

Circular nº E17/2013

Área: Técnica

Asunto: Publicación de la Resolución del ICAC sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Extensión: Miembros ejercientes del Instituto

Fecha: 30 de octubre de 2013

Con fecha 25 de octubre de 2013 se ha publicado en el BOE una Resolución del ICAC¹ por la que se fija el marco de información necesario, ante la quiebra del principio de empresa en funcionamiento, para cumplir con la obligación de formular cuentas anuales en los supuestos legales de liquidación, o inmediatamente antes de acordarse la liquidación de la sociedad cuando los responsables de formular las cuentas anuales, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o cuando no exista una alternativa más realista que hacerlo.

Esta Resolución se configura, por tanto, como un desarrollo del PGC con el *objeto* de aclarar qué criterios se consideran adecuados para formular cuentas anuales cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, y normalizar con ello el sistema de información contable o marco de información financiera aplicable en estos casos, siendo de aplicación obligatoria para todas las entidades, cualquiera que sea su forma jurídica, que deban aplicar el PGC, el PGC-PYMES y las Normas de adaptación de los mencionados textos.

No obstante, quedan fuera del alcance de la misma los siguientes supuestos:

- a) Las sociedades de duración limitada, salvo que antes de que concluya su objeto social se acuerde su liquidación o no exista una alternativa más realista que hacerlo.
- b) Las sociedades declaradas en concurso de acreedores, salvo que antes de la apertura de la fase de liquidación los responsables de formular las cuentas anuales determinen que no existe una alternativa más realista que liquidar la empresa.

¹ El texto completo de la Resolución está disponible en el enlace:
<http://www.boe.es/boe/dias/2013/10/25/pdfs/BOE-A-2013-11162.pdf>

- c) Los supuestos de modificación estructural de las sociedades mercantiles.
- d) Los casos de disposición o liquidación parcial de un grupo enajenable de elementos.

El texto de la Resolución se divide en seis *Normas*: Objetivo y ámbito de aplicación, Criterios específicos de aplicación del Marco Conceptual de la Contabilidad a la empresa en “liquidación”, Normas de registro y valoración de la empresa en “liquidación”, Normas de elaboración de las cuentas anuales de la empresa en “liquidación”, Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas de la empresa en “liquidación” y Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

A continuación, y sin ánimo de ser exhaustivos, se destacan los aspectos más relevantes de las mismas:

- Criterios específicos de aplicación del MCC²: El MCC de la empresa en liquidación no difiere del MCC incluido en el PGC, salvo en lo que respecta a la propia aplicación del principio de empresa en funcionamiento y los criterios de valoración aplicables, sin perjuicio de las consecuencias que la situación de liquidación forzosa en que se encuentra la empresa pueda tener desde la perspectiva del reconocimiento de los activos (será necesario corregir el valor o dar de baja aquellos cuyo importe no se espere recuperar) y los pasivos (este nuevo escenario puede traer consigo el nacimiento de obligaciones y, en consecuencia, el reconocimiento del correspondiente pasivo).

En particular, ya no será relevante el criterio de valor en uso y los criterios de valor neto realizable y valor actual deberán aplicarse considerando el escenario de liquidación en que se encuentra la empresa. Por el contrario, sí que contribuye al objetivo de imagen fiel el valor de liquidación³ de los activos.

- Normas de registro y valoración: Se establecen reglas especiales en la aplicación de las NRV contenidas en el marco general de información financiera, entre las que cabe destacar:

² Marco Conceptual de la Contabilidad.

³ Importe que se podría obtener, en las circunstancias específicas en las que se encuentre la empresa, por su venta u otra forma de disposición minorado en los costes para llevarla a cabo.

- En el caso de *activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta*, la empresa deberá evaluar si procede seguir manteniendo la agrupación de activos en UGE o si, por contrario, deberá evaluar el importe recuperable elemento a elemento lo que podría provocar la baja del fondo de comercio.
 - La quiebra del principio de empresa en funcionamiento no trae consigo el vencimiento de las *deudas contabilizadas a coste amortizado*, de modo que su exigibilidad se mantendrá diferida en los términos previstos en sus respectivos contratos. Asimismo, la empresa continuará reconociendo los intereses remuneratorios.
 - Para determinar las correcciones de valor por deterioro de las *existencias* así como de las *inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas*, el importe recuperable se calculará tomando como referencia el valor de liquidación de los mismos.
 - La empresa dará de baja los *activos por impuesto diferido* salvo que resulte probable que pueda disponer de ganancias fiscales en la liquidación que permitan su aplicación.
 - El conjunto de las *operaciones del tráfico* seguirán contabilizándose aplicando el principio de devengo.
 - Si la situación de “liquidación” origina el nacimiento de la obligación de reintegro de las *subvenciones*, la empresa reconocerá el correspondiente pasivo con cargo a la subvención reconocida en el patrimonio neto pendiente de transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Respecto a los *hechos posteriores al cierre del ejercicio*, si después del cierre del ejercicio pero antes de la formulación de las cuentas anuales se dan circunstancias que llevan a la dirección a opinar que no procede aplicar el principio de empresa en funcionamiento, se informará sobre las mismas en la memoria de las cuentas anuales junto con una referencia expresa a que las cuentas se han formulado aplicando el MIF⁴ aprobado por esta Resolución. Por el contrario, si estos hechos se conocen después de la formulación de cuentas anuales pero antes de su aprobación, las cuentas se deberán reformular aplicando el citado marco.
- Normas de elaboración de las cuentas anuales: Las reglas en materia de presentación no se ven alteradas, con ciertas excepciones, entre las que destacan que ya no son aplicables los criterios sobre “operaciones interrumpidas” y la obligación de suministrar en la memoria de las cuentas anuales información de los eventos o condiciones que, a juicio de la dirección, originan que no pueda aplicarse el principio de empresa en funcionamiento, junto con una referencia expresa a que las mismas se han formulado aplicando el MIF aprobado en esta Resolución.

⁴ Marco de Información Financiera.

Adicionalmente, la aplicación del citado MIF no origina la obligación de adaptar la información comparativa, por lo que se informará de este hecho en la nota de “comparación de la información”.

Respecto a la elaboración de las *cuentas anuales consolidadas*, únicamente se aplicarán las normas y criterios de valoración y presentación contenidos en esta Resolución, cuando el grupo considerado en su conjunto estuviese en una situación en la cual no fuese adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

- Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento: En el supuesto de que las circunstancias que motivaron la aplicación del MIF en “liquidación” desaparezcan en un ejercicio posterior, la sociedad aplicará desde el inicio de dicho ejercicio el MIF general, registrándose las variaciones de valor que surjan en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, excepto que correspondan a partidas que deban ser cargadas o abonadas al patrimonio neto. Tampoco en este caso será necesario adaptar cifras comparativas.

Recomendamos una lectura detallada de la nueva Resolución y para cualquier tipo de aclaración podéis dirigir vuestra consulta al Departamento Técnico, utilizando el correo electrónico y facilitando un teléfono de contacto, para que puedan daros una respuesta lo antes posible.

Esta circular informativa se encuentra disponible en la página web del Instituto, www.icjce.es (área privada, apartados “Normativa – Guías de actuación” y “Servicios-Circulares”).



Javier Quintana Navío

Director General