



INMACULADA DE BENITO CÁMARA
ÁNGEL GONZÁLEZ GARCÍA

Profesores del CEF

BOICAC núm. 44, 12-2000. Consulta 1

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la creación de una página en INTERNET, denominada por el consultante WEB.

Respuesta:

Una página WEB (World Wide Web) consiste en un documento integrado por una combinación de texto y una serie de elementos multimedia. Normalmente presenta imágenes y gráficos insertados en el texto, al estilo de los libros y revistas impresos. Sin embargo, lo verdaderamente relevante de estas páginas estriba en la posibilidad de acceder, a través de los enlaces que contienen, a nuevos documentos de hipertexto. Estas características permiten que se pueda concebir la página WEB como un elemento patrimonial intangible al servicio de la empresa, de forma similar a la de los diferentes programas informáticos existentes en la actualidad. De acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, norma de valoración 5.^a e), y en el apartado sexto de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, si el importe derivado de la creación de una página WEB tiene una proyección plurianual y su utilización generara ingresos futuros, debe calificarse como un «Inmovilizado inmaterial», y dadas sus características, al ser similar a las aplicaciones informáticas, deben aplicarse los criterios establecidos en dicha norma de valoración 5.^a. Por su parte, la citada Resolución, desarrollando el precepto anterior, establece para las aplicaciones informáticas: «Séptima. Aplicaciones informáticas. 1. Se registrarán en la partida "Aplicaciones informáticas" el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, siempre que esté prevista su utilización en varios ejercicios, incluyendo los elaborados por la propia

empresa cuando cumplan los requisitos y condiciones contenidos en la norma segunda de esta Resolución para los gastos de investigación y desarrollo. 2. En ningún caso, se incluirán los siguientes conceptos: a) Los costes devengados como consecuencia de modificación o modernización de aplicaciones o sistemas informáticos ya existentes dentro de la estructura operativa de la empresa. b) Los costes derivados de la formación del personal para la aplicación del sistema informático. c) Los costes derivados de consultas realizadas a otras empresas y las revisiones globales de control de los sistemas y aplicaciones informáticos. d) Los costes de mantenimiento de la aplicación informática. 3. La amortización de las aplicaciones informáticas se realizará sistemáticamente en el plazo de tiempo en que se utilicen, en la misma forma que los proyectos de desarrollo, sin que en ningún caso se supere el plazo de cinco años». De acuerdo con lo anterior, el elemento resultante de la adquisición o elaboración de una página WEB debe cumplir los criterios anteriores para su registro contable como un activo. Mención especial requiere el conjunto de operaciones que se realizan en este tipo de activos a partir del momento en que están en condiciones de funcionamiento. Dado que se efectúan actividades con objeto de incorporar o mantener las citadas páginas WEB en sintonía con la tecnología, así como su adecuación a las necesidades que se ponen de manifiesto, es preciso referirse a ellas. Para calificar desde un punto de vista contable estas operaciones se considera que, dado que generalmente se corresponden con modernizaciones o adecuaciones de la página WEB, se califican como un gasto del ejercicio. Sin perjuicio de lo anterior, si estas operaciones se pudieran identificar de forma específica e individualmente considerada, como ampliaciones o mejoras del citado activo, se deberán aplicar los criterios contenidos en la Resolución de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en relación con las operaciones de ampliación y mejora.

EJEMPLO:**Enunciado:**

La sociedad FINASA, cuya actividad es la preparación de oposiciones y cursos dirigidos a posgraduados universitarios, ha encargado, en el ejercicio 20X0, a la empresa de informática SPC, la creación de una página WEB a fin de dar a conocer su amplia oferta formativa. La factura presentada por SPC por la elaboración de esta página ha ascendido a 16.000 euros.

Parte del personal de FINASA ha recibido durante el mes de diciembre de 20X0 un curso de formación con objeto de facilitar información sobre esta nueva página. El coste del citado curso ha ascendido a 5.000 euros.

A comienzos del ejercicio 20X1 la página comienza a prestar los servicios previstos, estimándose una vida útil de 5 años.

Durante el ejercicio 20X2 se ha encargado a SPC la actualización de la página. Los trabajos realizados por SPC han consistido básicamente en una reestructuración de la página y actualización de los contenidos de la misma, presentando el 1/2/20X2 una factura de 2.500 euros.

.../...

.../...

En el mismo ejercicio FINASA comienza a ofrecer cursos a distancia a través de INTERNET, prestando servicios de tutoría mediante correo electrónico. La adaptación de la página ha sido realizada por SPC que presenta una factura de 9.800 euros el 30/6/20X2.

Se pide: Realizar las anotaciones contables que se desprendan del enunciado anterior en los ejercicios 20X0, 20X1 y 20X2.

Solución:*Operaciones del año 20X0*

Por la elaboración de la página, teniendo en cuenta que la consulta antes expuesta recomienda su contabilización en la cuenta *Aplicaciones informáticas* (215), valorándose la misma al precio de adquisición:

<i>16.000 Aplicaciones informáticas.</i>		
<i>Página WEB (215)</i>	<i>a Bancos, c/c a la</i>	
	<i>vista (572)</i>	<i>16.000</i>
_____ x _____		

El importe destinado al curso de formación de los empleados ha de ser tratado como gasto del ejercicio, ya que según la Resolución de 21 de enero de 1992, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del ICAC, sobre normas de valoración de inmovilizado inmaterial, en su apartado séptimo señala expresamente que no pueden activar los costes derivados de la formación del personal.

<i>5.000 Otros servicios (629)</i>		
	<i>a Bancos, c/c a la</i>	
	<i>vista (572)</i>	<i>5.000</i>
_____ x _____		

En el año 20X0 no es preciso realizar amortización alguna de la página WEB, ya que el enunciado del supuesto señala expresamente que la misma estará operativa al inicio del año 20X1.

Operaciones del año 20X1

Con respecto al caso planteado, en el ejercicio actual solamente hay que realizar el asiento relativo a la amortización de la página, teniendo en cuenta que se ha considerado para la misma una vida útil de cinco años.

.../...

.../...

Por la amortización de la página:

3.200	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (16.000/5)		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	3.200
	_____	x _____	

Operaciones del año 20X2

Los trabajos de actualización de la página, según la consulta objeto de estudio, al tratarse de operaciones relacionadas con el mantenimiento de la página han de calificarse como gasto del ejercicio.

2.500	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	2.500
	_____	x _____	

En cuanto a la adecuación de la página a los cursos a distancia, según la consulta se puede considerar ampliación o mejora del activo, deberán aplicarse los criterios contenidos en la resolución del inmovilizado material.

Considerando que en este caso no se produce alargamiento de la vida, el importe de esta mejora debe amortizarse en el plazo de 3,5 años que restan de vida desde el 1-7-20X2.

Por la contabilización de la mejora efectuada el día 30 de junio de 20X2:

9.800	<i>Aplicaciones informáticas. Página WEB (215)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	9.800
	_____	x _____	

A 31 de diciembre de 20X2, por la amortización correspondiente a este año, teniendo en cuenta la mejora efectuada el día 30 de junio:

4.600	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (16.000/5 + 9.800/3,5 x 0,5)		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	4.600
	_____	x _____	

BOICAC núm. 36, 12-1998. Consulta 3**SUMARIO:**

Sobre el tratamiento contable de las aportaciones realizadas por socios para compensar pérdidas en la sociedad de la que poseen participaciones.

Respuesta:

Por lo que respecta al tratamiento contable de la aportación de los socios desde el punto de vista de los socios que efectúan la aportación hay que indicar que el desembolso efectuado por una sociedad con objeto de compensar pérdidas de otra sociedad de la cual es socio, de acuerdo con el principio del precio de adquisición incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, se debe considerar como mayor importe del precio de adquisición de las acciones o participaciones, sin perjuicio de considerar las correcciones valorativas que pudieran afectar a la inversión atendiendo a lo dispuesto en la norma de valoración 8.^a «Valores negociables» incluida en la quinta parte del PGC.

EJEMPLO:**Enunciado:**

La empresa HUELLA FALSA, S.A., con sede social en cierta localidad de La Rioja, se dedica a la comercialización de reproducciones de miniaturas.

Debido a la deficiente calidad del producto ofrecido y a la fuerte competencia del mercado, la compañía no sólo no obtiene los resultados esperados, sino que lleva incurriendo en pérdidas continuadas desde su constitución.

Ante esta situación, la empresa adopta los dos siguientes acuerdos tomados en acuerdo de la Junta General de Accionistas:

- Solicitar a los accionistas una aportación para sufragar dichas pérdidas. La compañía pretende eliminar todos los resultados negativos, de tal forma que ningún accionista se vea perjudicado ni favorecido especialmente.
- Incrementar la calidad del producto, aun a costa de repercutir el cambio en los precios.

El estado contable resumido de HUELLA FALSA, S.A., a 1-1-20X1, era el siguiente:

ACTIVO	IMPORTE	PASIVO	IMPORTE
Activo fijo neto	3.700.000	Capital social	3.000.000
Activo circulante neto	1.300.000	Resultados negativos de ejercicios anteriores	(300.000)
		Deudas a largo plazo	1.500.000
		Deudas a corto plazo	800.000
TOTAL	5.000.000	TOTAL	5.000.000

.../...

.../...

El capital social está dividido en 3.000 acciones de 1.000 u.m. cada una.

Los dos acuerdos citados terminaron de llevarse a efecto en marzo de 20X1, de tal forma que la situación patrimonial resumida a 31-12-20X1 era la siguiente:

ACTIVO	IMPORTE	PASIVO	IMPORTE
Activo fijo neto	3.900.000	Capital social	3.000.000
Activo circulante neto	1.500.000	Pérdidas y ganancias	100.000
		Deudas a largo plazo	1.400.000
		Deudas a corto plazo	900.000
TOTAL	5.400.000	TOTAL	5.400.000

Se pide: Contabilizar las operaciones descritas desde el punto de vista de HUELLA FALSA, S.A., y desde la óptica de uno de los socios (ALFA, S.A.) que tiene 1.000 acciones.

Solución:**HUELLA FALSA, S.A.**

El valor teórico de las acciones antes del saneamiento de las pérdidas es:

$$\text{Valor teórico 1-1-20X1} = \frac{2.700.000}{3.000} = 900 \text{ u.m./acción}$$

————— Marzo 20X1 —————

Por la aportación de los socios para compensar las pérdidas de ejercicios anteriores:

300.000	Tesorería (57)		
		a Aportación de socios para compensación de pérdidas (122)	300.000
		————— x —————	

Por el saneamiento de las pérdidas:

300.000	Aportación de socios para compensación de pérdidas (122)		
		a Resultados negativos de ejercicios anteriores (121)	300.000
		————— x —————	

.../...

.../...

Después de la compensación el balance de situación de la sociedad HUELLA FALSA, S.A., queda como sigue:

ACTIVO	IMPORTE	PASIVO	IMPORTE
Activo fijo neto	3.700.000	Capital social	3.000.000
Activo circulante neto	1.600.000	Deudas a largo plazo	1.500.000
		Deudas a corto plazo	800.000
TOTAL	5.300.000	TOTAL	5.300.000

El valor teórico de las acciones después del proceso realizado es el siguiente:

$$\text{Valor teórico Marzo 20X1} = \frac{3.000.000}{3.000} = 1.000 \text{ u.m./acción}$$

Puede observarse que el incremento del valor teórico de las acciones de la sociedad HUELLA FALSA, S.A., de 100 u.m./acción, se debe a la aportación efectuada por los accionistas, que es justamente:

$$3.000 \text{ acciones} \times 100 \text{ u.m./acción} = 300.000 \text{ u.m.}$$

CONTABILIDAD DEL SOCIO

Por la suscripción de 1.000 acciones en la constitución:

1.000.000	Participaciones en empresas del grupo (240)		
	(1.000 x 1.000)		
		a Tesorería (57)	1.000.000
		x	

A 31 de diciembre de 20X0, según lo establecido en la norma de valoración 8.ª del PGC, ALFA, S.A., debe comparar el precio de adquisición de los títulos con el valor de mercado de los mismos, entendiendo por éste al tratarse de participaciones en una empresa del grupo el valor teórico de los mismos más las plusvalías tácitas que había en el momento de la compra y que subsisten en el momento de la valoración de las mismas.

Precio de adquisición	1.000.000
Valor teórico (2.700.000 x 33,33%)	900.000
Depreciación	100.000
100.000	Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)
	a Provisión por depre- ciación de valores negociables a largo plazo (297)
	100.000
	x
	.../...

.../...

Marzo de 20X1:

La aportación del ALFA, S.A., según lo establecido en la norma 8.ª del PGC, será considerada como mayor coste de la misma.

100.000	<i>Participaciones en empresas del grupo (240)</i>		
	(1.000 x 100)		
		<i>a Tesorería (57)</i>	100.000
_____ x _____			

Si se ajustase la provisión en este momento –se podría diferir este ajuste hasta el cierre del ejercicio si es que no se hace un balance de situación antes– los cálculos serían los siguientes:

Precio de adquisición	1.100.000
Valor teórico (3.000.000 x 33,33%)	1.000.000
Depreciación	100.000
Provisión anterior	100.000

Al coincidir la provisión necesaria con la que hay en contabilidad, y teniendo en cuenta que las provisiones de valores funcionan por ajuste sistemático, no procede hacer ningún asiento contable, situación que es lógica dado que el coste de los títulos y el crecimiento del patrimonio de la sociedad han sido paralelos.

Si el ajuste de la provisión se realiza al cierre del ejercicio 20X1, los cálculos son los siguientes:

Precio de adquisición	1.100.000
Valor teórico (3.100.000 x 33,33%)	1.033.333
Depreciación	66.667
Provisión anterior	100.000
Exceso de provisión	33.333

33.333	<i>Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)</i>		
		<i>a Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo (796)</i>	33.333
_____ x _____			

BOICAC núm. 36, 12-1998. Consulta 4**SUMARIO:**

Sobre el tratamiento contable de los gastos financieros como parte integrante del inmovilizado en construcción.

Respuesta:

De acuerdo con la norma de valoración 2.^a de la quinta parte del PGC, se permite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la fabricación o construcción.

Asimismo, la capitalización de los gastos financieros tendrá como límite máximo el valor de mercado del inmovilizado material en el que se integran como mayor valor, tal y como dispone la norma sexta de la Resolución de 30 de julio de 1991 de este Instituto, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.

En este sentido, es necesario destacar que en determinados sectores adquiere especial importancia la capitalización de cargas financieras derivadas de la financiación ajena específica durante el proceso de construcción de los bienes del inmovilizado; dicha cuestión ha sido tratada con carácter específico en la adaptación del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998, estableciendo en la Norma de Valoración 3.^a, que recoge normas particulares sobre el inmovilizado material, la posible capitalización de:

«Los gastos financieros devengados durante el período de construcción procedentes de fuentes de financiación que efectivamente estén financiando la inversión en autopistas, túneles, puentes u otras vías de peaje».

(...)

«Los gastos financieros producidos por el endeudamiento que haya sido originado específicamente para financiar la inversión en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y esté destinado a dicho fin, se capitalizarán en su importe íntegro».

De acuerdo con lo anterior, los gastos financieros derivados de fuentes de financiación ajena que transitoriamente no se apliquen a la inversión del inmovilizado en curso para la que se obtuvieron, no pueden capitalizarse y deberán considerarse un gasto financiero del ejercicio en que se produzcan.

Por su parte, los ingresos financieros que pudieran producir los importes de la financiación ajena no aplicados a la construcción del inmovilizado en curso no deben afectar al coste de producción de éste y, en consecuencia, dichos ingresos financieros deberán figurar en la cuenta de pérdidas y ganancias formando parte del resultado contable del ejercicio en que se produzcan, logrando de esta forma la adecuada información del proceso descrito.

Este criterio, que ha sido recogido específicamente en la citada adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, debe considerarse aplicable a aquellas situaciones que, si bien producidas en otros sectores de actividad, respondan al mismo fondo económico de la operación descrita.

EJEMPLO:**Enunciado:**

La sociedad IRVIRSA es propietaria de un terreno en el que quiere construir su sede social. Para ello acude a la Sociedad Constructora, S.A., y al Banco H, alcanzando el siguiente acuerdo:

1. La Sociedad Constructora, S.A., se compromete a levantar el edificio en un período de 12 meses, presentando certificaciones mensuales de 1.000 u.m., ya que sus costes se devengarán de manera lineal durante la construcción.
2. Estas certificaciones serán abonadas, previa conformidad de IRVIRSA, por el Banco H a través de una póliza de crédito abierta al efecto. Los intereses a cargo de IRVIRSA serán del 6% anual y se liquidarán trimestralmente sobre las cantidades dispuestas.

Las lluvias y una inesperada huelga en el sector de la construcción impiden el comienzo de las obras en la fecha prevista (enero 20X1), comenzando las obras en febrero del mismo año.

Para recuperar el tiempo perdido, la Sociedad Constructora, S.A., trabaja a un ritmo superior al previsto inicialmente durante los meses de febrero y marzo, logrando presentar certificaciones de obra por 1.500 u.m.

Debido al retraso en el comienzo de las obras, IRVIRSA obtiene autorización para comprar con cargo a la póliza de crédito 40 acciones del Banco H de 5 u.m. de valor nominal al 500% el día 31-1-20X1. IRVIRSA deberá vender la mitad de las acciones al final de los meses de febrero y marzo para atender las certificaciones. La venta se realiza en las fechas previstas al 510% en febrero y al 520% en marzo.

Se pide: Contabilizar las operaciones del primer trimestre del año 20X1, sabiendo que IRVIRSA desea capitalizar como mayor valor del edificio todos los gastos que permita la normativa contable, sabiendo que los intereses devengados por la póliza han ascendido a 10 u.m., de los cuales se considera que la mitad han estado relacionados con la financiación de la construcción. .../...

.../...

Solución:

31-1-20X1

Por la adquisición de las acciones con cargo a la póliza de crédito:

1.000	<i>Inversiones financieras temporales en capital (540)</i> (40 x 5 x 500%)		
		a <i>Deudas a corto plazo por crédito dispuesto (5201)</i>	1.000

28-3-20X1

Por la venta de la mitad de las acciones al tipo de cambio del 510% y el traspaso de la cuantía obtenida a la póliza de crédito:

510	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> (20 x 5 x 510%)		
		a <i>Inversiones financieras temporales en capital (540)</i> (20 x 5 x 500%)	500
		a <i>Beneficios en valores negociables (766)</i>	10

x

510	<i>Deudas a corto plazo por crédito dispuesto (5201)</i>		
		a <i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>	510

x

Por las certificaciones de la constructora correspondientes al primer trimestre del ejercicio:

1.500	<i>Construcciones en curso (231)</i>		
		a <i>Deudas a corto plazo por crédito dispuesto (5201)</i>	1.500

31-3-20X1

Por la venta de las 20 acciones que todavía obraban en nuestro poder al cambio del 520% y su traspaso a la póliza de crédito:

.../...

.../...

520	Bancos, c/c a la vista (572)		
	a Inversiones financieras temporales en capital (540)		500
	a Beneficios en valores negociables (766)		20
	_____ x _____		
520	Deudas a corto plazo por crédito dispuesto (5201)		
	a Bancos, c/c a la vista (572)		520
	_____ x _____		
1.500	Construcciones en curso (231)		
	a Deudas a corto plazo por crédito dispuesto (5201)		1.500
	_____ x _____		

En la misma fecha por los intereses devengados por la póliza de crédito que se ingresan en el banco, ya que la liquidación de los mismos es trimestral:

10	Intereses de deudas a corto plazo (663)		
	a Bancos, c/c a la vista (572)		10
	_____ x _____		

Por la capitalización de los intereses, integrándolos como mayor valor de la construcción ya que se han devengado antes de la terminación de la misma:

5	Construcciones en curso (231)		
	a Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso (733)		5
	_____ x _____		

Según dispone la consulta del ICAC sólo se podrán activar los gastos financieros derivados de la financiación efectivamente utilizada durante el ejercicio.