

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES

Profesor del CEF

BOICAC núm. 81, marzo 2010. Consulta 3. Moneda extranjera, NRV 11.^a. Operaciones por cuenta ajena.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de operaciones por cuenta ajena en moneda extranjera.

Respuesta:

Una sociedad mercantil consignataria de buques realiza operaciones que consisten en la entrega de una determinada cantidad de divisas, que previamente ha recibido de sus clientes, a la tripulación de los buques atracados en las instalaciones portuarias. La consulta versa sobre el tratamiento contable posterior de la moneda extranjera y de la cancelación del pasivo frente al cliente.

Las operaciones de intermediación que realiza una empresa por cuenta ajena no deben originar el reconocimiento de ingresos o gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que por dicha labor percibiese una comisión, en cuyo caso dicho ingreso se reflejaría en una cuenta del subgrupo 70 si el servicio prestado se realiza como actividad ordinaria de la sociedad, que debería mostrarse formando parte del importe neto de la cifra de negocios. En caso contrario, esto es, si la sociedad obtiene estos ingresos con carácter accesorio, podrá emplearse una cuenta del subgrupo 75.

Por su parte, la regulación de la moneda extranjera se encuentra recogida en la norma de registro y valoración 11.^a «Moneda extranjera» del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, donde se señala que:

«Toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio

utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.»

En lo relativo a la valoración posterior, el punto 1.2.1 de la citada norma dispone que, al cierre del ejercicio, las partidas monetarias se valorarán aplicando el tipo de cambio medio de contado existente en esa fecha. Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan. Este mismo criterio debe seguirse cuando se produzca la liquidación de dichas partidas.

Entrando en el fondo de la cuestión planteada por el consultante, cabe indicar que dado que la sociedad tiene contabilizadas dos partidas monetarias en moneda extranjera, una de activo (efectivo en dólares) y otra de pasivo (que pone de manifiesto la operación por cuenta ajena, y para cuyo reconocimiento se propone emplear una cuenta del subgrupo 55 o del subgrupo 56 de depósitos recibidos, dependiendo de la naturaleza de la operación), la baja de ambos conceptos pondrá de manifiesto una diferencia de signo positivo y otra de signo negativo, por el mismo importe, sin que dicha transacción deba en consecuencia originar resultado alguno para la sociedad.

EJEMPLO:

La sociedad «MERLÍN, SA», consignataria de buques, ha recibido el día 23 de diciembre del año 2010, una transferencia de 250.000 dólares de uno de sus clientes, «MORGANA, SA», armador del buque «GINEBRA DE LOS MARES», para atender diversos gastos de mantenimiento del buque durante su estancia en el puerto de Valencia. En esa fecha el tipo de cambio del dólar es de 0,845 euros.

Al cierre del ejercicio, 31 de diciembre, aún no han finalizado las labores de mantenimiento del barco y el tipo de cambio del dólar es de 0,863 euros.

Finalmente, la sociedad «MERLÍN, SA» paga 245.000 dólares por los servicios de mantenimiento del «GINEBRA DE LOS MARES» el día 7 de enero de 2011 quedándose el resto en concepto de comisión. El tipo de cambio del dólar en este momento es de 0,855 euros.

Se pide:

Contabilidad de las operaciones anteriores en los libros de la sociedad «MERLÍN, SA».

Solución:

23 de diciembre de 2010. Recepción de los 250.000 dólares.

En el momento de contabilizar la operación se aplicará la regla prevista en la norma de registro y valoración 11.^a para el registro inicial de cualquier transacción en moneda extranjera, aplicando el tipo de cambio de contado existente en el momento de realizarse.

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera (250.000 × 0,845)	211.250	
561	Depósitos recibidos a corto plazo		211.250

31 de diciembre de 2010. Cierre del ejercicio.

En este momento la sociedad «MERLÍN, SA» no ha dispuesto del dinero recibido por lo que mantiene en sus libros dos partidas en moneda extranjera de carácter monetario. La valoración de estas partidas se realizará, igualmente, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración 11.^a, aplicando el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio. Lógicamente, el importe de las diferencias será igual y de signo contrario, no originando ningún resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad.

Valor inicial de los 250.000 dólares	211.250
Valor al cierre del ejercicio (250.000 × 0,863)	215.750
Diferencia	4.500

Por el ajuste del banco:

Código	Cuenta	Debe	Haber
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera	4.500	
768	Diferencias positivas de cambio		4.500

Por el ajuste del depósito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	4.500	
561	Depósitos recibidos a corto plazo		4.500

7 de enero de 2011. Pago de los gastos y reflejo de la comisión.

En esta fecha la sociedad registrará una nueva diferencia de igual importe y signo contrario en ambas partidas, según lo dispuesto en la mencionada norma de registro y valoración 11.^a.

Valor contable de los 250.000 dólares	215.750
Valor al cierre del ejercicio (250.000 × 0,855)	213.750
Diferencia	2.000

.../...

.../...

Por el ajuste del banco:

Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	2.000	
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera		2.000

Por el ajuste del depósito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
561	Depósitos recibidos a corto plazo	2.000	
768	Diferencias positivas de cambio		2.000

Por el pago de los servicios de mantenimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
561	Depósitos recibidos a corto plazo (245.000 × 0,855)	209.475	
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera		209.475

Por el reconocimiento de la comisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
561	Depósitos recibidos a corto plazo	4.275	
754	Ingresos por comisiones (5.000 × 0,855)		4.275

BOICAC núm. 81, marzo 2010. Consulta 4. Reducción de capital

SUMARIO:

Sobre el registro contable de una operación de reducción de capital.

Respuesta:

Del texto de la consulta se desprende que una sociedad anónima, cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, ha decidido realizar una reducción de capital para compensar las pérdidas en las que ha incurrido en los nueve primeros meses de 200X. A estos efectos, y tras haber cumplido con lo establecido en el artículo 168 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en el mes de octubre se otorga escritura pública de reducción de capital por compensación de pérdidas. El consultante pregunta el tratamiento de la operación en los dos supuestos siguientes:

- Inscripción de la escritura en el Registro Mercantil el 30 de noviembre de 200X.
- Inscripción de la escritura en el Registro Mercantil el 15 de enero de 200X+1.

El Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en su tercera parte «Cuentas anuales» y, en concreto, en la norma de elaboración sexta dedicada al balance, un apartado con el siguiente texto:

«9. El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes A-1.I. "Capital" y A-1.II. "Prima de emisión", siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales. Si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil, figurarán en la partida 5. "Otros pasivos financieros" o 3. "Otras deudas a corto plazo", ambas del epígrafe C.III "Deudas a corto plazo" del pasivo corriente del modelo normal o abreviado, respectivamente.»

De acuerdo con lo indicado anteriormente, y a pesar de que el apartado 9 de la norma de elaboración sexta «Balance», se refiere básicamente a las ampliaciones de capital, debemos entender que lo recogido en este apartado también resultaría aplicable en el caso de reducciones de capital.

Adicionalmente la norma de registro y valoración 23.^a «Hechos posteriores al cierre del ejercicio» dispone:

«Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.»

Por tanto, siempre que la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de reducción sea anterior a la fecha de formulación de las cuentas anuales, la reducción de capital debería aparecer reflejada en el balance de cierre de ejercicio. A la vista de esta conclusión, el tratamiento contable de las dos situaciones planteadas sería el siguiente:

1. Si la inscripción en el Registro Mercantil se realizara en noviembre de 200X, la reducción de capital se reflejaría en el balance de 31 de diciembre de 200X.
2. Asimismo, si la inscripción en el Registro Mercantil el 15 de enero de 200X+1 fuera anterior a la formulación de cuentas anuales, también se incorporaría la reducción de capital al balance de 31 de diciembre de 200X. Solo en el caso de que las cuentas anuales se formularan antes del 15 de enero de 200X+1, la reducción de capital debería registrarse en el balance correspondiente a las cuentas anuales del ejercicio 200X+1 si la inscripción se realiza después de esa fecha.

Cuando la reducción de capital social se refleje en el balance del ejercicio cerrado en 200X, el resultado que arroje la cuenta de pérdidas y ganancias de ese ejercicio, en la que se reflejarán todos los ingresos y gastos, no coincidirá con el epígrafe del patrimonio neto en que lucen los resultados del ejercicio, debido a la compensación de las pérdidas producidas en los nueve primeros meses de 200X.

La información sobre esta operación deberá recogerse en la memoria y en el estado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio 200X, circunstancia que motivará el reconocimiento de un ajuste positivo, por el importe de las pérdidas que se compensan, en la columna correspondiente al resultado del ejercicio que deberá mostrarse como una operación con socios o propietarios en la partida 2. «Reducciones de capital».

EJEMPLO:

La sociedad «AMC, SA» ha obtenido durante los nueve primeros meses del año 20X0 unas pérdidas de 4.000.000 de euros.

La Junta General de Accionistas decide el 15 de octubre de 20X0 compensar la totalidad de las pérdidas generadas durante esos nueve meses, acordándose utilizar la totalidad de la reserva legal y partiendo del siguiente balance elaborado en fecha 30 de septiembre de 20X0:

.../...

.../...

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Cuentas de activo	22.000.000	Capital social (100)	15.000.000
		Reserva legal (112)	500.000
		Reservas voluntarias (113)	500.000
		Resultado del ejercicio (129)	-4.000.000
		Cuentas de pasivo	10.000.000
Total	22.000.000	Total	22.000.000

La reducción de capital se efectuará mediante la reducción del valor nominal de las acciones existentes en circulación. A estos efectos, el capital social está integrado por 1.000.000 de acciones ordinarias de 15 euros de nominal.

El acuerdo de la Junta General se eleva a escritura pública el 2 de noviembre de 20X0.

Las pérdidas totales del año 20X0 ascienden a 5.000.000 de euros.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda e indicar los datos que figurarán en las cuentas anuales del año 20X0 si:

- La reducción de capital se inscribe en el Registro Mercantil el 15 de noviembre de 20X0.
- La reducción de capital se inscribe en el Registro Mercantil el 15 de enero de 20X1, sin que a esa fecha se hubieran formulado las cuentas anuales del ejercicio precedente.
- La reducción de capital se inscribe en el Registro Mercantil el 15 de enero de 20X1, habiéndose formulado en esa fecha las cuentas anuales del ejercicio precedente.

Solución:

La Consulta 1 del BOICAC 84 regula el tratamiento contable de las reducciones de capital para compensar pérdidas del propio ejercicio, centrándose en el momento del registro contable y en la inclusión de la misma en las cuentas anuales. A estos efectos se plantean las siguientes hipótesis:

- Si la inscripción de la reducción de capital se produce en el mismo ejercicio en que se acuerda, la reducción de capital se reflejará en las cuentas anuales de dicho ejercicio.
- Si la inscripción de la reducción de capital se produce en el siguiente ejercicio pero antes de la formulación de las cuentas anuales del ejercicio precedente, la reducción de capital se reflejará en las cuentas anuales del ejercicio precedente.

.../...

.../...

3. Si la inscripción de la reducción de capital se produce en el siguiente ejercicio pero después de la formulación de las cuentas anuales del ejercicio precedente, la reducción de capital se reflejaría en las cuentas anuales del ejercicio en que se inscribe la reducción de capital.

Por otro lado, la propia consulta establece que si la reducción de capital se refleja en el balance del ejercicio en el que se acuerda, el resultado que arroje la cuenta de pérdidas y ganancias de ese ejercicio, en la que se reflejarán todos los ingresos y gastos, no coincidirá con el epígrafe del patrimonio neto en que lucen los resultados del ejercicio, debido a la compensación de las pérdidas producidas en los nueve primeros meses de 20X0.

Asimismo, se indica que deberá informarse en la memoria y que figurará en el estado de cambios en el patrimonio neto como operación con socios o propietarios.

Teniendo en cuenta las condiciones del acuerdo de la Junta, las pérdidas de 4.000.000 se compensarán del siguiente modo:

- 500.000 euros con cargo a reservas voluntarias.
- 500.000 euros con cargo a reserva legal.
- 3.000.000 de euros con cargo a capital social.

Lo anterior supone que el nominal de cada una de las acciones, respetando el principio de paridad de trato recogido en el artículo 320 de la Ley de Sociedades de Capital, se reduce en 3 euros, pasando a estar compuesto por 1.000.000 de acciones ordinarias de 12 euros de valor nominal.

OPCIÓN A)

15 de noviembre de 20X0

Por la reducción de capital se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	500.000	
112	Reserva legal	500.000	
100	Capital social	3.000.000	
129	Resultado del ejercicio		4.000.000

En el balance del año 20X0 las cuentas de patrimonio neto presentarán los siguientes importes:

Patrimonio neto	Importe
Capital social (100)	12.000.000
Resultado del ejercicio (129)	-1.000.000
Total	11.000.000

.../...

.../...

En la cuenta resultado del ejercicio figurarán exclusivamente las pérdidas generadas a partir del 30 de septiembre de 20X0, no coincidiendo este importe con el que resulta de la cuenta de pérdidas y ganancias que comprenderá la totalidad de las pérdidas del ejercicio, es decir, 5.000.000 de euros.

Por último, en el estado de cambios en el patrimonio neto, teniendo en cuenta solo los datos de los que se disponen en el supuesto, figurará lo siguiente:

	Capital	Otras reservas	Resultado del ejercicio	Total
SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 20X0	15.000.000	1.000.000		16.000.000
I. Total ingresos y gastos reconocidos.			-5.000.000	-5.000.000
II. Operaciones con socios o propietarios.				
1. Aumentos de capital.				
2. (-) Reducciones de capital.	-3.000.000	-1.000.000	4.000.000	
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas).				
4. (-) Distribución de dividendos.				
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas).				
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.				
7. Otras operaciones con socios o propietarios.				
III. Otras variaciones del patrimonio neto.				
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 20X0	12.000.000	0	-1.000.000	11.000.000

OPCIÓN B)

La solución es idéntica a la formulada en la opción a) dado que aunque la inscripción se realiza en el ejercicio siguiente, esta se efectúa con carácter previo a la formulación de las cuentas anuales.

OPCIÓN C)

15 de enero de 20X0

Por la reducción de capital se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	500.000	
112	Reserva legal	500.000	
100	Capital social	3.000.000	
129	Resultado del ejercicio		4.000.000

.../...

.../...

En este supuesto, dado que en el momento de la inscripción ya se han formulado las cuentas anuales del año 20X0, la reducción de capital se registrará en las cuentas anuales del año 20X1. Por consiguiente, las cuentas que figurarán en el balance del año 20X0 serán las siguientes:

Patrimonio neto	Importe
Capital social (100)	15.000.000
Reserva legal (112)	500.000
Reservas voluntarias (113)	500.000
Resultado del ejercicio (129)	-5.000.000
Total	11.000.000

En este supuesto, el importe de la cuenta resultado del ejercicio, que comprende el resultado de todo el ejercicio, coincidirá con el resultante de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por último, en el estado de cambios en el patrimonio neto, teniendo en cuenta solo los datos de los que se disponen en el supuesto, y por el año 20X0 figurará lo siguiente:

	Capital	Otras reservas	Resultado del ejercicio	Total
SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 20X0	15.000.000	1.000.000		16.000.000
I. Total ingresos y gastos reconocidos.			-5.000.000	-5.000.000
II. Operaciones con socios o propietarios.				
1. Aumentos de capital.				
2. (-) Reducciones de capital.				
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, donaciones de deudas).				
4. (-) Distribución de dividendos.				
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas).				
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.				
7. Otras operaciones con socios o propietarios.				
III. Otras variaciones del patrimonio neto.				
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 20X0	15.000.000	1.000.000	-5.000.000	11.000.000