

Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocados por Resolución de 27 de diciembre de 2019 [BOE de 8 de enero de 2020]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Conversión de obligaciones en acciones.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Bonificaciones en un contrato de arrendamiento.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Hechos posteriores al cierre.
- Caso 4. Contabilidad financiera y de sociedades.** Adquisición en condiciones ventajosas.

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad anónima cotizada Atalante emitió, a principios de 20X1, un empréstito de 2.000.000 de obligaciones de 1 um nominal cada una, con un cupón anual del 4 %, cuando la tasa marginal de los préstamos a la empresa era del 6 % anual. Los gastos de emisión fueron un 3,5 % del principal emitido.

Según el folleto de emisión, la amortización se realiza al final del cuarto año (31 de diciembre de 20X4), y cada obligacionista puede optar por el reembolso del principal en efectivo o recibiendo acciones. En este último caso, las acciones de 5 um de nominal se emitirán al 80 % de su cotización bursátil media del último mes, y se canjearán por obligaciones cuyo valor nominal cubra ese importe, para lo cual se ha acordado la renuncia del derecho de suscripción preferente de los accionistas al hacer la ampliación de capital. Con estas condiciones tan ventajosas, la conversión es prácticamente segura.

Trabajo para realizar (se pueden ignorar las consecuencias fiscales):

- 1.1.** Determinar la tasa de interés efectivo de la operación, para el prestatario (basta con una aproximación razonable, si no se puede hacer exacto) y construir la tabla de amortización del empréstito.
- 1.2.** Asiento que refleje la emisión de los títulos y el pago de los costes de transacción que corresponden a este instrumento compuesto.
- 1.3.** Asientos que se tienen que realizar, en el 4.º año, para reflejar el devengo de intereses y la conversión de todos los títulos vivos en ese momento en capital, determinando previamente el número de acciones a emitir para convertir todas las obligaciones, sabiendo que la cotización media del último mes fue de 10 um.

Solución

Apartado 1.1

El supuesto trata de la emisión de obligaciones convertibles con relación de canje no fija, que se regula contablemente en el capítulo VIII de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 2019: obligaciones y otros instrumentos financieros (arts. 41 a 44).

Análisis de los datos del enunciado:

- Obligaciones convertibles con relación de canje no fija.
- Se considerarán instrumentos financieros compuestos como indica el enunciado.
- Emisión de 2.000.000 de obligaciones \times 1 nominal = 2.000.000 um.
- Cupón 4 % anual.
- Tipo de interés de mercado para los préstamos de la empresa: 6 %.
- Gastos de la operación: $3,5 \% \times 2.000.000 = 70.000$ um.
- Amortización al final del 4.º año, pudiendo optar el inversor por el reembolso del principal en efectivo o recibiendo acciones (de 5 de nominal emitidas al 80 % de su cotización).

Determinación de los flujos de efectivo:

- $a_1 = a_2 = a_3 = 0,04 \times 2.000.000 = 80.000$ um.
- $a_4 = 2.080.000$ um.

Valoración inicial del instrumento financiero compuesto:

- El componente de pasivo se valorará teniendo en cuenta el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado un componente de patrimonio.
- El componente de patrimonio se obtendrá por diferencias.
- Los gastos de la operación se repartirán de manera proporcional entre los dos componentes.
- La separación de ambos componentes efectuada en el momento inicial no se revisará a lo largo de la vida de la operación.

Determinación del componente de pasivo:

- Tipo de interés de mercado para los préstamos de la empresa: 6 %.
- $80.000 \times a_{4;6\%} + 2.000.000 \times (1,06)^{-4} = 1.861.395,78$ um.

Determinación del componente de patrimonio neto:

- $2.000.000 - 1.861.395,77 = 138.604,22$ um.

Distribución de los gastos entre componentes:

- Gastos totales = 70.000 um.
- Componente de pasivo = $70.000 \times (1.861.395,78/2.000.000) = 65.148,85$ um.
- Componente de patrimonio neto = $70.000 - 65.148,85 = 4.851,15$ um.

En conclusión:

- Componente de pasivo = $1.861.395,78 - 65.148,85 = 1.796.246,93$ um.
- Componente de patrimonio neto = $138.604,22 - 4.851,15 = 133.753,07$ um.

Valoración posterior:

- El componente de pasivo se contabilizará a coste amortizado, teniendo que calcular el tipo de interés efectivo (TIE) del componente de pasivo.
- El componente de patrimonio no será objeto de una nueva valoración.

Determinación del TIE del componente de pasivo:

- $1.796.246,93 = 80.000 \times a_{4;TIE} + 2.000.000 \times (1 + TIE)^{-4}$.
- TIE = 7,0082415 %.

Cuadro de coste amortizado:

Año	Interés (TIE = 7,0082415%)	Pago	Amortización	Coste amortizado
1-1-20X1	-	-	-	1.796.246,93



Año	Interés (TIE = 7,0082415 %)	Pago	Amortización	Coste amortizado
▶				
31-12-20X1	125.885,32	80.000	45.885,32	1.842.132,25
31-12-20X2	129.101,08	80.000	49.101,08	1.891.233,33
31-12-20X3	132.542,20	80.000	52.542,20	1.943.775,53
31-12-20X4	136.224,48	80.000	56.224,48	2.000.000
		2.000.000	(2.000.000)	0

Apartado 1.2

1 de enero de 20X1. Por la emisión de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.000.000 – 70.000)	1.930.000	
178	Obligaciones y bonos convertibles		1.796.246,93
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos		133.753,07

Apartado 1.3

31 de diciembre de 20X4

Por el devengo de los intereses y pago del cupón:

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	136.224,48	
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo		56.224,48
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		80.000

Por la recogida de títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo	2.000.000	
509	Valores negociables amortizados		2.000.000

Emisión de acciones:

- Relación de conversión:
Nominal obligación = acciones de 5 de nominal \times 80 % cotización ($80 \% \times 10 = 8$ euros/acción).
- Obligaciones que optan por el canje: 2.000.000 de obligaciones \times 1 nominal = 2.000.000 um.
- Número de acciones a emitir: 2.000.000 obligaciones \times 1 = X acciones \times 8.
X acciones = 2.000.000/8 = 250.000 acciones a emitir.
- Valor nominal de las acciones: 250.000 \times 5 \times 100 % = 1.250.000 um.

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (250.000 \times 8)	2.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		2.000.000

Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
509	Valores negociables amortizados (2.000.000 \times 1)	2.000.000	
190	Acciones emitidas		2.000.000

Por la inscripción en el registro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	2.000.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
100	Capital social (250.000 × 5)		1.250.000
110	Prima de emisión (250.000 × 3)		750.000

Por la reclasificación del componente de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	133.753,07	
110	Prima de emisión		133.753,07

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

A comienzos del mes de enero de 2020, la sociedad anónima Hipómenes procedió a arrendar una máquina, que necesitaba para aumentar su producción, por un periodo de 3 años, comprometiéndose a realizar pagos semestrales por importe de 60.000 um a principios de enero y de julio de cada año, habiendo realizado el primero en el momento de firmar el contrato.

La operación fue calificada como de arrendamiento operativo, puesto que la vida útil de la máquina superaba ampliamente ese periodo y, por otra parte, la política de la sociedad es la de renovar periódicamente el parque de maquinaria, a través de nuevos arrendamientos, por lo que no se incluyó opción de compra en el contrato.

Tras la declaración del estado de alarma sanitaria, provocado por la COVID-19, que no ha supuesto una rebaja sustancial de la actividad de la empresa al haberla calificado el gobierno como actividad esencial, el arrendador ha ofrecido a todos sus clientes la posibilidad de reestructurar los pagos de los alquileres, difiriéndolos en el tiempo.

Hipómenes ha conseguido que los pagos de 2020 sean por la mitad de lo pactado, de manera que la cuota satisfecha en enero ya cubre el alquiler de todo el año, mientras que las cuotas de alquiler de 2021 serán por los importes del contrato original (60.000 um al semestre) y las de 2022 serán por 90.000 um al semestre.

Analizando la situación, el Departamento de Contabilidad ha considerado que el acuerdo supone tanto un menor coste como una fuente de financiación para la empresa, que puede aplazar el pago de los alquileres de este año, de manera que originen salidas de efectivo en 2022. La tasa marginal de interés de los préstamos recibidos por esta sociedad es del 6 % anual.

Trabajo para realizar (se pueden ignorar las consecuencias fiscales y las reclasificaciones entre el largo y el corto plazo):

- 2.1.** Si la utilización de la máquina va a ser la misma en los tres ejercicios, determinar el coste que corresponde a cada uno de los 6 semestres por el alquiler, con las nuevas condiciones.
- 2.2.** Asiento que correspondería realizar a 31 de diciembre de 2020 para regularizar el gasto por arrendamientos, cuya única partida está constituida en ese momento por la primera cuota satisfecha, con el fin de recoger el coste del arrendamiento del segundo semestre y el efecto financiero que supone el acuerdo de aplazamiento en el pago.
- 2.3.** Asientos que correspondería realizar, para reflejar todas las operaciones relativas al arrendamiento y al aplazamiento, en el año 2021 (por semestres).
- 2.4.** Asientos que correspondería realizar, para reflejar todas las operaciones relativas al arrendamiento y al aplazamiento, en el año 2022 (por semestres).

Solución

El tema planteado en el enunciado se regula por el ICAC en la consulta 1 del BOICAC 125, de marzo de 2021 (NFC078879), sobre el tratamiento contable de las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria de la COVID-19.

La cuestión planteada por el consultante versa sobre la correcta calificación de las rebajas negociadas con los arrendatarios por causa de los cierres impuestos por la legislación o por el efecto de la reducción abrupta de la actividad.

En concreto, se pregunta si tales descuentos deben calificarse a efectos contables como un incentivo al arrendamiento, circunstancia que llevaría a diferir la rebaja en el periodo remanente del contrato, o si por el contrario deben considerarse rentas contingentes negativas e imputarse, íntegramente, a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se devengue la correspondiente mensualidad.

La citada consulta determina que en los supuestos en los que el contrato incluyese una cláusula sobre la posibilidad de reducir las cuotas en casos de caídas o cierre de la actividad impuesta por una disposición legal o reglamentaria, la reducción en el pago y el cobro en el arrendatario y arrendador, respectivamente, es claro que deberá tratarse como una renta contingente.

En ausencia de tal previsión, el ICAC opina que, en el contexto excepcional producido por la COVID-19, cuando el arrendatario y el arrendador hayan llegado a un acuerdo para reducir las rentas, cabría optar por considerar que el hecho económico desencadenante de la disminución en el precio de la cesión del derecho de uso no guarda relación con los ejercicios posteriores, sino con la situación económica actual, circunstancia que llevaría a no calificar dicho pacto como un incentivo al arrendamiento sino como un ajuste temporal de la renta a la situación económica sobrevenida y otorgarle, en consecuencia, el tratamiento previsto para las rentas contingentes.

En nuestro caso, establece el enunciado:

Tras la declaración del estado de alarma sanitaria, provocado por la COVID-19, que no ha supuesto una rebaja sustancial de la actividad de la empresa al haberla calificado el gobierno como actividad esencial, el arrendador ha ofrecido a todos sus clientes la posibilidad de reestructurar los pagos de los alquileres, difiriéndolos en el tiempo.

[...]

Analizando la situación, el Departamento de Contabilidad ha considerado que el acuerdo supone tanto un menor coste como una fuente de financiación para la empresa, que puede aplazar el pago de los alquileres de este año, de manera que originen salidas de efectivo en 2022. La tasa marginal de interés de los préstamos recibidos por esta sociedad es del 6 % anual.

Por ello, el tratamiento contable adecuado de este supuesto sería el de un incentivo al arrendamiento, debiendo diferir la rebaja en el periodo remanente del contrato.

Apartado 2.1

En primer lugar, vamos a calcular el coste total del contrato a 1 de enero de 2020, teniendo en cuenta las nuevas condiciones:

$$\text{Interés anual} = 6\%$$

$$\text{Interés semestral} = 1,06^{6/12} - 1 = 2,95630141\%$$

$$C_0 = 60.000 + 60.000 \times (1,0295630141)^{-2} + 60.000 \times (1,0295630141)^{-3} + 90.000 \times (1,0295630141)^{-4} + 90.000 \times (1,0295630141)^{-5} = 329.481,58 \text{ um}$$

El enunciado indica que la utilización de la máquina va a ser constante durante los 3 años, por lo que el gasto por arrendamiento deberá ser lineal a lo largo de los 6 semestres:

- Coste total del contrato (a valores de 1 de enero de 2020): 329.481,58 um.
- Gasto por arrendamiento a devengar cada semestre: $329.481,58 = A \times \ddot{a}_{6; 2,95630141\%}$
Donde $A = 58.989,51$ um.

Apartado 2.2

La sociedad ha contabilizado en el ejercicio 2020:

1 de enero de 2020

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Con base en las nuevas condiciones, y teniendo en cuenta el devengo constante del gasto por arrendamiento, debería haber hecho:

1 de enero de 2020

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	58.989,51	
480	Gastos anticipados	1.010,49	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

1 de julio de 2020

Por el devengo de los intereses relativos al anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados (1.010,49 x 2,95630141 %)	29,87	
762	Ingresos de créditos		29,87

Por el devengo del gasto por arrendamiento del segundo semestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	58.989,51	
480	Gastos anticipados (1.010,49 + 29,87)		1.040,36
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		57.949,15

31 de diciembre de 2020. Por el devengo de los intereses relativos al anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (57.949,15 × 2,95630141 %)	1.713,15	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		1.713,15

De esta forma a 31 de diciembre de 2020, habrá que realizar las siguientes modificaciones:

Cuenta contable	Contabilizado por la entidad	Importe según las nuevas condiciones	Ajuste a practicar
572, «Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros»	60.000	60.000	0
621, «Arrendamientos y cánones»	60.000	117.979,02 (58.989,51 × 2)	+57.979,02
762, «Ingresos de créditos»	0	29,87	+29,87
662, «Intereses de deudas»	0	1.713,15	+1.713,15
4109, «Acreedores, facturas pendientes de recibir»	0	59.662,30 (57.949,15 + 1.713,15)	+59.662,30

Por tanto, el asiento que correspondería realizar a 31 de diciembre de 2020 para regularizar el gasto por arrendamiento, con el fin de recoger el coste del arrendamiento del segundo semestre y el efecto financiero que supone el acuerdo de aplazamiento en el pago, es el siguiente:

31 de diciembre de 2020

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	57.979,02	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
662	Intereses de deudas	1.713,15	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		59.662,30
762	Ingresos de créditos		29,87

Apartado 2.3

1 de enero de 2021. Por el devengo del gasto por arrendamiento del primer semestre y el pago al arrendador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	59.989,51	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir	1.010,49	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Saldo de la cuenta (4109) = 58.651,81 euros

1 de julio de 2021

Por el devengo de los intereses relativos al anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (58.651,81 × 2,95630141 %)	1.733,92	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		1.733,92

Por el devengo del gasto por arrendamiento del segundo semestre y el pago al arrendador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	58.989,51	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir	1.010,49	

▶

Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Saldo de la cuenta (4109) = 59.375,23 euros

31 de diciembre de 2021

Por el devengo de los intereses relativos al anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (59.375,23 × 2,95630141 %)	1.755,31	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		1.755,31

Saldo de la cuenta (4109) = 61.130,54 euros

Apartado 2.4

1 de enero de 2022. Por el devengo del gasto por arrendamiento del primer semestre y el pago al arrendador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	58.989,51	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir	31.010,49	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		90.000

Saldo de la cuenta (4109) = 30.120,05 euros

1 de julio de 2022

Por el devengo de los intereses relativos al anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (30.120,05 × 2,95630141 %)	890,44	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		890,44

Por el devengo del gasto por arrendamiento del segundo semestre y el pago al arrendador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	58.989,51	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir	31.010,49	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		90.000

Saldo de la cuenta (4109) = 0 euros

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

Cibeles, SA es una sociedad anónima que está preparando la formulación de sus cuentas anuales, unas semanas después de que, a principios de marzo de 2020, se haya declarado la alerta sanitaria por la COVID-19. El controlador interno de la compañía ha detectado tres casos de transacciones y otras circunstancias que podrían afectar a las cuentas anuales cerradas a 31 de diciembre del año anterior, incluidas las notas, y ha enviado un memorando interno describiéndolas y proponiendo su tratamiento como hechos Tipo I (que suponen ajustes en las cuentas anuales principales) y Tipo II (que exigen información en la memoria, pero no ajustes).

A continuación, se describen los hechos posteriores al cierre:

- A) Un cliente que debía 50.000 um, y que no estaba clasificado como dudoso ni había deterioro alguno sobre su saldo a la fecha de cierre, anunció el 1 de febrero que solicitaba concurso de acreedores. Los informes solicitados a un experto, a raíz de la declaración, estiman que no se recuperará más que un 10 % del importe a cobrar. Este cliente representaba el 6 % de las ventas de Cibeles.
- B) El día 20 de enero se recibió, de un proveedor, la notificación de descuentos por valor de 36.000 um, que correspondían por partes iguales a los ejercicios 2018 y 2019. Aunque los descuentos, por volumen de compra, estaban contemplados en el contrato, la sociedad nunca los había contabilizado por discrepancias con la contraparte, que ha tardado en reconocer y hacer efectivo este derecho. Al co-

municar el importe, la cantidad fue deducida del saldo acreedor que en ese momento tenía la sociedad con el proveedor, y abonado como menor valor de los aprovisionamientos del ejercicio 2020.

- C) La empresa, después de un periodo importante de alerta sanitaria, ha visto muy mermada su capacidad de venta y, aunque no ha parado la producción, ha reducido los costes de personal al mínimo y ha solicitado un ERTE, se ha planteado su situación como empresa en funcionamiento a lo largo de todo el ejercicio 2020. En la fecha de formulación de las cuentas anuales, en mayo de 2020, ha constatado la existencia de incertidumbres importantes que hacen dudar de que pueda seguir funcionando normalmente. Existe una posibilidad relevante de que deba acogerse a los beneficios de la ley concursal, y negociar un convenio especial de pagos, por la imposibilidad de satisfacer los vencimientos de los préstamos y de los saldos de proveedores, si no se recupera la demanda antes de que termine el otoño.

Trabajo para realizar en cada uno de los casos (considerando en su caso las eventuales consecuencias fiscales). Tome el papel del controlador interno y escriba el breve memorando sobre cada una de estas operaciones, para:

- 3.1. Deducir y justificar, para cada uno de los tres hechos descritos, el tratamiento que se le debe dar (en su caso) en las cuentas anuales del ejercicio 20X0, explicando de forma escueta la razón.
- 3.2. Según los casos, redactar el asiento contable para recoger el ajuste o la nota de la memoria, o ambos, para dejar constancia en las cuentas anuales de la circunstancia. En caso de duda sobre la relevancia del hecho, se tomará como criterio de importancia relativa (materialidad) la cifra de 50.000 um.

Solución

Análisis de la normativa de aplicación al supuesto

La norma de registro y valoración (NRV) 23.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), «Hechos posteriores al cierre del ejercicio», distingue:

- Tipo I: 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.

- Tipo II: los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo no supondrán un ajuste en las cuentas anuales.

No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

- En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

Por su parte la consulta 3 del BOICAC 121 (NFC075213), «Sobre si deben realizarse ajustes al cierre del ejercicio por las consecuencias derivadas del estado de alarma para la gestión del COVID-19 y la posible no aplicación del principio de empresa en funcionamiento. NRV 23.^a», determina:

En los casos descritos en la citada consulta, tal como indica el ICAC, estaríamos según la NRV 23.^a ante un hecho posterior de tipo II, que en principio no implicaría la necesidad de ajustar las cuentas anuales, sin perjuicio de que tal situación de crisis deba recogerse en la memoria en el apartado de «Hechos posteriores». No obstante, el análisis de las implicaciones que estas circunstancias tienen en la sociedad es una cuestión que corresponde valorar a los administradores de la sociedad y en su caso a sus auditores.

Respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, el ICAC se refiere al último párrafo de la NRV 23.^a del PGC. El cese en la actividad hay que entenderlo como un **cese definitivo y no como una interrupción temporal de la actividad**. De esta manera, salvo que los administradores de la sociedad tengan la intención de liquidar la sociedad o los efectos del deterioro en la situación financiera de la entidad no permitan otra alternativa más realista que liquidar la empresa, no procedería determinar la inaplicación del principio de empresa en funcionamiento para la formulación de las cuentas del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2019.

El supuesto solicita para cada uno de los casos, considerando en su caso las eventuales consecuencias fiscales, tomar el papel del controlador interno y escribir un breve memorando sobre cada una de estas operaciones, para:

- 3.1.** Deducir y justificar, para cada uno de los tres hechos descritos, el tratamiento que se le debe dar (en su caso) en las cuentas anuales del ejercicio 20X0, explicando de forma escueta la razón.

- 3.2.** Según los casos, redactar el asiento contable para recoger el ajuste o la nota de la memoria, o ambos, para dejar constancia en las cuentas anuales de la circunstancia. En caso de duda sobre la relevancia del hecho, se tomará como criterio de importancia relativa (materialidad) la cifra de 50.000 um.

Apartado A).3.1

En este caso, estaríamos según la NRV 23.^a del PGC ante un hecho posterior de tipo II, previsto en el segundo párrafo de la norma, que no implicaría la necesidad de ajustar las cuentas anuales, sin perjuicio de que tal situación deba recogerse en la memoria en el apartado de «Hechos posteriores».

Según determina la citada norma, se informará del hecho posterior en la memoria, siempre que los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales.

El enunciado nos facilita como cifra de materialidad 50.000 um.

La incidencia que tendría este hecho no supera la citada cifra, por lo que tampoco procedería informar de ella en la memoria.

Apartado A).3.2

Como hemos expresado en el apartado 3.1 este hecho no supone la realización de asiento contable alguno ni la realización de nota en la memoria.

Apartado B).3.1

En este caso, estaríamos según la NRV 23.^a del PGC ante un hecho posterior de tipo I, previsto en el primer párrafo de la norma.

Se trata de eventos que proporcionan una evidencia adicional con respecto a condiciones que ya existían en la fecha de cierre de las cuentas (indica el enunciado que los descuentos estaban contemplados en el contrato original, pero que no se habían contabilizado por discrepancias con el vendedor).

Este hecho posterior supone diferencias con las estimaciones inherentes al proceso de formulación de las cuentas anuales originalmente realizadas, por lo que deberían implicar una modificación de las mismas.

Estos hechos motivarán un ajuste en las cuentas anuales en función de su naturaleza, así como información en la memoria o ambas cosas.

De este modo, procedería realizar un ajuste en las cuentas anuales del ejercicio 2019.

En cuanto a proporcionar información en la memoria sobre este hecho, la nota 22 de las normas de elaboración de la memoria determina que se deben incluir en la misma aquellos hechos posteriores que desvelen circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio y no hayan supuesto, con base en su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, pero la información contenida en la memoria haya de ser modificada según dicho hecho posterior, por tanto, y dado su importe, no informaremos de ello en la memoria.

Apartado B).3.2

Al conocer el hecho en enero de 2020, la empresa ha realizado el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	36.000	
602	Compra de otros aprovisionamientos		36.000

El ajuste a realizar en las cuentas anuales de 2019 consistirá en disminuir el saldo de los proveedores al cierre de 2019, imputando el descuento de 2019 al resultado del ejercicio de ese año y el descuento relativo al 2018 a una cuenta de reservas voluntarias.

También será necesario anular la anotación realizada en enero de 2020.

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	36.000	
129	Resultado del ejercicio 2019		18.000
113	Reservas voluntarias		18.000

Teniendo en cuenta el efecto fiscal, como indica el enunciado, al disminuir el gasto por la adquisición de aprovisionamientos, debe aumentar el gasto por impuesto.

Teniendo en cuenta un tipo de gravamen del 25 %, el asiento anterior habría quedado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	36.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
129	Resultado del ejercicio 2019		18.000
113	Reservas voluntarias (75% × 18.000)		13.500
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25% × 18.000)		4.500

El ajuste en el gasto del ejercicio 2019 habrá provocado un incremento del impuesto corriente, mientras que el ajuste del gasto correspondiente al ejercicio 2018 habrá producido un ajuste positivo de 18.000 euros en la liquidación del impuesto de 2019.

Por el ajuste en el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio 2019 (25% × 18.000)	4.500	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		4.500

Por el ajuste en el impuesto diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	4.500	
129	Resultado del ejercicio 2019		4.500

Apartado C).3.1

En este caso, estaríamos según la NRV 23.^a del PGC ante un hecho posterior que puede afectar al principio de empresa en funcionamiento.

Según determina el ICAC en la consulta 3 del BOICAC 121, respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, el cese en la actividad hay que entenderlo como un cese definitivo y no como una interrupción temporal de la actividad. De esta manera, salvo que los administradores de la sociedad tengan la intención de liquidar la sociedad o los efectos del deterioro en la situación financiera de la entidad no permitan otra alternativa más realista que liquidar la empresa, no procedería determinar la inaplicación del principio de empresa en funcionamiento para la formulación de las cuentas del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2019.

De este modo, se trata de un hecho posterior de tipo II, puesto que, en la fecha de cierre (31 de diciembre de 2019), no existía ningún indicio de deterioro que hiciera dudar sobre la valoración de los activos. Así, tendrá efecto en la información ofrecida en la memoria de la entidad.

Apartado C).3.2

No procede asiento contable.

Nota en la memoria: A pesar de que en la fecha de formulación de las cuentas anuales, existen incertidumbres importantes como consecuencia de la pandemia, podemos entender que no se cumplen los preceptos para tener que reformular las cuentas anuales de 2019 con base en el principio de empresa en funcionamiento de acuerdo con la Resolución de 18 de octubre de 2013, del ICAC; y, por tanto, seguirá formulando sus cuentas aplicando dicho principio sobre el marco de información financiera cuando resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera y de sociedades

Una multinacional asiática creó, hace años, la sociedad Gea, SA, para realizar tareas de manufactura en España. Tras varias décadas de funcionamiento, la matriz ha decidido interrumpir sus operaciones en Europa, y que su filial Gea venda todos los activos y pasivos a una sociedad local denominada Harpía, SA, que desea utilizar los extensos terrenos que posee en las afueras de la gran ciudad para ampliar sus propias fábricas o para recalificarlos y construir, ocupándose también de reestructurar la plantilla de 600 trabajadores de Gea, una parte de la cual absorberá y, para el resto, solicitará una regulación de empleo.

Como precio por la operación, Harpía pagará la cantidad simbólica de 1 um. Además, la multinacional, como ayuda a las operaciones de reestructuración del personal, pondrá a su disposición el mismo día de la compra un depósito en cuenta bancaria por 4.000.000 de um. Los estudios realizados estiman muy probable un coste de reestructuración de 11.500.000 um, que se llevará a cabo en unos 2 años tras la adquisición, una vez se negocien las condiciones con los sindicatos del personal y las autoridades laborales.

Los activos y pasivos adquiridos, con los detalles del valor contable y las circunstancias que determinan el cálculo de su valor razonable, son los siguientes:

	Valor contable	Valor razonable	Observaciones sobre el valor razonable
Activo			
Terrenos y construcciones	10.000.000	15.000.000	Obtenido por tasación
Maquinaria e instalaciones	3.300.000	300.000	Valor de chatarra
Existencias	550.000	450.000	Precio de liquidación
Efectivo	150.000	150.000	
Pasivo			
Deudas a largo plazo	2.000.000	1.900.000	Menor valor por haber subido los intereses
Valor neto	12.000.000	14.000.000	

Trabajo para realizar (incorporando el efecto impositivo que proceda, a una tasa del 25 %, ya que las bases fiscales de los activos y pasivos adquiridos se mantienen tras la adquisición):

- 4.1. Determinar el fondo de comercio o diferencia negativa de combinación que corresponde a la operación de compra, explicando los componentes del cálculo y su tratamiento contable.
- 4.2. Contabilización de la adquisición, en las cuentas de Harpía, SA, así como la recepción del dinero líquido, procedente de la multinacional, como ayuda a la reestructuración (en asiento aparte).

Solución

Apartado 4.1

Análisis de la operación: adquisición de negocio

Sociedad Harpía, SA	Sociedad Gea, SA
Absorbente	Absorbida

Combinación de negocios entre sociedades que no forman parte del mismo grupo, por lo que resultará de aplicación la NRV 19.^a del PGC y, por tanto, el método de adquisición.

Aplicación del método de adquisición

1. Determinación de la sociedad adquirente

La sociedad adquirente es la sociedad Harpía, SA, en aplicación de la norma general prevista en la NRV 19.^a del PGC, ya que paga la contraprestación a cambio del negocio adquirido.

2. Determinación de la fecha de la combinación de negocios

Como establece la NRV 19.^a del PGC, en los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.

3. Determinación del valor razonable de los activos identificables y pasivos de la sociedad adquirida Gea

Según dispone la NRV 19.^a del PGC, en su apartado 2.8 sobre el registro y valoración de las transacciones separadas:

Una transacción formalizada por o en nombre de la adquirente o que beneficia principalmente a la adquirente o a la entidad combinada, en lugar de a la adquirida (o sus anteriores propietarios) antes de la combinación, constituirá probablemente una transacción separada. En particular, son ejemplos de transacciones separadas en las que el método de adquisición debe excepcionarse:

[...]

c) La compensación por haber recibido un negocio deficitario:

Si la adquirente recibe un activo o el compromiso de recibir un activo como compensación por haber asumido un negocio deficitario, por ejemplo, para hacer frente al coste de un futuro expediente de regulación de empleo, deberá contabilizar este acuerdo como una transacción separada de la combinación de negocios, circunstancia que exigirá reconocer una provisión como contrapartida del citado activo en la fecha en que se cumplan los criterios de reconocimiento y valoración del mismo.

Los valores de los activos y pasivos identificados en la combinación de negocios serían:

- Patrimonio contable de Gea 12.000.000 um
- Ajustes a valor razonable en la fecha de adquisición de los activos y pasivos contabilizados por Gea +1.500.000 um

Terrenos y bienes naturales:

- Valor contable 10.000.000 um
- Valor razonable 15.000.000 um
- Plusvalía 5.000.000 um
- Pasivo por diferencias temporarias imponibles (1.250.000) um
(25 % × 5.000.000)

Maquinaria e instalaciones:

- Valor contable 3.300.000 um
- Valor razonable 300.000 um
- Minusvalía (3.000.000) um
- Activo por diferencias temporarias deducibles +750.000 um
(25 % × 3.000.000)

Existencias:

- Valor contable 550.000 um
- Valor razonable 450.000 um
- Minusvalía (100.000) um
- Activo por diferencias temporarias deducibles +25.000 um
(25 % × 100.000)

Deudas a largo plazo:

- Valor contable 2.000.000 um
- Valor razonable 1.900.000 um
- Plusvalía 100.000 um
- Pasivo por diferencias temporarias imponibles (25.000) um
(25 % × 100.000)

- Valor razonable de los activos identificables y pasivos de Gea 13.500.000 um

4. Determinación del coste de la combinación de negocios

Será la suma entre:

- El valor razonable de la contraprestación pactada: 1 um.
- El valor razonable de las contraprestaciones contingentes que dependan de eventos futuros o del cumplimiento de determinadas condiciones: 0.
- Coste de la combinación de negocios: 1 um.

+/- Transacciones separadas:

En aplicación de lo dispuesto en la NRV 19.^a, apartado 2.4 c).5:

Si el adquirente recibe un activo como indemnización frente a alguna contingencia o incertidumbre relacionada con la totalidad o con parte de un activo o pasivo específico, reconocerá y valorará el activo en el mismo momento y de forma consistente con el elemento que genere la citada contingencia o incertidumbre.

- Costes de reestructuración:

- Activo por indemnización	+ 4.000.000 um
- Provisión por reestructuración	(11.500.000) um
- Coste de la combinación de negocios corregido por las transacciones separadas:
 $1 + 7.500.000 = 7.500.001$ um.

5. Determinación del fondo comercio o diferencia negativa de la combinación de negocios

Se calculará por la diferencia entre los siguientes conceptos:

- | | |
|--|----------------|
| • Coste de la combinación de negocios | 7.500.001 um |
| • Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos | 13.500.000 um |
| • DNCN | (5.999.999) um |

Según establece la NRV 19.^a del PGC, en su apartado 2.5, «Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa»:

El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, se reconocerá como un fondo de comercio.

[...]

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.

Apartado 4.2

Sociedad absorbente y adquirente Harpía:

1. Por la reapertura de la contabilidad:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	-	
-	Cuentas acreedoras		-

2. Por la recepción de los activos y pasivos a la sociedad Gea a valor razonable en la fecha de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Terrenos y construcciones	15.000.000	
21-	Maquinaria e instalaciones	300.000	
300	Mercaderías	450.000	
57-	Efectivo	150.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles – Minusvalía de maquinaria e instalaciones (25% × 3.000.000)	750.000	
47402	Activos por diferencias temporarias deducibles – Minusvalía de existencias (25% × 100.000)	25.000	
171	Deudas a largo plazo		1.900.000
4791	Pasivos por diferencias temporarias imponibles – Plusvalía de terrenos y construcciones (25% × 5.000.000)		1.250.000
4792	Pasivos por diferencias temporarias imponibles – Plusvalía de deudas a largo plazo (25% × 100.000)		25.000
5530	Socios, sociedad disuelta		7.500.001
774	Diferencia negativa de la combinación de negocios		5.999.999

3. Por el pago de la contraprestación, la recepción del depósito y el alta de la provisión por los probables gastos de reestructuración:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios, sociedad disuelta	7.500.001	
57-	Depósito recibido	4.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1
146	Provisión por reestructuración		11.500.000