

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 39/2002
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



JOSÉ LUIS ÁLVAREZ CARRIAZO
INMACULADA DE BENITO CÁMARA

Profesores del CEF

BOICAC núm. 47, 09-2001. Consulta 3

SUMARIO:

Sobre la formulación de cuentas anuales consolidadas cuando a la fecha de formulación no existe grupo.

Respuesta:

El supuesto de hecho concreto se refiere a si existe obligación de formular cuentas anuales de un grupo de sociedades, cuando a la fecha de cierre existe, obviamente, dicho grupo, si bien en la fecha de formulación de las cuentas anuales consolidadas, no hay participación en sociedades dependientes, es decir, no existe el grupo. Al respecto hay que considerar que las cuentas anuales consolidadas se corresponden con la información económica del sujeto contable grupo, por lo que a la fecha de cierre de ejercicio de la sociedad dominante, según el artículo 44, apartado 4 del Código de Comercio, deberán establecerse las cuentas anuales consolidadas, independientemente de que en la fecha de formulación no exista el grupo de sociedades. Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de las cuentas anuales consolidadas, se dará información, concretamente en el apartado 24 «Acontecimientos posteriores al cierre» de la situación del grupo, con objeto de que las cuentas anuales así consideradas reflejen la imagen fiel.

EJEMPLO:

Enunciado:

Los Balances y cuentas de Pérdidas y ganancias del grupo «Alfa-Omega», formado por la sociedad dominante «Alfa» y la sociedad dependiente «Omega» son los siguientes, en millones de euros, a 31-12-20X2:

BALANCE	SOCIEDAD «ALFA»	SOCIEDAD «OMEGA»
ACTIVO		
Inmovilizado	4.000	1.000
Participación en «Omega»	1.160	–
Existencias	300	200
Deudores	180	100
Tesorería	120	80
Total Activo	5.760	1.380
PASIVO		
Capital	4.500	900
Reservas	900	260
Pérdidas y ganancias	160	120
Pasivo exigible	200	100
Total Pasivo	5.760	1.380

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	SOCIEDAD «ALFA»	SOCIEDAD «OMEGA»
DEBE		
Consumo de explotación	1.100	630
Gastos de personal	350	100
Amortizaciones	200	50
Gastos financieros	40	10
Saldo	160	120
Total Debe	1.850	910
HABER		
Ventas	1.800	900
Ingresos financieros	50	10
Total Haber	1.850	910

La adquisición de la participación de la totalidad de las acciones de la sociedad «Omega» por la sociedad «Alfa» se realizó el 1-01-20X2, cuando los fondos propios de la dependiente eran: Capital 900 y Reservas 260.

.../...

.../...

La sociedad «Alfa» ha vendido en enero del año 20X3 el 90% de la participación en la sociedad «Omega» (una acción, un voto), ya que la inversión no ha respondido a las expectativas creadas. La venta se realizó al contado por importe de 980.

SE PIDE: Elaboración de las cuentas anuales consolidadas del grupo «Alfa-Omega», correspondientes al año 20X2, formuladas por la sociedad dominante en febrero del año 20X3. Contabilización de la venta de la participación.

Solución:

La sociedad «Omega» pasa a ser dependiente de la sociedad «Alfa» el 1-01-20X2, fecha en que se incorpora al grupo, constituyendo por lo tanto la fecha de primera consolidación, a la cual se referirá la eliminación inversión fondos propios.

Fondos propios de la Sociedad «Omega» en la fecha de primera consolidación (1-01-20X2):

Capital	900
Reservas	260
Total	1.160
Valor contable de la participación	1.160

Asiento de eliminación inversión-fondos propios.

900	Capital «Omega» (100)		
260	Reservas «Omega» (11-)		
		a Participación en «Omega» («Alfa») (240)	1.160
		_____ x _____	

Asiento de atribución de resultados en Balance.

120	Pérdidas y ganancias «Omega» (129)		
160	Pérdidas y ganancias «Alfa» (129)		
		a Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo (---)	280
		_____ x _____	

.../...

.../...

Hoja de trabajo del Balance consolidado.

BALANCE	SOCIEDAD «ALFA»	SOCIEDAD «OMEGA»	BALANCE AGREGADO	ELIMINACIONES		BALANCE CONSOLIDADO
				DEBE	HABER	
ACTIVO						
Inmovilizado	4.000	1.000	5.000			5.000
Participación en «Omega»	1.160	-	1.160		1.160	-
Existencias	300	200	500			500
Deudores	180	100	280			280
Tesorería	120	80	200			200
Total Activo	5.760	1.380	7.140			5.980
PASIVO						
Capital	4.500	900	5.400	900	-	4.500
Reservas	900	260	1.160	260	-	900
Pérdidas y ganancias	160	120	280	280	-	-
Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo	-	-	-	-	280	280
Pasivo exigible	200	100	300	-	-	300
Total Pasivo	5.760	1.380	7.140	1.440	1.440	5.980

Asiento de atribución de resultados en la cuenta de Pérdidas y ganancias.

280	Saldo atribuido al grupo (---)	
	a Saldo «Alfa» (---)	160
	a Saldo «Omega» (---)	120
	x	

Hoja de trabajo de la cuenta de Pérdidas y ganancias.

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	SOCIEDAD «ALFA»	SOCIEDAD «OMEGA»	CTA. P Y G AGREGADA	ELIMINACIONES		CTA. P Y G CONSOLIDADA
				DEBE	HABER	
DEBE						
Consumo de explotación	1.100	630	1.730	-	-	1.730
Gastos de personal	350	100	450	-	-	450
Amortizaciones	200	50	250	-	-	250
Gastos financieros	40	10	50	-	-	50
Saldo	160	120	280		280	-
Saldo atribuido al grupo				280		280
Total Debe	1.850	910	2.760			2.760

.../...

.../...

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	SOCIEDAD «ALFA»	SOCIEDAD «OMEGA»	CTA. P Y G AGREGADA	ELIMINACIONES		CTA. P Y G CONSOLIDADA
				DEBE	HABER	
HABER						
Ventas	1.800	900	2.700			2.700
Ingresos financieros ..	50	10	60			60
Total Haber	1.850	910	2.760	280	280	2.760

CONTABILIDAD DE «ALFA»

Asiento correspondiente a la venta de la participación.

980 Tesorería (57)

64 Pérdidas procedentes de participaciones empresas del grupo (572)

a Participación en «Omega» 1.044
(0,90 x 1.160)

x

Al vender la sociedad «Alfa» el 90% de la participación en la sociedad «Omega» ha dejado de existir una relación de dominio y, por lo tanto, no existe grupo y en consecuencia tampoco obligación de consolidar.

BOICAC núm. 38, 06-1999. Consulta 6**SUMARIO:**

Sobre la contabilización de los contratos denominados por el consultante como renting.

Respuesta:

Los denominados contratos de *renting* no están regulados en nuestra normativa, si bien, se suelen configurar como contratos de arrendamiento de bienes muebles, por un tiempo y precio cierto, contratando el arrendatario además del uso del bien, una serie de servicios complementarios (mantenimiento, seguro, sustitución en caso de avería ...), y en los que no existe opción de compra, si bien en ocasiones los bienes objeto de estos contratos son adquiridos por el arrendatario al final de los citados contratos por un precio aproximado al valor residual del bien.

Respecto a la contabilización de estas operaciones de arrendamiento (y dejando al margen otros aspectos que pudieran ir relacionados con ellas, como los servicios complementarios), lo primero que hay que indicar es que el tratamiento contable de dichas operaciones dependerá de la verdadera naturaleza económica que subyace en las mismas, de forma que las cuentas anuales deben reflejar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

A este respecto, la norma de valoración 5.^a, apartado f) contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, establece la contabilización como activos inmateriales de los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero, así como el registro de las deudas ocasionadas por aquéllos, cuando «por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra». A este respecto, la Resolución de este Instituto de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, en su norma octava, explícitamente recoge dos casos en los que, entre otros, se entiende que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra.

Por lo que se refiere a los contratos de arrendamiento no financiero, si bien en principio su tratamiento contable deberá ser el de registrar el gasto (arrendatario) e ingreso (arrendador) por alquiler que les corresponde en cada ejercicio de acuerdo con su naturaleza y atendiendo al principio del devengo recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, la consecución de la imagen fiel exige realizar un análisis de las circunstancias económicas que se pueden dar en las distintas situaciones pactadas por las partes, de forma que si se comprueba que la operación en su sustrato económico es asimilable a la anteriormente apuntada para el arrendamiento financiero cuando no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el tratamiento contable que corresponderá otorgarle será el mismo.

De acuerdo con lo anterior, hay que indicar que a pesar de que no exista opción de compra en los contratos de arrendamiento a que hace referencia el consultante, podrían producirse situaciones que desde un punto de vista económico son similares, como pueden ser, entre otras, las siguientes:

- Contratos de arrendamiento en los que el período de alquiler coincide con la vida útil del bien o cuando siendo menor aquél existe evidencia clara de que finalmente ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar su período de utilización, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento (en particular, se puede predicar esta racionalidad en aquellos casos en los que el valor presente de las cantidades a pagar al comienzo del arrendamiento supongan la práctica totalidad del valor del activo arrendado).
- Cuando las especiales características de los bienes objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

En estas situaciones, y de acuerdo con el objetivo de imagen fiel, el arrendatario deberá registrar la operación de acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración anteriormente citada, en tanto su calificación económica es coincidente; por su parte, el arrendador deberá registrar, en su caso, el correspondiente crédito en su activo y la enajenación del bien objeto del contrato.

EJEMPLO 1:

Enunciado:

La empresa «CONDE, S.A.», contrata con la firma de ordenadores «RENT-COMPUTER, S.A.» el alquiler de un sofisticado equipo electrónico de tratamiento de datos, propiedad de esta última empresa, durante un período de 3 años.

El contrato se realiza con fecha 3 de enero del año 20X1 y las cantidades que deberá pagar la empresa arrendataria al principio de los 36 meses que comprende su período de vigencia son las siguientes, expresadas en euros:

Cuota de alquiler	2.600
Cuota de servicios complementarios (mantenimiento, etc.) ..	20
Seguro	20
TOTAL	2.640

Las cuotas se satisfarán directamente por banco a «RENTCOMPUTER» y están sujetas al IVA del 16%.

Para contabilizar adecuadamente la operación por parte de la empresa arrendataria «CONDE, S.A.», deberán tenerse en cuenta las siguientes características de la misma, que determinan la verdadera naturaleza económica del contrato:

- La vida útil del equipo, período durante el cual se espera razonablemente que produzca rendimientos normalmente, teniendo en cuenta su rápida obsolescencia, asciende aproximadamente a 3 años.
- El valor residual equipo al finalizar su período de utilización no tiene valor económico significativo.
- El valor al contado del bien en el momento inicial asciende a 83.650 euros.

SE PIDE: Efectuar el registro contable de la operación por parte de la sociedad «CONDE» arrendataria del equipo.

Nota: A efectos del cálculo del valor actual del bien, utilícese un tipo de interés efectivo mensual del 0,0075%.

.../...

.../...

Solución:

Calculemos, en primer lugar, el valor actual de las cuotas de arrendamiento:

$$\text{Valor actual} = 2.640 \ddot{a}_{36|0,0075}$$

$$\text{Valor actual} = 83.642,21 \text{ euros}$$

Se cumple una de las situaciones que, desde un punto de vista económico, se señalan en la consulta 6 del BOICAC núm. 38 para registrar la operación, de acuerdo con la norma de valoración 5.ª apartado f) del Plan General de Contabilidad, como inmovilizado inmaterial:

- a) El período de alquiler coincide con la vida útil del bien (3 años), no siendo significativo su valor residual al finalizar el período de utilización.
- b) De las condiciones pactadas se desprende la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento (El valor presente de las cantidades a pagar al comienzo del arrendamiento supone la práctica totalidad del valor del activo arrendado).

Por todo lo anterior, procede efectuar los siguientes asientos contables:

A la firma del contrato el 3 de enero del año 20X1:

83.650,00	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, renting (217)</i>	
11.390,00	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>	
	(36 × 2.640 – 83.650)	
	<i>a Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, renting (529)</i>	34.320,00
	(13 × 2.640)	
	<i>a Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, renting (179)</i>	60.720,00
	(23 × 2.640)	

_____ x _____

.../...

.../...

Por el pago de primera cuota mensual el 3 de enero del año 20X1:

2.640,00	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, renting (529)</i>	
422,00	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	
	[16% (264.000 + 9.500)]	
	a <i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>	3.062,00
_____ x _____		

El 3 de febrero del año 20X1, además del asiento de pago de cuotas, que sería igual al anterior, se efectuarían los siguientes asientos:

Por la periodificación de los intereses imputables al mes de enero:

607,56	<i>Intereses de leasing (660)</i>	
	[(83.650 – 2.640) 0,0075]	
	a <i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>	607,56
_____ x _____		

Por la reclasificación mensual de la deuda:

2.640,00	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo, renting (179)</i>	
	a <i>Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, renting (529)</i>	2.640,00
_____ x _____		

El 3 de marzo del año 20X1, además de efectuar asientos iguales a los anteriores, relativos al pago de cuotas y a la reclasificación de la deuda, se efectuará la correspondiente periodificación de intereses:

592,33	<i>Intereses de leasing (660)</i>	
	[(83.650 – 2.640 – 2.032,42) × 0,0075]	
	a <i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>	592,33
_____ x _____		

.../...

.../...

Durante los restantes meses de la duración del contrato se efectuarían asientos iguales a los expuestos anteriormente, relativos al pago de cuotas y reclasificación de deuda y análogos para las periodificaciones de intereses, tras el cálculo correspondiente.

La amortización del inmovilizado inmaterial la efectuaremos al final del ejercicio 20X1, aunque podría haberse realizado mensualmente:

<p>27.833,33 Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</p>	<p>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</p>	<p>27.833,33</p>
<p>_____ x _____</p>		

Análogamente, al final de los ejercicios 20X2 y 20X3 se realizaría un asiento igual al expuesto por las amortizaciones correspondientes a dichos años:

La periodificación de los intereses diferidos correspondiente a las cuotas pagadas el 3 de enero de los ejercicios 20X2 y 20X3 deberían adelantarse a 31 de diciembre de 20X1 y 20X2, pues se devengan prácticamente en su totalidad en el último mes de dichos períodos y deben imputarse a los mismos los correspondientes gastos financieros.

Prescindimos, por el principio de importancia relativa, de las pequeñas diferencias económicas originadas por los 3 días del mes de enero transcurridas en la fecha de firma del contrato que afectarían mínimamente a las periodificaciones y amortizaciones.

Si la empresa «CONDE, S.A.», tuviese que poner una fianza en «RENTCOMPUTER, S.A.», para garantizar la operación y el bien arrendado, se registraría en la cuenta *Fianzas constituidas a largo plazo* (260).

En el caso de que no se diesen las circunstancias requeridas por la respuesta del ICAC a la consulta planteada para registrarse la operación como inmovilizado inmaterial se contabilizaría la misma como una simple operación de alquiler, cargando las cuotas en la cuenta *Arrendamientos y cánones* (621).

EJEMPLO 2:

Enunciado:

La empresa «H» firma un contrato de *renting* por un AUDI A4 con la empresa «RENTINGCAR» con las siguientes cláusulas:

- Período de alquiler: 4 años.
- Kilómetros contratados: 120.000 kilómetros (30.000 anuales).
- Pago mensual de 1.000 euros y kilómetro adicional, 0,25 euros con diferencia máxima del 15%. El valor al contado del bien es de 40.000 euros.

Al finalizar el primer año, los kilómetros recorridos ascienden a 29.000, y el segundo año ascienden a 32.000. Durante el tercer y cuarto año, los kilómetros recorridos son 30.000 cada uno de ellos.

SE PIDE: Efectuar el registro contable de la operación por parte de la sociedad «H».

Solución:

En este caso y al existir dudas razonables del ejercicio de la opción de compra, la normativa aplicable al respecto exige que la operación se trate como un arrendamiento, por lo que por los pagos mensuales haremos:

1.000,00	Arrendamientos y cánones (621)		
160,00	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	1.160,00
		_____ x _____	

Al finalizar el primer año por el ajuste de los kilómetros:

290,00	Bancos, c/c a la vista (572)		
		a Arrendamientos y cánones (621)	250,00
		(1.000 × 0,25)	
		a Hacienda Pública, IVA soportado (472)	40,00
		_____ x _____	
			.../...

.../...

Al finalizar el segundo año, por el ajuste de los kilómetros recorridos en este ejercicio, que en este caso han superado el límite:

500,00	Arrendamientos y cánones (621) (2.000 × 0,25)		
80,00	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	580,00
_____		x _____	