Resolución de 29 de enero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales. BOE 04-02-2016

INDICE

Artículo 1. Objeto.

Artículo 2. Ámbito subjetivo.

Artículo 3. Ámbito objetivo.

Artículo 4. Definiciones.

Artículo 5. Cálculo del periodo medio de pago a proveedores.

1. Fórmula de calcular el periodo medio de pago a proveedores para las sociedades mercantiles que elaboren el modelo normal de memoria

2. Fórmula para calcular la ratio de las operaciones pagadas

3. Fórmula para calcular la ratio de las operaciones pendientes de pago

4. Cómputo del plazo

5. Fórmula de calcular el periodo medio de pago a proveedores para las sociedades mercantiles que elaboren la memoria en el modelo abreviado del PGC, o que opten por la aplicación del PGE de pymes

Artículo 6. Información sobre el periodo medio de pago a proveedores durante el ejercicio.

Disposición derogatoria única. Derogación normativa.

Disposición final única. Entrada en vigor.

La disposición final segunda de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, **modifica la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010,** de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, para requerir que todas las sociedades mercantiles incluyan de forma expresa en la memoria de sus cuentas anuales su período medio de pago a proveedores.

Con este objetivo en la propia disposición se habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que, mediante resolución, se proceda a indicar las adaptaciones que resulten necesarias al efecto de que las sociedades mercantiles no encuadradas en el artículo 2.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera apliquen adecuadamente la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores determinada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Considerando lo anterior, en el artículo 1 de la presente resolución se recoge el objeto de la norma que tiene como objetivo dar cumplimiento al mandato expreso contenido en la citada Ley 31/2014, de 3 de diciembre, y es conforme con la habilitación general contenida en la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que faculta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a dictar normas de obligado cumplimiento en desarrollo del citado Plan, en particular, en relación con las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Mediante la presente resolución se deroga el antecedente inmediato en la materia, la **Resolución de 29 de diciembre de 2010**, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales, que tenía su origen en la anterior redacción de la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio.

La metodología para el cálculo del periodo medio de pago a proveedores de las Administraciones Públicas ha sido desarrollada por el **Real Decreto 635/2014**, de 25 de julio, por el que se desarrolla la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores de las Administraciones Públicas y las condiciones y el procedimiento de retención de recursos de los regímenes de financiación, previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. La presente resolución constituye una **adaptación de dicha metodología para que las sociedades mercantiles, no encuadradas en el artículo 2.1 de la Ley Orgánica 2/2012**, de 27 de abril, de Estabilidad y Sostenibilidad Financiera, **cumplan con el deber de información** recogido en la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio.

Asimismo, es necesario precisar que la disposición adicional octava del texto refundido de la **Ley de Sociedades de Capital** introducida por la citada Ley 31/2014, indica:

«Para el cálculo del periodo medio de pago a proveedores a que se refiere el artículo 262.1, serán aplicables los criterios que en la materia hayan sido aprobados por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, de conformidad con lo establecido en el apartado tercero de la Disposición final segunda de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.»

El ámbito de aplicación subjetivo de la resolución se regula en el artículo 2 en sintonía con el alcance subjetivo definido en la nueva redacción de la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio. No obstante, como es usual en los restantes requerimientos contables, se ha estimado proporcionado, en razón de su dimensión, exigir un menor detalle de información contable a las pequeñas y medianas empresas.

En este sentido, es preciso considerar que la **Directiva 2013/34/UE** del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, fija el contenido máximo de información que se puede requerir a una empresa pequeña, a excepción de las empresas de interés público. La incorporación a nuestra legislación de este mandato ha traído consigo la modificación de los artículos 260 y 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

El desarrollo reglamentario de esta reforma legal, **con efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016**, deberá hacerse de la forma que menos cargas origine a las pequeñas empresas, por lo que en línea con la revisión legal está previsto que se supriman las indicaciones que exceden del contenido máximo fijado por la norma europea. El periodo medio de pago a proveedores no forma parte de la información obligatoria que, de acuerdo con la Directiva, deben proporcionar las pequeñas empresas en las cuentas anuales. Por ello, es previsible que en el futuro desarrollo reglamentario se elimine esta información del contenido a suministrar **y la que ahora se exige por la presente resolución solo surta efectos para las cuentas anuales del ejercicio 2015**.

En este contexto, y en aras de una mayor simplicidad de cálculo, las empresas que puedan elaborar la memoria en modelo abreviado o que opten por la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas sólo estarán obligadas a informar del periodo medio de pago de acuerdo con la metodología recogida en el artículo 5, apartado 5.

Las sociedades mercantiles que formulen **cuentas consolidadas** también se incluyen en el ámbito de aplicación de esta norma, si bien exclusivamente respecto a las sociedades radicadas en España que se consolidan por el método de integración global o proporcional al margen del marco de información financiera en que se formulen las citadas cuentas.

No se modifica sin embargo el alcance objetivo en la nueva resolución, esto es, las operaciones sobre las que es preciso informar que por lo tanto serán las mismas sobre las que se informaba en aplicación de la anterior resolución de este Instituto, tal y como se aclara en el artículo 3.

La resolución exige que se informe sobre el periodo medio de pago a proveedores, concepto definido en el artículo 4. Además, es conveniente precisar que el deber de información afecta a las operaciones comerciales de pago. Es decir, a los acreedores comerciales incluidos en el correspondiente epígrafe del

pasivo corriente del modelo de balance. Por lo tanto, la norma deja fuera de su ámbito objetivo de aplicación **a los acreedores o proveedores que no cumplen tal condición para el sujeto deudor que informa, como son los proveedores de inmovilizado o los acreedores por operaciones de arrendamiento financiero.**

En el artículo 5 se concreta la metodología aplicable en línea con los criterios aprobados por el Real Decreto 635/2014, de 25 de julio.

En el artículo 6 se detalla la información a suministrar en el modelo de memoria para poder apreciar el grado de cumplimiento de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre. **También se suministrará** en la memoria de las cuentas anuales **cualquier información que** la sociedad considere adecuada para aclarar aquellas circunstancias que pudieran distorsionar el resultado obtenido en el cálculo del periodo medio de pago a proveedores. Como por ejemplo, el establecimiento de días de pago fijos, las facturas cuyo pago se encuentre retenido por desacuerdos con el proveedor o por falta de información en factura, etcétera.

La disposición adicional única establece que en las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando esta Resolución **no será obligatoria la presentación de cifras comparativas**, al objeto de facilitar la aplicación de los nuevos requerimientos ante la previsión de que las sociedades mercantiles puedan verse en la necesidad de tener que adaptar sus sistemas informáticos.

En virtud de la disposición derogatoria única se deroga la Resolución de 29 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.

La resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», y producirá efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2015.

En su virtud, de acuerdo con la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, una vez emitido el preceptivo informe del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional séptima del Real Decreto 345/2012, de 10 de febrero, y de acuerdo con el Consejo de Estado, se dicta la presente Resolución:

Artículo 1. Objeto.

La resolución tiene por objeto aclarar y sistematizar la información que las sociedades mercantiles deben recoger en la memoria de sus cuentas anuales individuales y consolidadas, a efectos del deber de información previsto en la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Artículo 2. Ámbito subjetivo.

1. Esta resolución será de aplicación obligatoria a todas las sociedades mercantiles españolas, **salvo para las sociedades mercantiles encuadradas en el artículo 2.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.**

2. Las sociedades mercantiles que formulen cuentas consolidadas también se incluyen en el ámbito de aplicación de esta resolución, **si bien exclusivamente respecto a las sociedades radicadas en España que se consolidan por el método de integración global o proporcional al margen del marco de información financiera en que se formulen las citadas cuentas**.

Artículo 3. Ámbito objetivo.

1. El ámbito **objetivo** de aplicación de la resolución es el definido en el **artículo 3** de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre.

2. Para el cálculo del periodo medio de pago a proveedores se tendrán en cuenta las operaciones comerciales correspondientes a la entrega de bienes o prestaciones de servicios devengadas desde la fecha de entrada en vigor de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre.

3. Quedan excluidas las obligaciones de pago que hayan sido objeto de retención como consecuencia de embargos, mandamientos de ejecución, procedimientos administrativos de compensación o actos análogos dictados por órganos judiciales o administrativos.

Artículo 4. Definiciones.

A los exclusivos efectos de lo previsto en esta resolución se entenderá por:

a**) Periodo medio de pago a proveedores**: **plazo que transcurre desde la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a cargo del proveedor y el pago material de la operación, que las sociedades mercantiles deberán calcular de acuerdo con la metodología que se describe en el artículo 5.**

b) Proveedores: acreedores comerciales incluidos en el pasivo corriente del balance por deudas con suministradores de bienes o servicios.

Artículo 5. Cálculo del periodo medio de pago a proveedores.

1. Las sociedades mercantiles que elaboren el modelo normal de memoria, calcularán el periodo medio de pago a proveedores de acuerdo con la siguiente fórmula:

Periodo medio de pago a	Ratio operaciones pagadas * importe total pagos realizados + Ratio operaciones pendientes de pago*

proveedores =	importe total pagos pendientes
	Importe total de pagos realizados + importe total pagos pendientes

2. La ratio de las operaciones pagadas se calculará de acuerdo con la siguiente fórmula:

Ratio de las operaciones pagadas =	∑ (número de días de pago * importe de la operación pagada)
	Importe total de pagos realizados

Se entenderá por número de días de pago, los días naturales que hayan transcurrido desde la fecha en que se inicie el cómputo del plazo hasta el pago material de la operación.

3**. La ratio de las operaciones pendientes de pago** se calculará de acuerdo con la siguiente fórmula:

Ratio de las operaciones pendientes de pago	=	∑ (número de días pendientes de pago * importe de la operación pendiente de pago)
		Importe total de pagos pendientes

Se entenderá por número de días pendientes de pago, los días naturales que hayan transcurrido desde la fecha en que se inicie el cómputo del plazo hasta el último día del periodo al que se refieran las cuentas anuales.

4. Para el cálculo tanto del número de días de pago como del número de días pendientes de pago, la sociedad **comenzará a computar el plazo desde** la fecha de recepción de las mercancías o prestación de los servicios. No obstante, a falta de información fiable sobre el momento en que se produce esta circunstancia, se podrá tomar la fecha de recepción de la factura.

5. Las sociedades mercantiles que elaboren la memoria en el modelo abreviado del Plan General de Contabilidad, o que opten por la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, calcularán el periodo medio de pago a proveedores de acuerdo con la siguiente fórmula:

Periodo medio de pago =	Saldo medio acreedores comerciales	x 365

	Compras netas y gastos por servicios exteriores	

A estos exclusivos efectos, el concepto de acreedores comerciales engloba las partidas de proveedores y acreedores varios por deudas con suministradores de bienes o servicios incluidos en el alcance de la regulación en materia de plazos legales de pagos.

El concepto de compras netas y gastos por servicios exteriores engloba los importes contabilizados como tales en los subgrupos propuestos en la quinta parte del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Artículo 6. Información sobre el periodo medio de pago a proveedores durante el ejercicio.

1. Las sociedades mercantiles incluirán una nota en el modelo normal de la memoria de sus cuentas anuales individuales y en su caso, consolidadas, con la siguiente denominación y contenido:

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

– Periodo medio de pago a proveedores.

– Ratio de las operaciones pagadas.

– Ratio de las operaciones pendientes de pago.

– Total pagos realizados.

– Total pagos pendientes.

Esta información deberá suministrarse en el siguiente cuadro:

	N (Ejercicio actual)	**N-1 (Ejercicio anterior)**
	Días	**Días**
Periodo medio de pago a proveedores.		
Ratio de operaciones pagadas.		
Ratio de operaciones pendientes de pago.		

	Importe (euros)	Importe (euros)
Total pagos realizados.		
Total pagos pendientes.		

Asimismo, se suministrará cualquier información que la sociedad considere adecuada para aclarar aquellas circunstancias que, a juicio de la entidad, pudieran distorsionar el resultado obtenido en el cálculo del periodo medio de pago a proveedores.

2. La información de las cuentas consolidadas estará referida a los proveedores del grupo como entidad que informa, una vez eliminados los créditos y débitos recíprocos de las empresas dependientes y, en su caso, los de las empresas multigrupo de acuerdo con lo dispuesto en las normas de consolidación que resulten aplicables. El cuadro solo recogerá la información correspondiente a las entidades españolas incluidas en el conjunto consolidable.

3. Las **sociedades mercantiles** que elaboren la memoria en el modelo abreviado del Plan General de Contabilidad, o que opten por la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas incluirán una nota con la siguiente denominación y contenido:

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

– Periodo medio de pago a proveedores.

Esta información deberá suministrarse en el siguiente cuadro:

	N(Ejercicio actual)	N-1(Ejercicio anterior)
	Días	**Días**
Periodo medio de pago a proveedores.		

Disposición adicional única. Información a incluir en la memoria de las cuentas anuales del primer ejercicio de aplicación de esta resolución.

En las cuentas anuales del primer ejercicio de aplicación de esta resolución, **no se presentará información comparativa correspondiente a esta nueva obligación**, calificándose las cuentas anuales como iniciales a estos exclusivos efectos en lo que se refiere a la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.

Disposición derogatoria única. Derogación normativa.

Se deroga la **Resolución de 29 de diciembre de 2010**, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.

Disposición final única. Entrada en vigor.

La presente resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a **las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.**

Madrid, 29 de enero de 2016.–La Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ana María Martínez-Pina García.