

Principales aspectos
a tener en cuenta
en el cierre
contable del
ejercicio 2020
derivados del
Covid-19

Principales aspectos a tener en cuenta en el cierre contable del ejercicio 2020, derivados del Covid-19

El cierre contable del ejercicio 2020 se presenta con varias novedades, derivadas tanto de nuevas normas contables surgidas en el ejercicio 2020 como de novedades surgidas fruto de las circunstancias especiales que se están produciendo por el COVID-19.

En relación a estas últimas, y desde el punto de vista contable, se han emitido por parte del ICAC consultas dirigidas a aclarar algunas de las cuestiones que nos afectarán al cierre contable.

Presentamos en esta Newsletter, las implicaciones contables más importantes que según nuestro entender tiene que considerar la compañía de cara al cierre contable del ejercicio 2020 y la formulación de las cuentas anuales.

A. IMPLICACIONES CONTABLES

1. Nóminas de los trabajadores incluidos en el ERTE

En lo que respecta a los salarios del personal cuyo contrato se encuentra suspendido o reducido temporalmente, la empresa queda exonerada de la obligación

de remunerar el trabajo (en los contratos reducidos temporalmente en la proporción de jornada que se deja de trabajar), siendo asumido el salario por el Estado. Consecuentemente respecto del tratamiento contable de la nómina:

- a) En los contratos suspendidos:
No existirá registro contable en la cuenta (640) Sueldos y Salarios; en realidad no existirá tampoco registro de retenciones (4751) H.P. retenciones y pagos a cuenta, ni deducciones para la Seguridad Social de los devengos del trabajador.
- b) En los contratos con reducción temporal:
Registraremos en la cuenta (640) Sueldos y Salarios el salario bruto devengado por la parte proporcional trabajada (no reducida), no registrando la prestación que obtiene el trabajador del SEPE. El resto de registros (retenciones, seguridad social, etc.) irán en la proporción correspondiente al salario devengado.



2. Tratamiento contable de los expedientes de regulación de ocupación (ERTE)

De cara al trabajador se producen los mismos efectos jurídicos que si dicha aportación empresarial se hubiera seguido abonando (la empresa tiene la obligación de seguir cotizando por los trabajadores aunque de forma excepcional se establece la exoneración de tal pago a la empresa) y por tanto, según establece el ICAC (BOICAC 122, consulta 1) el fondo económico de la exoneración de la obligación de pago por parte de la empresa es el de la percepción de una subvención, devengándose al mismo tiempo, y de la forma en la que venía haciéndose anteriormente, el gasto en concepto de Seguridad Social a cargo de la empresa.

En conclusión, la empresa seguirá contabilizando los seguros sociales en función de su naturaleza (cuenta 642 Seguridad Social), pero al no ser una obligación de pago se registrará una subvención (cuenta 740-X Subvenciones a la explotación) por el mismo importe.

No obstante, la referida consulta del ICAC, permite no registrar la subvención siempre y cuando de acuerdo con el principio de importancia relativa la variación que ocasione este registro contable sea poco significativa.

3. Incumplimiento de los requisitos del ERTE

En el caso de que se produzca la situación que la empresa incumpla las obligaciones a las que se ha comprometido al aplicar las exoneraciones y que han sido establecidas por la normativa (mantenimiento del empleo durante 6 meses, etc.), el ICAC establece que habrá de provisionar las cantidades que en un futuro se deba de devolver por esas bonificaciones aplicadas incorrectamente, por los salarios pagados por el SEPE si es que no correspondieran, así como las posibles sanciones, etc.

Su registro contable podría venir dado por registrar un gasto en función de su naturaleza (gasto de personal, seguridad social o gasto extraordinario para las sanciones), en contrapartida de la cuenta de Provisiones por responsabilidades a corto o largo plazo.

A su vez debe considerarse que los gastos derivados de dichos incumplimientos no constituirán un gasto deducible de la base imponible del Impuesto sobre sociedades, lo que motivará un ajuste positivo al resultado contable como una diferencia permanente.

4. Costes de materiales para prevención y seguridad

Si es para adquirir elementos que van a estar en la empresa más de un año, como podría ser una mampara protectora, los elementos adquiridos se registrarán como inmovilizado.

Si es para adquirir elementos que van a estar menos de un año, tales como mascarillas, guantes, geles, se registrarán como gasto del ejercicio. No obstante, en la medida que estos materiales no fueran consumidos a la finalización del ejercicio económico deberían ser inventariados con existencias (cuenta 325 Materiales Diversos).



5. Tratamiento contable de los aplazamientos y condonaciones en contratos de alquiler como consecuencia del Covid-19

En aquellos casos en que se haya producido algún tipo de bonificación en el contrato de alquiler, ya sea en concepto de moratoria, carencia o rebaja del importe a pagar, que se deriven de la situación adversa ocasionada por el COVID-19, la compañía tiene que seguir por analogía a las interpretaciones y consultas existentes sobre el tratamiento de los incentivos de arrendamiento establecidos por la ICAC (consulta 3 del BOICAC 87 y consulta 11 del BOICAC 96), en las que se analiza el tratamiento contable de estos supuestos y se establece que se tratarán como un cambio de estimación y en consecuencia de forma prospectiva, ajustando en la fecha de concesión y a través de un sistema de reparto lineal, las cuotas pendientes de pago a lo largo de los periodos restantes del contrato.

En decir, el nuevo coste anual del arrendamiento, incluida la moratoria o la rebaja de la renta, tiene que ser distribuido entre los meses pendientes por la finalización del contrato de arrendamiento, es decir, se tiene que distribuir de forma lineal el importe total de la contraprestación en el plazo que reste de contrato.

6. Tratamiento contable de un aval recibido como consecuencia del Covid-19,

Las empresas pueden haber tenido acceso a financiación de entidades de crédito a través de la línea de avales gestionadas por el ICO para paliar los efectos económicos producidos por la crisis del Covid-19. Los costes del aval serán asumidos, bien por las propias entidades de crédito o bien por el propio ICO, de tal modo que supondrá un efecto beneficioso para los prestatarios. Así pues, el aval debería permitir obtener un préstamo a un tipo de interés por debajo del tipo de interés de mercado. En este caso, y siguiendo la consulta número 1 del BOICAC 81 de marzo de 2010, el aval supondría una subvención al tipo de interés, lo que implica:

- a) Registrar un pasivo por el préstamo a valor razonable, atendiendo no al tipo de interés pactado que es inferior al mercado, sino a un tipo de interés real de mercado.
- b) La diferencia entre el importe del préstamo recibido y el valor razonable del préstamo a un tipo de interés de mercado se tratará como una subvención de capital. (Cuenta 130 Subvenciones de capital).
- c) La subvención de capital se registrará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados según se vaya devengando (Cuenta 76xx. Transferencia al resultado de subvenciones de tipo de interés).

El objetivo, es que la contabilidad ofrezca el fondo económico de la operación, de tal modo que el resultado financiero ofrezca el gasto por interés según las condiciones establecidas en el mercado y además tratemos los beneficios producidos por la línea de avales del ICO como un ingreso financiero.



B. CONSIDERACIONES EN EL CIERRE CONTABLE DEL EJERCICIO 2020 DERIVADAS DEL COVID-19

A continuación, se resumen algunos aspectos que habitualmente ya deben ser considerados en el cierre contable anual, pero que este año fruto del COVID-19 debería revisarse con especial atención posibles afectaciones que pudieran producirse.

1. Activos no financieros

Se tiene que analizar la posible existencia de señales de deterioro de estos tipos de activos derivados de los efectos del COVID-19. Consecuentemente se deberán revisar las hipótesis que se estaban utilizando hasta ahora para la proyección de flujos de efectivo para cálculo del valor recuperable y el valor en uso, ya que probablemente se vean afectadas, pudiendo implicar una reducción de estos. Cobra también especial importancia los posibles deterioros de fondos de comercio.



2. Activos por impuestos diferidos

Ante el escenario de incertidumbre y de la ralentización de la economía en la mayoría de sectores, es necesario revisar las proyecciones de resultados futuros para comprobar la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos.

3. Existencias

En cuanto a las existencias se tiene que tener en cuenta también la misma situación del punto anterior, una ralentización de la economía implicará con mucha probabilidad una disminución de la demanda, en consecuencia, puede ser necesaria una disminución de los precios de los productos almacenados, lo cual podría provocar que el valor de realización de las existencias pudiera ser más bajo y en consecuencia se tenga que deteriorar su valor.

A su vez, una menor rotación de los inventarios puede provocar también una situación similar.

En el caso de los costes de fabricación, no se tiene que imputar el coste de personal en aquellas empresas que hayan hecho un ERTE.

4. Cuentas a cobrar

La compañía tendrá que hacer un seguimiento de su cartera de saldos a cobrar a fin de evaluar si ha habido un incremento del riesgo de impago por parte de sus clientes. A su vez, podrían producirse reclasificaciones a largo plazo fruto de negociaciones.

A nivel fiscal y según determina el RDL 35/2020 de 22 de diciembre, si la compañía tiene la consideración de ERD (Empresa de Reducida Dimensión según el artículo 101 de la LIS) se podrá imputar las pérdidas por deterioro de los créditos a cobrar cuando hayan transcurrido 3 meses (y no 6 como determina la LIS) desde el vencimiento

5. Otros activos financieros

Revisión del posible impacto en pérdidas y ganancias por variación en el valor razonable de activos financieros.

6. Pasivos financieros

La compañía tendrá que clasificar correctamente las operaciones que hayan podido quedar refinanciadas. En este caso, debe recordarse que si de las condiciones del pasivo financiero una vez refinanciado es sustancialmente distinto debería considerarse la baja y posterior alta de los pasivos financieros y el registro contable del resultado.

A su vez, deberá prestarse especial atención al posible incumplimiento de covenants y, en este caso, se deberían clasificar todos los pasivos a corto plazo.

7. Provisiones y contingencias

Se tendrá que considerar la posibilidad de dotar provisiones derivadas de posibles incumplimientos de los requisitos establecidos por haberse acogido a ERTE del personal, especialmente en cuanto al compromiso de mantenimiento de plantilla o cualquier otro incumplimiento que pudiera haberse producido.

8. Estimaciones

Como ya se ha indicado anteriormente, las estimaciones realizadas hasta la fecha y sus hipótesis pueden verse afectadas, por lo que deberían revisarse, tanto estimaciones de valores recuperables, valores residuales, vidas útiles, etc.

C. ASPECTOS A CONSIDERAR EN LAS CUENTAS ANUALES

1. Información a incluir a la memoria

Del mismo modo que a la memoria del ejercicio 2019 se incluyó un apartado en las cuentas anuales (normalmente dentro de hechos posteriores) en el cual se comentaba la incidencia del COVID-19, en cuanto a la memoria de 2020 será necesario incluir también toda la información relevante relacionada con los efectos derivados del COVID-19.

Especialmente en cuanto a incertidumbres por empresa en funcionamiento, posibles deterioros de activos, consideraciones sobre las estimaciones, reconocimiento de provisiones, impacto en los resultados o cualquier otra información que se considere relevante de cara a una correcta comprensión de los estados financieros de la compañía.

2. Principio de empresa en funcionamiento

A la vez de analizar la aplicación del principio de empresa en funcionamiento en la formulación de las cuentas anuales, la compañía deberá incorporar información en dicha nota referente a los posibles impactos sobre la posibilidad de formular cuentas anuales en base el principio de empresa en funcionamiento.



D. IMPLICACIONES MERCANTILES DERIVADAS DEL COVID-19, EN LA FORMULACIÓN DE CUENTAS ANUALES DEL EJERCICIO 2020

1. Exención de las pérdidas del ejercicio 2020 a efectos de causa de disolución

Según indica el artículo 363 de la LSC, será causa legal de disolución de la compañía, entre otros “las pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior en mitad del capital, a no ser que este se aumente o reduzca en la medida suficiente y siempre que no proceda solicitar la declaración de concurso”. A su vez, recordemos que el artículo 365 de la Ley de Sociedades de Capital también establece un plazo de dos meses para que los administradores convoquen la Junta General para decidir sobre la disolución o el restablecimiento de la situación patrimonial de la Sociedad.

Una vez situada la normativa existente, la novedad introducida por el RDL 16/2020 de 28 de abril, consiste en que las pérdidas del ejercicio 2020, NO se tendrán en consideración a efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución por pérdidas.

Posteriormente, en el ejercicio se podría dar lugar a dos posibles escenarios en 2021:

- a) La Sociedad, a cierre del ejercicio 2021, vuelve a tener pérdidas e incurre en causa de disolución considerando las pérdidas acumuladas tanto del ejercicio 2020 como del ejercicio 2021. De ser así, los administradores tendrían un plazo de dos meses desde el cierre del ejercicio 2021 para convocar la Junta General para proceder a la disolución de la Sociedad, salvo que de alguna manera se restablezca la situación patrimonial de la misma.
- b) La Sociedad, durante el ejercicio 2021, obtiene beneficios, pero, a pesar de ello, se encuentra en causa de disolución como consecuencia de las pérdidas obtenidas en el ejercicio 2020, en cuyo caso también resultaría de aplicación lo anteriormente mencionado respecto a la fecha a partir de la cual debe empezar a computar el plazo de dos meses para convocar la Junta General.

Por otra parte, el artículo 327 de la LSC, establece que en la Sociedad Anónima exclusivamente, la reducción de capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido su patrimonio neto por debajo de las dos terceras partes de la cifra de capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto.

2. Limitación a la distribución de dividendos

Según queda establecido en el RDL 18/2020 de 12 de mayo, aquellas compañías que, a 29 de febrero de 2020, tuvieran 50 o más trabajadores o asimilados en situación de alta en la Seguridad Social, y que se hayan acogido a un ERTE de régimen especial por fuerza mayor del Real Decreto-ley 8/2020 y que hayan aplicado la exoneración (total o parcial) de las cuotas de la Seguridad Social, no podrán repartir dividendos correspondientes al ejercicio fiscal en que se aplique el mencionado ERTE (Ejercicio 2020), excepto si abonan previamente el importe correspondiente a la exoneración aplicada a las cuotas de la Seguridad Social. Esta limitación afecta también cualquier dividendo por anticipado del resultado del 2020.

Por tanto, esta medida no aplicaría a una eventual distribución de dividendos correspondientes al ejercicio fiscal 2019, que podrán distribuirse sin necesidad de devolver el importe correspondiente a las cuotas de la Seguridad Social exoneradas total o parcialmente durante el ejercicio fiscal 2020 como consecuencia de haberse acogido a un ERTE de régimen especial por fuerza mayor del Real Decreto-ley 8/2020.



Para cualquier duda sobre el contenido de esta circular puede consultar con VIR AUDIT por teléfono al 93 881 53 01 o bien por e-mail a info@viraudit.com