

Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

El pasado 11 de marzo de 2019, se publicó en el Boletín Oficial del Estado, la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre presentación de instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

La Resolución se ha elaborado en el ICAC contando con la participación de un numeroso grupo de expertos representativo de todos los usuarios afectados por la norma, entre otros, empresas cotizadas, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Banco de España, la Dirección General de Seguros y Fondo de Pensiones, las corporaciones de auditores, un representante del Ministerio de Justicia y catedráticos de contabilidad.

Los objetivos de la norma son:

1. Desarrollar los criterios de presentación en el balance de los instrumentos financieros (tales como acciones, participaciones y obligaciones) **en sintonía con la normativa internacional** de referencia adoptada por la Unión Europea (NIC-UE 32: Instrumentos financieros. Presentación), y que **deben seguir tanto la empresa que los emite como el socio o inversor que los suscribe o adquiere**. Es decir:

- i. homogeneizar la normativa contable internacional y nuestro ordenamiento contable en materia de instrumentos financieros.
- ii. mejorar la calidad de la información financiera, en particular en materia de presentación de los instrumentos

financieros como pasivos o patrimonio neto y

- iii. Aclarar la clasificación de los intereses, dividendos y pérdidas y ganancias relacionados con ellos.

2. Aclarar las numerosas implicaciones contables de la regulación mercantil de las sociedades de capital. En particular, se precisa el tratamiento contable de las aportaciones sociales (atendiendo a su distinta naturaleza y finalidad), las operaciones con acciones y participaciones propias, de la subsanación de errores, de la aplicación del resultado, de las operaciones de aumento y reducción del capital, de emisión de obligaciones, disolución y liquidación, y de modificaciones estructurales (tales como las operaciones de fusión y escisión). Es decir, completar y homogeneizar los criterios a seguir en las operaciones societarias más habituales que realizan las empresas españolas, con una indudable transcendencia desde el punto de vista mercantil, otorgando un marco adecuado y suficiente para todos los usuarios de la información financiera elaborada por las sociedades de capital.

La Resolución es obligatoria para todas las sociedades de capital que aplican el Plan General de Contabilidad y el Plan de Pymes. Se divide en 62 artículos que se agrupan en 10 capítulos, una disposición transitoria y una final. En primer lugar, el Capítulo I establece las disposiciones generales donde se incluyen, entre otras, las definiciones de patrimonio neto, instrumentos de patrimonio, pasivo financiero, instrumento financiero compuesto, coste del derecho de suscripción o asunción y de asignación gratuita, valor teórico contable de una acción o participación y beneficio distribuable – un novedoso concepto que permite conciliar las magnitudes contables con las que se utilizan a efectos mercantiles para determinar la base de reparto a los socios y poder evaluar si el patrimonio neto es inferior al capital social después del acuerdo de distribución.

¿Por qué es necesaria esta Resolución?

A través de esta normativa se pretenden aclarar y establecer los criterios de presentación de los instrumentos financieros y el registro contable en relación con:

- Las aportaciones de los socios al capital social, otras aportaciones de los socios a los fondos propios y de las aportaciones de estos a cuenta de futuras ampliaciones de capital, otros instrumentos de patrimonio neto, clasificación de las aportaciones al capital social (acciones y participaciones ordinarias o comunes, sin voto, con privilegio y rescatables), aportaciones no dinerarias, y desembolsos pendientes.
 - Las operaciones como prestaciones accesorias, el usufructo y nuda propiedad de acciones y las cuentas en participación.
 - La adquisición de las acciones y participaciones propias y de la sociedad dominante. Contratos de intercambio o permuta financiera sobre instrumentos de patrimonio propio. Enajenación de acciones o participaciones propias y de la sociedad dominante.
 - Los aspectos contables relacionados con la reformulación de cuentas anuales y la subsanación de errores contables.
 - El registro contable de la remuneración de los administradores. El aspecto más destacado es la referencia a que cualquier retribución de los administradores debe reconocerse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, incluso cuando se calcule en función de los beneficios o rendimientos de la sociedad.
 - La aplicación del resultado del ejercicio; desde la perspectiva de la sociedad y del socio. Cuando existan pérdidas acumuladas y el resultado del ejercicio sea positivo, en caso de que el patrimonio neto sea inferior al capital social, el resultado del ejercicio debe destinarse a la compensación formal o saneamiento contable de las pérdidas antes de que, en su caso, proceda destinar una parte del resultado a dotar la reserva legal. Con esta precisión se mantiene y aclara la interpretación del ICAC publicada en la consulta 5 del BOICAC 99, de septiembre de 2014. Se regula también el tratamiento de las primas de asistencia a la junta general y otros gastos derivados de la aprobación de las cuentas anuales y las ventajas de los fundadores y promotores en las sociedades anónimas.
 - El registro y valoración de los aumentos y reducciones de capital, en la sociedad y en el inversor, y, en particular, la fecha en que estas operaciones surten efectos contables. En concreto, aumento de capital con aportaciones dinerarias y no dinerarias, aumento por compensación de pérdidas, aumento con cargo a reservas, criterio de presentación de la reducción de capital social, reducción de capital por pérdidas, reducción para dotar la reserva legal o las reservas disponibles, reducción mediante devolución del valor de las aportaciones o la adquisición de participaciones o acciones propias para su amortización.
 - Aspectos contables relacionados con la emisión de obligaciones a la luz de la NIC-UE-32. La emisión de obligaciones, las obligaciones convertibles etc...
 - Las obligaciones contables que tienen las empresas una vez declarada su disolución y liquidación.
 - Las dudas que se han planteado sobre las implicaciones contables de las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, incluida la transformación, la fusión (criterios generales para contabilizar la fusión, la contabilidad de la sociedad adquirente, la contabilidad de la sociedad adquirida, la fusión inversa, la fusión transfronteriza, la contabilidad del socio de las sociedades que participan en la fusión), la escisión (criterios generales para su contabilización, contabilidad de la sociedad adquirente y de la sociedad adquirida en la escisión, la escisión inversa, y la contabilidad del socio de las sociedades que participan en la escisión), la cesión global de activo y pasivo y, el cambio de domicilio social, en concreto, del traslado internacional del domicilio.
- Esta resolución desarrolla los criterios de presentación de los instrumentos financieros regulados en el PGC y en el PGC-PYMES con el objetivo y para atender la necesidad de poner a disposición de los usuarios de las cuentas anuales, de las empresas y de sus auditores, un conjunto de interpretaciones que permitan un adecuado cumplimiento de las respectivas obligaciones que les impone nuestro ordenamiento jurídico.

En definitiva, se ha considerado oportuno aprobar un desarrollo reglamentario del PGC y del PGC-PYMES en materia de presentación de instrumentos financieros y acerca de las implicaciones contables de la regulación mercantil sobre las aportaciones sociales, las operaciones con acciones y participaciones propias, la aplicación del resultado, el aumento y reducción del capital, y, en general, otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, con la finalidad de dotar a estas operaciones de un tratamiento contable adecuado y suficiente en aras de la deseable seguridad jurídica.

Hasta la fecha, no existía en España una regulación completa de las implicaciones contables de la regulación mercantil de las sociedades de capital. Con esta norma se colmará esta laguna consiguiendo dotar al registro contable de estas operaciones de una mayor seguridad jurídica.

La entrada en vigor se establece el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y **será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020.**

La oportunidad de concretar el tratamiento contable de todos estos aspectos era más que evidente, y el hecho que se aplique a partir de 1 de enero de 2020 es más que razonable, teniendo en cuenta que la entrada en vigor de la reforma del Plan General de Contabilidad, que abordará la modificación de la Norma de Valoración 9 de Instrumentos Financieros con el fin de homogeneizar la normativa española con la internacional (por la adopción de la NIIF9), está prevista para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2020

