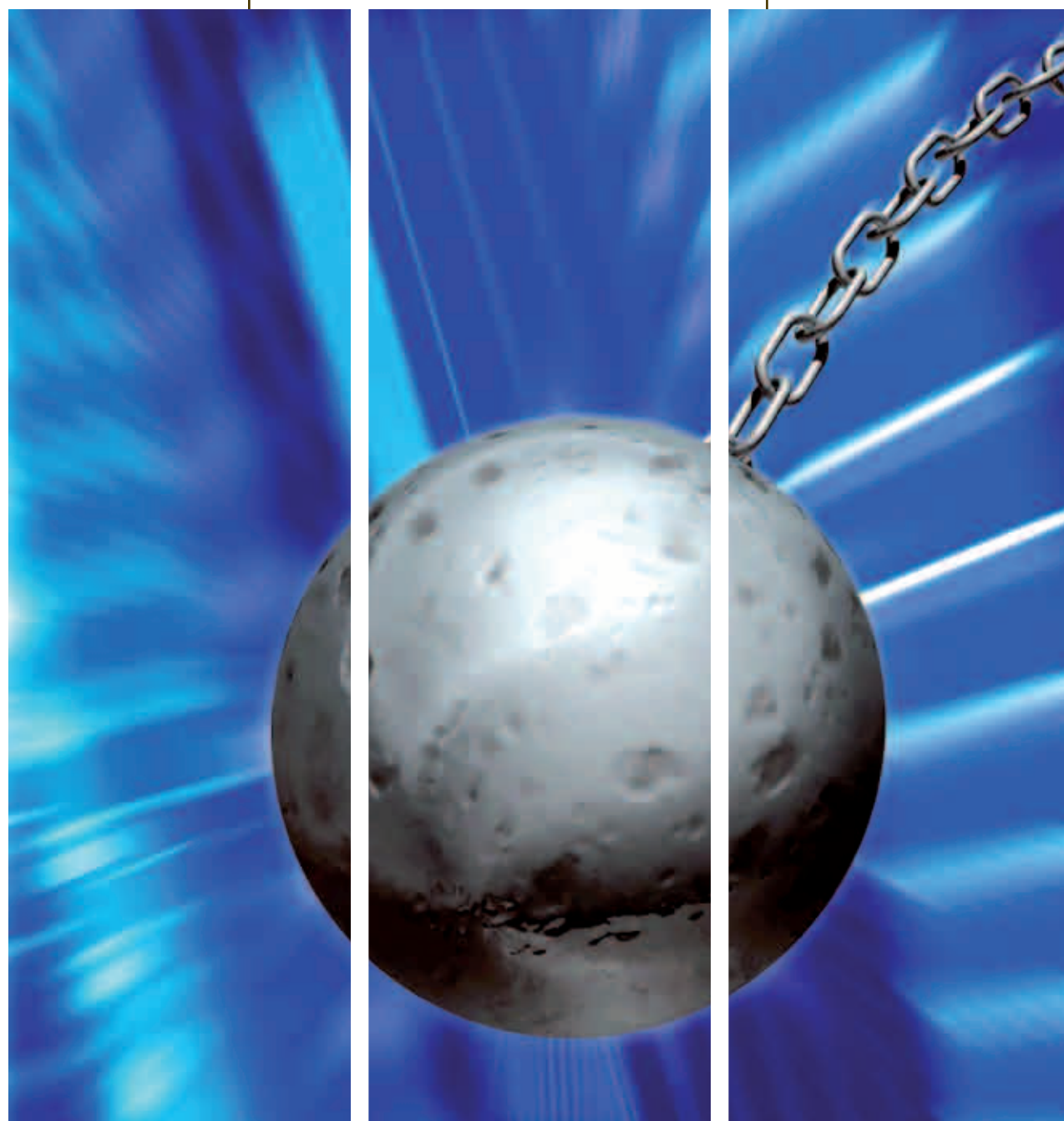


CONTABILIDAD

Autor:

Carlos Barroso Rodríguez

Director de Práctica Profesional
de Auditoría de KPMG



Principios de liquidación: el gran desconocido de la contabilidad **ESPAÑOLA**

En una de sus últimas consultas, el ICAC resuelve una de las cuestiones menos conocidas de la normativa contable española: el tipo de opinión a emitir en un informe de auditoría de cuentas cuando estas se han formulado en base al principio de empresa en funcionamiento y, sin embargo, con anterioridad a esa fecha de formulación ya se ha tomado el acuerdo de disolución, o cuando esta decisión se ha tomado con posterioridad a la formulación de las cuentas anuales pero antes de su aprobación por la Junta General.

Recientemente el ICAC ha publicado la consulta I del BOI-CAC 92 sobre el tipo de opinión a emitir en un informe de auditoría de cuentas anuales de una entidad, cuando estas han sido formuladas por los administradores en base al principio de empresa en funcionamiento y, sin embargo, con anterioridad a la fecha de formulación ya se ha tomado el acuerdo de disolución por parte de los órganos correspondientes de la entidad, o bien cuando esta decisión se ha tomado con posterioridad a la formulación de las cuentas anuales pero antes de su aprobación por la Junta General u órgano equivalente y éstas no se han formulado.

En primer lugar, hay que considerar que el Marco Conceptual de la Contabilidad establece que, salvo prueba en contra, se

considerará que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible. En consecuencia, 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.

Si este principio no resultase aplicable, se aplicarán las normas de valoración que resulten más adecuadas para mostrar la imagen fiel de las operaciones destinadas a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante. Cuando las cuentas anuales no se preparen bajo el principio de empresa en funcionamiento, deberá revelarse explícitamente este hecho, junto con las hipótesis alternativas sobre las que se han elaborado y las razones por las que no puede consi-

derarse como una empresa en funcionamiento.

En caso de que existiesen incertidumbres importantes en relación con eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la empresa para seguir funcionando normalmente, estas incertidumbres deberán revelarse en la memoria de las cuentas anuales.

De la misma forma, la Norma de Registro y Valoración 23ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio establece que, 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 lo tanto, esta es la fecha, desde la que se deben aplicar los principios de liquidación.

LA NRV 23ª ESTABLECE QUE, EN LA FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES, DEBERÁ TENERSE EN CUENTA TODA INFORMACIÓN QUE AFECTE A LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

PERIODO DE EVALUACIÓN DEL PRINCIPIO

El PGC no establece el periodo de evaluación del principio de empresa en funcionamiento. Sin embargo, en este sentido, hay que considerar lo dispuesto en la Norma Técnica de Auditoría (NTA) sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Di-

cha norma establece que las funciones del auditor no incluyen la predicción de sucesos futuros. Por lo tanto, la emisión de una opinión favorable sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicha opinión, pero sí garantiza, bajo su responsabilidad, que ha llevado a cabo las evaluaciones mencionadas de la NTA, que le ha conducido a alcanzar una convicción de que la entidad podrá continuar su actividad durante el siguiente ejercicio económico o, en el caso de que mantenga, en base a la evidencia obtenida, dudas importantes sobre dicha continuidad en el ciclo o ejercicio posterior; que la entidad ha reflejado en la Memoria la información adecuada sobre tales factores, y, si procede, incluir una salvedad o denegar la opinión.

De la misma forma, se pronuncia el borrador de NTA sobre el principios de empresa en funcionamiento, basado en las Normas Internacionales de Auditoría, que establece que para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si estas especifican un periodo más amplio. Si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cubre un periodo inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que amplíe su periodo de valoración al menos a 12 meses desde dicha fecha.

Como consecuencia de ello, el periodo de evaluación del principio de empresa en funcionamiento debe ser al menos de 12 meses desde la fecha de cierre del ejercicio.

Según lo indicado en la consulta, en aquellos casos en los que la entidad ha tomado

el acuerdo de su disolución en fecha anterior a la formulación de las cuentas anuales, el principio de empresa en funcionamiento no resulta de aplicación en la formulación de dichas cuentas anuales.

En estos supuestos, la entidad deberá aplicar en la formulación de las cuentas anuales principios de liquidación.

De acuerdo con el principio de prudencia, en los supuestos en los que la decisión de disolución de la sociedad se conociera después de la formulación de las cuentas anuales pero con anterioridad a la fecha de su aprobación por la junta general de socios de la entidad, los administradores de ésta deberían proceder a su reformulación teniendo en cuenta que la decisión de disolución afectaría sin ninguna duda de forma muy significativa a la imagen fiel que dichas cuentas deben representar.

En consecuencia, en los supuestos en los que la decisión de disolución de una entidad se hubiese tomado antes de la aprobación de las cuentas anuales por la junta general de socios, tanto la formulación, como en su caso la reformulación, de las cuentas anuales de dicha entidad, tendría que hacerse en base al marco normativo de liquidación que permitiese reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio resultante.

Sin embargo, actualmente la normativa española no desarrolla los principios de empresas en liquidación, así como tampoco la normativa NIIF. Sin embargo, el *Financial Accounting Standards Board* (FASB) americano ha desarrollado esos principios en abril de 2013 en el ASU 2013-07 *Liquidation Basis of Accounting*.

A estos efectos, se define como liquidación el proceso por el que una entidad convierte sus activos en efectivo u otros activos y liquida sus obligaciones con anterioridad al cese de todas sus actividades.

En el momento del cese, cualquier efectivo u otro activo residual se distribuyen a los inversores u otros acreedores (aunque de forma indirecta). La liquidación puede ser obligatoria o voluntaria. La disolución de la entidad como resultado de que esta sea adquirida por otra o fusionada con la expectativa de continuar el negocio no es una liquidación.

EL PERIODO DE EVALUACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO DEBE SER AL MENOS DE 12 MESES DESDE LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO

Los estados a presentar en los estados financieros en liquidación son:

- El estado de cambios en activos netos en liquidación, que refleja los cambios durante el periodo en activos netos disponibles para distribución a inversores y acreedores durante la liquidación. Este estado solo debe contener los movimientos desde la fecha en la que la liquidación es inminente.
- El estado de activos netos en liquidación, que refleja los activos netos disponibles para distribución.

La entidad debe preparar estados financieros en liquidación cuando esta es inminente, salvo que la liquidación estuviera contemplada en el acta de constitución o en los estatutos de la entidad. La liquidación es inminente cuando:

- a) se ha aprobado un plan de liquidación por la persona o personas con la autoridad para realizar efectivo el plan y es remoto que el plan pueda ser bloquea-

do por terceros o que la entidad vaya a salir de la liquidación;

- b) el plan de liquidación se ha impuesto por terceros, por ejemplo, liquidación concursal, y es remoto que la entidad vaya a salir de la liquidación.

Existe una presunción de que el plan de liquidación no estaba contemplado inicialmente, si la entidad debe vender los activos a cambio de contraprestación que no es el valor razonable de los mismos.

En España, los estados financieros en liquidación se deben preparar en la fecha indicada en la NRV sobre hechos posteriores y en la consulta del ICAC. Lo que la norma no establece es lo que ocurre desde el periodo de cierre de las últimas

cuentas anuales hasta la fecha en la que se deben aplicar los principios de liquidación. A estos efectos hay que considerar que la NECA 2ª establece que las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio social o disolución. Sin embargo, no se menciona nada sobre la liquidación. No obstante, podría ser razonable pensar que la empresa debería formular unas cuentas anuales de acuerdo con el principio de empresa en funcionamiento hasta la fecha de inicio de liquidación y luego los estados financieros en liquidación. Los ajustes realizados sobre los activos y pasivos cerrados bajo el principio de empresa en funcionamiento, se deberían reflejar en el estado de cambios en activos netos en liquidación.



Cuando se aplican los principios de liquidación se deben reconocer otras partidas que la entidad no tenía reconocidas (por ejemplo, marcas) pero que espera vender o utilizar para liquidar los pasivos. Dichos activos se pueden reconocer de forma agregada.

La entidad debe reconocer los pasivos de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, por lo que solo debe dar de baja los pasivos de acuerdo con los principios indicados en las normas.

La entidad debe provisionar los costes estimados de vender los activos u otras partidas que espera vender en liquidación y presentar dichos costes de forma agregada y separada de activos o partidas.

La entidad debe provisionar los costes e ingresos que espera incurrir o generar (por ejemplo, costes de personal o ingresos de pedidos preexistentes pendientes de entregar) hasta la fecha de finalización de la liquidación, siempre que pueda realizar una estimación razonable de los mismos. Por lo tanto, se deberá reconocer igualmente cualquier pasivo por reestructuración de personal.

La entidad debe valorar los activos por el importe estimado de efectivo u otra contraprestación que espera cobrar en la venta o liquidación de los mismos. En algunos casos, el valor razonable puede ser el valor aproximado que espera obtener, aunque no se debe presumir que eso es cierto para todos los activos, debido a que la realización puede ser forzada.

Los pasivos se deben valorar de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, salvo por las provisiones indicadas anteriormente. A estos efectos se debe ajustar la valoración de los pasivos por cambios en las hipótesis derivadas del plan de liquidación, por ejemplo, la fecha de liquidación. Sin embargo, la entidad no debe anticipar que va a ser liberada de

la obligación, por orden judicial o por el acreedor. Los pasivos solo se deben dar de baja cuando se produzca la extinción de los mismos. La entidad no debe aplicar el efecto del valor temporal del dinero a la provisión de costes e ingresos indicados anteriormente.

DEBEN VALORARSE LOS ACTIVOS POR EL IMPORTE ESTIMADO DE EFECTIVO U OTRA CONTRAPRESTACIÓN QUE LA ENTIDAD ESPERA COBRAR EN LA VENTA O LIQUIDACIÓN DE LOS MISMOS

Con posterioridad se debe modificar la valoración de los activos y otras partidas, pasivos y otros costes e ingresos provisionados para reflejar el cambio actual o estimado en el valor contable.

La entidad debe desglosar:

- Que los estados financieros se presenten bajo el principio de empresa en liquidación, incluyendo los hechos y circunstancias que implican dicha presentación y los motivos por los que la liquidación es inminente
- Una descripción de los planes de liquidación, incluyendo la manera en la que espera vender los activos y otras partidas, liquidar los pasivos, la fecha esperada de finalización
- Los métodos y las hipótesis significativas utilizadas para medir los activos y pasivos, incluyendo cambios posteriores
- El tipo e importe de costes e ingresos provisionados y el periodo durante el que se espera sean pagados o devengados. ●