

FICHA RESUMEN: Proyecto de Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el que se aprueban los **criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.**

Por Juan Carlos Berrocal Rangel. Presidente de AECE

FINALIDADES.-

- a) Aprobar los criterios de presentación de los instrumentos financieros de las sociedades de capital regulados en el PGC y PGC-PYMES. Como pasivos o patrimonio neto, así como para la compensación de activos financieros y pasivos financieros.
- b) Analizar las implicaciones contables de la regulación mercantil de las aportaciones sociales, operaciones con acciones y participaciones propias, aplicación del resultado, aumento y reducción del capital, se trata pues del desarrollo de las normas de registro y valoración recogidas en la Segunda Parte del Plan General de Contabilidad (PGC).
- c) La armonización y homogenización con las Normas Internacionales de Información Financieras adoptadas por la Unión Europea.
- d) Facilitar a los usuarios de las cuentas anuales, empresas, auditores, socios, etc. las interpretaciones que les permitan el cumplimiento de sus obligaciones.

APLICACIÓN.- Obligatoria para todas las empresas que apliquen el PGC y PGC-PYMES.

VIGENCIA.- Será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2019, sin perjuicio de su naturaleza de norma de desarrollo del PGC y del PGC-PYMES.

CONTENIDO.-

- 1) **Se incluyen las disposiciones o criterios generales en materia de presentación de instrumentos financieros** y, en particular, las definiciones de pasivo e instrumento de patrimonio con el objetivo de poder juzgar cuándo el **importe recibido a título de capital social o por causa de la emisión de otros instrumentos financieros** utilizados por las empresas españolas para obtener los recursos necesarios para el desempeño de su actividad **debe mostrarse en los fondos propios o en el pasivo del balance.**
 - a) **Se reflejaran en Fondos Propios: Relación societaria económica general del socio con su Sociedad Anónima:** el socio capitalista percibe un dividendo proporcional a su aportación al capital social, previo acuerdo de la junta general, y no tiene un derecho incondicional a recuperar la aportación realizada.
 - b) **Se reflejaran en Pasivo del Balance: Relación societaria económica singular del socio con algunas sociedades de responsabilidad limitada de base más personalista,** que confieren al socio un derecho incondicional de separación con reembolso de su aportación en efectivo u otro activo financiero.
 - c) **Se reflejaran en Fondos Propios y Pasivo del Balance: Cuando en las sociedades cotizadas,** se emiten instrumentos financieros creados para dotar a estos operadores económicos de una modalidad de financiación más atractiva para el inversor, por ejemplo, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto, este derecho incondicional a recibir efectivo y otro activo financiero, la totalidad o una parte del importe recibido por la sociedad a cambio de la emisión de los instrumentos financieros debe mostrarse en el pasivo del balance, al margen de

que la citada aportación se haya realizado a título de capital social. También la naturaleza obligatoria del dividendo preferente o mínimo, justifica que su registro contable se asimile a los gastos financieros devengados en contraprestación por los recursos financieros que obtiene la empresa de sus acreedores.

Conclusión: La presentación de un instrumento financiero en el patrimonio neto solo es posible si las condiciones de emisión no otorgan al inversor un derecho incondicional a recibir flujos de efectivo, mediante su reembolso o remuneración. Por tanto, solo se clasifican en el patrimonio neto los instrumentos financieros que no contienen un componente de pasivo financiero.

- 2) **Se analiza el tratamiento contable de todas las aportaciones sociales.** Como son las aportaciones de los socios al capital (acciones comunes, sin voto, con privilegio y rescatables), así como de las otras aportaciones de los socios a los fondos propios y de las aportaciones de los mismos socios realizadas a cuenta de futuras ampliaciones de capital, y, en particular, la fecha en que estas operaciones surten efectos contables, así como otras cuestiones de diversa índole como las prestaciones accesorias, el usufructo de acciones y las cuentas en participación.
- 3) **Se estudia la contabilidad de la adquisición y enajenación de acciones y participaciones propias o de la sociedad dominante, y de los compromisos de adquisición (contratos a plazo) sobre los propios instrumentos de patrimonio de la empresa.**
- 4) **Se aborda el análisis de los problemas que suscita la reformulación de cuentas anuales y la subsanación de errores contables.** En particular, en la resolución se aclara que la subsanación de un error contable incurrido en un ejercicio anterior al que se refieran las cuentas anuales se contabilizará en el ejercicio en que se advierta siguiendo la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del PGC o del PGC-PYMES. Todo ello, independientemente de que la subsanación pudiera venir acompañada de la rectificación de las cuentas anuales del ejercicio al que se refiera el error contable y, en su caso, de la posterior aprobación y depósito en el registro mercantil de unas cuentas anuales corregidas, aspecto sobre el que la resolución no toma partido por tratarse de una cuestión estrictamente mercantil.
- 5) **Se estudia el tratamiento contable de la remuneración de los administradores,** destacando la referencia a que cualquier retribución de los administradores debe reconocerse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, incluso cuando se calcule en función de los beneficios o rendimientos de la sociedad.
- 6) **Se aclara el tratamiento contable a seguir en la aplicación del resultado del ejercicio** se introducen, entre otras, las siguientes aclaraciones al tratamiento contable a seguir:
 - a. **En el supuesto de coexistir en el balance reserva legal y resultado del ejercicio (u otras reservas disponibles), los resultados negativos de ejercicios anteriores se compensan materialmente y en primer lugar con la reserva legal.** A estos efectos, la compensación material implica minorar la reserva legal en las pérdidas acumuladas para así cuantificar la reserva legal efectiva, pero sin que ello requiera la compensación formal o saneamiento de las citadas pérdidas.
 - b. **En todo caso las reservas indisponibles y los ajustes por cambios de valor positivos, así como las subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto, no podrán ser**

objeto de distribución, directa ni indirecta y, por lo tanto, se minorarán de la cifra de patrimonio neto a los efectos de analizar si esta magnitud, después del reparto, es inferior a la cifra de capital social mercantil de acuerdo con lo estipulado en la legislación mercantil. Esta aclaración implica que ninguna de estas magnitudes puede considerarse a los efectos de compensar pérdidas (materialmente), y permitir con ello el reparto del resultado del ejercicio o de las reservas disponibles.

c. Cuando existan pérdidas acumuladas y el resultado del ejercicio sea positivo, en caso de que el patrimonio neto sea inferior al capital social, la totalidad del resultado del ejercicio debe destinarse a la compensación formal o saneamiento de las pérdidas sin que en este caso proceda destinar una parte del resultado a dotar la reserva legal.

d. En relación con el dividendo a cuenta se precisa que las limitaciones establecidas para el reparto del resultado del ejercicio también operan respecto al reparto de los resultados devengados hasta una determinada fecha, circunstancia que por lo tanto requiere considerar a efectos contables la estimación del dividendo mínimo u obligatorio y el gasto por impuesto sobre beneficios.

- 7) **Desde la perspectiva del socio**, en la resolución se recuerda que cualquier reparto de reservas disponibles o, en su caso, de la prima de emisión, se calificará como una operación de “distribución de beneficios” y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.
- 8) El registro contable de los aumentos de capital por compensación de créditos se contabilizará por el valor razonable del crédito que se cancela. **Cambio de interpretación sobre el tratamiento contable en el socio de la entrega de derechos de asignación gratuitos dentro de un programa de retribución al accionista que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendiéndolos a la sociedad emisora.** En la fecha de entrega de los derechos de asignación, en todo caso, el socio contabilizará un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero.
- 9) **Se analiza con detalle los aspectos contables relacionados con la emisión de obligaciones**, el tratamiento de las obligaciones convertibles en un número fijo de acciones, a opción del inversor, también se aclara que las obligaciones obligatoriamente convertibles por un número fijo de acciones deben calificarse como un instrumento compuesto integrado por un pasivo (valor actual de los intereses a pagar) y un componente de patrimonio neto (cuantificado por diferencia entre el importe recibido en la emisión y el valor del pasivo); no obstante, en caso de que los intereses fuesen discretionales, el importe recibido se presentaría en el patrimonio neto y el pago de los intereses como una aplicación del resultado.
- 10) **Se analiza el tratamiento contable de la disolución y liquidación ordinaria regulada en la LSC**, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- 11) Finalmente, también se estudian algunas de las cuestiones planteadas al ICAC sobre las **implicaciones contables de las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, incluida la transformación y el cambio de domicilio.**