

APLICACIÓN PRÁCTICA DE LAS CONSULTAS DEL ICAC

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 89, marzo 2012. Consulta 3. Instrumentos financieros. NRV 9.^a. Sobre el tratamiento contable del derecho de separación del socio regulado en el artículo 348 bis del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable del derecho de separación del socio regulado en el artículo 348 bis del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Respuesta:

El artículo 348 bis del TRLSC regula el derecho de separación del socio en caso de falta de distribución de dividendos, en los siguientes términos:

«1. A partir del quinto ejercicio a contar desde la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad, el socio que hubiera votado a favor de la distribución de los beneficios sociales tendrá derecho de separación en el caso de que la junta general no acordara la distribución como dividendo de, al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles.

2. El plazo para el ejercicio del derecho de separación será de un mes a contar desde la fecha en que se hubiera celebrado la junta general ordinaria de socios.

3. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a las sociedades cotizadas.»

A la vista de este precepto se pregunta si la ley está imponiendo una obligación de reparto de dividendos en relación con las acciones de los minoritarios y las implicaciones contables que esta circunstancia tendría.

El derecho de separación que le asiste al socio al amparo del artículo 348 bis del TRLSC, desde un punto de vista económico, se configura como una opción de rescate de la inversión que solo nace si se cumplen los requisitos previstos por la ley. De lo anterior no cabe inferir que el reparto de dividendos sea obligatorio, sino más bien que ante la falta de reparto nace el derecho de los accionistas a solicitar el reembolso de su participación. Por ello, en todo caso, la aplicación del resultado sigue siendo discrecional y, en consecuencia, seguirá contabilizándose empleando como contrapartida una cuenta de reservas.

Una vez aclarada esta cuestión, resta pronunciarse sobre el tratamiento contable del derecho de separación, en sentido estricto. En particular, si ante la existencia de una eventual obligación de reembolso condicionada o contingente, la sociedad debe registrar un pasivo, en qué momento y por qué importe.

De acuerdo con el artículo 34.2 del Código de Comercio las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica. Adicionalmente, la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a «Instrumentos financieros», apartado 3, dispone:

«Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.»

Es decir, a raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC el tratamiento contable de los instrumentos financieros se asienta en el concepto de «obligación contractual». Si la empresa emite un instrumento, en el caso que nos ocupa acciones o participaciones, y no tiene un derecho incondicional a evitar la salida de flujos de efectivo, el PGC califica ese instrumento, en todo o en parte, como un pasivo.

En este contexto normativo, para poder otorgar un adecuado tratamiento contable al derecho de separación sobre el que versa la consulta, la cuestión a dilucidar es si la sociedad tiene un derecho incondicional a evitar la salida de flujos de efectivo. Pues bien, en la medida en que el derecho de separación solo nace cuando, cumpliéndose los requisitos previstos por la ley, el socio se dirige a la sociedad en tiempo y forma, hasta ese momento el «derecho» del socio reco-

nocido en el artículo 348 bis es una pura y simple expectativa de derechos sin sustancia jurídica equiparable a la de un verdadero derecho de crédito y, en consecuencia, no puede concluirse que origine desde un punto de vista contable el reconocimiento de un pasivo.

Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa sobre el tema objeto de consulta de forma que aquellas, en su conjunto, muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. En particular, se incluirá información sobre los dividendos distribuidos en los últimos cinco ejercicios, o en caso de que no se hubiesen repartido, el número de socios que hubieren votado en contra de la propuesta de aplicación.

EJEMPLO

La sociedad La Agarrá, SA está compuesta por un total de 10.000 acciones, con un valor nominal de 1 euro/acción. En este momento las acciones de la sociedad tienen un valor razonable que se corresponde con su valor teórico de 2,5 euros/acción. En el ejercicio anterior el resultado del ejercicio fue de 5.000. En la junta general se acuerda no repartir dividendo en este ejercicio con cargo a resultados del ejercicio anterior. Las votaciones de cada uno de los socios son las siguientes:

| Socio | Número de acciones | Votación sobre reparto de dividendo |
|------------------------|--------------------|-------------------------------------|
| Señor Méndez | 4.500 | En contra |
| Señora Fernández | 2.500 | En contra |
| Señor López | 2.000 | A favor |
| Señor Alonso | 1.000 | A favor |
| Total | 10.000 | |

En este momento el señor Alonso solicita el derecho de separación que le concede la Ley de Sociedades de Capital, por no haberse distribuido dividendo alguno.

Solución

En nuestro ejemplo se dan las condiciones que establece la ley de sociedades de, capital para permitir al socio ejercer el derecho de separación en causa de falta de distribución del dividendo:

.../...

.../...

- a) La sociedad no ha acordado la distribución del dividendo de, al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles.
- b) El socio haya votado a favor del reparto del dividendo.

En nuestro caso, dos socios reúnen esas condiciones: tanto el señor López como el señor Alonso han votado en la junta general de socios a favor del reparto del dividendo. A pesar de ello, el acuerdo social ha sido no repartir dividendo alguno en este ejercicio, por lo que ambos reúnen las condiciones que establece la Ley de Sociedades de Capital para solicitar el derecho de separación.

Aclara la consulta que, a pesar de que a los socios les reconozca la ley la capacidad de solicitar ese derecho de separación, el mero hecho de haber votado en la junta general a favor del reparto del dividendo no es suficiente para considerar que la empresa tiene una obligación, y reconocer, por lo tanto, un pasivo.

Considera la consulta que la ley únicamente reconoce una expectativa de derechos, no pudiendo equiparse a un derecho de crédito. Para entender que nace ese derecho será necesario, además de que se reúnan las condiciones que establece la norma (falta de distribución del dividendo y voto a favor de esa distribución) que el socio se dirija en tiempo y forma a la sociedad para solicitar ese derecho de separación.

En nuestro ejemplo únicamente solicita el derecho de separación el señor Alonso, por lo que debe reconocerse un pasivo financiero por la obligación de la sociedad de recompra de su participación. El tratamiento contable de los compromisos de compra sobre obligaciones propias se regula en la Consulta 2 del BOICAC 86 (NFC041607). Según dicha consulta se debe reconocer un pasivo por el valor razonable, empleando como contrapartida una cuenta de patrimonio neto correctora. La propia consulta, ante la falta de cuenta apropiada en el plan de cuentas que recoge el PGC, propone emplear la cuenta 107, «Compromisos de adquisición de acciones propias».

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 107 | Compromisos de adquisición de acciones propias | 2.500 | |
| - | Obligación de recompra de acciones propias | | 2.500 |

A pesar de que el señor López también votó a favor del reparto de dividendo, no solicitó el derecho de separación que contempla la ley, por lo que no debe reconocerse ningún pasivo por la sociedad.

Una vez se produzca la recompra de las acciones, se debe dar de baja la cuenta de pasivo reconocida, por esa obligación asumida con los socios.

.../...

.../...

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| - | Obligación de recompra de acciones propias | 2.500 | |
| 572 | Bancos | | 2.500 |

En este momento se deben reconocer las acciones adquiridas como acciones propias, dando de baja la cuenta de patrimonio neto de «Compromisos de adquisición de acciones propias (107)» que habíamos reconocido previamente.

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| - | Acciones propias | 2.500 | |
| 107 | Compromisos de adquisición de acciones propias | | 2.500 |

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 96, diciembre 2013. Consulta 2. Importe recibido por una sociedad dominante de una sociedad dependiente. Tratamiento como ingreso o como recuperación de la inversión. NRV 9.^a

SUMARIO:

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

Respuesta:

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica. En particular, en las operaciones entre empresas del grupo, la ausencia de intereses contrapuestos requiere extremar la cautela en dicho análisis para evitar que una sucesión de negocios jurídicos y su correspondiente registro contable pudiera ser el medio empleado para contravenir normas imperativas reguladoras de las sociedades de capital. Una vez hecha esta precisión, en relación con la cuestión planteada cabe señalar que este Instituto ya se pronunció en la Consulta 4 publicada en su Boletín (BOICAC) n.º 79, de septiembre de 2009 (NFC035413), sobre el tratamiento

contable de la condonación de un crédito por una sociedad dependiente a la sociedad dominante, estableciendo que la sociedad dominante cancelará la deuda con abono a una cuenta representativa del fondo económico de la operación, que podrá ser la distribución de un resultado o la recuperación de la inversión en función de cuál haya sido la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición. Por su parte, la sociedad dependiente dará de baja el derecho de crédito con cargo a una cuenta de reservas. La presente consulta se centra en esta última cuestión: la determinación de si, para el caso concreto de la sociedad dominante, nos encontramos ante una distribución de resultados o ante una recuperación de la inversión. Según se desprende del texto de la consulta, la entidad dependiente se creó mediante la aportación de una rama de actividad de la matriz, consistente en un conjunto de edificios en alquiler, contra una partida representativa de capital y otra de prima de emisión o asunción; realizándose dicha aportación a valor contable. Por otro lado, la filial, acogida al régimen especial de arrendamiento de viviendas del impuesto sobre sociedades, ha venido repartiendo beneficios mediante dividendos, a la vez que ha constituido una reserva voluntaria: «Reserva voluntaria procedente de beneficios bonificados». Para determinar en este caso concreto si la condonación del crédito tiene como realidad económica de fondo la distribución de resultados o la recuperación de la inversión, es preciso determinar si en el momento de la condonación del crédito existían reservas procedentes de beneficios no distribuidos por importe superior al valor del crédito. En la medida en que dichas reservas existan nos encontraremos con una distribución de resultados, con independencia de que la filial cuente con una prima de asunción con la que dar de baja el crédito concedido. A esta misma conclusión se podría llegar, razonando a contrario sensu, por directa aplicación de la norma de registro y valoración 9.^a «Instrumentos financieros» del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en cuyo apartado 2.8 se indica: «(...), si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión». En definitiva y como conclusión, desde una perspectiva estrictamente contable, y sobre la base de la prevalencia del fondo, jurídico y económico, de las operaciones regulada en el artículo 34.2 del Código de Comercio, la opinión de este Instituto es que cualquier operación de reparto de reservas se calificará como de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará un resultado en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad dependiente emplea para tal fin.

EJEMPLO 1

La entidad Divi constituye a comienzos del ejercicio X1 la sociedad filial Dend, suscribiendo el 100 % de capital social de la entidad (representado por un importe de 10.000), mediante

.../...

.../...

una aportación dineraria de 10.000. A lo largo del ejercicio X9 se concedió un crédito de la sociedad filial Dend a la sociedad matriz en condiciones de mercado, que figura al cierre del ejercicio en libros por un importe de 12.500. A comienzos del ejercicio X10 se condona el crédito por parte de la sociedad filial a la sociedad matriz. La información financiera de la sociedad filial Dend, al cierre del ejercicio X9 es la que aparece a continuación:

| Activo | Importe | Patrimonio neto y pasivo | Importe |
|---|---------------|-------------------------------|---------------|
| Maquinaria | 15.000 | Capital social | 15.000 |
| Existencias | 7.500 | Reservas | 7.500 |
| Créditos a largo plazo a empresas del grupo | 12.500 | Resultado del ejercicio | 12.500 |
| Bancos | 2.500 | Proveedores | 2.500 |
| Total | 37.500 | Total | 37.500 |

Se pide:

Tratamiento de la operación en cuentas anuales de ambas sociedades.

Solución

El tratamiento contable de la condonación de un crédito entre empresas del grupo se recoge ya en la Consulta 4 del BOICAC 79 (NFC035413). Considera dicha consulta que la operación de condonación de un crédito por parte de la sociedad dependiente a la entidad matriz debe asimilarse a un reparto de dividendo. Por lo que la entidad dependiente debe dar de baja el mismo contra reservas. En la condonación del préstamo la entidad matriz debe proceder a dar de baja la deuda que figuraba en libros, por el préstamo recibido de la entidad filial, reconociendo un beneficio por una distribución de un resultado o una disminución de la inversión en función del fondo económico de la operación.

Aclara la Consulta 2 del BOICAC 96 (NFC049789) que nos ocupa que el fondo económico de la operación se trata de una distribución de resultado o de una recuperación de la inversión, en función de la relación entre el incremento de los fondos propios que se distribuyen y los resultados generados desde la fecha de adquisición. En el caso de que el valor de los fondos propios distribuidos sea inferior a los beneficios generados desde la adquisición, se considera que esa distribución debe reconocerse como un resultado del ejercicio para la sociedad dependiente, al asimilarse a un reparto de dividendos.

.../...

.../...

Sociedad filial (Dend)

La sociedad filial, en la condonación del crédito concedido a la sociedad matriz, debe dar de baja el activo financiero, que figuraba en cuentas anuales por un importe de 12.500, contra la cuenta de reservas voluntarias por el mismo importe.

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 113 | Reservas voluntarias | 12.500 | |
| 2423 | Créditos a largo plazo a empresas del grupo | | 12.500 |

Sociedad matriz (Divi)

La sociedad matriz debe dar de baja en este momento el préstamo reconocido en balance, recibido de empresas del grupo. Al considerarse que los fondos propios distribuidos se corresponden con beneficios reconocidos desde la fecha de adquisición, la consulta considera que el fondo económico de dicha operación es una distribución de resultados. Se debe, por lo tanto, reconocer la baja del préstamo recibido contra una cuenta de ingreso por participación en instrumentos de patrimonio de empresas del grupo.

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 1633 | Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo | 12.500 | |
| 7600 | Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo | | 12.500 |

EJEMPLO 2

La entidad Devo adquirió al cierre del ejercicio X3 el 100 % de las acciones de la sociedad Lución por un importe de 50.000. No se identificó en esa fecha ninguna plusvalía en los elementos que conforman el patrimonio de la sociedad. A lo largo del ejercicio X9 la sociedad filial concedió a la sociedad matriz un crédito, en condiciones de mercado, que figuraba al cierre del ejercicio X9 en libros de la sociedad por un importe de 25.000. A comienzos del ejercicio X10 la sociedad filial condonó el crédito a la sociedad matriz.

.../...

.../...

| | X3 | X9 |
|---|---------------|---------------|
| Maquinaria | 27.500 | 30.000 |
| Existencias | 7.500 | 10.000 |
| Créditos a largo plazo a empresas del grupo | | 25.000 |
| Bancos | 22.500 | 2.500 |
| Total activo | 57.500 | 67.500 |
| Capital social | 20.000 | 20.000 |
| Reservas | 20.000 | 35.000 |
| Resultado del ejercicio | 7.500 | 7.500 |
| Proveedores | 10.000 | 5.000 |
| Total patrimonio neto y pasivo | 57.500 | 67.500 |

Se pide:

Tratamiento de la operación en cuentas anuales de ambas sociedades.

Solución

Ya hemos visto en el ejercicio anterior como el tratamiento de la condonación de un crédito por parte de la sociedad filial a la sociedad dominante debe atender al fondo económico de dicha operación, el reparto de un dividendo. Por ello, la sociedad dependiente debe reconocer la baja del mismo, disminuyendo las reservas disponibles de la entidad.

En el caso de la entidad matriz, para dar un adecuado tratamiento a la operación, debe analizarse previamente si esa operación, que se asimila contablemente al reparto de un dividendo, se trata de una distribución de resultados generados, o de una devolución de aportaciones.

La Consulta 2 del BOICAC 96 aporta un criterio, que ya se recogía previamente en el PGC, sobre cómo considerar que el reparto de fondos se debe a una distribución de resultados o a una devolución de aportaciones. Para ello, se debe comparar el importe de los fondos

.../...

.../...

propios distribuidos con los resultados generados desde la fecha de adquisición. En el ejemplo que nos ocupa, para calcular los beneficios generados desde la fecha de adquisición, compararemos el patrimonio neto al cierre del ejercicio X9, con el patrimonio neto que tenía la entidad a la fecha de adquisición (al cierre del ejercicio X3).

| | X3 | X9 |
|-------------------------------|---------------|---------------|
| Capital social | 20.000 | 20.000 |
| Reservas | 20.000 | 35.000 |
| Resultado del ejercicio | 7.500 | 7.500 |
| Patrimonio neto | 47.500 | 62.500 |

Se observa que el incremento de patrimonio neto desde la fecha de adquisición, debido a resultados generados desde esa fecha, es de 15.000. Comparando esa cifra con el valor de los fondos propios distribuidos, se aprecia como se han distribuido más fondos propios de los que se han generado desde la fecha de adquisición. Esa diferencia no puede reconocerse como un beneficio por dividendos distribuidos, ya que al exceder el importe de los fondos distribuidos de los resultados generados por la sociedad dependiente desde la adquisición, ese importe debe identificarse como una devolución de aportaciones.

| | |
|---|---------|
| Resultados desde la adquisición | 15.000 |
| Fondos propios distribuidos | 25.000 |
| Diferencia (devolución de aportaciones) | -10.000 |

Por lo que el asiento para reconocer la condonación supondrá dar de baja el préstamo recibido, que figura en libros por un importe de 25.000, reconociendo un ingreso por el importe correspondiente a los beneficios reconocido en la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición (en nuestro ejemplo por un importe de 15.000) y por la diferencia una disminución del valor de la participación, al entender que el fondo económico de la operación se debe a una devolución de aportaciones (por un importe de 10.000 en nuestro ejemplo).

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|-------|
| 1633 | Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo | 25.000 | |

.../...

.../...

.../...

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---------|---|------|--------|
| .../... | | | |
| 7600 | Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo | | 15.000 |
| 2403 | Participaciones a largo plazo en empresas del grupo | | 10.000 |

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 96, diciembre 2013. Consulta 10. Importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente. NRV 15.^a.

SUMARIO:

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

Respuesta:

Una sociedad dominante acuerda con sus trabajadores el traslado a una sociedad del grupo, reconociéndoles la antigüedad que tenían en la matriz. En caso de despido del trabajador, es la filial la que abona la indemnización, pero posteriormente recibe de la dominante el importe que corresponde a los años de pertenencia del trabajador a la matriz. La consulta versa sobre el tratamiento contable, en la sociedad dependiente, del importe recibido de la dominante. El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica. En relación con el caso objeto de consulta cabe indicar que la norma de registro y valoración 15.^a, apartado 2, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala: «La

compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración en el importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido». De acuerdo con la información facilitada en la consulta, en la medida en que la filial parece realizar una operación por cuenta de la matriz, esto es, la obligación es de la matriz porque los términos del acuerdo de la filial con sus trabajadores en todo caso deben formalizarse en términos de valor razonable, y un tercero no asumiría contra su propio patrimonio el citado pasivo, la deuda por la indemnización que, en su caso, deba satisfacer en el futuro la filial se reconocerá con cargo al gasto que asumiría un tercero en tal concepto y un activo por el importe de la obligación devengada en la sociedad dominante hasta la fecha en que se produjo la reestructuración del personal.

EJEMPLO

La entidad Hire ostenta el control del 100 % de las acciones de la sociedad Fire. Se lleva a cabo a comienzos del ejercicio 20X1 una reestructuración, pasando 10 trabajadores de la sociedad dominante Hire, con una antigüedad a dicha fecha de 10 años de trabajo, a prestar servicios en la sociedad Fire. Dentro de las condiciones de la reestructuración se reconoce la antigüedad que tenían los trabajadores en la sociedad Hire. La empresa Hire se compromete a asumir las indemnizaciones, en caso de que se produzca el despido de alguno de esos trabajadores, debidas a la antigüedad devengada por la prestación de servicios en la entidad Hire hasta el momento de la transferencia de los empleados a la entidad Fire.

Al cierre del ejercicio 20X2 se lleva a cabo un expediente de regulación de empleo en la sociedad Fire, que afectará a tres de los anteriores trabajadores. Se estima que se acordará una indemnización de 1 mes de empleo por cada año trabajado (la mensualidad de cada trabajador asciende a 2.500 €/mes), por lo que el valor de la indemnización es de 90.000. Finalmente, a comienzos del ejercicio 20X3 se acuerda con los empleados una indemnización de 1 mes, como se había previsto, desembolsando ese importe por parte de la entidad. La sociedad dominante hace frente a su obligación, desembolsando el importe que le corresponde.

Solución

Al cierre del ejercicio 20X2 se debe reconocer una provisión por los compromisos de indemnización contraídos con los trabajadores. La entidad Fire tendrá derecho a recibir de la sociedad matriz (sociedad Hire) la parte de la compensación correspondiente a los años que prestaron servicios los trabajadores en dicha entidad (10 años según los datos del ejemplo). Tal y como establece el PGC, y recuerda la propia consulta, esa compensación a recibir no debe reconocerse como una minoración en el importe de la deuda, sino que debe reconocerse de forma independiente en el activo de la entidad, como un derecho de cobro por el importe correspondiente.

.../...

.../...

Al cierre del ejercicio 20X2, para reconocer la obligación que suponen esas indemnizaciones a trabajadores, se debe reconocer las mismas en balance de la entidad dependiente Hire, ya que a pesar de tener un derecho a repercutir parte de esos desembolsos a la sociedad dominante, supone un compromiso de la entidad dependiente, por lo que se debe reconocer la obligación en el pasivo por el importe íntegro.

El valor del compromiso, a reconocer como una provisión en este momento, asciende a 90.000.

| | |
|-------------------------------------|--------|
| Trabajadores | 3 |
| Años trabajados | 12 |
| Mensualidad | 2.500 |
| Provisión por indemnizaciones | 90.000 |

El asiento a realizar para reconocer esa provisión por las indemnizaciones es:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 641 | Indemnizaciones | 90.000 | |
| 142 | Provisión para otras responsabilidades | | 90.000 |

Tal y como hemos comentado previamente, el derecho a recibir la compensación por parte de la sociedad dominante se debe reconocer, no como una minoración de la deuda, sino como un activo de la entidad. El importe de la contraprestación a recibir de la entidad dominante será de 75.000.

| | |
|--------------------------------|--------|
| Trabajadores | 3 |
| Años garantizados | 10 |
| Mensualidad | 2.500 |
| Derecho por compensación | 75.000 |

Ese derecho a recibir la indemnización debe reconocerse como un ingreso de la entidad. Entendemos que ese ingreso debe reconocerse disminuyendo el gasto que había reconocido la entidad por gastos de indemnizaciones, de modo que se informe en las cuentas de la sociedad dependiente únicamente de la parte de riesgo que le corresponde. El asiento para reconocer ese activo sería el siguiente:

.../...

.../...

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| - | Derecho por compensación por indemnizaciones realizadas | 75.000 | |
| 641 | Indemnizaciones | | 75.000 |

A comienzos del ejercicio 20X3 se llega a un acuerdo con los empleados, desembolsándose finalmente ese importe que se había estimado de 90.000. El asiento para reconocer el desembolso, y la baja del pasivo financiero, será el siguiente:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 142 | Provisión para otras responsabilidades | 90.000 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 90.000 |

Se recibe la indemnización de la entidad dominante, por el importe que habíamos estimado previamente de 75.000. El asiento para reconocer el cobro de esa cantidad, y dar de baja el activo que figuraba en el balance por dicho concepto, será el siguiente:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | 75.000 | |
| - | Derecho por compensación por indemnizaciones | | 75.000 |