

Principals aspectes
a tenir en compte
en el tancament
comptable de
l'exercici 2020
derivats del
Covid-19

Principals aspectes a tenir en compte en el tancament comptable de l'exercici 2020, derivats del Covid-19

El tancament comptable de l'exercici 2020 es presenta amb diverses novetats derivades tant de noves normes comptables sorgides en l'exercici 2020, com de novetats sorgides fruit de les circumstàncies especials que s'estan produint pel COVID-19.

En relació a aquestes últimes, i des del punt de vista comptable, s'han emès per part de l'ICAC consultes adreçades a aclarir algunes de les qüestions que ens afectessin al tancament comptable.

Presentem en aquesta Newsletter, les implicacions comptables més importants que segons el nostre entendre ha de considerar la companyia de cara al tancament comptable de l'exercici 2020 i la formulació dels comptes anuals.

A. IMPLICACIONS COMPTABLES

1. Nòmines dels treballadors inclosos en el EERTO

Pel que fa als salaris del personal el contracte es troba suspès o reduït temporalment, l'empresa queda exonerada de l'obligació

de remunerar el treball (en els contractes reduïts temporalment en la proporció de jornada que es deixa de treballar), sent assumit el salari per l'Estat.

Conseqüentment respecte del tractament comptable de la nòmina:

- a) En els contractes suspesos:
No hi ha d'haver registre comptable en el compte (640) Sous i Salaris; en realitat no hi ha d'haver tampoc registre de retencions (4751) H.P. retencions i pagaments a compte, ni deduccions per a la Seguretat Social de les meritacions del treballador.
- b) En els contractes amb reducció temporal:
Registrarem en el compte (640) Sous i Salaris el salari brut meritat per la part proporcional treballada (no reduïda), no registrant la prestació que obté el treballador del SEPE. La resta de registres (retencions, seguretat social, etc.) aniran en la proporció corresponent al salari meritat.



2. Tractament comptable dels expedients de regulació d'ocupació (ERTO)

De cara al treballador es produeixen els mateixos efectes jurídics que si aquesta aportació empresarial s'hagués seguit abonant (l'empresa té l'obligació de seguir cotitzant pels treballadors encara que de forma excepcional s'estableix l'exoneració de tal pagament a l'empresa) i per tant, segons estableix l'ICAC (BOICAC 122, consulta 1), el fons econòmic de l'exoneració de l'obligació de pagament per part de l'empresa és el de la percepció d'una subvenció, es meritara a el mateix temps, i de la forma en la qual venia fent-se anteriorment, la despesa en concepte de Seguretat Social a càrrec de l'empresa.

En conclusió, l'empresa seguirà comptabilitzant les assegurances socials en funció de la seva naturalesa (compte 642 Seguretat Social), però al no ser una obligació de pagament es registrarà una subvenció (compte 740-X Subvencions a l'explotació) pel mateix import.

No obstant això, la referida consulta de l'ICAC, permet no registrar la subvenció sempre que d'acord amb el principi d'importància relativa la variació que ocasioni aquest registre comptable sigui poc significativa.

3. Incompliment dels requisits de l'ERTO

En el cas que es produeixi la situació que l'empresa incompleixi les obligacions a les que s'ha compromès a l'aplicar les exoneracions i que han estat establertes per la normativa (manteniment de l'ocupació durant 6 mesos, etc.), l'ICAC estableix que s'haurà de provisionar les quantitats que en un futur s'hagi de tornar per aquestes bonificacions aplicades incorrectament, pels salaris pagats pel SEPE si és que no corresponguessin, així com les possibles sancions, etc.

El seu registre comptable podria venir donat per registrar una despesa en funció de la seva naturalesa (despesa de personal, seguretat social o despesa extraordinària per a les sancions), en contrapartida del compte de Provisions per responsabilitats a curt o llarg termini.

A la vegada ha de considerar-se que les despeses derivades d'aquests incompliments no constituïran una despesa deduïble de la base imposable de l'Impost sobre societats, el que motivarà un ajust positiu al resultat comptable com una diferència permanent.

4. Costos de materials per a prevenció i seguretat

Si és per adquirir elements que estaran a l'empresa més d'un any, com podria ser una mampara protectora, els elements adquirits es registraran com a immobilitzat.

Si és per adquirir elements que estaran menys d'un any, com ara mascaretes, guants, gels, es registraran com a despesa de l'exercici. No obstant això, en la mesura que aquests materials no fossin consumits a la finalització de l'exercici econòmic haurien de ser inventariats amb existències (compte 325 Materials Diversos).



5. Tractament comptable dels ajornaments i condonacions en contractes de lloguer com a conseqüència del Covid-19

En aquells casos en què s'hagi produït algun tipus de bonificació en el contracte de lloguer, ja sigui en concepte de moratòria, manca o rebaixa de l'import a pagar, que es derivin de la situació adversa ocasionada pel COVID-19, la companyia ha de seguir per analogia a les interpretacions i consultes existents sobre el tractament dels incentius d'arrendament establerts per l'ICAC (consulta 3 del BOICAC 87 i consulta 11 del BOICAC 96), en les que s'analitza el tractament comptable d'aquests supòsits i s'estableix que es tractaran com un canvi d'estimació i en conseqüència de manera prospectiva, ajustant en la data de concessió i a través d'un sistema de repartiment lineal, les quotes pendents de pagament al llarg dels períodes restants del contracte.

És a dir, el nou cost anual de l'arrendament, inclosa la moratòria o la rebaixa de la renda, ha de ser distribuït entre els mesos pendents per la finalització del contracte d'arrendament, és a dir, s'ha de distribuir de forma lineal l'import total de la contraprestació en el termini que resti de contracte.

6. Tractament comptable d'un aval rebut com a conseqüència del Covid-19.

Les empreses poden haver tingut accés a finançament d'entitats de crèdit a través de la línia d'aval gestionats per l'ICO per pal·liar els efectes econòmics produïts per la crisi del Covid-19. Els costos de l'aval seran assumits, bé per les mateixes entitats de crèdit o bé pel mateix ICO, de tal manera que suposarà un efecte beneficiós per als prestataris. Així doncs, l'aval hauria de permetre obtenir un préstec a un tipus d'interès per sota el tipus d'interès de mercat. En aquest cas, i seguint la consulta número 1 del BOICAC 81 de març de 2010, l'aval suposaria una subvenció al tipus d'interès, el que implica:

- a) Registrar un passiu pel préstec a valor raonable, atenent no al tipus d'interès pactat que és inferior al mercat, sinó a un tipus d'interès real de mercat.
- b) La diferència entre l'import del préstec rebut i el valor raonable del préstec a un tipus d'interès de mercat es tractarà com una subvenció de capital. (Compte 130 Subvencions de capital).
- c) La subvenció de capital es registrarà com un ingrés financer en el compte de resultats segons es vagi meritat (Compte 76xx. Transferència al resultat de subvencions de tipus d'interès).

L'objectiu, és que la comptabilitat ofereixi el fons econòmic de l'operació, de tal manera que el resultat financer ofereixi la despesa per interès segons les condicions establertes en el mercat i a més tractem els beneficis produïts per la línia d'aval de l'ICO com un ingrés financer.

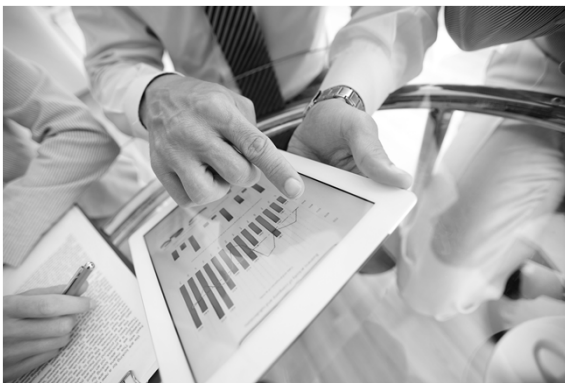


B. CONSIDERACIONS AL TANCAMENT COMPTABLE DE L'EXERCICI 2020 DERIVADES DEL COVID-19

A continuació, es resumeixen alguns aspectes que habitualment ja han de ser considerats en el tancament comptable anual, però que aquest any fruit del COVID-19 s'hauria de revisar amb especial atenció possibles afectacions que es puguin produir.

1. Actius no financers

S'ha d'analitzar la possible existència de senyals de deteriorament d'aquests tipus d'actius derivats dels efectes del COVID-19. Conseqüentment s'hauran de revisar les hipòtesis que s'estaven utilitzant fins ara per a la projecció de fluxos d'efectiu pel a càlcul del valor recuperable i el valor en ús, ja que probablement es vegin afectades, podent implicar una reducció d'aquests. També cal revisar possibles deterioraments de fons de comerç.



2. Actius per impostos diferits

Davant l'escenari d'incertesa i de l'alentiment de l'economia en la majoria de sectors, cal revisar les projeccions de resultats futurs per comprovar la recuperabilitat dels actius per impostos diferits.

3. Existències

Pel que fa a les existències s'ha de tenir en compte també la mateixa situació del punt anterior, un alentiment de l'economia implicarà amb molta probabilitat una disminució de la demanda, en conseqüència, pot ser necessària una disminució dels preus dels productes emmagatzemats, la qual cosa provocarà que el valor de realització de les existències sigui més baix i en conseqüència pugui sorgir alguna necessitat de deteriorar el seu valor.

Alhora, una menor rotació dels inventaris pot provocar també una situació similar.

En el cas dels costos de fabricació, no s'ha d'imputar el cost de personal en aquelles empreses que hagin fet un ERTO.

4. Comptes a cobrar

La companyia haurà de fer un seguiment de la seva cartera de saldos a cobrar a fi d'avaluar si hi ha hagut un increment del risc d'impagaments per part dels seus clients. Al seu torn, podrien produir-se recl classificacions a llarg termini fruit de renegociacions.

A nivell fiscal i segons determina el RDL 35/2020 de 22 de desembre, si la companyia té la consideració de ERD (Empresa de Reduïda Dimensió segons l'article 101 de la LIS) es podrà imputar les pèrdues per deteriorament dels crèdits a cobrar quan hagin transcorregut 3 mesos (i no 6 com determina la LIS) des del venciment.

5. Altres actius financers

Revisió del possible impacte en pèrdues i guanys per variació en el valor raonable d'actius financers.

6. Passius financers

La companyia haurà de classificar correctament les operacions que hagin pogut quedar refinançades. En aquest cas, cal recordar que si de les condicions del passiu financer un cop refinançat és substancialment diferent hauria de considerar-se la baixa i posterior alta dels passius financers i el registre comptable del resultat.

A la vegada, haurà de donar especial atenció al possible incompliment de covenants i, en aquest cas, s'haurien de classificar tots els passius a curt termini.

7. Provisions i contingències

S'haurà de considerar la possibilitat de dotar provisions derivades de possibles incompliments dels requisits establerts per haver-se acollit a ERTO del personal, especialment pel que fa el compromís de manteniment de plantilla o qualsevol altre incompliment que pogués haver-se produït.

8. Estimacions

Com ja s'ha indicat anteriorment, les estimacions realitzades fins a la data i les seves hipòtesis es poden veure afectades, per la qual cosa s'haurien de revisar, tant estimacions de valors recuperables, valors residuals, vides útils, etc.

C. ASPECTES A CONSIDERAR EN ELS COMPTES ANUALS

1. Informació a incloure a la memòria

De la mateixa manera que a la memòria de l'exercici 2019 es va incloure un apartat en els comptes anuals (normalment dins de fets posteriors) en el qual es comentava la incidència del COVID-19, pel que fa a la memòria del 2020 serà necessari incloure també tota la informació rellevant relacionada amb els efectes derivats del COVID-19.

Especialment pel que fa a incerteses per empresa en funcionament, possibles deterioraments d'actius, consideracions sobre les estimacions, reconeixement de provisions, impacte en els resultats o qualsevol altra informació que es consideri rellevant de cara a una correcta comprensió dels estats financers de la companyia.

2. Principi d'empresa en funcionament

Alhora d'analitzar l'aplicació del principi d'empresa en funcionament en la formulació dels comptes anuals, la companyia haurà de incorporar informació en aquesta nota referent els possibles impactes sobre la possibilitat de formular comptes anuals en base al principi d'empresa en funcionament.



D. IMPLICACIONS MERCANTILS DERIVADES DEL COVID-19, A LA FORMULACIÓ DE COMPTES ANUALS DE L'EXERCICI 2020

1. Exempció de les pèrdues de l'exercici 2020 a l'efecte de causa de dissolució

Segons indica l'article 363 de la LSC, serà causa legal de dissolució de la companyia, entre d'altres "les pèrdues que deixin reduït el patrimoni net a una quantitat inferior a la meitat del capital, tret que aquest s'augmenti o redueixi en la mesura suficient i sempre que no procedeixi a sol·licitar la declaració de concurs". Al seu torn, recordem que l'article 365 de la Llei de Societats de Capital també estableix un termini de dos mesos perquè els administradors convoquin la junta general per decidir sobre la dissolució o el restabliment de la situació patrimonial de la Societat.

Un cop situada la normativa existent, la novetat introduïda pel RDL 16/2020 de 28 d'abril, consisteix en que les pèrdues de l'exercici 2020, NO es tindran en consideració a l'efecte de determinar la concurrència de la causa de dissolució per pèrdues.

Posteriorment, en l'exercici es podria donar lloc a dos possibles escenaris al 2021:

- a) La Societat, al tancament de l'exercici 2021, torna a tenir pèrdues i incorre en causa de dissolució considerant les pèrdues acumulades tant de l'exercici 2020 com de l'exercici 2021. En aquest cas, els administradors tindrien un termini de dos mesos des del tancament de l'exercici 2021 per a convocar la Junta General per procedir a la dissolució de la Societat, llevat que d'alguna manera es restableixi la situació patrimonial de la mateixa.
- b) La Societat, durant l'exercici 2021, obté beneficis, però, tot i això, es troba en causa de dissolució com a conseqüència de les pèrdues obtingudes en l'exercici 2020, en aquest cas també resultaria d'aplicació el que s'ha esmentat respecte a la data a partir de la qual ha de començar a computar el termini de dos mesos per convocar la Junta General.

D'altra banda, l'article 327 de la LSC, estableix que en la Societat Anònima exclusivament, la reducció de capital té caràcter obligatori quan les pèrdues hagin disminuït el seu patrimoni net per sota de les dues terceres parts de la xifra de capital i hagués transcorregut un exercici social sense haver-se recuperat el patrimoni net.

2. Limitació a la distribució de dividends

Segons queda establert en el RDL 18/2020 de 12 de maig, aquelles companyies que, a 29 de febrer de 2020, tinguessin 50 o més treballadors o assimilats en situació d'alta a la Seguretat Social, i que s'hagin acollit a un ERTO de règim especial per força major del Reial Decret-Llei 8/2020 i que hagin aplicat l'exoneració (total o parcial) de les quotes de la Seguretat Social, no podran repartir dividends corresponents a l'exercici fiscal en què s'apliqui l'esmentat ERTO (exercici 2020), excepte si abonen prèviament l'import corresponent a l'exoneració aplicada a les quotes de la Seguretat Social. Aquesta limitació afecta també qualsevol dividend a compte del resultat del 2020.

Per tant, aquesta mesura no s'aplicaria a una eventual distribució de dividends corresponents a l'exercici fiscal 2019, que podran distribuir-se sense necessitat de retornar l'import corresponent a les quotes de la Seguretat Social exonerades total o parcialment durant l'exercici fiscal 2020 com a conseqüència d'haver-se acollit a un ERTO de règim especial per força major del Reial Decret-Llei 8/2020.

