



ÁNGEL GONZÁLEZ GARCÍA
INMACULADA DE BENITO CÁMARA

Profesores del CEF

BOICAC núm. 50, junio de 2002. Consulta 4

SUMARIO:

Sobre el registro contable de las ventas o ingresos por obra ejecutada para el supuesto de obras realizadas por encargo y con contrato.

Respuesta:

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993, establecen que el método de porcentaje de realización deberá aplicarse salvo que no se cumplieren las condiciones establecidas en el apartado a) de la norma de valoración 18.^a «Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos», incluida en la quinta parte de las normas.

Por tanto, las empresas constructoras aplicarán el método del porcentaje de realización siempre que cuenten con los medios y el control necesarios que les permitan de forma objetiva hacer estimaciones razonables y fiables. Si una empresa constructora utilizase el método del porcentaje de realización para contabilizar los ingresos, sin reunir los citados requisitos, estaría incumpliendo la norma 18.^a de la adaptación. Asimismo, para las obras realizadas por encargo y con contrato, se utilizará el método del contrato cumplido cuando no se den las condiciones establecidas en la letra a), de la mencionada norma, que textualmente dispone: «De no cumplirse las condiciones anteriores, no se podrá aplicar el método del porcentaje de realización y, exclusivamente para las obras en las que se dé esa circunstancia, en base al principio de prudencia, se utilizará el método del contrato cumplido». En definitiva, no existe una opción en los criterios indicados, sino que cada uno de ellos resulta aplicable de acuerdo con las circunstancias establecidas en la norma indicada.

EJEMPLO:

La empresa «PICO Y PALA, SA» tiene como actividad principal la ejecución de obras por encargo.

Éstas son realizadas para diferentes organismos públicos, tanto nacionales como extranjeros; en la mayoría de las obras encargadas, se trabaja bajo presupuesto, que es aceptado por las Administraciones correspondientes antes del inicio de las obras.

Ahora bien, en la adjudicación de determinadas obras, cuya realización es muy compleja, por motivos geológicos, de orografía del terreno, del período de lluvias, etc., dada la dificultad en la estimación de los costes a incurrir, el precio de venta definitivo (el cual se obtendrá añadiendo al precio de venta inicialmente acordado el porcentaje correspondiente en función del incremento que hayan experimentado los costes, por causas *a priori* difícilmente cuantificables) queda supeditado a la práctica finalización de las obras, dada la dificultad de su realización.

En relación con la actividad desarrollada por la empresa en el año 20X2 distinguiremos las obras iniciadas en ejercicios anteriores de las adjudicaciones del ejercicio actual.

Así, al inicio del ejercicio, los datos relativos a sus obras en curso de ejecución son los siguientes:

Obra	Costes incurridos	Presupuesto de costes pendientes	Precio de venta	Obra ejecutada hasta 31-12-20X1*	Obra certificada hasta 31-12-20X1*	Obra cobrada hasta 31-12-20X1*
Obra 1 ...	5.800	8.700	21.500	8.600	7.600	7.200
Obra 2 ...	13.200	3.300	22.000	17.600	15.400	14.000
Obra 3 ...	9.300	6.200	14.000	8.400	8.000	8.000

* A precio de venta.

Asimismo, se tiene iniciada de ejercicios anteriores una obra (obra 4) de las consideradas de difícil ejecución, cuyos costes incurridos a 31-12-20X1 ascienden a 10.400 y, aun cuando se ha realizado alrededor del 50% de la obra (por lo que a tamaño se refiere), es muy difícil estimar, al menos de forma fiable, los costes pendientes de incurrir y en consecuencia los ingresos derivados de la ejecución del proyecto. Se ha cobrado hasta la fecha el 80% de los costes incurridos, previamente certificados.

La actividad desarrollada en el ejercicio 20X2, en relación con las obras anteriores, ha sido la siguiente:

Obra	Costes incurridos	Presupuesto de costes pendientes	Precio de venta	Obra ejecutada en el ejercicio y no certificada*	Obra cobrada en el ejercicio
Obra 1 ...	5.800	2.900	21.500	1.800	7.800
Obra 2 ...	3.200	–	22.000	900	5.700
Obra 3 ...	5.900	800	14.000	300	4.000

* El resto ha sido totalmente certificado.

.../...

.../...

En relación con la obra 4, los costes incurridos, de acuerdo con su naturaleza, han sido los siguientes:

- Costes del personal asignado a la obra: 1.800.
- Costes de los materiales utilizados: 3.400.
- Amortización de los equipos: 900.
- Costes de supervisión de la obra: 600.
- Seguros: 250.

Aun cuando los costes han sido importantes, los trabajos realizados no han supuesto más de un 20% del total de la obra (por lo que a tamaño se refiere). Se ha cobrado durante el ejercicio por importe de 3.500.

En el año 20X2, se le han adjudicado a la empresa dos obras, presentándose en el siguiente cuadro toda la información desarrollada en el ejercicio:

Obra	Costes incurridos	Presupuesto de costes pendientes	Precio de venta	Obra certificada en el ejercicio	Obra cobrada en el ejercicio
Obra 5 ...	1.800	7.200	12.000	900	800
Obra 6 ...	3.000	7.000	15.000	2.500	2.200

SE PIDE:

1. *Presentación de las cuentas (desglosadas por obras) y sus correspondientes saldos existentes al 1-01-20X2, en relación con las obras en curso de ejecución a esa fecha.*
2. *Contabilización de las operaciones realizadas por la empresa a lo largo del año 20X2, así como determinación del resultado contabilizado hasta el 31-12-20X2 en cada una de las obras.*

Nota: todas las cantidades del enunciado son en millones de euros.

Solución:

La norma 18.^a «Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos» del Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas constructoras establece en cuanto a la contabilización de las obras realizadas por encargo y por contrato que:

«Se valorarán por el método del porcentaje de realización, por este método se reconocerán los ingresos por obra ejecutada en base al grado de realización del contrato al final de cada período contable.

Para la aplicación del método del porcentaje de realización será necesaria la existencia de dos condiciones indispensables:

- Que se cuente con los medios y el control para poder 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.
- Que no existan riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto, sin duda sobre la aceptabilidad del pedido o encargo por parte del cliente.

.../...

.../...

De no cumplirse las condiciones anteriores, no se podrá aplicar el método del porcentaje de realización y, exclusivamente para las obras en las que se dé esa circunstancia, en base al principio de prudencia, se utilizará el método del contrato cumplido.

Por el método del contrato cumplido se reconocerán los ingresos por obra ejecutada una vez que las obras y trabajos realizados por encargo derivados del contrato, se encuentren sustancialmente terminados, se hayan entregado al cliente o hayan sido aceptados por éste. A estos efectos, se entenderá que las obras y trabajos están sustancialmente terminados cuando los costes previstos, pendientes de terminación de obra, no sean significativos, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega».

De la norma se deduce claramente, como así queda recogido igualmente en la consulta 4 del BOICAC 50, que ambos métodos no son excluyentes ni opcionales, sino que el método del contrato cumplido sólo se utilizará para obras por encargo y con contrato en las que no se cumplan las condiciones para la aplicación del método de realización establecidas por la norma 18.^a, anteriormente transcrita.

Así, la empresa «PICO Y PALA» sólo ha podido utilizar el método del porcentaje de realización para las obras 1, 2 y 3 (iniciadas en ejercicios anteriores) y para las obras 5 y 6 (iniciadas en el ejercicio actual) por poder realizar estimaciones fiables de los presupuestos, ingresos, costes y grado de terminación al final de cada ejercicio.

No ocurre así con la obra 4 (empezada en ejercicios anteriores), sobre la que no existe la posibilidad de realizar estimaciones fiables sobre costes, ingresos y porcentaje de realización, por lo que, exclusivamente para esta obra, se sigue el método del contrato cumplido.

1. Presentación de las cuentas (desglosadas por obras) y sus correspondientes saldos existentes a 1-01-20X2, en relación con las obras en curso de ejecución a esa fecha.

En primer lugar pasamos a analizar, a través de cuadros, los costes, porcentaje de realización, ingresos y resultados (beneficio o pérdida) contabilizados en las obras 1, 2 y 3 hasta el 31-12-20X1.

CUADRO I

Obra	Costes incurridos	Presupuesto de costes pendientes	Coste total estimado	Porcentaje de realización	Precio de venta
Obra 1 ...	5.800	8.700	14.500	$5.800/14.500 = 0,40$	21.500
Obra 2 ...	13.200	3.300	16.500	$13.200/16.500 = 0,80$	22.000
Obra 3 ...	9.300	6.200	15.500	$9.300/15.500 = 0,60$	14.000

CUADRO II

% realización/Precio de venta	Beneficio/Pérdida realizada hasta 20X1	Precio de venta total – Coste total estimado	Provisión dotada
$0,40 \times 21.500 = 8.600$	$8.600 - 5.800 = 2.800$	$21.500 - 14.500 = 7.000$	–
$0,80 \times 22.000 = 17.600$	$17.600 - 13.200 = 4.400$	$22.000 - 16.500 = 5.500$	–
$0,60 \times 14.000 = 8.400$	$8.400 - 9.300 = (900)$	$14.000 - 15.500 = (1.500)$	600*

* $1.500 - 900 = 600 = 0,40 \times 1.500$

.../...

.../...

De los cuadros anteriores se deduce que hasta la fecha de 31-12-20X1 las obras 1 y 2 han generado beneficios (la primera por importe de 2.800 y la segunda por 4.400), así como que por la comparación del precio de venta y la estimación de costes pendientes se seguirá generando beneficio hasta la finalización de las mismas ($7.000 - 2.800 = 4.200 = 0,60 \times 7.000$ para la obra 1 y $5.500 - 4.400 = 1.100 = 0,20 \times 5.500$ para la obra 2).

No ocurre igual con la obra 3, en la que los costes incurridos han sido superiores a los ingresos correspondientes al porcentaje de realización, por lo que hasta el 31-12-20X1 se ha contabilizado una pérdida de $900 = 0,60 \times 1.500$, mientras que además y en aplicación del principio de prudencia se habrá tenido que contabilizar, a través de una provisión, por no estar realizada, la pérdida correspondiente al porcentaje de obra no ejecutado.

En cuanto a las cuentas que figurarán en el Balance de Situación elaborado con fecha 31-12-20X1, se presentan en el **Cuadro IV**, tras el **Cuadro III**, donde se han repetido los datos del enunciado en relación con los importes, ejecutados, certificados y cobrados hasta el 31-12-20X1, relativos a las obras 1, 2 y 3.

CUADRO III

Obra	Obra ejecutada hasta 31-12-20X1 (1)	Obra certificada hasta 31-12-20X1 (2)	Obra cobrada hasta 31-12-20X1 (3)
Obra 1	8.600	7.600	7.200
Obra 2	17.600	15.400	14.000
Obra 3	8.400	8.000	8.000

CUADRO IV

Obra	Cientes, obra ejecutada pendiente de certificar (434)	Cientes (430)	Provisión para pérdidas por obras (498)
Obra 1	$8.600 - 7.600 = 1.000$	$7.600 - 7.200 = 400$	-
Obra 2	$17.600 - 15.400 = 2.200$	$15.400 - 14.000 = 1.400$	-
Obra 3	$8.400 - 8.000 = 400$	$8.000 - 8.000 = 0$	600

En relación con la obra 4 y como ya se ha comentado, se sigue el método del contrato cumplido, lo que implica que hasta el 31-12-20X1 no se ha contabilizado ingreso alguno, por no haberse terminado la obra, figurando en el activo del balance la obra en curso, por los costes incurridos en su ejecución.

CUADRO V

Obra	Obra 4 en curso (34-)	Anticipos de clientes (437)
Obra 4	10.400	$0,80 \times 10.400 = 8.320$

.../...

.../...

2. Contabilización de las operaciones realizadas por la empresa a lo largo del año 20X2, así como determinación del resultado contabilizado hasta 31-12-20X2 en cada una de las obras.

A lo largo del ejercicio se habrán ido devengado los diferentes costes derivados de la ejecución de las obras, tanto de las que se encontraban iniciadas de ejercicios anteriores, como de las adjudicadas en el ejercicio.

Gastos devengados correspondientes a las obras 1, 2 y 3:

5.800	Gastos por naturaleza, obra 1	
3.200	Gastos por naturaleza, obra 2	
5.900	Gastos por naturaleza, obra 3	
	a Contrapartidas	14.900
_____ x _____		

Gastos devengados correspondientes a la obra 4:

1.800	Gastos de personal	
3.400	Consumos de materiales	
900	Amortización equipos	
600	Gastos de supervisión	
250	Servicios exteriores	
	a Contrapartidas	6.950
_____ x _____		

Gastos devengados correspondientes a las obras 5 y 6:

1.800	Gastos por naturaleza, obra 5	
3.000	Gastos por naturaleza, obra 6	
	a Contrapartidas	4.800
_____ 31-12-20X2 _____		

A) Obras 1, 2 y 3.

En primer lugar se calcula el grado de realización hasta el año 20X2 inclusive, correspondiente a las obras 1, 2 y 3 iniciadas en el ejercicio anterior.

CUADRO VI

Obra	Costes incurridos hasta 31-12-20X2	Presupuesto de costes pendientes	Coste total estimado	Porcentaje de realización
Obra 1 ...	5.800 + 5.800 = 11.600	2.900	14.500	11.600/14.500 = 0,80
Obra 2 ...	13.200 + 3.200 = 16.400	-	16.400	16.400/16.400 = 1,00
Obra 3 ...	9.300 + 5.900 = 15.200	800	16.000	15.200/16.000 = 0,95

.../...

.../...

En segundo lugar se determina el resultado obtenido hasta el 31-12-20X2 correspondiente al porcentaje de realización, para a continuación calcular, por diferencia con el obtenido hasta el 31-12-20X1, el resultado del ejercicio 20X2.

CUADRO VII

Precio de venta	% realización/Precio de venta	Beneficio/Pérdida realizada hasta 20X2	Beneficio/Pérdida realizada en 20X2
21.500	$0,80 \times 21.500 = 17.200$	$17.200 - 11.600 = 5.600$	$5.600 - 2.800 = 2.800$
22.000	$1,00 \times 22.000 = 22.000$	$22.000 - 16.400 = 5.600$	$5.600 - 4.400 = 1.200$
14.000	$0,95 \times 14.000 = 13.300$	$13.300 - 15.200 = (1.900)$	$(1.900) - (900) = (1.000)$

Como se puede observar, la obra 1 ha generado beneficios en el ejercicio, mientras que la obra 2 ha generado pérdidas y la obra 3 sigue produciendo pérdidas. Tanto los unos como las otras deberán ser los importes que registre la contabilidad.

De la misma forma en el cuadro siguiente se pone de manifiesto cómo las obras 1 y 2 se estima que seguirán generando beneficios, al contrario que la obra 3, de la que aún se esperan pérdidas por importe de 100 [$(16.000 - 14.000) - 1.900$], pero, al existir una provisión dotada de 600, nos encontramos en el ejercicio con un exceso de provisión de 500 ($600 - 100$).

CUADRO VIII

Precio de venta total – Coste total estimado	Beneficio/Pérdida realizada hasta 20X2	Provisión dotada	Exceso de provisión
$21.500 - 14.500 = 7.000$	5.600	–	–
$22.000 - 16.400 = 5.600$	3.600	–	–
$14.000 - 16.000 = (2.000)$	(1.900)	600	$2.000 - 1.900 + 600 = 500$

Los dos cuadros siguientes van a calcular en primer lugar la obra ejecutada en el ejercicio y certificada (por diferencia entre la ejecutada y la no certificada en el año 20X2), para, a continuación y teniendo en cuenta el importe existente a 1-01-20X2 pendiente de certificar, obtener los importes certificados en el ejercicio.

CUADRO IX

Obra	Obra ejecutada en el ejercicio *	Obra ejecutada en el ejercicio y no certificada	Obra ejecutada en el ejercicio y certificada
Obra 1 ...	$17.200 - 8.600 = 8.600$	1.800	$8.600 - 1.800 = 6.800$
Obra 2 ...	$22.000 - 17.600 = 4.400$	900	$4.400 - 900 = 3.500$
Obra 3 ...	$13.300 - 8.400 = 4.900$	300	$4.900 - 300 = 4.600$

* Diferencia entre el total de obra ejecutada hasta el 31-12-20X2 (Cuadro VII) menos el importe de la obra ejecutada hasta el 31-12-20X1 (Cuadro II).

.../...

.../...

CUADRO X

Cientes, obra ejecutada pendiente de certificar (434) *	Obra certificada en el ejercicio
1.000	6.800 + 1.000 = 7.800
2.200	3.500 + 2.200 = 5.700
400	4.600 + 400 = 5.000

* Importes pendientes de certificar a 1-01-20X2, según quedó reflejado en el Cuadro IV.

Una vez calculados los importes certificados en el ejercicio, y teniendo en cuenta el saldo pendiente de cobro al inicio del período, además de los importes cobrados, se obtienen las cantidades pendientes de cobro al cierre del ejercicio.

CUADRO XI

Cientes (430) (saldo a 1-01-20X2)	Obra cobrada en el ejercicio	Cientes (430) (saldo a 31-12-20X2)
400	7.800	400 + 7.800 - 7.400 = 800
1.400	5.700	1.400 + 5.700 - 6.400 = 700
-	4.000	5.000 - 4.000 = 1.000

Por la obra ejecutada y certificada en el ejercicio:

6.800	Cientes, obra 1 (4301)	
3.500	Cientes, obra 2 (4302)	
4.600	Cientes, obra 3 (4303)	
	a Obra 1 ejecutada y certificada (7001)	6.800
	a Obra 2 ejecutada y certificada (7002)	3.500
	a Obra 3 ejecutada y certificada (7003)	4.600
	x	

Por la obra ejecutada en el ejercicio y no certificada:

1.800	Cientes, obra 1 ejecutada pendiente de certificar (4341)	
900	Cientes, obra 2 ejecutada pendiente de certificar (4342)	
300	Cientes, obra 3 ejecutada pendiente de certificar (4343)	
	a Obra 1 ejecutada pendiente de certificar (7061)	1.800
	a Obra 2 ejecutada pendiente de certificar (7062)	900
	a Obra 3 ejecutada pendiente de certificar (7063)	300
	x	.../...

.../...

Por la certificación de la obra ejecutada en ejercicios anteriores:

1.000	Cientes, obra 1		
2.200	Cientes, obra 2		
400	Cientes, obra 3		
		a Cientes, obra 1 ejecutada pendiente de certificar (4341)	1.000
		a Cientes, obra 2 ejecutada pendiente de certificar (4342)	2.200
		a Cientes, obra 3 ejecutada pendiente de certificar (4343)	400
		_____ x _____	

Por los cobros:

17.500	Tesorería (57-)		
		a Cientes, obra 1	7.800
		a Cientes, obra 2	5.700
		a Cientes, obra 3	4.000
		_____ x _____	

Por el exceso de provisión:

500	Provisión para pérdidas por obras (4983)		
		a Provisión para pérdidas por obras aplicada (7953)	500
		_____ x _____	

Obra 1

Obra 1 ejecutada y certificada (7001)	6.800
Obra 1 ejecutada y pendiente de certificar (7061)	1.800
Total ingresos	8.600
Costes incurridos	5.800
Beneficio contabilizado año 20X2	2.800

Obra 2

Obra 2 ejecutada y certificada (7002)	3.500
Obra 2 ejecutada y pendiente de certificar (7062)	900
Total ingresos	4.400
Costes incurridos	3.200
Beneficio contabilizado año 20X2	1.200

.../...

.../...

Obra 3

Obra 3 ejecutada y certificada (7003)	4.600
Obra 3 ejecutada y pendiente de certificar (7063)	300
	<u>4.900</u>
Total ingresos	4.900
Costes incurridos	<u>5.900</u>
Pérdida contabilizada año 20X2	1.000
Exceso de provisión	<u>(500)</u>
Pérdida al ejercicio 20X2	500

En relación con la obra 3 se contabilizó hasta el ejercicio anterior una pérdida de 1.500, 900 correspondientes a la obra ejecutada y 600 vía provisión; como en este ejercicio la pérdida total en la obra 3 es de 2.000, faltan 500 por contabilizar.

B) Obra 4.

Costes incurridos hasta el 31-12-20X1	10.400
Costes incurridos en el año 20X2	6.950
	<u>17.350</u>
Obra 4 en curso	17.350

Por las existencias iniciales en curso:

10.400 Variación de obra en curso 4 (710)		
	a Obra 4 en curso (34-)	10.400
_____	x _____	

Por las existencias finales en curso:

17.350 Provisión para pérdidas por obras (4983)		
	a Provisión para pérdidas por obras aplicada (7953)	17.350
_____	x _____	

Por las cantidades cobradas en el ejercicio:

3.500 Tesorería (57-)		
	a Anticipo de clientes (437)	3.500
_____	x _____	

.../...

.../...

C) Obras 5 y 6.

En los siguientes cuadros se calcula el porcentaje de realización correspondiente a las obras 5 y 6, así como el beneficio realizado en el ejercicio. Igualmente se observa que los ingresos totales son superiores a los costes totales estimados.

CUADRO XII

Obra	Costes incurridos	Presupuesto de costes pendientes	Coste total estimado	Porcentaje de realización	Precio de venta
Obra 5	1.800	7.200	9.000	$1.800/9.000 = 0,20$	12.000
Obra 6	3.000	7.000	10.000	$3.000/10.000 = 0,30$	15.000

CUADRO XIII

% realización/Precio de venta	Beneficio/Pérdida en el ejercicio	Precio de venta total – Coste total estimado
$0,20 \times 12.000 = 2.400$	$2.400 - 1.800 = 600$	$12.000 - 9.000 = 3.000$
$0,30 \times 15.000 = 4.500$	$4.500 - 3.000 = 1.500$	$15.000 - 10.000 = 5.000$

CUADRO XIV

Obra	Obra ejecutada en el ejercicio	Obra ejecutada y certificada en el ejercicio	Obra ejecutada y no certificada en el ejercicio	Obra cobrada en el ejercicio
Obra 5	2.400	900	$2.400 - 900 = 1.600$	800
Obra 6	4.500	2.500	$4.500 - 2.500 = 2.000$	2.200

En este último cuadro se ha calculado el importe de obra ejecutada y no certificada, así como los importes cobrados en el período.

Por la obra ejecutada y certificada en el ejercicio:

900	Cientes, obra 5 (4305)	
2.500	Cientes, obra 6 (4306)	
	a Obra 5 ejecutada y certificada (7001)	900
	a Obra 6 ejecutada y certificada (7006)	2.500

_____ x _____

.../...

.../...		
Por la obra ejecutada en el ejercicio y no certificada:		
1.600	<i>Cientes, obra 5 ejecutada pendiente de certificar (4345)</i>	
2.000	<i>Cientes, obra 6 ejecutada pendiente de certificar (4346)</i>	
	<i>a Obra 5 ejecutada pendiente de certificar (7065)</i>	1.600
	<i>a Obra 6 ejecutada pendiente de certificar (7066)</i>	2.000
	_____ x _____	
Por la obra cobrada en el ejercicio:		
3.000	<i>Tesorería (57-)</i>	
	<i>a Cientes, obra 5 (4305)</i>	800
	<i>a Cientes, obra 6 (4306)</i>	2.200
	_____ x _____	

BOICAC núm. 42, junio de 2000. Consulta 1

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable que corresponde otorgar a las indemnizaciones otorgadas a los arrendatarios de inmuebles.

Respuesta:

En principio hay que indicar que el supuesto planteado en la consulta está recogido en la adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las empresas inmobiliarias, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, en su norma de valoración 3.^a h) contenida en la quinta parte, que indica:

«Los costes de indemnizaciones a arrendatarios serán incorporados al activo, como mayor valor del bien, en la medida que supongan un aumento de la rentabilidad futura del mismo.»

Entiende, por tanto, la norma que estas indemnizaciones a arrendatarios son activables en cuanto supongan una mejora del activo implicado que incremente su rentabilidad futura. Adicionalmente, en congruencia con el resto de las normas, el valor resultante, es decir, después de activar la indemnización, no podrá superar el valor de mercado del activo.

Una vez indicado lo anterior, se presenta como necesario analizar con carácter general las situaciones que provocan el pago de indemnizaciones por rescisión de contratos, para otorgarles el adecuado tratamiento contable.

Con carácter general, las indemnizaciones a que resulta obligada una empresa se tratan contablemente como un gasto del ejercicio, sin perjuicio de que, si se prevén objetivamente con anterioridad las circunstancias que las motivan, se registre la correspondiente provisión para riesgos y gastos.

No obstante lo anterior, podría considerarse que mediante una indemnización se recupera un activo, en el caso de que ésta fuese necesaria para llevar a cabo esta operación y el activo recuperado generara ingresos futuros, de tal forma que los ingresos a obtener en la situación conseguida tras la indemnización permitieran recuperar, al menos, el importe de dicha indemnización más las cantidades necesarias para la generación de los ingresos. En concreto se debería cumplir:

- Tiene que ser posible cuantificar de forma detallada los ingresos netos futuros previsibles a conseguir en la situación posterior a la indemnización.
- La operación en su conjunto debe poner de manifiesto de forma clara y directa un aumento en la generación de ingresos netos futuros con respecto a los que generaría el contrato objeto de rescisión; en este sentido se exige que como mínimo el importe actual en términos financieros de las previsiones de aumento de ingresos netos a obtener en la nueva situación tiene que ser igual o superior al importe de la indemnización.

Si, como se ha indicado, al menos todas estas circunstancias se cumplen, debe entenderse que la entidad cedente recupera un activo reproduciéndose las mismas circunstancias cedidas, entre las que está el plazo de cesión o vida útil del citado activo. En este caso, su calificación como activo permite indicar:

- La naturaleza del referido activo es la de un derecho de uso.
- Se valorará por el precio de adquisición, esto es, el importe correspondiente a la indemnización, sin perjuicio de que en ningún caso pueda exceder de la diferencia existente entre los ingresos netos previstos a conseguir después de la indemnización y los que generaba el antiguo contrato (en términos actuales financieros). Si respecto al contrato que ahora se rescinde se hubieran cobrado anticipadamente ingresos a producir en ejercicios futuros, éstos deberían cancelarse, por lo que en este caso el importe a activar estaría neto de este efecto.

- La amortización de dicho activo deberá realizarse de forma sistemática durante el período de vida útil, es decir, al tratarse de un derecho previamente cedido por un plazo, la vida útil se identificará por el tiempo restante del contrato rescatado.
- En el caso de que el contrato objeto de rescisión tuviese una duración indefinida, de acuerdo con un criterio prudente, debería imputarse a resultados durante el período previsto de generación de los mayores ingresos, operando el límite máximo de 20 años en sintonía con lo establecido para el fondo de comercio. No obstante, si la indemnización se puede identificar como una mejora de un activo, porque suponga un aumento en su rentabilidad futura, las indemnizaciones se registrarán como mayor valor de dicho activo, amortizándose durante su vida útil como un elemento más de su coste.

En consecuencia, este Instituto considera que el punto anteriormente transcrito de la norma de valoración 3.ª de la adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias debe entenderse de la forma expuesta en el párrafo anterior, es decir, los costes de indemnizaciones a arrendatarios serán incorporados al activo, como mayor valor del bien o inmueble en cuestión, cuando, aumentando la rentabilidad futura del inmueble, no esté vinculada la mayor generación de ingresos a un período concreto y determinado en el momento de la rescisión (en cuyo caso la imputación a resultados de la indemnización debería vincularse a ese período residual), sino que la indemnización se traduce en una mejora del bien sobre el cual existía una carga indefinida (arrendamientos en los que el arrendatario tiene un derecho de alquiler sobre el bien arrendado con unas determinadas condiciones económicas por tiempo no determinado).

Respecto a las circunstancias a que se ha hecho mención para la calificación como activo de la indemnización es importante resaltar que no sólo deben cumplirse en el momento inicial sino durante toda su vida útil, lo que motivará en su caso las correspondientes correcciones valorativas.

En la memoria de las cuentas anuales, en un apartado específico, se ofrecerá la información necesaria para que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad en relación con esta operación, justificando las circunstancias que motivan la calificación de activo.

EJEMPLO:

La sociedad anónima «CENSA» posee un inmueble adquirido hace 40 años con un precio de adquisición de 100.000 euros y una amortización acumulada de 40.000 euros. El inmueble está alquilado históricamente por 100 euros mensuales sin revisión de IPC, restando todavía 15 años de contrato. En el mismo se ejerce una actividad relacionada con la hostelería. El valor de mercado en la actualidad es de 1.500.000 de euros.

.../...

.../...

La empresa propietaria, ante la poca rentabilidad, decide indemnizar al arrendatario con 180.000 euros.

SE PIDE:

Contabilizar la operación en los dos casos siguientes:

A) Si la empresa decide continuar la actividad hostelera.

B) Si la empresa decide enajenar el inmueble.

Solución:

A) Existen dos opciones para la contabilización del proceso:

Opción 1

Si seguimos la alternativa del PGC sectorial para empresas inmobiliarias el coste de la indemnización será mayor valor del activo amortizándose en la vida útil pendiente, en la medida que la indemnización supone un aumento de la rentabilidad futura del inmueble.

Por el pago de la indemnización:

<i>180.000 Construcciones (221)</i>		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	<i>180.000</i>
	x		

Por la amortización en los próximos 60 años:

<i>4.000 Amortización del inmovilizado material (682)</i>		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	<i>4.000</i>
<i>[(60.000 + 180.000)/60]</i>			
	x		

Opción 2

Si se sigue la posibilidad de contabilización desarrollada por la consulta y siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la misma, el importe de la indemnización será contabilizado como un derecho al uso (inmovilizado inmaterial).

<i>180.000 Derecho de uso sobre bienes (21)</i>		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	<i>180.000</i>
	x		

.../...

.../...

Por la amortización en los próximos 15 años, ya que la vida útil se identificará por el tiempo restante del contrato rescatado:

12.000	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>		
	(180.000/15)		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	12.000
	_____	x _____	

Por la amortización de las construcciones durante los próximos 60 años:

1.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
	(100.000 / 100)		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	1.000
	_____	x _____	

B) Al no cumplirse las condiciones del PGC de inmobiliarias ni de la consulta, la indemnización será tratada como un gasto.

180.000	<i>Gastos extraordinarios (678)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	180.000
	_____	x _____	