

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 43/2005
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



ÁNGEL MONTES CARRILLO
JOSÉ ALBERTO TORIBIO TEMPRADO

Profesores del CEF

BOICAC núm. 59, septiembre 2004. Consulta 3

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable en cuentas anuales de las pérdidas generadas en una empresa asociada.

Respuesta:

El artículo 47, apartado 3, del Código de Comercio dispone que cuando una sociedad incluida en la consolidación ejerza una influencia notable en la gestión de otra sociedad no incluida en la consolidación, pero con la que esté asociada por tener una participación en ella en el sentido indicado en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, TRLSA), aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, dicha participación deberá figurar en el balance consolidado como una partida independiente y bajo un epígrafe apropiado. A tal efecto, en el apartado 4 de este artículo se delimitan las reglas que deben tenerse en cuenta.

En particular, en la letra e), con relación al registro de los resultados generados en dicha empresa asociada, se indica que después de la eliminación a que se refiere la regla incluida en la letra d), incrementarán o reducirán, según los casos, el valor contable de la participación en el balance consolidado. El incremento o la reducción indicados se limitará a la parte de los resultados atribuible a la referida participación. Dicha parte deberá figurar en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada con denominación adecuada. Por tanto, cuando en un grupo de sociedades existe una sociedad puesta en equivalencia, y ésta presente pérdidas, el reconocimiento en las cuentas consolidadas de dichas pérdidas tendrá como límite el valor de dicha participación.

No obstante, el artículo 50 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, en desarrollo del citado criterio, indica que si la sociedad dominante del grupo a que se ha hecho mención se compromete a absorber las

pérdidas de la sociedad puesta en equivalencia, se deberá dotar una provisión para riesgos y gastos que ponga de manifiesto dicho compromiso. De lo anterior se desprende que si no existiera dicho compromiso no surge la necesidad, en principio, de dotar dicha provisión. En cualquier caso, en la memoria se deberá dar información de la situación acaecida.

Por último, cabe indicar que al amparo del principio de prudencia, este razonamiento debe extenderse al registro contable de las correcciones valorativas de las participaciones en el capital de otra sociedad, reguladas en la norma de valoración 8.^a incluida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y sin perjuicio del reconocimiento de la provisión para riesgos y gastos que, en su caso, proceda en los mismos términos recogidos en el párrafo anterior.

EJEMPLO:

La sociedad «ITMOBA, S.A.», sociedad dominante de un grupo consolidado adquirió el 01-01-2005 25.000 acciones de la sociedad «CARAN, S.A.», por un precio de 100 euros/acción.

En el momento de la adquisición la composición de los fondos propios de la sociedad «CARAN, S.A.» es la siguiente:

• Capital social (100)	1.000.000
• Reserva legal (112)	200.000
• Otras Reservas	4.800.000

Las posibles diferencias existentes entre el valor de adquisición y el valor teórico resultante de la anterior información no se atribuyen a ningún bien concreto sino a la expectativa de beneficios futuros que dicha participación generará.

SE PIDE: Determinar las consecuencias de la adquisición para los estados financieros individuales y para los estados financieros consolidados.

De la información expuesta resulta que la sociedad «ITMOBA» posee un 25% de la sociedad «CARAN, S.A.» (25.000 acciones sobre un total de 100.000 acciones).

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del Real Decreto 1815/1991 por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (en sentido similar se manifiestan el art. 185.2 del TRLSA y el art. 47 del CCo), la sociedad «CARAN, S.A.» es una sociedad asociada dado que la sociedad «ITMOBA, S.A.» posee una participación superior al 20% del capital de aquélla, de donde se presume que ejercerá una influencia notable en su gestión (si la sociedad «CARAN, S.A.» cotizara en bolsa, bastaría para aplicar la presunción que dicha participación fuera del 3%).

.../...

.../...

1. Por lo que se refiere a los estados financieros individuales, dicha participación, de acuerdo con la Norma de Valoración 8.^a 1 del PGC, se valorará por el *Precio de adquisición*, entendiendo por éste el importe total satisfecho o que deba satisfacerse por la suscripción o compra, incluidos los gastos inherentes a la operación. Por lo tanto: $P_{ADQ} = \text{Importe satisfecho o que deba satisfacerse} + \text{Gastos operación}$.

Por consiguiente, por la adquisición se realizará el siguiente apunte contable en los estados financieros individuales de «ITMOBA, S.A.»:

2.500.000	Participaciones en empresas asociadas (241) (25.000 × 100)	a Tesorería (57)	2.500.000
		x	

No obstante lo anterior, a efectos de las correcciones valorativas, la Norma de Valoración 8.^a 2 del PGC establece que cuando se trate de participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas, el valor de mercado será el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el momento de la valoración posterior.

A estos efectos, se entiende por:

- Valor teórico contable: el resultado de aplicar al patrimonio contable de la sociedad participada el porcentaje de participación. Para la determinación del patrimonio contable se computarán los fondos propios definidos como tales en el PGC minorados en el importe de las acciones propias (art. 23.3 del RD 1815/1991 y Consulta 1 del BOICAC 43), teniéndose en cuenta, Consulta 6 del BOICAC 15, aquellas subvenciones que lucieran en el pasivo de la sociedad participada en el momento de la adquisición de las participaciones en capital y siempre que el importe pagado por las mismas comprendiera el importe de dichas subvenciones.
- Plusvalías tácitas: Diferencia positiva entre el valor de adquisición de las participaciones y el valor teórico de las mismas en el momento de la adquisición.

Causas → Activos infravalorados

→ Fondo de Comercio financiero

Si se debe a esta última causa, hay que tener en cuenta que el Fondo de Comercio sólo es objeto de contabilización cuando se adquiere una empresa, o una parte de la misma que constituya una rama de la actividad (apartado 3 de la Norma Quinta de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992), por lo tanto, no se contabilizará con la adquisición de acciones.

Si la plusvalía se debe a un activo infravalorado, dicha plusvalía se mantendrá en tanto no se dé de baja el activo, o no desaparezca la posible plusvalía. No obstante, si el activo es depreciable, podría entenderse que desaparecerá la plusvalía a medida que se amortice el activo, en proporción a la amortización.

.../...

.../...

Si la plusvalía se debe al Fondo de Comercio, dicha plusvalía tácita se deprecia al menos por el importe en que como mínimo se debe amortizar el Fondo de Comercio (la minoración de la plusvalía sólo afecta para la determinación del valor de mercado de los valores de renta variable, no siendo objeto de registro contable).

De acuerdo con los datos del supuesto:

• Valor de adquisición	2.500.000
• Valor teórico en el momento de la adquisición	1.500.000
[$25\% \times (1.000.000 + 200.000 + 4.800.000)$]	
• Plusvalía tácita en el momento de la adquisición	1.000.000
(2.500.000 – 1.500.000)	

Como dicha plusvalía no se identifica con ningún activo concreto, debiéndose según el enunciado a la expectativa de beneficios futuros, se debe a un fondo de comercio que se depreciará al menos anualmente en la veinteaava parte de su importe (art. 194 de la LSA).

2. Por lo que se refiere a los estados financieros consolidados, que se formularán al cierre del ejercicio económico, hay que tener en cuenta:

2.a) Que se aplicará el método de puesta en equivalencia a las inversiones en sociedades asociadas (art. 14 del RD 1815/1991).

2.b) Que por el procedimiento de puesta en equivalencia se sustituirá en los estados financieros consolidados el valor contable por el que la participación en «CARAN, S.A.» figura en las cuentas de «ITMOBA, S.A.» por el importe correspondiente al porcentaje que de los fondos propios de «CARAN, S.A.» le corresponda. Este importe figurará en el activo del Balance consolidado bajo la denominación «participaciones puestas en equivalencia». A estos efectos, tendrán la consideración de fondos propios los definidos como tales en el Plan General de Contabilidad minorados en el importe de las acciones propias.

2.c) Que a efectos de los estados financieros consolidados habrá que comparar el valor contable de la participación en «CARAN, S.A.» con el valor teórico de dicha participación (calculado de la forma expresada en el anterior apartado) en el momento en que la sociedad asociada tenga dicha consideración y analizar las causas de las posibles diferencias (llamadas diferencias de primera consolidación).

Dichas diferencias podrán deberse (art. 48 del RD 1815/1991):

- A elementos patrimoniales concretos de la sociedad puesta en equivalencia cuyo valor contable no coincida con el valor de mercado, y que será incorporada o deducida del valor de la participación en el balance consolidado. El mayor valor atribuido a la participación, como consecuencia de lo establecido anteriormente, deberá reducirse en los ejercicios posteriores, con cargo a los resultados consolidados, y a medida que se deprecien o sean baja los correspondientes elementos patrimoniales o se enajenen a terceros.
- Al fondo de comercio de consolidación, por la diferencia positiva que no se deba a elementos patrimoniales concretos. Dicha diferencia figurará de manera explícita en el Balance consolidado, en la agrupación «fondo de comercio de consolidación».

.../...

.../...

El fondo de comercio de consolidación deberá amortizarse de modo sistemático, en la medida y en el período en que dicho fondo contribuya a la obtención de los ingresos para el grupo de sociedades con el límite máximo de 10 años (20 años tras la modificación operada en el art. 194 de la LSA).

- A la llamada «Diferencia negativa de consolidación» por la diferencia negativa que no se deba a elementos patrimoniales concretos. Dicha diferencia figurará de manera explícita en el Balance consolidado, en la agrupación «Diferencia negativa de consolidación». La diferencia negativa de consolidación únicamente podrá llevarse a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada en los casos previstos en el artículo 25 del Real Decreto 1815/1991.

De acuerdo con los datos del supuesto:

- Valor contable de la participación 2.500.000
- Valor teórico en el momento de la adquisición 1.500.000
[25% × (1.000.000 + 200.000 + 4.800.000)]
- Diferencia de primera consolidación (2.500.000 – 1.500.000) 1.000.000

Como dicha diferencia positiva no se identifica con ningún elemento patrimonial concreto, debiéndose según el enunciado a la expectativa de beneficios futuros, se debe al fondo de comercio de consolidación. Dicho fondo de comercio de consolidación, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, se depreciará al menos anualmente en la veintea parte de su importe (art. 194 de la LSA).

De esta forma, si en el momento de la adquisición tuviéramos que efectuar los estados financieros consolidados, y de conformidad con lo expuesto en los apartados 2.b) y 2.c), efectuaríamos el siguiente ajuste:

1.500.000	<i>Participaciones puestas en equivalencia</i>	
1.000.000	<i>Fondo de comercio de la consolidación</i>	
		<i>a Participaciones en empresas asociadas (241)</i> 2.500.000
_____ x _____		

2.d) Que en cada ejercicio posterior la participación contabilizada por puesta en equivalencia se modificará, aumentándola o disminuyéndola, para recoger las variaciones experimentadas en el patrimonio neto de la sociedad asociada (art. 50 del RD 1815/1991).

A los efectos de estos ajustes deberán tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- El valor de la participación se corregirá para reconocer la parte que corresponda al inversor en los resultados del ejercicio obtenidos por la sociedad asociada. Este importe deberá figurar de forma explícita en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, bajo la denominación «Participación en pérdidas de sociedades puestas en equivalencia», o «Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia», según corresponda.

.../...

.../...

Sin embargo, en el caso de que la empresa participada incurra en pérdidas, la reducción de la cuenta representativa de la inversión tendrá como límite el propio valor contable de la inversión, sin perjuicio de que se provisionen las pérdidas adicionales cuando la sociedad del grupo que posea la participación se haya comprometido a absorber tales pérdidas, informando de todo ello en la memoria.

- b) También corregirán el valor de la participación, en el porcentaje que corresponda a la inversión, las reservas generadas, teniendo en cuenta los ajustes y eliminaciones en resultados de los ejercicios anteriores, por la sociedad asociada desde la fecha en que dicha sociedad se incorporó al perímetro de la consolidación, incluidas aquellas que no hayan pasado por sus cuentas de resultados. Este incremento de reservas se mostrará en la rúbrica de fondos propios del balance consolidado en el epígrafe «Reservas en sociedades puestas en equivalencia».

Una vez analizadas brevemente las repercusiones en los estados financieros individuales y consolidados de la adquisición y tenencia de participaciones en empresas asociadas, vamos a proceder, partiendo de los datos iniciales, a plantear diferentes ejemplos en relación con las situaciones que se pueden plantear posteriormente:

SITUACIÓN A

La composición de los fondos propios de la sociedad «CARAN, S.A.», atendiendo a los balances de situación de fechas 01-01-2005 (fecha de adquisición), 31-12-2005 y 31-12-2006, es la siguiente:

	01-01-2005	31-12-2005	31-12-2006
Capital social (100)	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Reserva legal (112)	200.000	200.000	200.000
Otras Reservas	4.800.000	4.800.000	5.300.000
Pérdidas y ganancias (129).....		500.000	300.000
Total	6.000.000	6.500.000	6.800.000

SE PIDE: Determinar la información que con relación a dicha participación figurará en los estados financieros individuales y en los estados financieros consolidados.

31-12-2005:

ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES

En relación con los estados financieros individuales habrá que determinar a la fecha de cierre del ejercicio si dichas participaciones están depreciadas o no:

A estos efectos, el valor de mercado será el valor teórico de la participación a fecha 31-12-2005 más las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan el 31-12-2005:

.../...

.../...

• Valor teórico de la participación (6.500.000 × 25%)	1.625.000
• Plusvalías tácitas que subsisten (1.000.000/20 × 19)	950.000
Valor de mercado	2.575.000
• Valor de adquisición	2.500.000
• Valor de mercado	2.575.000
Depreciación	0

Por consiguiente, en las cuentas anuales en relación con dicha participación figurará la siguiente información:

BALANCE DE SITUACIÓN:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Participaciones en empresas asociadas (241)	2.500.000		
Total	2.500.000	Total	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS:

No constará ninguna anotación con relación a dicha participación.

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

A) Asientos para formar el balance consolidado:

- Por las diferencias de primera consolidación:

1.500.000	<i>Participaciones puestas en equivalencia</i>		
1.000.000	<i>Fondo de comercio de la consolidación</i>		
		a Participaciones en empresas asociadas (241)	2.500.000
		_____ x _____	

- Por la actualización del valor de la participación:

Pérdidas y ganancias del ejercicio = 500.000.

Parte que corresponde a «ITMOBA, S.A.» en los resultados del ejercicio de «CARAN, S.A.» = 500.000 × 25% = 125.000.

125.000	<i>Participaciones puestas en equivalencia</i>		
		a Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo	125.000
		_____ x _____	

.../...

.../...

- Por la depreciación del fondo de comercio de consolidación:

50.000	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		a Fondo de comercio de la consolidación	50.000
		(1.000.000 / 20)	
		_____ x _____	

Por consiguiente, en el balance consolidado en relación con dicha participación figurará la siguiente información:

BALANCE DE SITUACIÓN CONSOLIDADO 31-12-2005:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Participaciones puestas en equivalencia	1.625.000	Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo	125.000
Fondo de comercio de la consolidación	950.000		
Total	2.575.000	Total	125.000

B) Asientos para formar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada:

- Por el reconocimiento del beneficio de la sociedad asociada atribuible al grupo:

125.000	<i>Resultado atribuido al grupo</i>		
		a Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia	125.000
		_____ x _____	

- Por el saneamiento del *Fondo de comercio de la consolidación*:

50.000	<i>Amortización fondo de comercio de la consolidación</i>		
		a Pérdidas y ganancias (129)	50.000
		_____ x _____	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADAS:

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Amortización fondo de comercio de la consolidación	50.000	Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia	125.000
Total	50.000	Total	125.000

.../...

.../...

31-12-2006:**ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES**

En relación con los estados financieros individuales habrá que determinar a la fecha de cierre del ejercicio si dichas participaciones están depreciadas o no:

A estos efectos, el valor de mercado será el valor teórico de la participación a fecha 31-12-2006 más las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan el 31-12-2006:

• Valor teórico de la participación (6.800.000 × 25%)	1.700.000
• Plusvalías tácitas que subsisten (1.000.000 / 20 × 18)	900.000
Valor de mercado	2.600.000
• Valor de adquisición	2.500.000
• Valor de mercado	2.600.000
Depreciación	0

Por consiguiente, en las cuentas anuales en relación con dicha participación figurará la siguiente información:

BALANCE DE SITUACIÓN:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Participaciones en empresas asociadas (241)	2.500.000		
Total	2.500.000	Total	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS:

No constará ninguna anotación con relación a dicha participación.

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

A) Asientos para formar el balance consolidado:

- Por las diferencias de primera consolidación:

1.500.000	<i>Participaciones puestas en equivalencia</i>		
1.000.000	<i>Fondo de comercio de la consolidación</i>		
		a <i>Participaciones en empresas asociadas (241)</i>	2.500.000
		x	

.../...

.../...

- Por la actualización del valor de la participación:

Pérdidas y ganancias del ejercicio = 300.000.

Parte que corresponde a «ITMOBA, S.A.» en los resultados del ejercicio de «CARAN, S.A.» = $300.000 \times 25\% = 75.000$.

75.000	<i>Participaciones puestas en equivalencia</i>		
		<i>a Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo</i>	75.000
		x	

- Por el incremento de reservas desde el momento de la adquisición:

Porción del incremento que corresponde a «ITMOBA, S.A.» = $(5.300.000 - 4.800.000) \times 25\% = 125.000$

125.000	<i>Participaciones puestas en equivalencia</i>		
		<i>a Reservas en sociedades consolidadas</i>	125.000
		x	

- Por la depreciación del fondo de comercio de consolidación:

50.000	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
	<i>(depreciación del ejercicio)</i>		
50.000	<i>Reservas</i>	<i>a Fondo de comercio de la consolidación</i>	100.000
		<i>(1.000.000 / 20 × 2)</i>	
		x	

Por consiguiente, en el balance consolidado en relación con dicha participación figurará la siguiente información:

BALANCE DE SITUACIÓN CONSOLIDADO 31-12-2005:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Participaciones puestas en equivalencia	1.700.000	Reservas en sociedades consolidadas	125.000
Fondo de comercio de la consolidación	900.000	Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo	75.000
Total	2.600.000	Total	200.000

Al margen de la modificación de las pérdidas y ganancias y de las reservas.

.../...

.../...

B) Asientos para formar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada:

- Por el reconocimiento del beneficio de la sociedad asociada atribuible al grupo:

75.000	<i>Resultado atribuido al grupo</i>		
		<i>a Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia</i>	75.000
_____		x _____	

- Por el saneamiento del *Fondo de comercio de la consolidación*:

50.000	<i>Amortización fondo de comercio de la consolidación</i>		
		<i>a Pérdidas y ganancias (129)</i>	50.000
_____		x _____	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADAS:

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Amortización fondo de comercio de la consolidación	50.000	Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia	75.000
Total	50.000	Total	75.000

SITUACIÓN B

La composición de los fondos propios de la sociedad «CARAN, S.A.», atendiendo a los balances de situación de fechas 01-01-2005 (fecha de adquisición), 31-12-2005 y 31-12-2006, es la siguiente:

	01-01-2005	31-12-2005	31-12-2006
Capital social (100)	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Reserva legal (112)	200.000	200.000	200.000
Otras Reservas	4.800.000	4.800.000	2.800.000
Pérdidas y ganancias (129).....		(2.000.000)	(500.000)
Total	6.000.000	4.000.000	3.500.000

SE PIDE: Determinar la información que con relación a dicha participación figurará en los estados financieros individuales y en los estados financieros consolidados, teniendo en cuenta que la situación de pérdidas de los años 2005 y 2006 se debe a una situación coyuntural que comenzará a revertir en el año 2007.

.../...

.../...

31-12-2005:**ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES**

En relación con los estados financieros individuales habrá que determinar a la fecha de cierre del ejercicio si dichas participaciones están depreciadas o no:

A estos efectos, el valor de mercado será el valor teórico de la participación a fecha 31-12-2005 más las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan el 31-12-2005 (entendemos que dado que las pérdidas son coyunturales el fondo de comercio financiero se depreciará en el plazo que determina el art. 194 de la LSA):

• Valor teórico de la participación (4.000.000 × 25%)	1.000.000
• Plusvalías tácitas que subsisten (1.000.000 / 20 × 19)	950.000
Valor de mercado	1.950.000
• Valor de adquisición	2.500.000
• Valor de mercado	1.950.000
Depreciación	550.000

El asiento procedente para registrar la depreciación será el siguiente:

550.000	<i>Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)</i>		
	<i>a Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas asociadas (294)</i>	550.000	
_____	x	_____	

Por consiguiente, en las cuentas anuales en relación con dicha participación figurará la siguiente información:

BALANCE DE SITUACIÓN:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Participaciones en empresas asociadas (241)	2.500.000		
(Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas asociadas)	(550.000)		
Total	1.950.000	Total	

.../...

.../...

PÉRDIDAS Y GANANCIAS:

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo	550.000		
Total	550.000	Total	

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

A) Asientos para formar el balance consolidado:

- Por las diferencias de primera consolidación:

1.500.000	Participaciones puestas en equivalencia		
1.000.000	Fondo de comercio de la consolidación		
		a Participaciones en empresas asociadas (241)	2.500.000
		_____ x _____	

- Por la actualización del valor de la participación:

Pérdidas y ganancias del ejercicio = (2.000.000).

Parte que corresponde a «ITMOBA, S.A.» en los resultados del ejercicio de «CARAN, S.A.» = (2.000.000) × 25% = (500.000).

500.000	Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo		
		a Participaciones puestas en equivalencia	500.000
		_____ x _____	

- Por la depreciación del fondo de comercio de consolidación:

50.000	Pérdidas y ganancias (129)		
		a Fondo de comercio de la consolidación (1.000.000 / 20)	50.000
		_____ x _____	

- Por la anulación de la provisión:

550.000	Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas asociadas (294)		
		a Pérdidas y ganancias (129)	550.000
		_____ x _____	.../...

.../...

Por consiguiente, en el balance consolidado en relación con dicha participación figurará la siguiente información:

BALANCE DE SITUACIÓN CONSOLIDADO 31-12-2005:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Participaciones puestas en equivalencia	1.000.000	Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo	(500.000)
Fondo de comercio de la consolidación	950.000		
Total	1.950.000	Total	(500.000)

B) Asientos para formar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada:

- Por el reconocimiento del beneficio de la sociedad asociada atribuible al grupo:

500.000	Participación en pérdidas de sociedades puestas en equivalencia		
		a Resultado atribuido al grupo	500.000
		x	

- Por el saneamiento del Fondo de comercio de la consolidación:

50.000	Amortización fondo de comercio de la consolidación		
		a Pérdidas y ganancias (129)	50.000
		x	

- Por la provisión:

550.000	Saldo pérdidas y ganancias		
		a Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)	550.000
		x	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADAS:

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Participación en pérdidas de sociedades puestas en equivalencia	500.000		
Amortización fondo de comercio de la consolidación	50.000		
Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)	(550.000)		
Total	0	Total	

.../...

.../...

31-12-2006:**ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES**

En relación con los estados financieros individuales habrá que determinar a la fecha de cierre del ejercicio si dichas participaciones están depreciadas o no:

A estos efectos, el valor de mercado será el valor teórico de la participación a fecha 31-12-2006, más las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan el 31-12-2006 (consideramos al igual que en el año 2005 que dichas plusvalías únicamente se deprecian en el importe que señala el art. 194 LSA):

• Valor teórico de la participación (3.500.000 × 25%)	875.000
• Plusvalías tácitas que subsisten (1.000.000 / 20 × 18)	900.000
<hr/>	
Valor de mercado	1.775.000
• Valor de adquisición	2.500.000
• Valor de mercado	1.775.000
<hr/>	
Provisión necesaria	725.000
Provisión en balance	550.000
<hr/>	
Provisión a dotar	175.000

El asiento procedente para registrar la depreciación será el siguiente:

175.000	<i>Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)</i>	<i>a Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas asociadas (294)</i>	175.000
_____ x _____			

Por consiguiente, en las cuentas anuales en relación con dicha participación figurará la siguiente información:

BALANCE DE SITUACIÓN:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Participaciones en empresas asociadas (241)	2.500.000		
(Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas asociadas) ..	(725.000)		
Total	1.775.000	Total	

.../...

.../...

PÉRDIDAS Y GANANCIAS:

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo	175.000		
Total	175.000	Total	

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

A) Asientos para formar el balance consolidado:

- Por las diferencias de primera consolidación:

1.500.000	Participaciones puestas en equivalencia		
1.000.000	Fondo de comercio de la consolidación		
		a Participaciones en empresas asociadas (241)	2.500.000
		_____ x _____	

- Por la actualización del valor de la participación:

Pérdidas y ganancias del ejercicio = (500.000)

Parte que corresponde a «ITMOBA, S.A.» en los resultados del ejercicio de «CARAN, S.A.» = (500.000) × 25% = (125.000)

125.000	Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo		
		a Participaciones puestas en equivalencia	125.000
		_____ x _____	

- Por la minoración de reservas desde el momento de la adquisición:

Porción de la minoración que corresponde a «ITMOBA, S.A.» = (4.800.000 – 2.800.000) × 25% = 500.000

500.000	Reservas en sociedades consolidadas		
		a Participaciones puestas en equivalencia	500.000
		_____ x _____	

.../...

.../...

- Por la depreciación del fondo de comercio de consolidación:

50.000	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i> <i>(depreciación del ejercicio)</i>		
50.000	<i>Reservas</i>		
		<i>a Fondo de comercio de la consolidación</i>	100.000
		(1.000.000 / 20 × 2)	
_____		x _____	

- Por la anulación de la provisión:

725.000	<i>Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas asociadas (294)</i>		
		<i>a Pérdidas y ganancias (129)</i>	175.000
		<i>a Reservas</i>	550.000
_____		x _____	

Por consiguiente, en el balance consolidado en relación con dicha participación figurará la siguiente información:

BALANCE DE SITUACIÓN CONSOLIDADO 31-12-2006:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Participaciones puestas en equivalencia	875.000	Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo	(125.000)
Fondo de comercio de la consolidación	900.000	Reservas en sociedades puestas en equivalencia	(500.000)
Total	1.775.000	Total	(625.000)

Al margen de la modificación de las pérdidas y ganancias y de las reservas.

B) Asientos para formar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada:

- Por el reconocimiento de la pérdida de la sociedad asociada atribuible al grupo:

125.000	<i>Participación en pérdidas de sociedades puestas en equivalencia</i>		
		<i>a Resultado atribuido al grupo</i>	125.000
_____		x _____	

.../...

.../...

- Por el saneamiento del *Fondo de comercio de la consolidación*:

50.000	<i>Amortización fondo de comercio de la consolidación</i>		
		a Pérdidas y ganancias (129)	50.000
_____		x _____	

- Por la provisión:

175.000	<i>Saldo pérdidas y ganancias</i>		
		a Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)	175.000
_____		x _____	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADAS:

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Participación en pérdidas de sociedades puestas en equivalencia	125.000		
Amortización fondo de comercio de la consolidación	50.000		
Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)	(175.000)		
Total	0	Total	

SITUACIÓN C

La composición de los fondos propios de la sociedad «CARAN, S.A.», atendiendo a los balances de situación de fechas 01-01-2005 (fecha de adquisición), 31-12-2005 y 31-12-2006, es la siguiente:

	01-01-2005	31-12-2005	31-12-2006
Capital social (100)	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Reserva legal (112)	200.000	200.000	200.000
Otras Reservas	4.800.000	4.800.000	800.000
Pérdidas y ganancias (129).....		(4.000.000)	(3.000.000)
Total	6.000.000	2.000.000	(1.000.000)

SE PIDE: Determinar la información que con relación a dicha participación figurará en los estados financieros individuales y en los estados financieros consolidados teniendo en cuenta que la situación de pérdidas de los años 2005 y 2006 se considera de carácter estructural, y que, no obstante lo anterior, «ITMOBA, S.A.» se plantea reactivar la sociedad mediante la aportación de las inversiones pertinentes.

.../...

.../...

31-12-2005:**ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES**

En relación con los estados financieros individuales habrá que determinar a la fecha de cierre del ejercicio si dichas participaciones están depreciadas o no:

A estos efectos, el valor de mercado será el valor teórico de la participación a fecha 31-12-2005 más las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan el 31-12-2005. En este supuesto, y dado que las pérdidas tienen carácter estructural y las plusvalías tienen su origen en las expectativas de beneficios derivadas de la adquisición, consideramos que han desaparecido tales plusvalías tácitas en la fecha de cierre del ejercicio.

• Valor teórico de la participación (2.000.000 × 25%)	500.000
• Plusvalías tácitas que subsisten (1.000.000 / 20 × 19)	0
<hr/>	
Valor de mercado	500.000
• Valor de adquisición	2.500.000
• Valor de mercado	500.000
<hr/>	
Depreciación	2.000.000

Dado que las pérdidas tienen carácter estructural vamos a considerar que la pérdida tiene carácter definitivo. El asiento procedente para registrar la pérdida de carácter definitivo será el siguiente:

2.000.000	<i>Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo de empresas asociadas (673)</i>	<i>a Participaciones en empresas asociadas (241)</i>	2.000.000
_____	x	_____	

Por consiguiente, en las cuentas anuales en relación con dicha participación figurará la siguiente información:

BALANCE DE SITUACIÓN:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Participaciones en empresas asociadas (241)	500.000		
Total	500.000	Total	

.../...

.../...

PÉRDIDAS Y GANANCIAS:

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo de empresas asociadas ..	500.000		
Total	500.000	Total	

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

A) Asientos para formar el balance consolidado:

- Por las diferencias de primera consolidación:

1.500.000	Participaciones puestas en equivalencia		
1.000.000	Fondo de comercio de la consolidación		
		a Participaciones en empresas asociadas (241)	500.000
		a Pérdidas y ganancias (129) (por la pérdida de valor registrada en los estados individuales)	2.000.000
		_____ x _____	

- Por la actualización del valor de la participación:

Pérdidas y ganancias del ejercicio = (4.000.000).

Parte que corresponde a «ITMOBA, S.A.» en los resultados del ejercicio de «CARAN, S.A.» = (4.000.000) × 25% = (1.000.000).

1.000.000	Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo		
		a Participaciones puestas en equivalencia	1.000.000
		_____ x _____	

- Por la depreciación del fondo de comercio de consolidación:

1.000.000	Pérdidas y ganancias (129)		
		a Fondo de comercio de la consolidación	1.000.000
		_____ x _____	

.../...

.../...

Por consiguiente, en el balance consolidado en relación con dicha participación figurará la siguiente información:

BALANCE DE SITUACIÓN CONSOLIDADO 31-12-2005:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Participaciones puestas en equivalencia	500.000	Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo	(1.000.000)
Fondo de comercio de la consolidación	0		
Total	500.000	Total	(1.000.000)

B) Asientos para formar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada:

- Por el reconocimiento de la pérdida de la sociedad asociada atribuible al grupo:

1.000.000	<i>Participación en pérdidas de sociedades puestas en equivalencia</i>		
		a Resultado atribuido al grupo	1.000.000
		_____ x _____	

- Por el saneamiento del *Fondo de comercio de la consolidación*:

1.000.000	<i>Amortización fondo de comercio de la consolidación (se podría utilizar otra cuenta que indicará el carácter extraordinario de esta depreciación)</i>		
		a Pérdidas y ganancias (129)	1.000.000
		_____ x _____	

- Por la pérdida registrada de la participación:

2.000.000	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		a Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo de empresas asociadas (673)	2.000.000
		_____ x _____	

.../...

.../...

PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADAS:

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Participación en pérdidas de sociedades puestas en equivalencia	1.000.000		
Amortización fondo de comercio de la consolidación	1.000.000		
Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo de empresas asociadas (673).....	(2.000.000)		
Total	0	Total	

31-12-2006:**ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES**

En relación con los estados financieros individuales habrá que determinar a la fecha de cierre del ejercicio si dichas participaciones están depreciadas o no:

A estos efectos, el valor de mercado será el valor teórico de la participación a fecha 31-12-2006, sin tener en cuenta que las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición en cuanto que desaparecieron en la fecha de cierre del anterior ejercicio. Y dado que el patrimonio neto de la sociedad es negativo consideraremos que dicha participación tiene un valor de mercado de 0.

• Valor contable	500.000
• Valor de mercado	0
<hr/>	
Depreciación	500.000

La anterior pérdida puede considerarse como definitiva dada la situación de la sociedad, pero dado que existe un compromiso por «ITMOBA, S.A.» de efectuar inversiones en «CARAN, S.A.» al objeto de reactivarla, vamos a considerar (y por diferenciarlo de lo efectuado en el anterior ejercicio) que se considera reversible.

El asiento precedente para registrar la depreciación será el siguiente:

<i>500.000</i>	<i>Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas asociadas (294)</i>	<i>500.000</i>
<hr/>	x	<hr/>	

Por consiguiente, en las cuentas anuales en relación con dicha participación figurará la siguiente información:

.../...

.../...

BALANCE DE SITUACIÓN:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Participaciones en empresas asociadas (241)	500.000		
(Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas asociadas)	(500.000)		
Total	0	Total	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS:

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo	500.000		
Total	500.000	Total	

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

A) Asientos para formar el balance consolidado:

- Por las diferencias de primera consolidación:

1.500.000	Participaciones puestas en equivalencia		
1.000.000	Fondo de comercio de la consolidación		
		a Participaciones en empresas asociadas (241)	500.000
		a Reservas	2.000.000
		_____ x _____	

- Por la minoración de reservas desde el momento de la adquisición:

Porción de la minoración que corresponde a «ITMOBA, S.A.» = $(4.800.000 - 2.800.000) \times 25\% = 500.000$

500.000	Reservas en sociedades consolidadas		
		a Participaciones puestas en equivalencia	500.000
		_____ x _____	

.../...

.../...

- Por la depreciación del fondo de comercio de consolidación:

1.000.000	Reservas		
		a Fondo de comercio de la consolidación	1.000.000
		_____ x _____	

- Por la anulación de la provisión:

500.000	Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas asociadas (294)		
		a Pérdidas y ganancias (129)	500.000
		_____ x _____	

- Por la actualización del valor de la participación:

Pérdidas y ganancias del ejercicio = (3.000.000).

Parte que corresponde a «ITMOBA, S.A.» en los resultados del ejercicio de «CARAN, S.A.» = (3.000.000) × 25% = (750.000).

En este caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50 del Real Decreto 1815/1991 y lo dispuesto igualmente en la Consulta 3 del BOICAC 59, la reducción de la cuenta representativa de la inversión tendrá como límite el propio valor contable de la inversión, sin perjuicio de que se provisionen las pérdidas adicionales cuando la sociedad del grupo que posea la participación se haya comprometido a absorber tales pérdidas, informando de todo ello en la memoria.

750.000	Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo		
		a Participaciones puestas en equivalencia	500.000
		a Provisión para absorber pérdidas de las sociedades asociadas (14)	250.000
		_____ x _____	

Por consiguiente, en el balance consolidado en relación con dicha participación figurará la siguiente información:

BALANCE DE SITUACIÓN CONSOLIDADO 31-12-2006:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Participaciones puestas en equivalencia	0	Pérdidas y ganancias atribuidas al grupo	(750.000)
Fondo de comercio de la consolidación	0	Provisión para absorber pérdidas de las sociedades asociadas (14)	250.000
Total	0	Total	(500.000)

.../...

.../...

Al margen de la modificación de las pérdidas y ganancias y de las reservas.

B) Asientos para formar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada:

- Por el reconocimiento de la pérdida de la sociedad asociada atribuible al grupo:

750.000	Participación en pérdidas de sociedades puestas en equivalencia		
		a Resultado atribuido al grupo	750.000
_____		x	_____

- Por la provisión:

500.000	Pérdidas y ganancias (129)		
		a Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)	500.000
_____		x	_____

PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADAS:

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Participación en pérdidas de sociedades puestas en equivalencia	750.000		
Amortización fondo de comercio de la consolidación	0		
Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)	(500.000)		
Total	250.000	Total	

Por último, cabe indicar que la Consulta 3 del BOICAC 59 plantea la posibilidad de extender el planteamiento señalado en el artículo 50 del Real Decreto 1815/1991 a los estados financieros individuales, por lo que en los estados financieros individuales se podría producir en relación con el supuesto el siguiente asiento:

500.000	Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)		
		a Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas asociadas (294)	500.000
_____		x	_____

.../...

.../...

Por el compromiso de realizar inversiones, y con el límite del valor teórico negativo de la participación:

250.000	<i>Resultados extraordinarios (67)</i>	
	<i>a Provisión para absorber pérdidas de las sociedades asociadas (14X)</i>	250.000
_____ x _____		

Y cuando se realizaran las inversiones para absorber pérdidas, y hasta el límite que hagan que el patrimonio neto quedara en 0 (si se absorbieran mayores pérdidas, representaría un mayor importe de la participación, que podría, en su caso, ser provisionado):

250.000	<i>Provisión para absorber pérdidas de las sociedades asociadas (14X)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	250.000
_____ x _____		

Evidentemente, esta forma de operar en los estados individuales modificaría los ajustes a efectuar en los estados financieros consolidados por cuanto que ya se ha reconocido en los estados individuales la provisión para riesgos y gastos.

BOICAC núm. 59, septiembre 2004. Consulta 4

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable que debe darse a la creación de un programa informático específico para un organismo oficial, por parte de una empresa cuya actividad es la realización de este tipo de programas.

Respuesta:

La operación descrita en la consulta se asimila a un servicio prestado por encargo y con contrato por una empresa, pudiendo presentar cierta similitud, en cuanto a los elementos que la definen (al margen del plazo en el que se realiza la prestación), con las características de las empresas constructoras; solicitud de prestación de un servicio, y existencia de un acuerdo que vincula a las partes

al cumplimiento de las obligaciones respectivas. La contestación se realiza bajo la hipótesis reseñada, por lo que ésta no comprende situaciones en las que concurrieran circunstancias que llevaran a calificar la operación de forma distinta.

El tratamiento contable de este tipo de servicios, y en particular el reconocimiento de los ingresos que de ellos se derivan, viene recogido en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993, en concreto, en la norma de valoración 18.^a «Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos», de su quinta parte «Normas de valoración». La citada disposición prevé que, en relación con las obras realizadas por encargo y con contrato, cuando se cuente con los medios de control necesarios para hacer estimaciones razonables y fiables de los presupuestos de los contratos, así como de los ingresos, costes y grado de terminación en un momento determinado, y adicionalmente no existan riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto, ni dudas acerca de la aceptabilidad del servicio por parte del cliente, se reconozca el ingreso basándose en el grado de realización del contrato al final de cada período contable. Dicho porcentaje puede determinarse por la relación entre los costes incurridos hasta la fecha y los costes totales previstos para la realización del contrato.

Sin embargo, de no cumplirse las condiciones anteriores, al amparo del principio de prudencia, la empresa no debe reconocer el ingreso hasta que los trabajos se encuentren sustancialmente terminados, se hayan prestado al cliente o hayan sido aceptados por éste, debiéndose registrar hasta dicho momento en una cuenta de existencias por el coste incurrido. A este respecto, la Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, delimita con claridad que la misma será de aplicación para la determinación del coste de producción de los productos, entendiéndose como tales tanto los bienes producidos como los servicios prestados por la empresa. En particular, la norma primera se expresa en este sentido al disponer el siguiente ámbito de aplicación:

«Aplicación. La presente Resolución será de aplicación, con carácter general, para la determinación del coste de producción de los productos –bienes y servicios– comprendidos en las existencias, que sean o hayan sido fabricados o elaborados por la propia entidad.»

Por tanto, y de acuerdo con lo referido anteriormente, los servicios que están en curso de ejecución al cierre del ejercicio deberán figurar como proyectos o trabajos en curso realizados para terceros dentro de las existencias, aplicando para ello la norma de valoración decimotercera de la quinta parte del Plan General de Contabilidad, así como la Resolución anteriormente citada, sin perjuicio de las especiales características y peculiaridades que puedan tener los citados trabajos con respecto a las mercaderías y productos realizados por las empresas para su venta. Por lo que se refiere a su reflejo en las cuentas anuales, se registrarán dentro del balance (según modelos del Plan), en una partida específica creada al efecto, en la agrupación D) Activo Circulante, epígrafe II. Existencias. Como conclusión, la empresa, atendiendo a las circunstancias que concurran en el desarrollo de su actividad, deberá registrar los ingresos en sintonía con los términos indicados más arriba.

EJEMPLO:

La sociedad «CELLSOFT» firmó en el año 1 un contrato con un organismo público para desarrollar un programa informático a medida, a cambio de un precio fijo total de 1.000 u.m. Se pide realizar los asientos que correspondan en el año 2, en cada una de las siguientes hipótesis:

HIPÓTESIS A

	Año 1	Año 2
Costes incurridos en el curso del período	100	300
Costes pendientes (según estimación al cierre)	300	100
Trabajos facturados	300	575

HIPÓTESIS B

Además de los indicados, la entidad incurrió (durante el año 1) en costes por valor de 50 u.m. en relación con este contrato, antes de su adjudicación.

	Año 1	Año 2
Costes incurridos en el curso del período	100	300
Costes pendientes (según estimación al cierre)	300	100
Trabajos facturados	200	650

HIPÓTESIS C

	Año 1	Año 2
Costes incurridos en el curso del período	200	550
Costes pendientes (según estimación al cierre)	600	450
Trabajos facturados	200	450

HIPÓTESIS D

En el año 2 se firma una modificación del contrato inicial. La entidad se compromete a desarrollar un módulo adicional. El precio final del contrato será de 1.200 u.m. Los datos necesarios para contabilizar la operación son:

	Año 1	Año 2
Costes incurridos en el curso del período	100	300
Costes pendientes (según estimación al cierre)	300	200
Trabajos facturados	200	650

.../...

.../...

HIPÓTESIS E

La entidad no cuenta con una estimación fiable de los costes necesarios para afrontar el proyecto, por lo que se aplica el método del contrato cumplido. Los datos precisos para contabilizar la operación en el año son:

	Año 1	Año 2
Costes incurridos en el curso del período	200	550
Costes pendientes (según estimación al cierre)	600	450
Trabajos facturados	200	450

Solución:**HIPÓTESIS A**

La entidad debe aplicar el método de porcentaje de realización descrito en la Norma de Valoración 18.^a del PGC de constructoras para el reconocimiento de los ingresos derivados del contrato, supuesto el cumplimiento de las condiciones fijadas en la propia norma (disponibilidad de estimaciones fiables de ingresos, gastos y grado de ejecución y ausencia de dudas sobre la aceptación del programa elaborado por parte del cliente). Según el método de «costes contra costes» mencionado en la propia norma, los ingresos reconocidos en los años 1 y 2 son:

	Año 1	Año 2
Costes incurridos en el curso del período	100	300
Costes pendientes (según estimación al cierre)	300	100
Porcentaje de terminación	25,00%	80,00%
Ingresos por servicios	250	550
Trabajos facturados	300	575

En el año 1 se contabilizó un ingreso anticipado de 50 (300-250). El asiento a realizar para reconocer los ingresos derivados del proyecto en el año 2 es:

575	<i>Cientes (430)</i>		
		<i>a Prestaciones de servicios (705)</i>	550
		<i>a Ingresos anticipados (485)</i>	25
	————— x —————		

HIPÓTESIS B

Empleando el mismo criterio de reconocimiento expuesto en el apartado anterior, los ingresos imputados a cada período serían:

.../...

.../...

	Año 1	Año 2
Costes incurridos en el curso del período	100	300
Costes pendientes (según estimación al cierre)	300	100
Porcentaje de terminación	25,00%	80,00%
Ingresos por servicios	250	550
Trabajos facturados	200	650

Por tanto, en el año 1 se computaron trabajos realizados no facturados por valor de 50 u.m. En el año 2 se factura el importe anterior, los trabajos realizados en el período por valor de 550 y 50 u.m. más que deben ser contabilizadas como anticipos de clientes:

650	<i>Cientes (430)</i>		
		<i>a Cientes, facturas pendientes de recibir o de formalizar (4309)</i>	50
		<i>a Prestaciones de servicios (705)</i>	550
		<i>a Ingresos anticipados (485)</i>	50
		x	

La Norma de Valoración 13.^a del PGC de constructoras exige que los gastos iniciales de proyecto o anteproyecto se contabilicen como un activo en tanto no se conozca si el proyecto será o no adjudicado: si no lo es, se cargan inmediatamente a gastos; si se obtiene la adjudicación, se periodifican a lo largo de la ejecución de la obra asociada, linealmente o proporcionalmente a la relación entre costes incurridos y costes totales previstos. Por tanto, al cierre del año 2, se hace:

75	<i>Variación de existencias de gastos de proyecto (71-)</i>		
		<i>a Gastos iniciales de proyecto (33-)</i>	75
		x	
20	<i>Gastos iniciales de proyecto (33-)</i>		
		<i>a Variación de existencias de gastos de proyecto (71-)</i>	20
		x	

HIPÓTESIS C

Según el método de «costes contra costes», los ingresos reconocidos en los años 1 y 2 son:

.../...

.../...

	Año 1	Año 2
Costes incurridos en el curso del período	200	550
Costes pendientes (según estimación al cierre)	600	450
Porcentaje de terminación	25,00%	62,50%
Ingresos por servicios	250	375
Trabajos facturados	200	450

Para reconocer los ingresos derivados del contrato en el año 2, el asiento a realizar es:

450	<i>Cientes (430)</i>	
	<i>a Cientes, facturas pendientes de recibir o de formalizar (4309)</i>	50
	<i>a Prestaciones de servicios (705)</i>	375
	<i>a Ingresos anticipados (485)</i>	25
	_____ x _____	

Ahora bien, como los datos disponibles permiten pronosticar que la ejecución del contrato arrojará pérdidas, la entidad está obligada a dotar una provisión para reconocerlas y eliminar los beneficios ya contabilizados:

Ingresos previstos derivados del contrato	1.000
Costes totales de ejecución estimados	1.200
Pérdida total esperada	200
Beneficios reconocidos en el año 1	50
Provisión a dotar	250

250	<i>Dotación a la provisión para pérdidas por proyectos (69-)</i>	
	<i>a Provisión para pérdidas por proyectos (49-)</i>	250
	_____ x _____	

HIPÓTESIS D

La siguiente tabla muestra los ingresos imputados a cada período, aplicando el mismo criterio expuesto en apartados anteriores:

	Año 1	Año 2
Costes incurridos en el curso del período	100	300
Costes pendientes (según estimación al cierre)	300	200
Porcentaje de terminación	25,00%	66,67%
Ingresos por servicios	250	483
Precio total contratado	1.000	1.100
Trabajos facturados	200	650

.../...

.../...

El asiento-resumen que refleja los ingresos atribuidos al año 2 es:

650	<i>Cientes (430)</i>		
		<i>a Cientes, facturas pendientes de recibir o de formalizar (4309)</i>	50
		<i>a Prestaciones de servicios (705)</i>	483
		<i>a Ingresos anticipados (485)</i>	117
	_____	x _____	

HIPÓTESIS E

Cuando faltan las condiciones enunciadas en la Norma de Valoración 18.^a del PGC de empresas constructoras, el reconocimiento de los ingresos y beneficios derivados del contrato se difiere hasta el momento en que el proyecto se encuentra sustancialmente terminado. Las cantidades recibidas del cliente se contabilizan hasta entonces como anticipos a cuenta, y se capitalizan como existencias los costes de ejecución soportados:

450	<i>Cientes (430)</i>		
		<i>a Anticipos de clientes (437)</i>	450
	_____	x _____	

A 31 de diciembre:

200	<i>Variación de existencias de trabajos en curso (71-)</i>		
		<i>a Trabajos en curso (33)</i>	200
	_____	x _____	
750	<i>Trabajos en curso (33)</i>		
		<i>a Variación de existencias de trabajos en curso (71-)</i>	750
	_____	x _____	

El principio de prudencia exige también en este supuesto que se reconozcan inmediatamente las pérdidas que se espera que se deriven de la ejecución del acuerdo:

200	<i>Dotación a la provisión para pérdidas por obras (69-)</i>		
		<i>a Provisión para pérdidas por obras (49-)</i>	200
	_____	x _____	

Ingresos previstos derivados del contrato	1.000
Costes totales de ejecución estimados	1.200
Provisión a dotar	200