

Máster Universitario en Auditoría de Cuentas



Real Decreto 602/2016 del 2 de
Diciembre.

Orígenes, novedades y explicaciones

Curso académico: 2019 - 2020

Trabajo Fin de Máster

Presentado por:

D. Ignacio Arrondo López

Dirigido por:

Dr. Fabrizio Di Meo

Alcalá de Henares, a 17 de Julio de 2020

ÍNDICE

1. Introducción	2
a. Resumen del contenido y motivación de la elección.	
b. Estructura del trabajo	
2. Marco Normativo	3
a. ¿De dónde venimos? Breves comentarios y explicaciones de la normativa que precede este Real Decreto	
i. Plan General de Contabilidad – RD 1514/2007	
ii. PGC PyMes – RD 1515/2007	
iii. NOFCAC – RD 1159/2010	
iv. PGC Entidades sin fines lucrativos – RD 1491/2011	
b. Nuevas reglas de juego. Comentarios en 4 grandes bloques las actualizaciones que este Real Decreto nos trae sobre lo anterior.	
i. Motivación	
ii. A grandes rasgos	
3. Estado de la cuestión	13
a. Principales hitos de la Historia de la contabilidad: Origen y evolución	
b. Análisis detallado punto por punto del RD 602/2016.	
4. Discusión y análisis del problema	25
a. Simplificación obligaciones contables: PyMes con estados financieros abreviados y obligación de auditarse.	
b. Eliminación de información de interés de la memoria abreviada.	
c. Amortización del Fondo de comercio:	
i. Motivación del legislador	
ii. Procedimiento y nuevo tratamiento	
iii. Discusión:	
1. 10 años de vida útil, ¿es justo establecer un mismo periodo para todos?	
2. Reducción del beneficio fiscal, ¿Cómo afecta a la recaudación y al inversor?	
3. Conclusión: El ICAC, ¿Pionero?	

1. Introducción

a. Resumen del contenido

El 2 de Diciembre del 2016 el Ministerio de Economía publica en el BOE unas nuevas reglas de juego a través de su Real Decreto 6/2016. Este escrito modifica los Reales Decretos 1514/2007, 1515/207, 1159/2010 y 1491/2011 los cuales regulaban las normas contables generales, de pequeñas y medianas empresas, de los grupos de consolidación y de las entidades sin fines lucrativos respectivamente.

Los cambios introducidos son numerosos y van desde la obligación de informar de la titularidad real de las personas jurídicas hasta, en mi opinión, el punto más importante, la obligación de amortizar el fondo de comercio.

La idea de esta memoria es explicar de forma detallada cada uno de estos cambios y las implicaciones que han tenido en el nuevo panorama contable. Todo ello se hará aportando opiniones de expertos en la materia así como las ideas y experiencia profesional de un servidor. Se pretende crear en el lector un debate interno y permitir que sea él mismo quien saque sus propias conclusiones.

b. Estructura del trabajo

Para dar forma a todos, el trabajo se ha estructurado de la siguiente forma. En un primer momento hablaremos del marco normativo, del origen de este Real Decreto que es, tal y como hemos comentado, los cuatro RD que dieron vida al PGC 2006 con las posteriores complementaciones en los años 2010 y 2011. Sobrevolaremos cada uno de ellos para luego, posteriormente, hacer lo propio con este RD 602/2016.

En segundo lugar, partiendo de una breve explicación de los orígenes e hitos más importantes de la Historia de la contabilidad, haremos un análisis detallado punto por punto de este RD 602/2016.

En tercer lugar, procederemos a realizar un análisis y discusión de la problemática surgida en el apartado anterior centrándonos en el punto más importante del texto, la amortización de los activos inmateriales con vida útil indefinida y, más concretamente, el fondo de comercio. Todo ello se hará desde un punto de vista crítico dejando una puerta abierta al debate.

2. Marco Normativo

a. ¿De dónde venimos?

Tal y como hemos comentado, este Real Decreto 602/2016 el cual será objeto de análisis durante todo este texto, viene a modificar lo que en su día marcó un nuevo camino en el mundo de la contabilidad: el Plan General de Contabilidad del 2008.

Dicho plan fue concebido mediante la redacción y publicación de los decretos 1514/2007 y 1515/2007. Posteriormente se publicaron otros dos, el 1159/2010 y el 1491/2011 que regularían los grupos de consolidación y las entidades sin ánimo de lucro.

A continuación, procedemos a realizar un breve análisis de esta normativa antigua con la finalidad de ubicar un poco al lector en el tema tratado, así como sentar un poco las bases de los siguientes apartados.

i. Plan General de Contabilidad – RD 1514/2007

El RD 1514/2007 deroga el RD 1643/1990 por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad de 1990. Tras 17 años y en aras de adaptar la información contable al resto de países europeos y a las exigencias emitidas por las Directivas Europeas, España reúne una comisión de expertos formada por miembros del Ministerio de Economía y Hacienda, del ICAC, así como expertos en diversas materias como profesionales y académicos ayudados por la participación de empresas del sector privado.

El resultado de todo ese esfuerzo fue la creación del Plan General de Contabilidad del 2008 el cual sigue siendo, a día de hoy, la guía sobre la cual se estructura toda la información contable del país. Se puede considerar que hay un cambio de *filosofía contable* pues este nuevo PGC no atiende a la forma jurídica de las operaciones sino al fondo económico de esas transacciones. A continuación, vamos a hacer un breve resumen de aquellos cambios que hemos considerado los más relevantes sin extendernos demasiado.

Estructuralmente, se introduce el denominado *Marco Conceptual* el cual es, según el propio RD, “*la base que debe soportar y dar cobertura a las interpretaciones de nuestro Derecho mercantil contable, otorgando el necesario amparo y seguridad jurídica*” y que en el PGC 1990 no existía.

Se sigue dando especial importancia a los principios contables los cuales sufren una gran variación tal y como muestra la **TABLA 2.1**.

Sin entrar a valorar todos los cambios, sí consideramos interesante realizar un breve comentario en los relativo al principio de prudencia* el cual, con la entrada en vigor del nuevo PGC 2008, pierde su carácter preferencial pues se considera que dicha cualidad distorsionaba la forma de valorar los elementos patrimoniales no respondiendo así a la imagen fiel que las cuentas anuales deben reflejar.

TABLA 2.1. Comparativa de los principios contables PGC 1990 vs PGC 2008

Principios Contables PGC 1990	Principios Contables PGC 2008
1. Prudencia* 2. Empresa en funcionamiento 3. Registro 4. Precio de adquisición 5. Devengo 6. Correlación de ingresos y gastos 7. No compensación 8. Uniformidad 9. Importancia relativa	1. Empresa en funcionamiento 2. Devengo 3. Uniformidad 4. Prudencia 5. No compensación

En lo relativo a las cuentas anuales, se introducen el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) y el Estado de Flujos de Efectivo (EFE). Éste último no será obligatorio para las empresas que puedan formular Balance y ECPN abreviados ni tampoco para las PYMEs.

Por otro lado, respecto a la estructura del balance, en la **TABLA 2.2** mostraremos las principales diferencias que nos trae este nuevo PGC 2008 en cuanto a los grandes epígrafes se refiere.

TABLA 2.2. Comparativa estructura de balances PGC 1990 vs PGC 2008

	Balance PGC 1990	Balance PGC 2008
ACTIVO	A) Accionistas por desembolso no exigido B) Inmovilizado C) Gastos a distribuir en varios ejercicios D) Activo circulante	A) Activo no corriente B) Activo corriente
PASIVO	A) Fondos propios B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios C) Provisiones para riesgos y gastos D) Acreedores a largo plazo E) Acreedores a corto plazo F) Provisiones para riesgos y gastos a corto plazo	A) Patrimonio neto B) Pasivo no corriente C) Pasivo corriente

Tal y como se observa, el apartado C) *Gastos a distribuir en varios ejercicios* desaparece y pasan a ser gastos del ejercicio o bien se quedan periodificados en la cuenta #480 dentro del Activo corriente. Los accionistas por desembolso no exigido pasarán a encuadrarse dentro del Patrimonio Neto con signo negativo.

En lo relativo al Pasivo, se “rompe” en dos apartados dando cabida al denominado Patrimonio Neto el cual representa la diferencia entre el Activo y el Pasivo y representa la financiación propia de la empresa.

Las provisiones destinadas a posibles riesgos y gastos pasan a tener un tratamiento diferente pues, sólo aquellas que tienen una relativa certeza de existencia que conlleve un desembolso aparecerán reflejadas en el balance con una contrapartida de gasto. Las que no lo sean, serán consideradas como contingencias o liberalidades y simplemente aparecerán informadas en la memoria.

Así mismo, otros muchos cambios fueron introducidos como nuevos subgrupos en el balance, apartados en la estructura de la cuenta de resultados y la memoria, diferentes límites para formular balance y memoria abreviados, etc... Pero queremos centrarnos en una de las grandes novedades como fue los nuevos criterios de valoración tal y como se muestra en la **TABLA 2.3**.

TABLA 2.3. Comparativa métodos de valoración PGC 1990 vs PGC 2008

Métodos de valoración PGC 1990	Métodos de valoración PGC 2008
1. Precio de adquisición 2. Coste de producción 3. Valor venal	1. Coste histórico o coste 2. Valor razonable 3. Valor neto realizable 4. Valor actual 5. Valor en uso 6. Coste de venta 7. Coste amortizado 8. Coste de transacción 9. Valor en libros o contable 10. Valor residual

Como curiosidad del lector que, por su edad o su formación, no lo ha conocido, el RD 1643/1990 definía el valor venal como “*el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentra dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien.*”

Este método de valoración desaparece en el PGC 2009 y, se podría decir, lo sustituye el valor razonable el cual viene definido en el RD 1514/2007 como “*el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia*”

mutua. [...] Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado”

Se observa que este nuevo método de valoración incluye el entorno económico en el que se desarrolla la actividad por lo que se usará también para hacer correcciones valorativas de elementos, tanto de activo como de pasivo, ya existentes en la contabilidad de la empresa.

Por último, tal y como se puede observar a la luz de los comentarios realizados, el PGC 2008 supuso una auténtica revolución dado que fueron introducidos numerosos cambios en todos los ámbitos: estructuras, nomenclaturas, nuevos términos, nuevas obligaciones de información, etc... que, por supuesto, requerirían de un extenso trabajo adicional si se quisieran analizar todos ellos.

ii. Plan General de Contabilidad de PYMEs – RD 1515/2007

DEFINICIÓN

Según un estudio realizado por el Colegio de Economistas de Madrid en el 2016 ¹⁽¹⁾, el peso de las Pymes y Micropymes en España en ese mismo año representaba el 99,28% y 99,10% en el año de publicación de este RD. No es de extrañar que, con la última finalidad de hacer más fáciles las obligaciones relativas a la información contable a estas empresas, el ICAC desarrollase un PGC adaptado a sus características.

La Real Academia Española (RAE) define una PYME como “*empresa mercantil, industrial, etc., compuesta por un número reducido de trabajadores, y con un moderado volumen de facturación*”. Por su parte, el RD 1515/2007 en su artículo 2, concreta aún más esta definición estableciendo unos límites monetarios y una serie de características tal y como se muestra en la **TABLA 2.4.** condicionantes para que una empresa pueda acogerse a este plan.

TABLA 2.4. Ámbito de aplicación para PYMEs

Circunstancia	Límites monetarios
Activo	Inferior o igual a los 2.850.000€
INCN	Inferior o igual a los 5.700.000€
Plantilla media	Inferior o igual a 50

Así mismo, tal y como dicta el decreto, establece dos requisitos más de nivel estructural:

^{1 (1)} Revista nº149 de Octubre 2016 “La evolución de las Pymes en España”

- las empresas no podrán aplicar el PGC de Pymes si dejan de cumplir, durante 2 ejercicios consecutivos, dos de las tres circunstancias citadas.
- No podrán acogerse al PGC Pymes las empresas que se encuentren en las siguientes circunstancias:
 - o Que hayan emitido valores a negociación (cotizadas en bolsa)
 - o Que forme parte de un grupo que formule cuentas anuales consolidadas
 - o Que sean entidades que captan fondos públicos

Por otro lado, también deja definido el concepto de Microempresa el cual obedece a las siguientes características mostradas en la **TABLA 2.5** y, al igual que con las Pymes, existen los mismos requisitos estructurales comentados en el párrafo anterior.

TABLA 2.5. Ámbito de aplicación para Microempresa

Circunstancia	Límites monetarios
Activo	Inferior o igual a los 1.000.000€
INCN	Inferior o igual a los 2.000.000€
Plantilla media	Inferior o igual a 10

INCIDENCIA FISCAL

En añadido, consideramos interesante comentar brevemente, dado que se trata del ámbito profesional del autor de este texto, que la contabilidad y la fiscalidad están interrelacionadas y que la determinación del tipo de empresa (Grande, Mediana, Pequeña o Microempresa), además de regir el PGC a aplicar, tendrá una gran incidencia fiscal tal y como se desgana a continuación ²⁽²⁾.

En el BOB número 61 del 27 de Marzo 2018 se aprobó la Norma Foral 2/2018 del 21 de marzo por la que se introducían modificaciones fiscales en diferentes campos pero nosotros sólo nos centraremos en las del Impuesto de Sociedades.

Tipos impositivos

Tipo de Empresa	2017	2018	2019
Grandes y medianas empresas	28%	26%	24%
Pequeñas empresas y microempresas	24%	22%	20%

Tal y como se observa, la NF introdujo una reducción del tipo impositivo el cual mantiene a lo largo de los años una diferencia de 4 puntos porcentuales dependiendo del tipo de empresa.

² Análisis hecho en base a normativa fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Deducción fiscal por microempresa

Tal y como venía descrito en el artículo 32.4 de la Norma Foral 11/2013, las microempresas tenían una deducción fiscal en la base imponible previa del 20% pero la entrada en vigor de esta nueva NF redujo dicha deducción al 15% para el ejercicio 2018 y, posteriormente, al 10% en el ejercicio 2019. Como se puede observar, independientemente de que esto suponga una subida del coste fiscal, la condición de microempresa otorga un beneficio diferenciador en relación a las otras.

Compensación de bases imponibles negativas

Anteriormente a 2017, no existía limitación alguna en la compensación de BINs pero, tras la introducción de esta nueva normativa, quedaba regulado de la siguiente forma:

Medianas y grandes empresas	Pequeñas y microempresas
50%	70%

Esto implica que, suponiendo que una empresa que arrastraba unas pérdidas de 30 u.m y en el 2018 obtiene una base imponible previa de 10 u.m, quedará el siguiente resultado:

- MyG: Base imponible final de 5 con unas BINs de 25
- PyMe: Base imponible final de 3 con unas BINs de 23

Como se puede observar, no se trata exactamente de una rebaja fiscal sino de un diferimiento en el pago del impuesto.

Leyendo esto es de esperar que el lector se plantee la siguiente pregunta: “Viendo que, efectivamente, se trata de un diferimiento, ¿Se ha ampliado el plazo para compensar dichas pérdidas acumuladas?” Pues efectivamente, así es. El legislador ha tenido a bien ampliar dicho plazo pasando de los 15 años anteriores a los 30 años actuales.

Pagos a cuenta del impuesto de sociedades

Para concluir, comentar que hasta el año 2017, según el artículo 130 bis de la norma foral 11/2013, las compañías no debían realizar el pago fraccionado a cuenta del impuesto de sociedades por el equivalente al 5% de la base imponible del ejercicio anterior. Con la entrada en vigor de la NF 2/2018 se vuelve a implantar esta medida quedando excluidas las pequeñas y microempresas.

PRINCIPALES DIFERENCIAS EN RELACIÓN AL RD 1514/2007

Tras esta breve incursión en la normativa fiscal Bizkaina que muestra a la perfección las diferencias existentes entre los tipos de empresas, retomamos el camino para seguir hablando del RD 1515/2007. En este caso creemos conveniente comentar las diferencias en relación a la información contable que incluye este PGC Pymes, teniendo siempre en cuenta que la finalidad del mismo es la de facilitar y simplificar la labor contable.

Por un lado, tenemos los libros contables. Una empresa bajo el PGC Pymes no tiene obligación de presentar el Estado de Flujos de Efectivo (en adelante, EFE) y se elimina el Estado de Ingresos y Gastos del ECPN. Así mismo, se facilita un modelo de PyG abreviada.

En lo referido a las normas de registro y valoración, se han eliminado aquellas que tienen que ver con operaciones que han sido consideradas de escasa realización dado el tamaño de estas empresas. Entre ellas se incluyen las referidas al fondo de comercio (que será objeto de un bonito y profundo análisis más adelante), instrumentos financieros compuestos y combinaciones de negocios entre otros.

Por último, en lo que atañe a la valoración inicial de activos financieros, se permite llevar directamente a la cuenta de PyG en lugar de tener que ser activados incrementando el valor del activo tal y como dicta el PGC. Lo mismo ocurre con los pasivos financieros cuyos gastos de transacción pueden ser directamente considerados gastos del ejercicio en vez de tener que ser ajustados del valor razonable inicial.

iii. NOFCAC – RD 1159/2010

Para hablar de ello nos apoyaremos en la circular E24/2010 del 13 de octubre de 2010 publicada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y firmada por su Presidente de la Comisión Técnica y de Control de Calidad la cual consideramos que sintetiza a la perfección este Real Decreto.

Las anteriores Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) fueron aprobadas por el Real Decreto 1815/1991 por lo que, tras la adaptación por parte la Unión Europea a las NIC/NIIF, era necesaria una actualización en aras de seguir modernizando las normas contables españolas.

Esta circular numera un total de trece principales novedades, pero, a continuación, numeraremos las que, bajo nuestro criterio, consideramos las más importantes:

- Manteniendo una estructura similar a su predecesor, define con mayor claridad las sociedades que conforman el grupo de consolidación diferenciando entre **grupos de subordinación** (una sociedad dominante controla a las dependientes) y **grupos de coordinación** (empresas controladas por una o varias personas físicas o jurídicas). En este sentido, sólo los de subordinación están obligados a formular cuentas anuales consolidadas.
- Se refuerza el concepto de CONTROL por encima del criterio de propiedad o la participación calificando también el mismo como el poder o la capacidad de dirigir las políticas financieras y de explotación de la empresa con la finalidad de obtener un beneficio.
- Se introducen novedades en la exención de consolidación quedando así “fuera” del grupo de consolidación las sociedades que no supongan un interés importante, tanto de forma individual como en su conjunto para la imagen fidedigna del patrimonio del grupo.

- La participación en la sociedad dominada deberá valorarse a valor razonable por lo que, en el momento de realizar la consolidación y producirse la eliminación inversión-patrimonio neto, la variación de valor experimentada formará parte del resultado que se le atribuye a la matriz del grupo.
- La participación correspondiente a los socios minoritarios, que está registrada en el patrimonio neto, se valorará por su porcentaje de participación por el valor razonable de los activos y pasivos identificados y asumidos, todo ello excluyendo de dicha valoración del fondo de comercio que se le atribuye a la participación que no tiene control.
- En lo que se refiere a la conversión de las cuentas anuales en moneda extranjera, se establece la diferencia entre **moneda funcional** (moneda del entorno económico en que opera la empresa principalmente.) y **moneda de presentación** (moneda en la que se presentan los estados financieros, el euro).
- El artículo 2 del RD regula el alcance de las normas de consolidación dejando claro que deberán ser aplicadas obligatoriamente por aquellos grupos con matrices españolas que:
 - o Si alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a negociación en algún mercado regulado en cualquiera de los estados miembros de la Unión Europea.
 - o Las sociedades restantes aplicarán la normativa excepto si optan por aplicar las Normas Internacionales de contabilidad (NIC)
- En lo relativo a las combinaciones de negocios la Norma de Valoración 19 del PGC establece el método de adquisición como el método a aplicar par registrar este tipo de operaciones. Así mismo este RD aplica ciertas novedades derivadas de esta normativa.
- Por último, incorpora un nuevo apartado que regula la valoración contable de operaciones entre empresas de grupo en términos de consolidación.

iv. PGC entidades sin fines lucrativos – RD 1491/2011

Este Real Decreto se publicó en el 24 de Noviembre en el BOE y fue de aplicación obligatoria para todas las fundaciones cuyos ejercicios contables y económicos comiencen con posterioridad al 1 de enero de 2012.

Este RD sigue la misma estructura y comparte contenido del PGC Normal definido en el RD 1514/2007 y lo único que hace es introducir normas específicas aplicables únicamente a este tipo de entidades. Tiene una serie de diferencias importantes tal y como se explica a continuación.

En primer lugar, el marco conceptual indica que las cuentas anuales se componen del BALANCE, la CUENTA DE RESULTADOS y la MEMORIA eliminando así el Estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo. Éste último pasa a formar parte de la memoria como un apartado más y, en relación al ECPN, se ha modificado el formato de la cuenta de resultados incluyendo dos nuevos apartados:

- un apartado con el excedente del resultado
- otro con las posibles variaciones que puedan producirse en el patrimonio de la compañía.

Esto se hace también por ir en línea con otros emisores de normativa contable de entidades sin ánimo de lucro como es el FASB en EEUU pues se entiende que alcanza mejor el objetivo de mostrar la imagen fiel de este tipo de entidades.

En segundo lugar, un cambio muy importante es la variación en la definición de *activo*. En el PGC se dice que dicho elemento debe lograr beneficios o rendimientos futuros para ser calificado como tal mientras que esta adaptación amplía esta definición a aquellos que, sin generar dichos beneficios, incorporan un potencial servicio para los usuarios de la entidad.

En lo relativo a los criterios de valoración, se introduce el concepto de *coste de reposición* que sustituiría así al *valor en uso* como parámetro para realizar los tests de deterioro de los elementos de activo afectos a dicha actividad no lucrativa. El RD lo define como “*el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.*”

Con esta última explicación se da por finalizado este apartado en el que se ha pretendido sentar las bases del trabajo haciendo una explicación de los orígenes normativos que han precedido al RD 602/2016 y así también ubicar y preparar al lector para que pueda entender las diferencias que en él vienen incluidas.

b. Nuevas reglas de juego

i. Motivación

Tras haber realizado una breve explicación de los Reales Decretos que han sido modificados, nos proponemos analizar, a grandes rasgos, dichas modificaciones. Procederemos a analizarlo con una estructura muy parecida a la utilizada en el apartado a) anterior y se aportará, como se dice, una visión global. La idea de hacer este apartado es, en base a lo explicado en las disposiciones generales del decreto, expresar las ideas de los cambios, así como las conclusiones que se han buscado a través de los mismos.

El 26 de Junio de 2013 se aprueba La Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo relativa los EEF³ anuales, los EEF⁴ y otros informes con la firme intención de facilitar las obligaciones relativas a la contabilidad de empresas pequeñas.

³ Estados Financieros Individuales

⁴ Estados Financieros Consolidados

De esta forma, quedan derogadas las directivas anteriores y se refunde en un único texto introduciendo así una nueva estrategia en el proceso de cara a armonizar la contabilidad a nivel europeo obligando así a los Estados miembros a aprobar unas exigencias máximas de información para las Pymes.

El primer paso de armonización de la contabilidad se produjo el 20 de Julio con la aprobación de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas en la que se recoge las modificaciones que deben ser introducidas en el Código de Comercio y en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para incluir en el ordenamiento jurídico español la nueva Directiva contable europea.

ii. A grandes rasgos

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España por su lado y la firma de auditoría y consultoría KPMG, en la que un servidor estuvo trabajando durante dos años, por el suyo emiten, a título informativo, unos resúmenes del RD 602/2016 sobre los cuales nos apoyaremos para realizar este breve apartado.

Tal y como se observa, este Real Decreto se divide en cuatro artículos en los cuales se plantean las modificaciones relativas a los cuatro reales decretos ya comentados anteriormente. Le siguen dos disposiciones adicionales que modifican la forma de contabilizar los derechos de emisión de gases de efectos invernadero y los aspectos sobre la información comparativa y, finalmente, hay una disposición transitoria que regula las características de la entrada en vigor y modificación del RD 1517/2011 sobre la Ley de Auditoría de Cuentas.

En lo referido a los criterios generales de valoración, se elimina la vida útil indefinida para los activos intangibles y se fija un periodo de amortización de 10 años para los que dicha vida útil no pueda ser calculada de forma fidedigna. Este es el cambio más importante pues, de la misma manera, el fondo de comercio deberá empezar a amortizarse. Dejamos este tema “*aparcado*” de momento pues le destinaremos un capítulo aparte más adelante. Así mismo, todos los derechos de emisión deberán ser contabilizados como existencias y no como inmovilizado intangible.

En el apartado de los criterios de presentación y desglose de cuentas anuales, el ECPN y el EFE dejan de ser obligatorios y las entidades de interés público que están definidas en la Ley de Auditoría de Cuentas ya no podrán formular cuentas anuales abreviadas. Por su lado, si una empresa forma parte de un grupo se tendrá en cuenta el sumatorio del activo, del importe neto de la cifra de negocios y el número medio de empleados del conjunto del grupo para cuantificar los importes para presentar cuentas anuales abreviadas.

Así mismo, en lo relativo a la consolidación, deberemos aplicar los criterios de amortización del fondo de comercio y activos intangibles. Además, se elimina la dispensa de consolidación por razón de tamaño cuando se trate de una entidad de interés público, pero, a su vez, se elimina la obligación de consolidar si concurren ciertas características.

En lo referido a los criterios de desglose adicionales en las cuentas anuales individuales, se incluyen ciertos apartados como, por ejemplo, el personal medio empleado con discapacidad superior al 33% o las dietas, sueldos y retribuciones al personal de alta dirección.

Por otro lado, el nuevo PGC-Pymes establece que los límites para el activo, el importe neto de la cifra de negocios y el número de trabajadores se equiparan a los mismos que se utilizan para confeccionar el modelo abreviado de memoria y balance. A pesar de ello, una compañía que cumpla con la definición de entidad de interés público no podrá aplicar el PGC-Pymes.

Tras esta breve descripción de las principales modificaciones introducidas por el Real Decreto 602/2016, en el siguiente apartado nos adentraremos en una revisión pormenorizada y detallada del mismo realizando una comparativa de cada apartado nuevo con aquél que lo sustituye. A medida que avancemos en el trabajo iremos planteando dudas y abriendo ciertos debates que, a su vez, serán puestos sobre la mesa en el siguiente gran apartado de este trabajo.

3. Estado de la cuestión

a. Principales hitos de la Historia de la contabilidad: Origen y evolución.

Tal y como muestran las investigaciones realizadas por Denise Schmandt-Besserat, los inicios de la contabilidad tienen su origen hace más de 5.000 años en la antigua Mesopotamia donde se encontraron tablillas de arcilla con inscripciones de números. Esta ciencia sigue evolucionando pasando por la antigua Roma quedando ello reflejado en las obras del político y escritor Catón el Viejo.

A pesar de todo ello, debemos viajar hasta el año 1494 en Venecia para observar la obra *Summa de Arithmetica, Geometría, Proportioni et Proportionalità* escrita por Fray Luca Pacioli (Umbría, 1455) donde se describen por primera vez los métodos contables por partida doble utilizados por los mercaderes venecianos.

En España, tal y como nos cuenta la AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) en su conferencia inaugural del 8 de Mayo de 2014, debemos retrotraernos al siglo XVI donde encontramos las primeras normas escritas durante el reinado de Juana y su hijos Carlos V. A través de las *Pragmáticas de Cigales y Madrid*, 1549 y 1552 respectivamente, se obligó a los mercaderes y banqueros a la llevanza del mayor y el diario por el método de partida doble.

Fruto de una evolución se aprueba en 1829 el Código de Comercio que constituye la primera gran disposición mercantil aplicable a todo el país y el cual reafirma el valor y validez de los libros de contabilidad. Éste tiene como antecedentes Las Ordenanzas de Bilbao de 1737 y el Código de Comercio de Napoleón de 1807.

A finales de los años 50 España entra a formar parte del FMI y, es por ello que, en 1965, se crea la Comisión General de Planificación Contable. Después de ciertas modificaciones en la misma, se aprueba en 1973 el Plan General de Contabilidad mediante el Decreto 530/1973 el cual incorpora a España a las tendencias más actuales sobre normalización del ámbito de la contabilidad.

Más adelante, entre los años 1978 y 1989, gracias a la incorporación de España en la actual Unión Europea, se llevan a cabo un gran proceso de armonización contable mediante la adaptación de Directivas Contables el cual concluyó con la aprobación mediante el RD 1643/199 del Plan General de Contabilidad de 1990.

Así mismo, tendremos un periodo de casi 30 años en los cuales la Comisión Europea va a instar a los diferentes Estados miembros a seguir juntos en este proceso de armonización contable mediante normativa emitida por el IASB y aprobaciones de las NIC/NIIF (Normas Internacionales de Contabilidad) por parte del Parlamento Europeo en Julio de 2002.

En España, una comisión de expertos analizaba todos esos cambios recomendados y quedan materializados en la Ley 16/2007 del 4 de Julio la cual introduce en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades de Anónimas las modificaciones imprescindibles para avanzar en el proceso de modernización contable.

Esta Ley, a través de su disposición final primera, autoriza al Gobierno para que, mediante real decreto, apruebe el Plan General de Contabilidad. Éste vez la luz, tal y como queda descrito en los apartados anteriores, en los RD 1514/2007 y RD 1515/2007. Será más adelante, mediante los otros dos decretos comentados, cuando en 2010 y 2011 se aprueben las normas de consolidación y el PGC adaptado a las entidades sin ánimo de lucro.

Todo esto nos lleva hasta el tema objeto de desarrollo en este trabajo, el RD 602/2016 tal y como explicamos en el punto *2.b.ii A grandes rasgos*. Este RD sigue la línea de armonización contable que fue introducida mediante la aprobación de la Ley 22/2015 del 20 de julio donde queda recogido a través de sus disposiciones finales primera y cuarta todas los cambios obligatorios que deben ser introducidas en el Código de Comercio y el TRLSC para implantar en el ordenamiento jurídico la nueva Directiva Contable Europea 2013/34/UE del 26 de Junio.

Una vez hemos explicado el origen y la situación actual de la normativa contable española, procedemos a realizar un análisis detallado de este nuevo Real Decreto.

b. Análisis detallado punto por punto del RD 602/2016

A continuación, entramos en el grueso de nuestro trabajo donde explicaremos y detallaremos todas y cada una de las modificaciones que este RD 602/2016 ha introducido. En vez de contraponer en una tabla una comparativa, explicaremos los cambios introducidos en cada uno de los apartados.

Artículo primero del RD 602/2016: Modificaciones del PGC 2007

1. Cambios en el apartado de imagen fiel del marco conceptual.

Como comentamos, se elimina la obligatoriedad de presentar el ECPN para las sociedades que estén en disposición de presentar memoria y balance abreviados.

2. Cambios en el punto 5 de las NRV el inmovilizado inmaterial.

Los activos intangibles de vida útil indefinida deberán ser amortizarse en un plazo de 10 años salvo prueba de lo contrario. Así mismo, deberá realizarse un test de deterioro al menos anualmente para comprobar la existencia de un posible deterioro.

3. Cambios en el punto 6 de las NRV el inmovilizado inmaterial.

Punto clave de la reforma de este RD, el fondo de comercio debe amortizarse, salvo prueba de lo contrario, en un periodo de 10 años. Así mismo, cada UGE (Unidad Generadora de Efectivo) será tenida en cuenta de forma separada. Centraremos nuestro análisis y debate en este punto más adelante. Además, anualmente se deberá realizar un test de deterioro y las posibles correcciones valorativas que de él se emanen no podrán ser revertidas

4. Se modifica la norma 1.^a relativa a la elaboración de las cuentas anuales.

Se elimina la expresión que dice que las cuentas anuales deban ser redactadas en base la Ley de Sociedades de Responsabilidad limitada y especifica que, cuando se puedan formular balance y memoria abreviados, el ECPN no será obligatorio. Una ayuda más para los administradores de pequeñas empresas.

5. Se modifica la norma 4.^a relativa a la confección de las cuentas anuales.

Otro gran punto de este RD y de nuestro análisis en el que se modifican los límites para poder realizar estados financieros abreviados esto nos hace entrar en una dicotomía que será analizada más adelante con EEFF abreviados pero obligados a auditarse.

6. Se actualiza el cuadro de cuentas contables del modelo normal de balance.

Al eliminarse el concepto de vida útil indefinida y aparecer la obligación de amortizar dichos activos intangibles, se introduce la cuenta #2804 para registrar la amortización acumulada del fondo de comercio. Por ello, numerosas modificaciones irán en esta línea.

7. Se introducen modificaciones en el apartado 4 punto 1 relativas a las NRV de la memoria normal

Como consecuencia de la nueva amortización de activos intangibles, se deberá indicar de forma detalladamente el criterio de valoración usado para calcular el importe recuperable de las UGEs a las que se haya asignado el fondo de comercio.

8. Se cambia el apartado 7.1 del modelo de memoria normal.

Una vez más, cambios de redacción referidos a la nueva amortización.

9. Se cambian ciertos apartados y se introducen otros en el punto 7.2 relativo al fondo de comercio de la memoria normal.

A la hora de calcular el importe bruto del fondo de comercio, habrá que tener en cuenta las amortizaciones acumuladas además de los posibles deterioros ya registrados.

10. Se cambian ciertos apartados y se introducen otros en el punto 7.2 relativo al fondo de comercio de la memoria normal.

En este apartado de la memoria normal donde se describe el fondo de comercio generado habrá que añadir un comentario acerca de los análisis que se han llevado a cabo para calcularlo, así como el método de amortización empleado. Por experiencia, el 90% de los casos harán referencia a este decreto y se utilizará el método prospectivo.

11. Se modifican dos puntos del apartado 23, el relativo a las operaciones con partes vinculadas presente en la memoria normal.

En líneas generales se han introducido 3 nuevos cambios en el modelo de memoria NORMAL (no abreviada):

- Antes sólo era obligatorio informar sobre sueldos, dietas y remuneraciones a miembros del consejo de administración si eran personas físicas, ahora hay que hacerlo también de la persona jurídica que los recibiera, en su caso, y de la física que hay detrás de ésta.
- Hay que informar también si la compañía satisface el pago del seguro de responsabilidad civil de algún miembro del órgano de administración
- De ahora en adelante habrá que informar del posible conflicto de intereses incurridos por los administradores o personas vinculadas a ellos de CUALQUIER sociedad de capital cuando antes sólo era necesario para las Sociedades Anónimas.

12. Se cambia el punto 1 y se introduce un nuevo punto 7 en el apartado 24 sobre otros datos a introducir en el modelo de memoria normal.

Además de informar acerca el número medio de personas empleadas por categorías, sexos y niveles, en el modelo de memoria normal se deberá informar sobre los empleados con una discapacidad mayor o igual al 33% así como de los despidos o contratos terminados atípicos.

13. Se cambia radicalmente el contenido del modelo de memoria abreviada.

Siguiendo el mismo método que hemos venido utilizando hasta ahora, dado que este punto trece es mucho más extenso, nos sigue pareciendo más apropiado e interesante realizar un texto explicativo acerca de las diferencias más importantes en lo referido al contenido de la memoria abreviada.

En primer lugar, se puede comprobar que la simple estructura cambia con la eliminación de tres puntos tal y como muestra la tabla a continuación:

Estructura - RD 1514/2007	Estructura - RD 602/2016
1. Actividad de la empresa	1. Actividad de la empresa
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	2. Bases de presentación de las cuentas anuales
3. Aplicación del resultado	3. Normas de registro y valoración
4. Normas de registro y valoración	4. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias
5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias	5. Activos financieros
6. Activos financieros	6. Pasivos financieros
7. Pasivos financieros	7. Fondos Propios
8. Fondos Propios	8. Situación fiscal
9. Situación fiscal	9. Operaciones con partes vinculadas
10. Ingresos y gastos	10. Otra información
11. Subvenciones, donaciones y legados	
12. Operaciones con partes vinculadas	
13. Otra información	

La eliminación del punto 3 nos parece, cuanto menos, una decisión controvertida que será puesta a debate más adelante. Consideramos que, independientemente del tamaño de la empresa, es positivo saber a qué destinan los beneficios de la empresa: reparto de dividendos o aumento de reservas. Es una información muy breve pero que dice mucho del rumbo que lleva la compañía.

En lo referido al punto 4, se elimina la obligación de detallar “*los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida y las razones sobre las que se apoya la estimación de dicha vida útil indefinida*”. Es una modificación coherente que va en línea con lo ya comentado pues desaparecen este tipo de intangibles y pasan a ser elementos amortizables.

Los puntos 5, 6 y 7 se simplifican en lo que se refiere a la información a suministrar lo cual facilita la labor del pequeño empresario.

El punto 8 sufre una simplificación importante pues únicamente se requiere información sobre el gasto por impuesto sobre beneficios del ejercicio y otra información que pudiera requerir la norma tributaria aplicable. Así mismo, se elimina la obligación de incluir información sobre diferencias temporarias y la antigüedad y plazo previsto de recuperar de los créditos fiscales por bases imponibles negativas entre otros.

El punto 9 de operaciones con partes vinculadas queda simplificado desapareciendo, entre otros, la obligación de informar acerca de operaciones con “*otras partes vinculadas*” como podían ser los familiares de los socios y resto de personas físicas relacionadas con la compañía. Además, ya no es necesario exponer con tanta exactitud los criterios que ha utilizado la compañía para calcular los denominados *Precios de Transferencia*. Bastará con explicar brevemente los métodos seguidos para determinar el valor de los mismos.

Así mismo, no deberá informarse sobre los gastos provenientes del reconocimiento de deudas incobrables o de dudoso cobro con partes vinculadas. Finalmente, se elimina el apartado 5 que dice: *“No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como del pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese.”* Llegados a este punto consideramos necesario hacer un alto que pondremos a debate más adelante en el apartado 4.b en la página 48

Así mismo, desaparecen los puntos 10 y 11 lo cual nos puede parecer más razonable pues no aporta una información demasiado relevante dado el tamaño de las Pymes. Esta información se dará en el punto 10 de Otra Información. En ese mismo punto, a priori, desaparece la obligación de informar sobre el aplazamiento de pago efectuado a los proveedores, una información que también nos parece relevante pues muestra la política de pagos de la compañía, lo cual muestra la *“salud”* de la tesorería.

Catorce. Se incorpora la cuenta #2804. Amortización acumulada de fondo de comercio en el cuadro de cuentas existente en la cuarta parte del PGC.

En conclusión, vemos que se introduce un cambio normativo importante como es la amortización del fondo de comercio y se cambia el contenido tanto de la memoria normal como la abreviada. A continuación, pasamos a analizar el artículo segundo referido a los cambios del RD 1515/2007 por el que se aprobó el PGC de PyMes.

Artículo segundo del RD 602/2016. Modificaciones del PGC-Pymes 2007

1. Se modifican los apartados referidos al ámbito de aplicación del PGC-Pymes.

En este caso se aumentan los límites contables (ver apartado 2.ii) para poder utilizar el PGC de PyMes lo cual va a facilitar sus obligaciones a muchas más personas y se prohíbe su uso, independientemente de su tamaño, a las entidades de interés público.

2. Se modifica una parte del marco conceptual en el que se elimina el ECPN como libro obligatorio a presentar en las cuentas anuales de las PyMes

3. Se modifica el apartado 2 la NRV de este PGC-Pymes relativo al activo intangible al igual que como se hacía para el PGC Normal.

En el PGC-Pymes los activos inmateriales de vida útil indefinida también pasan a ser amortizables y, tal y como se venía haciendo hasta ahora, se deberá realizar un test de deterioro.

4. Se cambian los criterios de elaboración de las cuentas anuales.

Se elimina el ECPN de los documentos que integran las cuentas anuales y se hace referencia al TRLSC como base sobre la que deben ser redactados el resto de elementos que componen dichas cuentas anuales (Balance, PyG y Memoria) en vez de TRLSA y la LSR.

5. Cambios en las normas para elaborar las cuentas anuales para PyMes.

Se modifica la forma en la que está redactado este punto y se indica que, habrá que suministrar en la memoria toda la información necesaria para mostrar la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la compañía.

6. Se modifica el contenido de la memoria de las PyMes.

Al igual que hicimos con memoria del RD 1514/2007, expondremos unas explicaciones con las variaciones que ha habido en cada punto.

En primer lugar, se puede comprobar que la simple estructura cambia con la eliminación de tres puntos tal y como muestra la tabla a continuación

Estructura - RD 1515/2007	Estructura - RD 602/2016
1. Actividad de la empresa	1. Actividad de la empresa
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	2. Bases de presentación de las cuentas anuales
3. Aplicación del resultado	3. Normas de registro y valoración
4. Normas de registro y valoración	4. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias
5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias	5. Activos financieros
6. Activos financieros	6. Pasivos financieros
7. Pasivos financieros	7. Fondos Propios
8. Fondos Propios	8. Situación fiscal
9. Situación fiscal	9. Operaciones con partes vinculadas
10. Ingresos y gastos	10. Otra información
11. Subvenciones, donaciones y legados	
12. Operaciones con partes vinculadas	
13. Otra información	

El punto 1 es muy importante pues cabe recordar, tal y como comentamos en el punto 1 del artículo segundo comentado unas páginas antes, si la sociedad pertenece a un grupo que formule o tuviera que formular cuentas anuales consolidadas, no podrá aplicar el PGC-Pymes.

El punto 2 queda igualmente redactado, pero nos parece interesante comentar lo siguiente: gracias a la aplicación de la nueva NIA-ES 701 (23 de diciembre de 2016) en la que se debe informar acerca de *“las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada)”* consideramos de especial relevancia completar a conciencia el apartado 3 de este punto *Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre* pues dicha información deberá ir reflejada en el informe de auditoría.

Al igual que en la memoria abreviada, se elimina el punto 3 de Aplicación del resultado.

El punto 4 de normas de registro y valoración, que ahora pasa a ser el punto 3, se modifica en consonancia con la nueva normativa acerca de la eliminación de la vida útil indefinida de los activos intangibles tal y como se ha comentado en el análisis del RD 1514/2007.

En lo relativo al punto 5 de activos financieros, como principal cambio encontramos la eliminación del cuadro en el que se distinguían las diferentes categorías de los instrumentos financieros. En el apartado 3 en lo relativo a empresas del grupo, multigrupo y asociadas, se elimina toda una serie de requisitos de información y simplemente se pide “Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas”.

Sobre el punto 6 de pasivos financieros, se elimina igualmente el cuadro comparativo lo cual simplifica la labor.

La información a incluir en el punto 7 sobre fondos propios queda reducida a la simple obligación de informar sobre la cantidad, precio medio de adquisición y valor nominal tanto de las acciones en propiedad de la compañía como las que obran en poder de un tercero concretando el destino final de las mismas. En el caso de las sociedades anónimas, se deberá especificar el importe de capital que la junta de accionistas autoriza a poner en circulación.

En lo que a la información fiscal del punto 8 se refiere, ésta será escueta pues, en líneas generales, sólo se pide informar sobre el gasto por impuesto sobre beneficios corriente. Se eliminan muchos requisitos de información como, por ejemplo, la antigüedad y plazo de recuperación de las bases imponibles negativas.

Al igual que en la comparativa anterior los puntos 10 y 11 desaparecen y pasan a formar parte del apartado final de Otra información.

Por su lado, el punto 9 de operaciones con partes vinculadas, se mantiene muy similar en lo relativo a la información a aportar sobre lo que podríamos denominar “la composición del grupo” pero se elimina el apartado 5 al igual que se hace en la información para la memoria abreviada del RD 1514/2007.

Finalmente, en el apartado de otra información, se incluye lo eliminado de los apartados 10 y 11 así como información relativa a la vida de la compañía como pueden ser los compromisos financieros o garantías adquiridos.

Tal y como se puede comprobar, se ha reducido mucho la información a incluir en la memoria de las Pymes con la idea de facilitar al pequeño empresario esta ardua tarea. Pero, ¿quizás se han eliminado demasiados requisitos? ¿Dónde está el límite de la transparencia e imagen fiel? Es un tema que dejamos en el aire y que debatiremos más adelante.

Seguimos adelante con nuestro análisis comparativo y analizamos el artículo 3 de este Real Decreto.

Artículo tercero. Las modificaciones para formular cuentas consolidadas (NOFCAC) y lo relativo al PGC Normal y PGC Pymes.

1. Se modifica el artículo 7.1 sobre las sociedades a incluir en el grupo de consolidación.

Se introduce el hecho de que las entidades de interés público deberán consolidar independientemente de su tamaño y se introduce una nueva expensa de consolidación con la modificación del artículo 10.2 tal y como se muestra a continuación.

2. Se modifica el artículo 10.2 sobre las exenciones para consolidar.

Hasta la entrada en vigor del RD, el método de consolidación por integración global era de aplicación a todas las filiales del grupo. Desde el 01.01.2016 es de aplicación para todas las sociedades dependientes excepto en 3 supuestos:

- Cuando el hecho de conseguir la información necesaria para integrar la sociedad sea demasiado caro o tarde demasiado en ser proporcionada.
- Cuando el único motivo de tener acciones/participaciones en una sociedad sea cederlas más adelante
- Cuando el control sobre la sociedad dependiente sea constantemente obstaculizado y atacado con restricciones fuertes.

3. Se modifica el artículo 26.5 sobre valoración del FC.

En lo relativo a la valoración posterior del fondo de comercio, además de tener en cuenta los posibles deterioros ya contabilizados, habrá que añadir la amortización acumulada.

4. Se modifica el artículo 55.2 sobre valoración de participaciones.

El mayor valor que se le atribuya a la participación en una sociedad del grupo deberá tener en cuenta, además de los ajustes propios de consolidación, el importe del fondo de comercio implícito (el referido a la adquisición de instrumentos financieros).

5. Se cambia una última parte del artículo 70.2 sobre el tratamiento a filiales que operan en otra moneda diferente a la matriz.

El proceso de consolidación de filiales cuya moneda funcional sea diferente a la de tributación se hacía utilizando las diferencias que surgen por el tipo de cambio. Hasta ahora se obtenían para el cierre contable con tipo de cambio a cierre del ejercicio y la base fiscal con el tipo de cambio histórico. De ahora en adelante se utilizará el tipo de cambio histórico para el cierre contable y el tipo de cambio de cierre para el cálculo de la base fiscal.

6. Se modifica el artículo 72.4 relativo a las diferencias temporarias.

En el caso de la aparición de diferencias temporarias, éstas no serán reconocidas si:

- Para las imponibles, si la inversora controla el momento de su reversión.
- Para las deducibles, si se prevé la NO reversión de dicha diferencia en el futuro. Aquí reside la gran diferencia pues, según el RD 1159/2010, no se contabilizaban si se esperaba una futura reversión de dicha diferencia temporaria.

7. Se modifica el apartado de las NRV del modelo de memoria de consolidación.

Como comentamos, se siguen introduciendo cambios en lo relativo a la amortización del fondo de comercio. En este caso para las NRV se deberá informar de las detalladamente del criterio que se ha empleado para calcular el fondo de comercio y su posible deterioro registrado en las cuentas individuales de las sociedades consolidadas.

8. Se modifican unos puntos referidos al apartado sobre el fondo de comercio de consolidación de la memoria sobre estados financieros consolidados.

En la memoria se hará una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final de ejercicio en el que se mostrará, además de la información que ya era obligatoria, todos los ajustes que se producen por la inclusión de la amortización del mismo.

9. Se modifica el texto relativo a un apartado del inmovilizado intangible de un anexo de la memoria..

El fondo de comercio deja de ser un inmovilizado intangible cuya vida útil no se pueda calcular con fiabilidad por lo que dejará de estar incluido en este apartado.

10. Se cambia el punto 7 referido a operaciones vinculadas de la memoria consolidada..

Antes de la introducción de este nuevo RD, únicamente las sociedades anónimas debían especificar las participaciones de los administradores de la matriz en el patrimonio de una sociedad de análoga o parecida actividad incluyendo, además, los cargos que en ella ejercía. A partir del 01.01.2016, en un acto de transparencia en las operaciones vinculadas, deberá informarse de TODAS las posibles situaciones que puedan generar un conflicto de intereses por parte de los administradores de la matriz del grupo y las personas que a ellos están vinculadas. Todo ello queda, así mismo, regulado en el artículo 229 del TRLSC.

Como se puede observar, además de adaptar los cambios realizados en los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007 en lo relativo a la amortización de los activos intangibles, se introducen nuevas circunstancias que permiten la dispensa de consolidación y se explica la posibilidad de no aplicar el método de integración global para ciertas sociedades dependientes. También parece que el legislador ha querido dar un paso adelante en la transparencia obligando a informar de operaciones vinculadas que antes no eran de obligada publicación.

A continuación, explicamos las diferencias introducidas en el PGC de entidades sin ánimo de lucro.

Artículo cuarto. Cambios inherentes en el PGC de entidades sin fines lucrativos.

1. Se modifica el ámbito de aplicación del PGC-Pymes para este tipo de entidades

Las magnitudes económicas para poder aplicar el PGC-Pymes en las entidades sin ánimo de lucro se equiparan a las del PGC-Pymes “corriente” ya explicados anteriormente

Se reducen los límites para poder aplicar el PGC Pymes a las entidades sin ánimo de lucro y se especifica que habrá que tener en cuenta las eliminaciones propias de la consolidación para el cálculo de dichos límites.

Por otro lado, si la entidad se encuadrara dentro de un grupo de consolidación, dichos límites deberán ser aplicados teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones propias de la consolidación que vienen reguladas en el Código de Comercio (eliminación inversión-patrimonio neto, operaciones entre sociedades que NO salen fuera del grupo, etc...)

2. Se introducen cambios a la hora de elaborar las cuentas anuales.

Para que una entidad sin ánimo de lucro pueda aplicar el modelo de cuentas anuales abreviadas, deberá cumplir con los mismos requisitos que las sociedades mercantiles “al uso”. (Activo<4M, INCN<8M y Plantilla media<50). Lo mismo ocurre si quiere utilizar la cuenta de pérdidas y ganancias abreviadas (Activo<11M, INCN<22.8M, Plantilla media<250)

Además, al igual que ocurría en el punto anterior, si la sociedad pertenece a un grupo de consolidación, deberán ser tenidas las eliminaciones e incorporaciones propias a dicha característica.

3. Se cambia parte del texto referido a las NRV adaptadas al PGC-ESFL

En línea con la “modificación estrella”, habrá que informar en las NRV de la memoria simplificada, se modifica la forma de redactar y se sustituye la expresión “cesión de estos bienes” por “cesión de estos activos”.

4. Se cambia una parte relativa al inmovilizado de la memoria simplificada.

Partiendo de la base de que, en líneas generales, ya no existirán más inmovilizados intangibles con vida útil indefinida, ahora se deberá de informar sobre el plazo y método de amortización en vez de limitarnos a detallar las razones por las que se utilizan para que sean calificados como tal. El resto del punto queda intacto.

Después de haber leído y explicado las diferencias y modificaciones más importante vamos a comenzar con el análisis de las disposiciones del real decreto. Lo que haremos será realiza una explicación en vez de poner el texto original pues nos parece más didáctico e interesante.

Disposición adicional primera.

A partir de la fecha de entrada en vigor de este RD 602/2016 el valor en libros de los derechos para emitir gases con efecto invernadero que estuvieran contabilizados como activo intangible serán reclasificados a una cuenta de Existencias.

Si la empresa estima que parte de esos derechos van a ser consumidos en un plazo superior al año, desglosará esa parte en el apartado *Materias primas y otros aprovisionamientos* del apartado B.II del activo.

La motivación del legislador para realizar este cambio es que ha considerado que dado que dichos derechos de emisión deben ser adquiridos en un mercado y son consumidos a medida que se lleva a cabo la actividad de la compañía, deben ser tratados de igual forma que la materia prima.

Disposición adicional segunda.

Este RD será de aplicación a partir del 01/01/2016 y, a efectos de comparación de la información, habrá que tener en cuenta que, para el primer ejercicio donde se aplique:

- La amortización del fondo de comercio en el caso de ser calculada por el método retrospectivo deberá ser comparativa. Si es prospectiva no lo será.
- La nueva información de la memoria normal y abreviada no deberá ser comparativa

Disposición transitoria única.

Está dividida en 4 puntos que se describen de la siguiente manera:

- El fondo de comercio y resto de inmovilizado intangible de vida útil indefinida deberá ser amortizado registrando un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias cuya contrapartida será una cuenta de activo con saldo acreedor. Así mismo, la reserva de fondo de comercio que estuviera contabilizada (se dotaba con un 5% anual del valor del mismo con cargo a beneficios) será clasificada como reserva voluntaria en el importe en el que supere el fondo de comercio contabilizado.
- El fondo de comercio podrá ser amortizado de forma retrospectiva con cargo a reservas de forma lineal y utilizando la misma vida útil de 10 años a contar desde la fecha de su generación o primera vez que se aplicó el PGC.
- Estas reglas deberán ser aplicadas uniformemente a la hora de formular las cuentas anuales individuales, al propio fondo de comercio y al resto de activos inmateriales de vida útil indefinida.
- La sociedad dominante de un grupo hará uso de estas reglas de uniformemente para que los elementos intangibles de vida útil indefinida alforen al aplicar el método de puesta en equivalencia. Se deberá usar el mismo criterio tanto para las cuentas individuales como para las consolidadas.

Así mismo, estas disposiciones finales arrojan algo más de información y nos parecía interesante comentar la referida a los derechos de emisión de gases de efecto invernadero a pesar de que no es el objetivo de este trabajo. Por otro lado, no analizaremos ninguna disposición más y damos paso directamente al último punto de nuestro trabajo.

Después de haber leído, analizado y entendido el alcance de este RD 602/2016 seguramente al lector le hayan surgido muchas dudas y preguntas. Es por ello que vamos a comentar aquellos cambios que nos han parecido más relevantes e intentar suscitar un pequeño debate.

4. Discusión y análisis del problema

Durante la exposición y presentación de la normativa hemos ido abriendo ciertos debates que han sido considerados interesantes de exponer.

En un primer lugar hablaremos sobre el hecho de que, tras la modificación de los límites para realizar estados financieros abreviados, puede darse el caso de que esas mismas sociedades tuvieran que estar auditadas.

Así mismo, planteamos el tema de que, tras la introducción de este nuevo decreto objeto de análisis, se ha eliminado la obligación de presentar cierta información en la memoria que consideramos de interés crucial.

Por último, haremos un análisis detallado de la “*reforma estrella*” de este decreto: la amortización del fondo de comercio. Hablaremos sobre las motivaciones del legislador, los procedimientos y cálculos a aplicar, así como su ámbito de aplicación del mismo. Plantearemos igualmente una discusión sobre las posibles consecuencias.

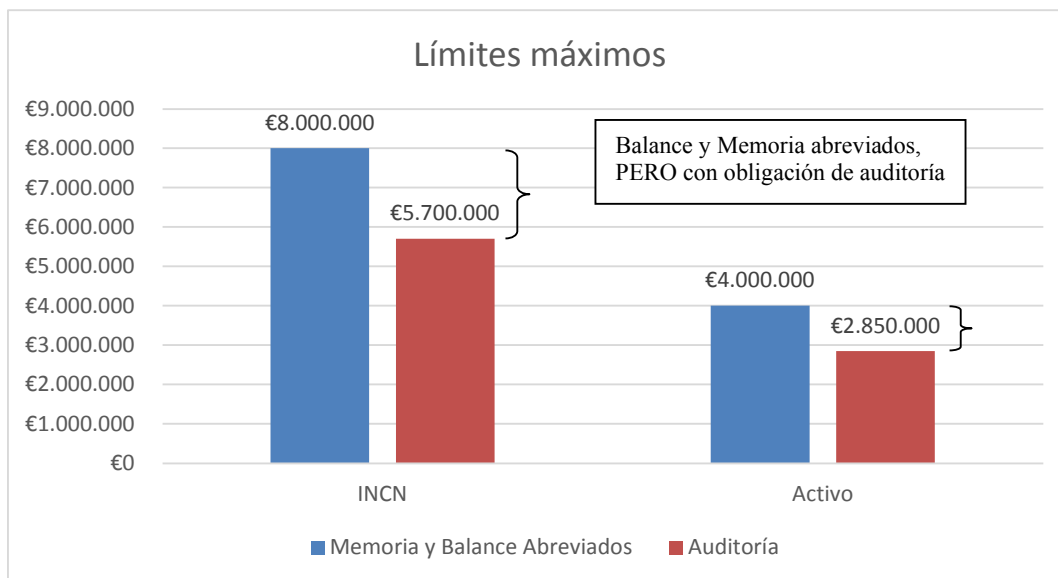
a. Simplificación de obligaciones contables: PyMes con estados financieros abreviados y con obligación de auditarse.

Con publicación y aplicación del RD 602/2016, se modificaron los límites para poder formular Balance y Memoria abreviados mientras que los límites para quedar exento de la obligación de auditar las cuentas seguían quedando regidas por el artículo 263 del TRLSC siendo éstos los siguientes ⁵⁽⁵⁾:

	Memoria y Balance abreviada	Exención auditoría
INCN	< 8.000.000€	< 5.700.000€
ACTIVO	< 4.000.000€	< 2.850.000€

Esta tabla quedaría ilustrada en un gráfico de la siguiente forma:

⁵ Omitimos el número de trabajadores pues, en ambos casos, es el mismo: 50
También omitimos la comparativa para la cuenta de resultados abreviada al considerar que no se pierde información al abreviarla.



Tal y como se puede comprobar, se da la situación de que una sociedad podría formular Balance y Memoria abreviados pero en cambio estar sujeta a la obligación de auditarse si:

- El **INCN** se encuentra entre 5.700.001€ y 7.999.999€
- Su **activo** se encuentra entre 2.850.001€ y 3.999.999€

Siguiendo la definición dada por Carlos Mir Fernández en los apuntes de la asignatura *Normativa de auditoría* de este máster, la auditoría financiera se entiende como “la revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse, por lo que, sobre la base de tal definición resulta sinónima a control, verificación, revisión o inspección.”

Por su lado, el marco normativo de la LAC considera que dicha actividad consiste en verificar las cuentas anuales a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada.

Entonces, dicho lo cual, y en base a lo comentado anteriormente en la página 25 ¿de qué sirve auditar la cuentas de una empresa si luego ésta no tiene la obligación de facilitar datos relevantes al usuario de la información financiera? Consideramos que, en este punto, nos encontramos ante una incongruencia informativa pues, por un lado, la LAC obliga a que unas cifras sean comprobadas por un experto externo y sean publicadas con veracidad pero, por otro lado, el Ministerio de Economía de la mano del ICAC, te permite omitirlas.

Por ello, consideramos que lo propio sería seguir el camino de la homogeneización y que todos los responsables de la información financiera fuesen de la mano hacia el mismo fin.

b. Eliminación de información de interés de la memoria de abrevia.

Tal y como comentamos en la página 26, el RD 602/2016 en su artículo primero apartado 13, se actualiza el contenido de la memoria de abreviada eliminando, en nuestra opinión, 3 informaciones de alta relevancia. ¿Simplificación u omisión de información relevante? Hablemos de ello y debatamos:

Aplicación del resultado (en memoria abreviada y modelo PyMes)

Consideramos que la eliminación de este punto supone un error de bulto desde el punto de vista de la transparencia y del gran valor que este dato aporta al usuario de la información financiera.

¿Qué quiere decir esto? Los administrados son quienes presentan la propuesta de aplicación del resultado a la junta de socios para que se vote que, en el 99,99% de los casos, sale aceptada. Es muy distinto que una sociedad “se vacíe” año tras año su mediante una distribución de dividendos (previa aportación a la reserva obligatoria) que, por el contrario, unos socios que deciden dejar el beneficio en el patrimonio para que la misma siga creciendo.

En el primer caso nos encontraríamos ante unos socios inversores agresivos que buscan la máxima rentabilidad en el menor plazo posible y, en el segundo caso, nos encontramos ante un tipo de inversor más paciente que quiere que la compañía crezca y se siga desarrollando.

Estamos pues ante un sesgo informativo sin precedentes que limita el acceso a la información a cualquier tipo de usuario: clientes, proveedores, posibles inversores, etc...

No debemos olvidar que, tal y como comentábamos al principio de nuestro trabajo, en España, más del 99% del tejido empresarial está compuesto por PyMes y Micropymes por lo que se ha permitido *borrar de un plumazo* una información que afectaba a la casi-totalidad de las empresas españolas.

A su vez, es extraño que el legislador haya decidido eliminar este punto, pero, en cambio, haya decidido mantener el punto completo referido a las Normas de Registro y Valoración, el cual no es más que una mera copia del Plan General de Contabilidad y que, con una referencia al mismo, habría bastado.

Ciertas operaciones con partes vinculadas

De este apartado 9 se elimina el punto 5, tal y como ya hemos comentado, el cual obligaba a los administradores a introducir en la memoria todos los datos referidos a los sueldos, dietas y remuneración de cualquier tipo del personal de alta dirección y de los miembros del órgano de administración. Así mismo también debía informarse sobre el pago de primas de seguros de vida a éstos y de indemnizaciones por cese.

Una vez más, nos encontramos ante un cambio que, más que avance hacia transparencia, parece que se ha tomado el camino de la opacidad. Al igual que el anterior caso, este dato tiene un valor significativo pues muestra la ética de la dirección de la empresa:

- Se sabría la proporción del salario de la alta dirección en relación al coste total. Si se diese el caso de que se trata de una empresa en pérdidas y la dirección decidiese amortizar puestos de trabajo para reducir gastos dejando sus salarios intactos, nos mostraría el egoísmo y mala fe con los que estarían actuando. No olvidemos que una empresa de hasta 50 trabajadores puede acogerse a este formato de memoria.
- Informar de los gastos dietas permitiría saber si, el personal al que nos referimos, está haciendo un uso responsable del patrimonio de la compañía o si, en cambio, la está utilizando para “pagarse sus caprichos”, que se diría coloquialmente, y sacar un rédito personal.

Aplazamientos de pagos a proveedores

Del apartado de Ingresos y Gastos se elimina la obligación de informar acerca de los aplazamientos solicitados a los proveedores. Nos parece una información fundamental pues nos muestra la salud de la tesorería y de la empresa en general así como la calidad del departamento financiero, pues es quien se encarga de emitir los pagos y gestionar los cobros.

El aplazamiento de los pagos a cualquier proveedor (incluimos las administraciones públicas) puede darse por diversos motivos, desde una simple estrategia financiera de la empresa aprovechando el bajo tipo de interés que aplican, en este caso, los entes públicos (el 3.5% la Hacienda Foral de Bizkaia, mucho más bajo que el de cualquier entidad de crédito) o bien porque la compañía se encuentra en una situación de tensión de tesorería y necesita fraccionar sus obligaciones de pago.

Por otro lado, también podría ser que la empresa realizase una gestión equivocado o ineficiente de su tesorería o incluso que se encontrase de forma permanente ante un desequilibrio permanente de su *cash-flow* si su periodo medio de cobro fuese siempre superior a su periodo medio de pago.

Todo ello consideramos que es una información relevante pues muestra las estrategias de la compañía y, en su caso, las carencias en la gestión de la misma.

En conclusión, ¿tiene el lector la sensación, al igual que quien escribe, que el camino que se está siguiendo podría ser el equivocado? Quizás España ha desaprovechado una oportunidad para resarcirse de los errores cometidos en tiempos pasados relativos a la información que se ocultaba a todo tipo de usuarios, pudiendo haber introducido normativa más estricta que reforzase la ya existente. Frente a eso, el legislador ha preferido ser más laxo y permitir que las empresas pueden omitir aún más información y seguir campando a sus anchas ¿Qué motivos tiene el legislador, más allá de la supuesta simplificación de la tarea, para eliminar estos puntos tan fundamentales y que tanta información aportaban al usuario de la misma?

c. Amortización del fondo de comercio

i. Orígenes y motivación del legislador

Hasta el año 2004 el fondo de comercio se amortizaba en un plazo máximo de 20 años ampliable si se presentaba un análisis de deterioro. En ese momento, mediante la publicación por parte del IASB de la *NIIF 3 Combinaciones de negocios* (Sustituye a la NIC22) y modificación de las *NIC 36 Deterioro de valor* y *NIC 38 Activos Intangibles*, se elimina la amortización sistemática del fondo de comercio y se crea una categoría especial para los activos intangibles de vida útil indefinida.

El IASB consideró que, hasta ese momento, una amortización sistemática durante un periodo determinado idéntico impuesto por igual para todas las empresas suponía una infravaloración de la información que éste aporta y que un test de deterioro mostraría una imagen más fiel y no sería coherente con el hecho de que un periodo determinado de amortización va de la mano de una vida útil. Se considera pues que un fondo de comercio puede “aportar valor” a la compañía durante más de 20 años.

Todo ello fue introducido en nuestro país mediante el RD 1514/2007 por el que se aprobaba el nuevo Plan General de Contabilidad que ya ha sido analizado anteriormente.

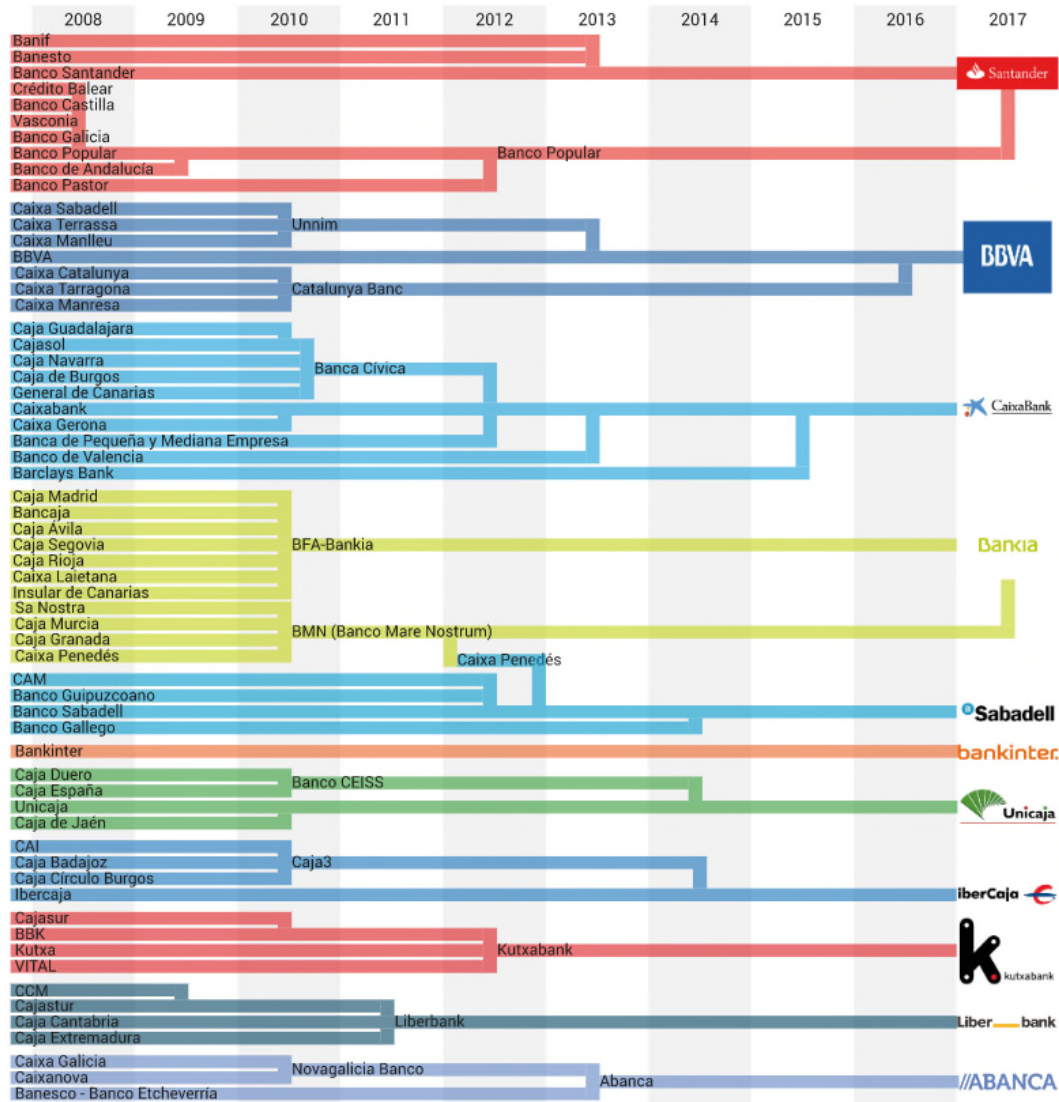
Desde el año 2008, debido a la crisis financiera, se produce en España una cantidad enorme de fusiones principalmente en el sector bancario tal y como muestra la **IMAGEN 1**⁶.

Con la publicación del RD 602/2016, parece ser que el legislador decide “*dar marcha atrás*” atrás motivado por las quejas que el usuario de la información financiera tenía pues criticaba que las normas de valoración referidas al fondo de comercio no han sabido adaptarse a los nuevos tiempos y no mostraban la realidad de una situación novedosa.

⁶ Fuente: Anuario Estadístico 2015 de la Asociación Española de la Banca publicado en artículo de El Confidencial el 07/06/2017 por Jesús Escudero https://www.elconfidencial.com/empresas/2017-06-07/grafico-fusiones-sector-bancario-espana-banco-popular-santander_1395273/

IMAGEN 1

La concentración del sector bancario español en la última década



ii. Procedimiento contable y nuevo tratamiento

El nuevo Real Decreto establece un periodo de amortización contable durante una vida útil que presumiblemente será de 10 años salvo prueba de lo contrario. Así mismo, la reserva indisponible por fondo de comercio que se había constituido hasta el momento se convierte una reserva de libre disposición.

Por otro lado, la nueva normativa contable nos ofrece dos métodos de amortización:

MÉTODO PROSPECTIVO

El período de vida útil antes mencionado de 10 años empieza a contar desde el día 01/01/2016 realizando una amortización sistemática lineal de su valor en libros sin obligación de aportar ningún test de deterioro.

MÉTODO RETROSPECTIVO

En el caso en el que el fondo de comercio se hubiese generado antes del año 2008 (fecha de entrada en vigor del RD 1514/2007 el cual asume que el fondo de comercio es un intangible de vida útil indefinida), se tomará como fecha de inicio de amortización del fondo de comercio el 01.01.2008.

En el caso en el que el fondo de comercio se hubiese generado después del año 2008, se tomará como fecha de inicio de la vida útil del mismo la fecha en la que se hubiese generado.

Para realizar el procedimiento contable se contabilizará contra la cuenta de resultados la amortización del fondo de comercio del año 2015 (año anterior a la entrada en vigor del RD 602/2016) y la amortización de los años anteriores se contabilizará contra la cuenta de reservas.

¿Y si el fondo de comercio había registrado ya un deterioro con anterioridad? El legislador ha pensado en todas las opciones y nos sugiere dos supuestos:

- Si la nueva amortización acumulada es superior al deterioro ya existente se registra todo como amortización acumulada como si no hubiera habido deterioro.
- Si la nueva amortización acumulada es inferior al deterioro ya existente, se registra como amortización acumulada lo que corresponda y el diferencial será un deterioro reversible.

El valor neto contable a fecha 01.01.2016 será amortizado durante el tiempo restante de su vida útil hasta completar los 10 años mediante un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Desde el punto de vista fiscal, siempre interesante, la amortización del fondo de comercio únicamente será deducible en un 5% según la normativa de la Agencia Tributaria. Ello provocará que, anualmente, se genere una diferencia temporaria que será de aplicación fiscal más allá de la vida contable del elemento. La Hacienda Foral de Bizkaia permite una amortización fiscal de hasta el 12,5% por lo cual, a priori, estas diferencias no deberían surgir.

iii. Discusión

Como no podía ser de otra manera, cada vez que se introducen modificaciones normativas existen partidarios y detractores de las mismas pues, comprensiblemente, cada uno de ellos desea siempre lo mejor para su entorno personal.

¿ES JUSTO ESTABLECER UN MISMO PERÍODO DE AMORTIZACIÓN?

Tal y como comentábamos antes, la amortización de fondo de comercio responde a una realidad económica en firme. Durante la época posterior al año 2008, las fusiones en el sector financiero principalmente y en otro tipo de empresas se multiplicaron exponencialmente buscando la supervivencia de la compañía. Se realizaron adquisiciones cuyo resultado fue francamente positivo pero, en otros muchos casos, la inversión realizada quedó muy por encima de los flujos de caja futuros obtenidos.

Por todo ello el legislador decide hacer *tabla rasa* con todas las empresas estableciendo una vida útil de 10 años para todos los fondos de comercio. Como dijo Aristóteles en su moral a Nicómaco “*no hay nada más injusto que tratar a todos por igual*” y, en nuestra humilde opinión, creo que es una frase aplicable en este caso. Establecer una fecha fijada previamente omite todo tipo de información y no hay distinciones de tamaño o sectores. Si, correcto, es verdad que la normativa dice “salvo prueba de lo contrario” pero, por mi experiencia, nunca ninguna empresa ha interpuesto ningún requerimiento para solicitar una modificación de la vida útil de una compañía ni creo que lo haga.

Es cierto que hay fusiones de todo tipo, desde comprar compañías en quiebra que tardarán quizás 20 años en recuperar la inversión en el fondo de comercio o la simple adquisición de empresas fuertes de la competencia cuya inversión será recuperada en 4 o 5 años. Por ese motivo consideramos que, quizás una forma más “justa” (poniendo el término entre comillas, pero entiéndase su significado, pues no es el foro para debatir sobre su posible definición filosófica) hubiese sido presentar, por ejemplo, junto con la el impuesto de sociedades y el depósito de cuentas de la nueva empresa fusionada, un informe explicativo sobre el periodo durante el cual se espera recuperar/amortizar el fondo de comercio.

Por otro lado, debemos reconocer que, en este mundo tan burocratizado y con tantas casuísticas, establecer estos 10 años para todos por igual reduce el trabajo de supervisión del auditor, supervisor y del posible inspector al estar ya legislado y desaparecer así el test de deterioro obligatorio.

REDUCCIÓN DEL RESULTADO FISCAL, ¿CÓMO AFECTA A LA RECAUDACIÓN Y AL INVERSOR?

Tal y como hemos comentado, la amortización del fondo de comercio supondrá un gasto tanto a nivel contable como a nivel fiscal. Es cierto que esta nueva normativa se introduce para buscar que las cuentas anuales de las empresas se adapten a la nueva realidad económica, pero, ¿qué coste tiene todo esto?

Aquellas empresas españolas que tengan registrado en su balance un fondo de comercio verá automáticamente reducido su beneficio en ese mismo porcentaje de amortización fiscal lo cual tendrá dos consecuencias claras:

- Reducción en la recaudación por impuesto sobre sociedades
- Reducción en el reparto de dividendos para los inversores

Ajustar la contabilidad a la realidad económica tiene un impacto directo contra las arcas del estado pues, durante aproximadamente 10 años verá la recaudación caer de forma injusta tal y como explicábamos en el apartado anterior. El cálculo de la cuota a pagar en el Impuesto de Sociedades se calcula a partir de la base imponible final en la que, por supuesto, están incluidas las amortizaciones.

Finalmente, tras obtener ese resultado final después de impuestos, la junta debe aplicar ese resultado de la siguiente forma:

- Si había pérdidas de ejercicios anteriores irá destinado a reducirlas
- Si no las hay, dotará obligatoriamente el 10% del beneficio a reservas legales hasta que éstas alcancen un valor equivalente al 20% del capital social
- Con el sobrante final deberá decidir entre repartir dividendos o dejarlo dentro del patrimonio de la empresa en forma de reserva voluntaria.

Como vemos, desde el 2016 las compañías verán su progresión económica caer y los inversores de las mismas verán cómo su retribución vía dividendos se verá afectada de la misma manera. Incluidos aquellos inversores en sociedades cuya junta había decidido de forma acertada adquirir una compañía rentable y que estaba generando una rentabilidad. ¿Qué motivo hay para pensar que, por sistema, un fondo de comercio es un elemento que debe deteriorarse y que cada año debe valer menos? ¿Por qué no podríamos plantear la idea de que un fondo de comercio se revalorice? No hay que olvidar que una fusión o adquisición puede crear enormes sinergias positivas las cuales pueden hacer incrementar el valor de la compañía, pero, en cambio, ¿el elemento que genera dichas sinergias debe ser amortizado?

Ante esto, debemos recordar al lector que la aplicación del RD 602/2016 únicamente afecta a aquellas empresas que confeccionen sus estados contables bajo la normativa del ICAC, es decir, el PGC. Aquellas que los confeccionan bajo normativa IFRS (cotizadas y NOFCAC, consolidados internacionales) no deberán aplicar dichas modificaciones en relación al fondo de comercio por lo que se abre un nuevo debate, ¿Hay ganadores y perdedores en todo esto?

Los grandes grupos cotizados y multinacionales podrán seguir utilizando la misma política de siempre, pero, en cambio, serán los pequeños empresarios quienes representan el 98% del tejido industrial español y sus inversores quienes se vean afectados. Por este motivo abrimos el siguiente y último punto de debate.

CONCLUSIÓN: EL ICAC, ¿PIONERO?

Este Real Decreto empezó a aplicarse en los ejercicios que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2016 no estando exento de debate. Como recapitulativo general de lo que hemos analizado en la lectura, queremos que el lector se quede con las siguientes ideas principales:

- Según PGC, cuando puedan formularse balance y memoria abreviado, el ECPN y EFE no serán obligatorios
- El PGC Pymes establece con los límites para elaborar el modelo abreviado de balance y memoria son los mismos que los que establece el PGC además de eliminar el ECPN y el EFE de la lista de libros obligatorios.
- Se ha reducido considerablemente, y de forma discutible, la información obligatoria a incluir en la memoria abreviada.
- Los activos intangibles que estaban considerados como de vida útil indefinida pasan a tener, salvo prueba de lo contrario, una vida útil de 10 años y serán, por ende, objeto de amortización. En lo que al Fondo de comercio se refiere, podrá realizarse una amortización retrospectiva o prospectiva-
- En lo relativo a las NOFCAC, se incluyen nuevas dispensas de consolidación y se añaden nuevos casos en los que NO se aplicaría el método de integración global para las empresas filiales.
- Por último, en lo que se refiere a las entidades sin ánimo de lucro, se introducen modificaciones para que puedan hacer uso del PGC Pymes en las mismas condiciones que éstas.

El objetivo de todos estos cambios ha sido, por un lado, la simplificación de la labor de los administradores para las PyMes y aquellas empresas que puedan formular cuentas abreviadas y, por otro lado, facilitar la labor del auditor/inspector dado que el análisis de los tests de deterioro de los fondos de comercio empezaba a ser demasiado complejo.

Una excesiva eliminación de información es cierto que facilita la tarea pero, por otro lado, esa misma omisión, hace que haya una gran pérdida de valor para los usuarios de dichos datos pues ampliamente perjudicados.

Por su lado, tal y como hemos comentado, el Fondo de Comercio era amortizable hasta que entró en vigor el PGC 2008 por lo que, más que innovar, lo que se ha hecho es retroceder en el camino y, en cierta manera, ponerse a la par de nuestros vecinos europeos pues las NIIF para Pymes mantenían la obligación de amortizar dicho intangible en las empresas no cotizadas.

Por todo ello ¿Será el ICAC quien abandere los futuros cambios normativos contables? Y vistos los tiempos que corren, ¿era el momento de que el ICAC recortase las obligaciones de información financiera de las empresas?, ¿Era el momento de imponer cambios que redujesen la recaudación fiscal para las arcas públicas? Finalmente, ¿serán estos cambios efectivamente provechosos para la sociedad y economía?