ESTIMACIONES CONTABLES

Aula
Auditoría y Contabilidad
ASEPUC

ENUNCIADO.

Como auditor de la firma CENSORES ESPAÑOLES REUNIDOS, S.R.L. le ha sido encomendada la realización de la auditoría de cuentas anuales de la compañía farmacéutica de ámbito nacional BIOTECNOLOGY, S.A. Tal y como se describe en la Memoria, la entidad tiene por objeto social la investigación de diversas moléculas y componentes activos presentes en la flora y fauna marina gaditana, en la lucha contra enfermedades que causan trastornos alérgicos.

Una vez superadas las distintas fases de ensayos clínicos y la pertinente validación gubernamental, la empresa explota las patentes mediante la fabricación y distribución de medicamentos. La empresa cuenta en la actualidad con tres productos en el mercado y dos productos a la espera de autorización sanitaria. La sociedad se audita por primera vez y con carácter voluntario.

Como información adicional contamos con los siguientes datos en euros.

- La empresa obtuvo el 31/12/X0 del Ayuntamiento de Cádiz una concesión administrativa por un plazo de 8 años por la que se incurrieron en una serie de gastos por importe de 16.500 euros. La concesión consiste en el derecho a uso y explotación de una plataforma-laboratorio situada en alta mar, que fue puesta en funcionamiento el 1/1/X1 con un coste asumido por BIOTECNOLOGY, SA que ascendió a 1.600.000 euros. La concesión otorga también a la entidad el derecho a utilizar para su actividad un hangar situado en el muelle pesquero gaditano hasta el 31/12/X5, cuya construcción finalizó el 1/1/X1 con un coste de 54.000 euros.

- La vida útil de la plataforma-laboratorio y del hangar se estima en 10 y 5 años, respectivamente. Asimismo, se estima que los gastos de la reversión cuando se entreguen los elementos serán de 250.000 € para la plataforma-laboratorio y de 50.000 € para el hangar. Estos gastos de reversión son por cuenta de BIOTECNOLOGY, S.A. según contrato de la concesión. Dichos gastos tienen el objetivo de entregar la plataforma-laboratorio y el hangar en perfectas condiciones de funcionamiento una vez concluido el período concesional. El tipo de interés aplicable de mercado es del 5%.

- Tanto el hangar como el derecho a uso de las concesiones se amortizan linealmente en cuotas constantes. Sin embargo, la plataforma-laboratorio marina se amortiza siguiendo el método de los números dígitos crecientes, figurando así en las actas del Consejo y en la memoria de cuentas.

- BIOTECNOLOGY, S.A. recibió de la Junta de Andalucía una subvención de capital a principios de 20X1 por importe de 800.000 euros para contribuir a financiar la plataforma marina.

- Los ingresos del ejercicio de 20X1 ascendieron a 4.550.422 euros. Los crecimientos en términos porcentuales de los ingresos esperados calculados por el Departamento Financiero de BIOTECNOLOGY, S.A., se resumen en la siguiente tabla.

20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8
6,7%	2,77%	0,41%	7,08%	3,27%	6,12%	8,15%

Las anotaciones realizadas por la empresa en el Libro Diario de 20X1 por los conceptos anteriores son las siguientes (sin considerar el gasto impositivo posible):

Libro diario de 20X1

- Por los gastos incurridos para la concesión administrativa:

1/1/20X1

16.500	Concesiones administrativas			
		a	Tesorería	16.500

- Por el alta en el inmovilizado del hangar y la plataforma:

1/1/20X1

54.000	Construcciones			
1.600.000	Instalaciones técnicas			
		a	Tesorería	1.654.000

- Los gastos de reversión que van relacionados con los activos reversibles, se consideran más coste de dichos activos reversibles:

1/1/20X1

50.000	Construcciones			
250.000	Instalaciones técnicas			
		a	Provisión por desmantelamiento (por reversión)	300.000

- Por la subvención recibida:

1/1/20X1

50.000	Construcciones			
250.000	Instalaciones técnicas			
		a	Provisión por desmantelamiento (por reversión)	300.000

- Por la amortización de la concesión administrativa, hangar y plataforma:

31/12/20X1

2.062,5	(680) Amortización inmovilizado intangible			
252.050,0	(681) Amortización inmovilizado material (1.850.000€ / 8 años = 231.250 € por la plataforma + 104.000 € / 5 años = 20.800 € por el hangar)			
		a	(280) Am. acumulada del I. Intangible	2.062,5
			(281) Am. acumulada del I. material	252.050,0

• Por la imputación al patrimonio neto de la subvención

31/12/20X1

800.000	(940) Ingresos de subvenciones oficiales de capital			
		a	(130) Subvenciones oficiales de capital	800.000

Libro diario de 20X2

• Por la amortización de la concesión administrativa, hangar y plataforma:

31/12/20X2

2.062,5	(680) Amortización inmovilizado intangible			
252.050,0	(681) Amortización inmovilizado material (1.850.000€ / 8 años = 231.250 € por la plataforma + 104.000 € / 5 años = 20.800 € por el hangar)			
		a	(280) Am. acumulada del I. Intangible	2.062,5
			(281) Am. acumulada del I. material	252.050,0

- Por la actualización de la provisión:

  - En el 20X1:

    Plataforma 250.000 €

    Hangar 50.000 €

  - En el 20X2:

    Plataforma 825.000 €

    Hangar 50.000 €

    Luego 875.000 – 300.000 € = 575.000 €

31/12/20X2

575.000	(660) Gastos financieros por actualización de provisiones			
		a	(14X) Provisión por desmantelamiento (por reversión)	575.000

En el transcurso del ejercicio de 20X2 la empresa experimenta una caída significativa en su cifra de negocio. En cuestión, las ventas del ejercicio se situaron en 2.150.000 euros, frente a los 4.855.300 euros previstos, rebajándose las previsiones para los subsiguientes ejercicios en un 50% de la estimación inicial.

Por otra parte, y debido a fuertes temporales que azotaron al golfo gaditano, son precisas unas reparaciones de la plataforma, cuyo coste por todos los conceptos, se situarán en torno a los 825.000 euros que habrá que acometer para poder realizar la reversión, en los términos previstos en la concesión.

SE PIDE.

En función de los datos anteriores:

- Como auditor para el ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 20X1 de la empresa BIOTECNOLOGY, S.A. usted deberá revisar los cálculos efectuados por la misma para la determinación del Fondo de Reversión, corrigiendo si fuera necesario el Libro Diario con los ajustes de auditoría pertinentes. **A estos efectos considere que no existe el Impuesto de Sociedades.**

- Como auditor del ejercicio 20X2, revise las estimaciones contables efectuadas por la empresa auditada en 20X1, a la luz de los nuevos datos comerciales y los temporales ocurridos, proponiendo los ajustes pertinentes.

SOLUCIÓN PROPUESTA. (EJERCICIO 20X1)

Las variables a tener en cuenta para la determinación de la cuantía del fondo de reversión a 31/12/20X1 son las siguientes:

- Coste de fabricación hangar = 54.000 euros.

- Coste fabricación laboratorio = 1.600.000 euros.

- Gastos de ampliación, o coste desmantelamiento, y mejora laboratorio = 250.000 euros.

- Gastos de ampliación, o coste desmantelamiento y mejora hangar = 50.000 euros.

- Amortización hangar = cuota lineal constante en 5 años.

- Amortización laboratorio = método de los números dígitos crecientes en 10 años.

- Subvención obtenida por el laboratorio = 800.000 euros.

- Con los datos anteriores elaboramos las tablas siguientes:

Los cálculos realizados a continuación son en función de lo determinado en el marco conceptual, en concreto en el punto 6º Criterios de valoración, apartado valor residual. Se indica que la vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que se espera obtener del mismo. EN PARTICULAR, en activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.

Datos previos para el cálculo de cuotas:

Valor actual del coste de desmantelamiento del:

- Laboratorio 250.000 $(1+ 0,05)^{-8}$ = 169.209,84

- Hangar 50.000 $(1+ 0,05)^{-8}$ = 33.841,96

Precio de adquisición (plataforma-laboratorio) = 1.600.000 + 169.209,84 = 1.769.209,84 €

Precio de adquisición (hangar) = 54.000 + 33.841,96 = 87.841,96 €

Tabla de amortización de la plataforma-laboratorio:

Año	Operativa		Cuota
20X1	(1.769.209,84 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 1	=	49.144,717 €
20X2	(1.769.209,84 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 2	=	98.289,433 €
20X3	(1.769.209,84 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 3	=	147.434,15 €
20X4	(1.769.209,84 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 4	=	196.578,87 €
20X5	(1.769.209,84 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 5	=	245.723,58 €
20X6	(1.769.209,84 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 6	=	294.868,31 €
20X7	(1.769.209,84 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 7	=	344.013,02 €
20X8	(1.769.209,84 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 8	=	393.157,74 €

Cuota de amortización de la Concesión Administrativa: 16.500 / 8 años =2.062,5 €/año

Cuota de amortización del Hangar: 87.841,968 / 5 años = 17.568,394 €/año

Tabla de transferencia de la subvención a resultados: según el PGCE se efectuarán en proporción a la amortización efectuada en el periodo para los citados elementos, o en su caso, cuando se produzcan su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en el balance.

Año	Operativa		Cuota
20X1	(800.000 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 1	=	22.222,22 €
20X2	(800.000 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 2	=	44.444,44 €
20X3	(800.000 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 3	=	66.666,67 €
20X4	(800.000 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 4	=	88.888,89 €
20X5	(800.000 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 5	=	111.111,11 €
20X6	(800.000 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 6	=	133.333,33 €
20X7	(800.000 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 7	=	155.555,56 €
20X8	(800.000 / 1+2+3+4+5+6+7+8) x 8	=	177.777,78 €

La cuantía de la Provisión para Gastos de Reversión **NO se calcula** en función de la tasa de ingresos esperados de cada ejercicio contable. Debe ser considerada mayor coste de los activos reversibles valorando a valor actual los gastos estimados en el momento de la reversión. Por tanto, los asientos por la plataforma-laboratorio y hangar en el año 20X1, serían los siguientes:

- Por los gastos incurridos para la concesión administrativa:

1/1/20X1

16.500	Concesiones administrativas			
		a	Tesorería	16.500

- • Por el alta en el inmovilizado del hangar y la plataforma:

1/1/20X1

54.000	Construcciones			
1.600.000	Instalaciones técnicas			
		a	Tesorería	1.654.00

Los gastos de reversión que van relacionados con los activos reversibles, se consideran más coste de dichos activos reversibles. De tal manera, que se contabilizará una provisión por el valor actual de los gastos estimados de reversión.

- Por la Plataforma-laboratorio: 250.000 / (1+0,05)-8= 169.209,84 €

- Por el Hangar: 50.000 / (1+0,05)-8 = 33.841,968 €

- Por lo tanto para la Plataforma-laboratorio y el Hangar sería en total: 300.000 / $(1,05)^{-8}$ = 203.051,81 €.

1/1/20X1

33.841,96	Construcciones			
169.209,84	Instalaciones técnicas			
		a	Provisión por desmantelamiento (por reversión)	203.051,81

El precio de adquisición del hangar y de la Plataforma-laboratorio es:

- Precio de adquisición Plataforma-laboratorio = 1.600.000 + 169.209,84 = 1.769.209,84 €

- Precio de adquisición Hangar = 54.000 + 33.841,96 = 87.841,96 €

- Por la subvención recibida:

1/1/20X1

800.000	Tesorería			
		a	(940) Ingresos de subvenciones oficiales de capital	800.000

- Por la amortización de la concesión administrativa, hangar y plataforma-laboratorio:

31/12/20X1

2.062,5	(680) Amortización inmovilizado intangible			
66.713,11	(681) Amortización inmovilizado material (49.144,72 € por la plataforma-laboratorio. + 17.568,39 € por el hangar)			
		a	(280) Am. acumulada del I. Intangible	2.062,5
			(281) Am. acumulada del I. material	66.713,11

- Por la imputación a pérdidas y ganancias de la parte de la subvención (destinada en su totalidad a la plataforma-laboratorio), correspondiente a la amortización del ejercicio:

[800.000 / (1+2+3+4+5+6+7+8)] x 1 = 22.222,22 €

31/12/20X1

22.222,22	(840) Transferencia de subv. oficiales de capital			
		a	(746) Subv., don. y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	22.222,22

- Por la imputación al patrimonio neto de la subvención:

31/12/20X1

800.000	(940) Ingresos de subvenciones oficiales de capital			
		a	(130) Subvenciones oficiales de capital	800.000

- Por la disminución del patrimonio neto de la parte de la subvención que corresponde a la amortización del ejercicio que se ha llevado a pérdidas y ganancias:

31/12/20XX+1

22.222,22	(130) Subvenciones oficiales de capital			
		a	(840) Transf.subvenciones oficiales de capital	22.222,22

- Por la actualización de la provisión X1

El valor de la provisión a 31/12/20X1 es de: 300.000 / $(1+0,05)^{-7}$ = 213.204,4 €

La provisión dotada para gastos de reversión hasta el momento es de 203.051,81€, luego hay que aumentar la provisión en: 203.051,81 x 0,05 = 10.152,59 €.

O calculado de otra manera: 213.204,4 – 203.051,81 = 10.152,59

31/12/20X1

10.152,59	(660) Gastos financieros por actualización de provisiones			
		a	Provisión para gastos de reversión	10.152,59

La provisión para gastos de reversión a 31/12/X1 es de: 203.051,81 + 10.152,59 = 213.204,4 €

OBSERVACIÓN: este asiento y el siguiente no tendría cabida en la solución ya que hemos puesto como premisa que no existe el impuesto sobre el beneficio. En el caso de que hubiera que considerar el efecto impositivo en todo el ejercicio, el registro contable de la subvención debería compensarse de la siguiente manera, considerando un tipo del 30%.

Pasivo por impuesto diferido 800.000 – 22.222,22 = 777.777,77 €;

0,3 x 777.777,778 = 233.333,33 €

31/12/20X1

233.333,33	(8301) Impuesto diferido			
		a	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles	233.333,33

- Por la imputación del impuesto diferido al patrimonio neto:

31/12/20X1

233.333,33	(130) Subvenciones oficiales de capital			
		a	(8301) Impuesto diferido	233.333,33

Así pues, los ajustes de auditoría a realizar en el Libro Diario de 20X1 serían:

31/12/20X1

96.948,19	Provisión para gastos de reversión			
		a	Construcciones [50.000-33.841,97= 16.158,03€]	16.158,03
			Instalaciones técnicas [250.000 - 169.209,84= 80.790,16€]	80.790,16
185.336,89	A.A. I. Material [252.050 – 66.713,11 = 185.336,89€]			
		a	Resultado del ejercicio (68) (Dotación a la amortización)	185.336,89
22.222,22	(840) Transferencias de subvenciones oficiales de capital			
		a	Resultado del ejercicio (746) (Subv. Don. y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio)	22.222,22
22.222,22	(130) Subvenciones oficiales de capital			
		a	(840) Transferencias de subvenciones oficiales de capital	22.222,22
10.152,59	((660) Resultado del ejercicio [Gasto financiero por actualización provisiones]			
		a	Provisión para gastos de reversión	10.152,59

Con respecto a los cálculos realizados para el ejercicio de 20X2 surgen una variación significativa:

Gastos de ampliación y mejora laboratorio = 825.000 euros.

Por tanto, tenemos un cambio en estimación contable como consecuencia de un nuevo hecho, que se aplica de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto.

Los asientos contables a realizar por la plataforma-laboratorio y hangar en el 20X2 nos llevan a los siguientes ajustes de auditoría.
Los ajustes de auditoría a realizar en el Libro Diario de 20X2 serían:

136.192,18	A.A. I. Material [252.050–115.857,82 = 136.192,18]			
		a	Resultado del ejercicio (Dot. Amort. IM.)	136.192,18
135.265,93	Provisión para gastos de reversión			
		a	Resultado del ejercicio [575.000–439.734,07 = 135.265,93€]	135.265,93
44.444,44	(840) Transferencias de subv. oficiales de capital			
		a	Resultado del ejercicio (Subv., donaciones y legados transf. al rtdo ej.)	44.444,44
44.444,44	(130) Subvenciones oficiales de capital			
		a	(840) Transferencias de subv. Oficiales de capital	44.444,44

Nota a)

Plataforma – laboratorio y hangar en el 20X2: Los asientos contables correctos en el 20X2 de la plataforma-laboratorio y hangar son los siguientes:

Por la actualización de la provisión:

Comparando el valor actual de la provisión debido a los cambios a 31/12/20X2 : (50.000 + 825.000) / $(1+0,05)^6$ = 652.938,47 €

Lo que debería estar provisionado a 31/12/20X1 que era de 213.204,4 € (203.051,81 + 10.152,59)

Luego hay que provisionar por gasto de reversión la diferencia:

652.938,47 – 213.204,4 = 439.734,07 €

31/12/20X2

439.734,07	(660) Gastos financieros por actualización de provisiones			
		a	Provisión por desmantelamiento (por provisión)	439.734,07

Provisión a 31/12/ X2= 213.204,4 + 439.734,07 = 652.938,47 €

Nota b)

Por la amortización de la concesión administrativa, hangar y plataforma:

31/12/20X2

2.062,5	(680) Amortización inmv. Intangible			
115.857,82	(681) Amortización inmov. material			
		a	(280) Am. acumulada del I. Intangible	2.062,50
			(281) Am. acumulada del I. Material	115.857,82

Nota c)

Por la imputación a pérdidas y ganancias de la parte de la subvención (destinada en su totalidad a la plataforma-laboratorio), en función de la amortización del ejercicio:

[800.000/(1+2+ 3+4+5+6+7+8)]x 2 = 44.444,44 €

31/12/20X2

44.444,44	(840) Transf. subv. oficiales de cap.			
		a	(746) Subv., donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	44.444,44

Por la disminución del patrimonio neto de la parte de la subvención que corresponde a la amortización del ejercicio que se ha llevado a pérdidas y ganancias.

31/12/20X2

44.444,44	(130) Subvenciones oficiales de capital.			
		a	(840) Transferencias de subvenciones oficiales de capital	44.444,44

Y en caso de considerar efecto impositivo (que no se exige contemplar en el supuesto). Por la reversión de las diferencias temporarias imponibles:

0,3 x 44.444,44 = 13.333,33 €

31/12/20X2

13.333,33	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles			
		a	(8301) Impuesto diferido	13.333,33

- Por la imputación del impuesto al patrimonio neto:

31/12/20X2

13.333,33	(8301) Impuesto diferido			
		a	(130) Subvenciones oficiales de capital	13.333,33