

BOICAC Nº 121/2020 Consulta 3

Sobre si deben realizarse ajustes al cierre del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2019, en aplicación de lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 23ª *Hechos posteriores al cierre del ejercicio* del PGC, por las consecuencias derivadas de la promulgación del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, así como la posible no aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Respuesta:

El consultante plantea si deben realizarse ajustes al cierre del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2019 considerando la modificación del plazo legal de formulación de cuentas previsto en el apartado 3 del artículo 40 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, como consecuencia de:

- a) Impagos y retrasos en los cobros de clientes y deudores que se van a producir en los próximos meses sobre partidas a cobrar existentes al cierre del ejercicio 2019, como consecuencia de su incapacidad para atender a sus compromisos por los efectos del coronavirus.
- b) La posible no aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- c) La corrección valorativa sin precedentes y generalizada que se está produciendo en las inversiones financieras (acciones de compañías cotizadas, bonos, participaciones en empresas del grupo, etc).

A estos efectos debe señalarse que el apartado 3 del artículo 40 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, cuya redacción ha sido modificada por Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, modifica el plazo legal de formulación de cuentas anuales con la siguiente redacción:

"3. La obligación de formular las cuentas anuales, ordinarias o abreviadas, individuales o consolidadas, en el plazo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social que incumbe al órgano de gobierno o administración de una persona jurídica y, cuando fuere legalmente exigible, el informe de gestión y demás documentos exigibles según la legislación de sociedades, queda suspendida hasta que finalice el estado de alarma, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde esa fecha. No obstante lo anterior, será válida la formulación de las cuentas que realice el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica durante el estado de alarma pudiendo igualmente realizar su verificación contable dentro del plazo legalmente previsto o acogiéndose a la prórroga prevista en el apartado siguiente."



Por su parte, la Norma de Registro y Valoración (NRV) 23ª *Hechos posteriores al cierre del ejercicio*, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, 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.

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.”

En relación con la cuestión planteada, cabe señalar que desde finales del año pasado ha comenzado una crisis epidémica mundial por la infección del virus denominado COVID-19 con origen en China. En España se detectó el primer contagio el pasado 31 de enero de 2020. Desde esa fecha el número de contagios y fallecimientos ha ido aumentando, lo que ha obligado al Gobierno a la adopción de diversas medidas y a la promulgación del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. Las medidas han sido completadas con otra serie de Reales Decretos, Ordenes Ministeriales e instrucciones, y muchas de ellas van encaminadas a evitar la propagación de la epidemia. Las medidas de confinamiento y de suspensión de la actividad en determinados sectores tienen o van a tener, sin lugar a dudas, un impacto relevante en la actividad de las empresas que puede afectar a su capacidad de hacer frente temporalmente a sus compromisos.

Las circunstancias que se han producido en el mes de marzo y que supondrán, como señala el consultante, que algunos saldos de clientes y deudores que su empresa tiene contabilizados no puedan atenderse en los plazos establecidos o no puedan atenderse, no parece que muestren hechos que ya existían a cierre del ejercicio 2019, dado que si bien la existencia del virus ya se conocía en ese momento, no así las consecuencias económicas que su expansión en España iba a conllevar.



En virtud de lo anterior estaríamos según la NRV 23ª ante un hecho posterior de tipo 2, previsto en el segundo párrafo de la norma reproducida, 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.

El consultante asimismo plantea la posible no aplicación del principio de empresa en funcionamiento, argumentando a este respecto que *“tal y como indica la NIC 10 “el deterioro de los resultados de explotación y de la situación financiera de la entidad, con posterioridad a la fecha de balance, puede indicar la necesidad de considerar si la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta todavía adecuada”*.

El principio de empresa en funcionamiento recogido en el Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la primera parte del PGC establece lo siguiente:

“Empresa en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación. En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este Plan General de Contabilidad, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.”

A dicho principio también se refiere el último párrafo de la NRV 23ª reproducido. El cese en la actividad referido 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.

Este criterio resulta igualmente de lo establecido en la Resolución del ICAC de 18 de octubre de 2013, sobre el marco de información financiera cuando no resulta aplicable el principio de empresa en funcionamiento que en su introducción establece que a la vista del criterio establecido en la NRV 23 del PGC *“cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que hayan surgido después del cierre del ejercicio pero antes de la formulación de las cuentas anuales que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, las posibles situaciones a resolver en la práctica serían las siguientes. Si una vez ponderados los factores causantes y mitigantes de la quiebra del citado principio, la dirección opina que procede aplicarlo, la empresa informará sobre dichos factores en la nota de la memoria relativa*



a los «Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre». En caso contrario, también se informará sobre estos hechos en el mismo apartado de la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución.»

Por último, el consultante pregunta sobre la posible corrección valorativa de las inversiones financieras dado que, a su parecer, *“la aparición del coronavirus COVID 19 en el último trimestre del ejercicio 2019 ha producido una masiva y drástica caída del valor de los activos financieros a nivel mundial. En opinión de esta parte, es razonable considerar que este hecho guarda relación con las condiciones de las inversiones en la fecha del balance y, por tanto, debe corregirse la valoración de los activos financieros al cierre del ejercicio 2019.”*

A este respecto, este Instituto se reitera en la aplicación de las reglas generales previstas en la NRV 23ª.