a cabo actuaciones en base a la información contenida en este documento, sin obtener el específico asesoramiento profesional. No se efectúa manifestación ni se presta garantía alguna (de carácter expreso o tácito) respecto de la exactitud o integridad de la información contenida en el mismo y, en la medida legalmente permitida. PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L., sus socios, empleados o colaboradores no aceptan ni asumen obligación, responsabilidad o deber de diligencia alguna respecto de las consecuencias de la actuación u omisión por su parte o de terceros, en base a la información contenida en este documento o respecto de cualquier decisión fundada en la misma.

© 2014 PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L. Todos los derechos reservados. "PwC" se refiere a PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L, firma miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited; cada una de las cuales es una entidad legal separada e independiente.