

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

BOICAC núm. 86, junio 2011. Consulta 1. Marco Conceptual de la Contabilidad. Cálculo del valor en uso de un activo que se ha financiado parcialmente con una subvención.

SUMARIO:

Sobre la determinación del valor en uso de un activo que se ha financiado parcialmente con una subvención.

Respuesta:

Cuando una empresa identifica un indicio de deterioro en un activo debe calcular su valor razonable menos los costes de venta y el valor en uso o cantidad que puede recuperar si lo emplea en el curso ordinario de sus operaciones, considerando el valor temporal del dinero y los riesgos específicos del elemento patrimonial. El activo estará deteriorado si la mayor de estas dos cantidades es inferior a su valor en libros.

El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo se define en el apartado 6.º «Criterios de valoración» del Marco Conceptual de la Contabilidad, incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como sigue:

«(...) es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. (...)».

Si el activo está subvencionado, para otorgar un adecuado tratamiento contable al flujo de efectivo que origina la subvención y que se aplica en la adquisición del activo, es preciso considerar las siguientes circunstancias.

La recuperación del valor en libros del activo en forma de flujos de efectivo a través de la venta de bienes o la prestación de servicios, previsiblemente carezca de relevancia desde la perspectiva del plan de negocios de la empresa, en la medida en que dichos costes han sido subvencionados y, en consecuencia, puede afirmarse que se han recuperado en el mismo momento en que se incurren.

Por otro lado, si el cálculo del valor en uso desconociese el efecto que origina la subvención, la incorporación del activo al patrimonio de la empresa previsiblemente vendría acompañada, ante la ausencia de un valor razonable, de la simultánea corrección valorativa y la correspondiente imputación de la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias, mostrándose en el balance de la entidad un efecto similar al que se derivaría de una presentación compensada del activo y la subvención, y contrario por tanto al criterio seguido por el PGC al considerar que el ingreso que pone de manifiesto la subvención recibida debe tener plenos efectos económicos.

Al amparo de estos argumentos, la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias vinculada a un activo subvencionado se calificará como un componente más del valor en uso del activo para determinar si existe una pérdida por deterioro.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que la empresa se viera obligada a reembolsar la subvención, esta circunstancia debería ser considerada como un indicio de deterioro de valor.

EJEMPLO:

La sociedad anónima «LOS PÁRAMOS, SA» adquirió el 1 de enero de 20X11 unos equipos informáticos necesarios para el desarrollo de sus actividades relacionadas con contenidos multimedia. El precio de adquisición de los equipos ha sido de 100.000 euros y se han financiado en un 20 por 100 con una subvención estatal ya que se cumplían las condiciones de un programa de subvenciones para emprendedores. La obtención de la subvención es automática sin perjuicio de que pueda ser comprobada por la administración, y el importe obtenido se ingresa en la cuenta corriente de la sociedad el 1 de marzo de 20X11.

La amortización de los equipos se realiza de forma lineal en un plazo de cuatro años.

Al cierre del ejercicio 20X12, durante la comprobación de la existencia de indicios de deterioro de los equipos se tienen los siguientes datos:

- Valor razonable menos los costes de venta 25.000
- Flujos de caja estimados para el año 20X13 23.000
- Flujos de caja estimados para el año 20X14 18.000

.../...

.../...

Se pide:

Contabilizar las operaciones que realizará la sociedad hasta el 31 de diciembre de 20X12 considerando las siguientes cuestiones:

- Tipo de impuesto sobre sociedades 30%
- Tipo de actualización 10%
- A efectos de actualización los flujos se consideran generados a final del ejercicio.

Solución:

El 1 de enero de 20X11 por la adquisición de los equipos informáticos y la obtención de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	20.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital (100.000 × 20%)		20.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	6.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (20.000 × 30%)		6.000

El 1 de marzo de 20X11 se ingresa la subvención obtenida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		20.000

A 31 de diciembre de 20X11 por la amortización de los equipos, el traspaso a resultados de la subvención y la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	25.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (100.000/4)		25.000

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	5.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (20.000/4)		5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.500	
8301	Impuesto diferido (5.000 × 30%)		1.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	20.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		5.000
8301	Impuesto diferido		4.500
130	Subvenciones oficiales de capital		10.500

El 31 de diciembre de 20X12 se realizará la amortización y el traspaso a resultados correspondientes a este ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	25.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (100.000/4)		25.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	5.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (20.000/4)		5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.500	
8301	Impuesto diferido (5.000 × 30%)		1.500

Además habrá que registrar el correspondiente deterioro si el importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso, es mayor que el valor contable del bien.

El valor contable asciende a $100.000 - 25.000 \times 2 = 50.000$ euros. El valor razonable menos los costes de venta que es facilitado por el enunciado del ejercicio es de 25.000. En cuanto al valor en uso¹, la consulta objeto de estudio indica que la subvención pendiente

¹ Se define en la primera parte del PGC, Marco Conceptual, de la siguiente forma: El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el valor actual de los flujos de efectivo

.../...

.../...

de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias vinculada a un activo subvencionado, se calificará como un componente más del valor en uso del activo para determinar si existe una pérdida por deterioro.

- Valor actual flujos de caja estimados 35.785,12

$$\left(\frac{23.000}{1,1} + \frac{18.000}{1,1^2} \right)$$
- Subvención pendiente de imputar a resultados 10.000,00
- Valor en uso de los equipos 45.785,12

Al ser el valor en uso mayor que el valor razonable menos los costes de venta, este será el importe recuperable a los efectos del deterioro.

- Valor contable 50.000,00
- Importe recuperable 45.785,12
- Deterioro 4.214,88

La norma de registro y valoración 18.^a del PGC señala al respecto de la transferencia a resultados de las subvenciones:

«Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.»

La misma señala:

«Se considerarán en todo caso de *naturaleza irreversible* las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	4.214,88	

.../...

futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar esta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
291	Deterioro de valor del inmovilizado material (4.214,88 × 80%)		3.371,90
217	Equipos para procesos de información (4.214,88 × 20%)		842,98

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	842,98	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		842,98

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	252,89	
8301	Impuesto diferido (842,98 × 30%)		252,89

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (1.500 + 252,89)	1.752,89	
130	Subvenciones oficiales de capital	4.090,09	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (5.000 + 842,98)		5.842,98

BOICAC núm. 86, junio 2011. Consulta 2. «Instrumentos financieros», NRV 9.ª. Compromiso de adquisición de acciones propias.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la suscripción de acciones por parte de una Entidad de Capital Riesgo, con el compromiso de recompra en un plazo determinado, desde la perspectiva de la entidad que emite el capital.

Respuesta:

Una sociedad realiza una ampliación de capital que es parcialmente suscrita por una Entidad de Capital Riesgo (ECR). En esa misma fecha se firma un contrato entre la sociedad emisora, la ECR y los restantes socios, en cuya virtud, la sociedad emisora de las acciones o los restantes socios, indistintamente, asumen los siguientes compromisos frente a la ECR:

- a) Comprar las acciones suscritas por la ECR en un plazo de seis años por la mayor de las siguientes cantidades:
 - a.1) El importe representativo de la participación de la ECR en el patrimonio neto que se deduzca del balance correspondiente al mes inmediatamente anterior a la finalización del plazo acordado, o
 - a.2) El 150 por 100 de la inversión realizada por la ECR.
- b) Abonar anualmente a la ECR una cantidad a cuenta del precio final, que en ambos casos se deducirá de este último.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de la operación desde la perspectiva de la sociedad que emite el capital.

En primer lugar, es preciso señalar que este Instituto no entra a valorar el fondo jurídico de la operación, dado que carece de competencias para realizar pronunciamientos de naturaleza mercantil. La respuesta simplemente parte de la hipótesis de que los hechos descritos por el consultante no constituyen un negocio prohibido sobre las acciones propias. Si esta hipótesis no se ajustase a derecho, lógicamente el tratamiento contable propuesto debería decaer.

El registro de cualquier operación requiere un previo análisis del fondo económico y jurídico de la misma, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en cuya virtud, «en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica».

Al amparo de este principio, y de las definiciones de patrimonio neto y pasivo incluidas en el artículo 36 del Código de Comercio y en el propio MCC, la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a «Instrumentos financieros», en su 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.»

Adicionalmente, el apartado 4 de la citada NRV 9.^a señala:

«(...) En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias (...)»

De acuerdo con lo anterior, el compromiso de entregar efectivo que asume la sociedad en el momento inicial deberá contabilizarse como un pasivo por su valor razonable, equivalente al valor actual del ciento cincuenta por ciento de la inversión realizada por la ECR salvo que el importe calculado por referencia al patrimonio neto fuese superior, empleando como contrapartida una cuenta con adecuada denominación que deberá mostrarse con saldo negativo en el epígrafe IV. («Acciones y participaciones en patrimonio propias») de los fondos propios. A tal efecto se propone emplear la cuenta 107, «Compromisos de adquisición de acciones propias».

Con posterioridad al reconocimiento inicial, la empresa aplicará el siguiente tratamiento contable:

1. Con carácter general, el pasivo se incluirá en la categoría de «Débitos y partidas a pagar» y se valorará siguiendo el criterio del coste amortizado.
2. La variación de valor del pasivo se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias. En su caso, aplicando por analogía el criterio recogido en la consulta 1 publicada en el Boletín de este Instituto n.º 78, de junio de 2009, sobre la contabilización de los préstamos participativos.
3. Los pagos a cuenta del precio final se contabilizarán minorando el valor del pasivo.
4. Por último, en la fecha en que se produzca la recompra pueden presentarse dos escenarios:

- a) La empresa adquiere las acciones. En este supuesto cancelará la deuda y reclasificará el saldo de la cuenta 107 a la cuenta 108 o 109, según proceda.
- b) Los socios adquieren las acciones. En tal caso la empresa cancelará la deuda con abono a la cuenta 107 reconociendo la diferencia entre ambos importes en una cuenta de reservas.

Si la sociedad pudiese optar por la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, las conclusiones de la presente contestación, en esencia, no variarían.

EJEMPLO:

La junta general de la sociedad anónima «CASTROJERIZ, SA», cuyo capital social está compuesto por 1.000.000 de acciones de 2 euros de valor nominal aprueba una ampliación de capital de una acción nueva por cuatro antiguas con un valor de emisión del 400 por 100 y con desembolso total en el momento de la suscripción. Los gastos de la ampliación se han elevado a 10.000 u.m. Estas operaciones se han realizado a finales del año 20X20 quedando la ampliación inscrita el 2 de enero de 20X21.

Las acciones serán suscritas por los antiguos accionistas en un 40 por 100 y por la sociedad «INVERSOTA, Sociedad de Capital Riesgo» el 60 por 100 restante. Para estructurar la operación anterior se han suprimido parcialmente los derechos de suscripción según lo establecido en el artículo 308 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

En relación con las acciones suscritas por «INVERSOTA, SCR» se firma un contrato entre la sociedad de capital riesgo, «CASTROJERIZ, SA» y el resto de los accionistas en el que existen entre otras las siguientes cláusulas:

- La sociedad «CASTROJERIZ, SA» o el resto de los accionistas se comprometen a comprar las acciones suscritas por «INVERSOTA, SCR» en el plazo de seis años por el mayor de los siguientes precios:
 - El 150 por 100 de la inversión realizada por «INVERSOTA, SCR».
 - El valor que represente la inversión de «INVERSOTA, SCR» en el patrimonio «CASTROJERIZ, SA» en el balance correspondiente al mes inmediato anterior a la finalización de plazo del compra.
- Abonar al final de cada ejercicio¹ una cantidad de 150.000 euros a cuenta del precio final que será descontada del pago final, por lo que este será de 1.050.000 euros.

Se pide:

Contabilizar las operaciones de «CASTROJERIZ, SA» sabiendo que al cabo de los 6 años las operaciones similares en el mercado tienen un tipo de 5 por 100 anual.

¹ La consulta se refiere a pagos mensuales que se han sustituido a efectos del ejercicio por un único pago al final del ejercicio con el objeto de simplificar los cálculos financieros.

.../...

.../...

Solución:

Por la emisión de las acciones de la ampliación que teniendo en cuenta la relación de canje se emiten:

$$1.000.000 \times 1/4 = 250.000 \text{ acciones}$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (250.000 × 2 × 400%)	2.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		2.000.000

Por la suscripción e inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.000.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		2.000.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	2.000.000	
100	Capital social (250.000 × 2)		500.000
110	Prima de emisión o asunción (250.000 × 6)		1.500.000

Por los gastos de la ampliación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

La distribución de la suscripción de las acciones ha sido la siguiente:

- «INVERSOTA, SCR» (250.000 acciones × 60%) 150.000 acciones
- Restantes accionistas «CASTROJERIZ, SA»
(250.000 acciones × 40%) 100.000 acciones

La consulta señala que el compromiso de entregar efectivo que asume la sociedad en el momento inicial deberá contabilizarse como un pasivo por su valor razonable, equivalente al valor actual del 150 por 100 de la inversión realizada por la ECR, utilizando como contrapartida la cuenta 107, «Compromisos de adquisición de acciones propias» que figurará en los fondos propios con signo negativo.

El importe del precio de recompra es:

$$150.000 \text{ acciones} \times 2 \times 400\% \times 150\% = 1.800.000$$

.../...

.../...

Y su valor actual, teniendo en cuenta que al final de cada uno de los años hace un pago de 150.000 euros y un pago final en el sexto año de 1.050.000 euros descontado al 5 por 100 es el siguiente:

$$\frac{150.000}{1,05} + \frac{150.000}{1,05^2} + \frac{150.000}{1,05^3} + \frac{150.000}{1,05^4} + \frac{150.000}{1,05^5} + \frac{150.000}{1,05^6} = 1.432.947,67 \text{ €}$$

El cuadro de imputación de la carga financiera de la operación a lo largo de la vida de la operación es:

Años	Capital inicio del ejercicio	Intereses 5%	Pagos a cuenta	Amortización	Capital a acumulado
	I	II = I × 5%	III	IV = III - II	V = I - IV
1	1.432.947,67	71.647,38	150.000,00	78.352,62	1.354.595,05
2	1.354.595,05	67.729,75	150.000,00	82.270,25	1.272.324,80
3	1.272.324,80	63.616,24	150.000,00	86.383,76	1.185.941,04
4	1.185.941,04	59.297,05	150.000,00	90.702,95	1.095.238,10
5	1.095.238,10	54.761,91	150.000,00	95.238,10	1.000.000,00
6	1.000.000,00	50.000,00	1.050.000,00	1.000.000,00	0
		367.052,33	1.800.000,00	1.432.947,67	

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
107	Compromisos de adquisición de acciones propias	1.432.947,67	
171-	Deudas a largo plazo por adquisición de acciones propias		1.354.595,05
521-	Deudas a corto plazo por adquisición de acciones propias		78.352,62

Al final del año 20X21 por la actualización del pasivo y del pago a cuenta.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	71.647,38	
521-	Deudas a corto plazo por adquisición de acciones propias		71.647,38

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
521-	Deudas a corto plazo por adquisición de acciones propias	150.000,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		150.000,00

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
171-	Deudas a largo plazo por adquisición de acciones propias	82.270,25	
521-	Deudas a corto plazo por adquisición de acciones propias		82.270,25

.../...

.../...

Al final de los años 20X22, 20X23, 20X24 y 20X25 se realizarán los mismos asientos que los que se han hecho al final del año 20X21 obteniendo las cantidades correspondientes a partir de los datos de cuadro de amortización y cargas financieras.

Al final del año 20X26 se pueden producir dos situaciones:

a) *La empresa «CASTROJERIZ, SA» compra las acciones propias pagando el importe final.*

Por el reconocimiento de la carga financiera del año:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	50.000,00	
521-	Deudas a corto plazo por adquisición de acciones propias		50.000,00

Por el pago final:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
521-	Deudas a corto plazo por adquisición de acciones propias	1.050.000,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.050.000,00

Por la reclasificación de la cuenta «Compromisos de adquisición de acciones propias» (107).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	1.432.947,67	
107	Compromisos de adquisición de acciones propias		1.432.947,67

b) *Los restantes accionistas de «CASTROJERIZ, SA» compran las acciones de «INVER-SOTA, SCR».*

Por la cancelación de las cuentas recogiendo la diferencia en una cuenta de reservas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
521-	Deudas a corto plazo por adquisición de acciones propias	1.050.000,00	
107	Compromisos de adquisición de acciones propias		1.432.947,67
113	Reservas voluntarias	382.947,67	

Aunque la consulta no menciona nada respecto a ello, parece lógico que en esta segunda alternativa la sociedad tendría un crédito con los accionistas por las cantidades que ha pagado en concepto de anticipo.

BOICAC núm. 86, junio 2011. Consulta 3. Corrección de errores contables, NRV 22.^a. Sobre si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales.

SUMARIO:

Sobre si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales.

Respuesta:

La norma de registro y valoración (NRV) 22.^a «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables» recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Adicionalmente, la norma de elaboración de las cuentas anuales n.º 8, «Estado de cambios en el patrimonio neto», establece lo siguiente:

«(...) Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto.(...)»

Por su parte, la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el artículo 38 c) del Código de Comercio y en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC que, al desarrollar el principio de prudencia, dispone:

«Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas».

En este mismo sentido se pronuncia el PGC en su introducción al señalar:

«Esta regla legal relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio no tiene como objetivo imponer a los administradores una exigencia de reformulación de las cuentas anuales ante cualquier circunstancia significativa que se produzca antes de la aprobación por el órgano competente. Por el contrario solo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de la empresa, de riesgos que aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de estas. Dicha reformulación debería producirse con carácter general hasta el momento en que se ponga en marcha el proceso que lleva a la aprobación de las mismas.»

En definitiva, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio.

EJEMPLO:

La sociedad «SRB, SA» en el año 20X16 ha solicitado y le ha sido aprobado por la Administración un expediente de regulación de empleo por el que despedirá a 50 trabajadores que de forma voluntaria se acogerán al proceso.

«SRB, SA» asumirá el coste total de este proceso, incluyendo el paro y el pago a la Seguridad Social de sus cotizaciones.

La estimación del valor actual de las deudas comprometidas al cierre del año 20X16 es de 3.500.000 euros que se han cargado a reservas voluntarias mediante el siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	3.500.000	
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		3.500.000

Se pide:

- a) Comentarios y registro contable si el error contable se detecta en el proceso de formulación de las cuentas anuales sabiendo que las cuentas anuales se pueden formular hasta el 31 de marzo de 20X16.
- b) Comentarios y registro contable si el error se detecta en la revisión de los auditores en el mes de abril y se considera que el importe tiene un efecto significativo sobre las cuentas anuales.
- c) Los mismo términos que en el apartado b) pero en este caso el efecto no es significativo.

.../...

.../...

Solución:*Apartado a)*

El error cometido por la empresa en la contabilización del expediente de regulación de empleo es que el importe estimado del valor actual de los compromisos ha sido cargado a reservas cuando lo correcto hubiese sido llevarlo a gasto del ejercicio. El error se detecta en el proceso de formulación de las cuentas anuales porque puede ser corregido mediante el siguiente ajuste contable para que las cuentas formuladas con fecha 31 de diciembre de 20X15 sean correctas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	3.500.000	
113	Reservas voluntarias		3.500.000

Apartado b)

En este caso la sociedad ha formulado las cuentas con fecha 31 de diciembre de 20X15 con el error que es posteriormente descubierto en la revisión de los auditores en el mes de abril de 20X16, es decir, una vez finalizado el plazo de formulación de las cuentas anuales pero antes de la celebración de la junta general de accionistas y en este caso se aplicará lo dispuesto en el artículo 38 del Código de Comercio:

«Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas. En cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.»

Por tanto, considerando que el error afecta de forma muy significativa a las cuentas anuales elaboradas con fecha 31 de diciembre deberían ser reformuladas, proceso que implicará los siguientes ajustes:

- Balance

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	3.500.000	
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		3.500.000

- Cuenta de pérdidas y ganancias

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	3.500.000	
-	Saldo		3.500.000

.../...

.../...

Apartado c)

En el caso de que el error se considere no significativo, se seguirá la regla general, esto es, deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio, por lo que si el error se ha descubierto en el ejercicio 20X16 estando ya formuladas las cuentas anuales con fecha 31 de diciembre de 20X15, se aplicará la NRV 22.^a «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables», por lo que la subsanación se hará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	3.500.000	
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		3.500.000