

## CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

## QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

**MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES**

*Profesor del CEF*

**BOICAC núm. 79, septiembre 2009. Consulta 1. Operaciones entre empresas del grupo. NRV 21.<sup>a</sup>.**

### **SUMARIO:**

*Sobre el tratamiento contable de las operaciones internas en una fusión entre sociedades del grupo.*

### **Respuesta:**

Dos sociedades bajo dirección única acuerdan fusionarse. Una de ellas fabrica materiales que vende con margen a la otra sociedad para que comercialice el producto. La primera sociedad absorbe a la segunda, de tal suerte que las existencias de esta última retornan a la empresa que las ha fabricado.

La cuestión planteada versa sobre la valoración de las existencias en la sociedad absorbente, considerando que previamente las había vendido a la absorbida. En particular, si en el asiento de fusión se debe dar de baja el margen que incorporan, asimilando el registro de la misma al tratamiento contable de una consolidación. Las operaciones de fusión entre empresas del grupo, tal y como quedan definidas en la norma 13.<sup>a</sup> de elaboración de cuentas anuales del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se registrarán de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración 21.<sup>a</sup> 2.2, de forma que, en el caso de operaciones entre «otras empresas del grupo», los elementos patrimoniales del negocio se deben valorar según los valores contables existentes antes de la operación en las cuentas anuales individuales de las respectivas sociedades.

No obstante, analizando el fondo económico de la operación, los bienes previamente vendidos por la sociedad absorbente retornan a la misma a través del proceso de fusión, por lo que el tratamiento contable debería asimilarse al establecido en la consulta 5 del Boletín de este Instituto n.º 75, de octubre de 2008, sobre la contabilización de un bien adquirido por el cobro de créditos, cuando el bien previamente se había vendido al cliente y reconocido el correspondiente ingreso.

En definitiva, aplicando por analogía el citado criterio al caso que se plantea, cabe concluir que la incorporación de las existencias se realizará por el coste de producción que les corresponda, sin que dicho importe pueda exceder de su valor de mercado.

**EJEMPLO:**

La sociedad «X» se dedica a la fabricación del producto T que posteriormente vende a la sociedad «Y», que lo comercializa en el mercado nacional. La venta se realiza con un margen del 40% sobre el coste.

Ambas sociedades están bajo el control de la sociedad «W» que tiene el 80% de las acciones de ambas sociedades.

Las Juntas Generales de Accionistas de ambas sociedades acuerdan su fusión mediante la absorción de la sociedad «Y» por parte de «X» que ampliará el capital en la cuantía necesaria.

Los balances que sirven de base para la fusión son los siguientes:

**SOCIEDAD «X»**

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activo no corriente	1.000.000	Capital social (60.000 acciones)	600.000
Productos terminados	200.000	Reservas	400.000
Otro activo corriente	500.000	Pasivo no corriente	450.000
		Pasivo corriente	250.000
<b>TOTAL</b>	<b>1.700.000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1.700.000</b>

**SOCIEDAD «Y»**

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activo no corriente	300.000	Capital social (15.000 acciones)	150.000
Mercaderías	70.000	Reservas	90.000
Otro activo corriente	130.000	Pasivo no corriente	170.000
		Pasivo corriente	90.000
<b>TOTAL</b>	<b>500.000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>500.000</b>

A efectos de fusión se acuerda que el valor de una acción de la sociedad «X» es de 20 euros y el de una acción de «Y» de 18 euros.

**Se pide:**

- Calcular el número de acciones a emitir por la sociedad «X».
- Contabilizar la fusión en los libros de ambas sociedades.

.../...

.../...

**Solución:****a) Calcular el número de acciones a emitir por la sociedad «X»**

De acuerdo con el artículo 25 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, el tipo de canje de las acciones, participaciones o cuotas de las sociedades que participan en la fusión debe establecerse sobre la base del valor real de su patrimonio.

En los acuerdos de fusión de ambas sociedades se ha determinado el valor real del patrimonio de ambas, aceptando un valor para las acciones de la sociedad «X» de 20 euros y de 18 euros para las acciones de la sociedad «Y».

El número de acciones a emitir por la sociedad «X» será:  $\frac{15.000 \times 18}{20} = 13.500$  acciones.

**b) Contabilizar la fusión en los libros de ambas sociedades.***1. Contabilidad de la sociedad «Y» (absorbida).*

Cuenta	Debe	Haber
Pasivo no corriente	170.000	
Pasivo corriente	90.000	
Socios, cuenta de fusión	240.000	
Activo no corriente		300.000
Mercaderías		70.000
Otro activo corriente		130.000

Cuenta	Debe	Haber
Capital social	150.000	
Reservas	90.000	
Socios, cuenta de fusión		240.000

*2. Contabilidad de la sociedad «X» (absorbente).*

La contabilidad de la sociedad absorbente deberá realizarse de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 2.2 de la Norma de Registro y Valoración 21.<sup>a</sup> Operaciones entre empresas del grupo del PGC. Así, en las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio entre empresas del grupo, en aquellos casos en que no inter venga la empresa dominante, los elementos patrimoniales del negocio se valorarán según los valores contables existentes antes de la operación en las cuentas anuales individuales.

Además, dado que la sociedad absorbente ha vendido productos a la sociedad absorbida y estos productos retornan a la sociedad vendedora como consecuencia de la fusión, será de aplicación la consulta N.º 1 del BOICAC 79 de septiembre de 2009. Esta consulta remite al criterio expuesto en la consulta N.º 5 del BOICAC 75 de octubre de 2008 para la valoración de bienes adquiridos por cobro de créditos cuando el bien previamente se había vendido al cliente y reconocido el correspondiente ingreso.

.../...

.../...

En esta consulta, el ICAC concluye que se mantiene vigente, por no ser contrario a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y PGC, el criterio contenido en las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias y a las empresas constructoras, en ambos casos en la norma de valoración 13.<sup>a</sup>, apartado 5 d). Según este criterio los bienes previamente vendidos y que retornan a la sociedad se valorarán por su coste de producción con el límite de su valor razonable en la fecha de incorporación.

Por todo ello, la sociedad «X» reflejará la recepción de los elementos de la sociedad «Y» por el valor contable que figuraban en esta sociedad antes de la fusión, con la excepción de las existencias que previamente habían sido vendidas que se reflejarán por su coste de producción.

El coste de producción, teniendo en cuenta que se venden con un margen del 40% sobre el coste, será:  $C + 40\% C = 70.000 \rightarrow C = 50.000$ .

Cuenta	Debe	Haber
Activo no corriente	300.000	
Productos terminados	50.000	
Otro activo corriente	130.000	
Pasivo no corriente		170.000
Pasivo corriente		90.000
Socios de sociedad disuelta		220.000

Cuenta	Debe	Haber
Socios de sociedad disuelta	220.000	
Capital social (13.500 × 10)		135.000
Prima de emisión o asunción		85.000

## ÁNGEL MONTES CARRILLO

*Profesor del CEF*

**BOICAC núm. 76, diciembre 2008. Consulta 2. Marco conceptual de la contabilidad. Normas de aplicación del PGC a las empresas constructoras. Existencias. NRV 13.<sup>a</sup>.**

### **SUMARIO:**

*Sobre la vigencia del tratamiento contable de los costes en que incurre un contratista, previos a la formalización del contrato y anteriores a su adjudicación, regulado en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras.*

### **Respuesta:**

El apartado 5. Normas particulares de existencias, letra c), de la norma de valoración 13.<sup>a</sup> Existencias, contenida en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, dispone:

«c) Gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras.

Los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto, anteriores a su adjudicación, se valorarán por los realmente incurridos, hasta tanto no se conozca si el proyecto ha sido o no adjudicado. De no serlo se imputarán a los resultados del ejercicio, y caso de serlo se imputarán conforme a lo indicado en el párrafo a) anterior para instalaciones generales y específicas.»

El citado párrafo a) señala:

«a) Trabajos auxiliares para ejecución de obras:

Instalaciones generales y específicas: se imputarán durante el periodo a la obra u obras con las que se encuentren directamente relacionadas. Esta imputación se realizará linealmente en el periodo de duración de la obra o proporcionalmente a la relación entre costes incurridos y costes totales previstos de obra.»

La disposición transitoria 5.<sup>a</sup> del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, expresa que las adaptaciones sectoriales en materia contable seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a la nueva normativa.

El apartado 5.º del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) regula los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, señalando que:

«El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.»

En el apartado 4.º del MCC se definen los activos como «bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro».

En la medida en que los costes en que incurre el contratista, previos a la formalización del contrato y anteriores a su adjudicación, cumplan con los requisitos señalados anteriormente para su registro, podrán ser activados. En particular, estas circunstancias se entenderán cumplidas siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Sólo podrán calificarse como activo los gastos de naturaleza técnica directamente relacionados con el contrato y de naturaleza incremental. Esto es, los gastos que se hayan incurrido con ocasión del contrato y no los relacionados con funciones administrativas generales de la empresa, por ejemplo, los asociados con el departamento de estudios que la empresa tuviera en funcionamiento para acudir a las licitaciones que en todo caso motivarán el registro de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias en el periodo en que se incurran.
- Para que los desembolsos realizados puedan calificarse como activo deben ser identificables por separado y medibles con fiabilidad.
- Adicionalmente, debe ser probable que el contrato llegue a obtenerse.

Por tanto, teniendo en cuenta que las adaptaciones sectoriales siguen en vigor en lo que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en el PGC, y que el criterio de las adaptaciones sectoriales antes expuesto no es contrario a

estas regulaciones, debe concluirse que dicho criterio sigue siendo aplicable con las matizaciones incluidas en la presente contestación.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incorporar cualquier información significativa sobre estos gastos, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

**EJEMPLO:**

La sociedad «AMC» dedicada a la realización de obra pública y civil presenta propuestas respecto a las siguientes obras en el año 20X8:

- a) Obra Ayuntamiento «ALBALAT»: gastos incurridos en la licitación 35.000 €. De los citados gastos 5.000 € corresponden al departamento de estudios y personal administrativo de la empresa.
- b) Obra Ayuntamiento «TARONGERS»: gastos incurridos en la licitación 18.000 €.
- c) Obra Ayuntamiento «GILET»: gastos incurridos en la licitación 50.000 €. La totalidad de los gastos corresponden a gastos de naturaleza técnica.

En el año 20X8 se le adjudica la obra del Ayuntamiento de «ALBALAT», la obra del Ayuntamiento de «TARONGERS» no resulta adjudicada, y la obra del Ayuntamiento de «GILET» está pendiente de adjudicar, no obstante, se considera probable la adjudicación de la misma.

La obra adjudicada del Ayuntamiento de «ALBALAT» tiene un periodo estimado de ejecución de 24 meses. Las obras se iniciaron el 01/10/20X8 habiéndose ejecutado al cierre del 20X8 un 20% de la obra.

El 01/04/20X9 se le adjudica la obra del Ayuntamiento de «GILET» siendo el periodo estimado de ejecución de 18 meses.

El 31/12/20X9 el porcentaje ejecutado de las obras adjudicadas es el siguiente:

- Obra Ayuntamiento «ALBALAT»: 60%.
- Obra Ayuntamiento «GILET»: 45%.

**Se pide:**

Registrar lo que proceda en los años 20X8 y 20X9.

**Solución:**

La Consulta 2 del BOICAC 76 establece que los costes en que incurre el contratista, previos a la formalización del contrato y anteriores a su adjudicación, podrán ser activados

.../...

.../...

siempre que cumpla la definición y los criterios de registro y reconocimiento de los activos que se contienen en el Marco Conceptual del PGC. En particular, estas circunstancias se entenderán cumplidas siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se trate de gastos de naturaleza técnica directamente relacionados con el contrato y de naturaleza incremental. Esto es, los gastos que se hayan incurrido con ocasión del contrato y no los relacionados con funciones administrativas generales de la empresa, por ejemplo, los asociados con el departamento de estudios que la empresa tuviera en funcionamiento para acudir a las licitaciones que en todo caso motivarán el registro de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias en el periodo en que se incurran.
- Que sean identificables por separado y medibles con fiabilidad.
- Que sea probable que el contrato llegue a obtenerse.

Si se procede a la activación de los reseñados gastos será aplicable lo dispuesto en las normas de adaptación del PGC a las empresas constructoras que dispone:

1. Valoración: por los realmente incurridos, hasta que se conozca si el proyecto es o no adjudicado.
2. Imputación a resultados: durante el periodo de la obra u obras. Opciones:
  - a) Linealmente durante el periodo de duración de la obra.
  - b) Proporcionalmente a la relación entre los costes incurridos y los pendientes.
3. Si no es adjudicado: se imputarán a resultados del ejercicio.

Aplicando lo dispuesto en la Consulta 2 del BOICAC 76 al enunciado se propone la siguiente solución:

#### **Obra Ayuntamiento «ALBALAT»:**

*Año 20X8:*

1. Por los gastos incurridos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Gastos por su naturaleza Tesorería	35.000	35.000

En caso de que se cumplan las condiciones para su activación, sólo procederá activar gastos por un importe de 30.000 dado que los 5.000 restantes se refieren a gastos relacionados con funciones administrativas generales de la empresa que en todo caso serán gastos del ejercicio.

.../...



.../...

## 2. Por la activación:

Dado que la obra ha sido adjudicada procede la activación de los gastos. La activación se hace vía variación de existencias por lo que realizaremos la anotación que proceda al cierre del ejercicio.

Por otro lado, hay que considerar que dado que la obra se ha iniciado en el 20X8 parte de los gastos se habrán imputado a resultados. En cuanto a la imputación de resultados, ésta se realizará o bien linealmente o en proporción a los costes incurridos. A efectos de solución, optaremos por imputarlos en proporción a los costes incurridos, opción que por otro lado nos parece más coherente con la correlación de los ingresos y gastos, siempre que se puedan estimar con fiabilidad los costes incurridos y los pendientes de incurrir.

Así tenemos:

- Gastos iniciales de anteproyecto o proyecto..... 30.000
- Porcentaje realizado al cierre de 20X8 ..... 20%
- Gastos imputados a resultados..... 6.000  
(30.000 × 20%)
- Gastos pendientes de imputar ..... 24.000

Por consiguiente, por el valor de las existencias finales, que coincidirá con los gastos pendientes de imputar, se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
335	Gastos iniciales de anteproyecto a proyecto, obra «ALBALAT»	24.000	
714	Variación de existencias de gastos iniciales de anteproyecto o proyecto		24.000

*Año 20X9*

En el año 20X9, lo único que procede realizar con los gastos relacionados con la obra de «ALBALAT» es la variación de existencias.

Para determinar las existencias finales tendremos en cuenta la proporción de los costes incurridos:

- Gastos iniciales de anteproyecto o proyecto..... 30.000
- Porcentaje realizado al cierre de 20X9 ..... 60%
- Gastos imputados a resultados..... 18.000  
(30.000 × 60%)
- Gastos pendientes de imputar ..... 12.000

.../...

.../...

Por consiguiente, el valor de las existencias finales, que coincidirá con los gastos pendientes de imputar, es de 12.000.

Las anotaciones a realizar serán:

1. Por las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
714	Variación de existencias de gastos iniciales de anteproyecto o proyecto	24.000	
335	Gastos iniciales de anteproyecto a proyecto, obra «ALBALAT»		24.000

2. Por las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
335	Gastos iniciales de anteproyecto a proyecto, obra «ALBALAT»	24.000	
714	Variación de existencias de gastos iniciales de anteproyecto o proyecto		24.000

#### Obra Ayuntamiento «TARONGERS»:

Año 20X8:

Por los gastos incurridos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Gastos por su naturaleza Tesorería	18.000	18.000

Dado que la obra no ha sido adjudicada no procede la activación de los gastos, con lo cual dichos gastos serán gastos del ejercicio 20X8.

#### Obra Ayuntamiento «GILET»:

Año 20X8:

1. Por los gastos incurridos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Gastos por su naturaleza Tesorería	50.000	50.000

En caso de que se cumplan las condiciones para su activación, procede la activación de la totalidad de los gastos, dado que se trata de gastos de naturaleza técnica en los que no se habría incurrido de no haber presentado el citado proyecto.

.../...

.../...

## 2. Por la activación:

Aunque la obra no ha sido adjudicada dado que se considera probable la misma procede la activación de los gastos. Por otro lado, no procederá la imputación de ningún importe a resultados dado que la obra al cierre de 20X8 ni se ha adjudicado ni se ha iniciado.

La activación se hace vía variación de existencias por lo que realizaremos la siguiente anotación al cierre del ejercicio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
335	Gastos iniciales de anteproyecto a proyecto, obra «GILET»	50.000	
714	Variación de existencias de gastos iniciales de anteproyecto o proyecto		50.000

### Año 20X9

En el año 20X9, dado que se ha adjudicado e iniciado la obra de «GILET», procederá realizar la variación de existencias por los gastos activados.

Para determinar las existencias finales tendremos en cuenta la proporción de los costes incurridos:

• Gastos iniciales de anteproyecto o proyecto.....	50.000
• Porcentaje realizado al cierre de 20X9 .....	45%
• Gastos imputados a resultados..... (50.000 × 45%)	22.500
- Gastos pendientes de imputar .....	27.500

Por consiguiente, el valor de las existencias finales, que coincidirá con los gastos pendientes de imputar, es de 27.500.

Las anotaciones a realizar serán:

### 1. Por las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
714	Variación de existencias de gastos iniciales de anteproyecto o proyecto	50.000	
335	Gastos iniciales de anteproyecto a proyecto, obra «GILET»		50.000

.../...

.../...

2. Por las existencias finales:

<b>Código</b>	<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
335	Gastos iniciales de anteproyecto a proyecto, obra «GILET»	27.500	
714	Variación de existencias de gastos iniciales de anteproyecto o proyecto		27.500