

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

**BOICAC núm. 89, marzo 2012. Consulta 2. Inmovilizado intangible. NRV 5.^a y 6.^a.
Sobre el tratamiento contable de la explotación de unos derechos de autor (NFC043966)**

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la explotación de unos derechos de autor.

Respuesta:

Una sociedad dedicada a la edición de libros tiene previsto lanzar junto a la edición impresa una versión electrónica (*e-book*) cuya distribución se realizará mediante descargas por internet. Para ello, adquiere a su autor el derecho a reproducir y distribuir una determinada obra. En particular, la consulta versa sobre el criterio que debe seguirse, ante la ausencia de un inventario físico, para valorar las existencias de los libros que se van a comercializar en formato electrónico.

La propiedad intelectual se encuentra regulada en el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (modificado parcialmente por la Ley 23/2006, de 7 de julio), que en su artículo 10 la define como «todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro».

Corresponden al autor de la propiedad intelectual dos clases de derechos: el derecho moral, regulado en el artículo 14, de carácter irrenunciable e inalienable, y el derecho de explotación de su obra, regulado en el artículo 17, que abarca los derechos, entre otros, de reproducción y distribución.

De acuerdo con el artículo 18, «se entiende por reproducción la fijación directa o indirecta, provisional o permanente, por cualquier medio y en cualquier forma, de toda la obra o de parte de ella, que permita su comunicación o la obtención de copias».

Y en cuanto a la distribución, el artículo 19 establece lo siguiente:

«1. Se entiende por distribución la puesta a disposición del público del original o de las copias de la obra, en un soporte tangible, mediante su venta, alquiler, préstamo o de cualquier otra forma.

2. (...)

3. Se entiende por alquiler la puesta a disposición de los originales y copias de una obra para su uso por tiempo limitado y con un beneficio económico o comercial directo o indirecto (...).»

Los derechos de explotación tienen un plazo limitado, pues según el artículo 26 «durarán toda la vida del autor y setenta años después de su muerte o declaración de fallecimiento».

Por último, hay que tener en cuenta que los derechos de explotación quedan amparados en el contrato de edición, cuyo concepto se recoge en el artículo 58 de la siguiente manera: «Por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en esta Ley.»

Desde una perspectiva estrictamente contable, el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define como inmobilizaciones intangibles los activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica (cuarta parte, definición del subgrupo 20). Estos elementos deben ser reconocidos en balance siempre y cuando cumplan los criterios establecidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) y en las normas de registro y valoración (NRV).

Para su reconocimiento, la NRV 5.^a «Inmovilizado intangible» del PGC exige que además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro contable regulados en el MCC, se cumpla el criterio de identificabilidad, lo que implica atender alguno de los dos siguientes requisitos:

- a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

Por su parte, los activos se definen en el MCC como «bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera

que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro». Los activos deben reconocerse en el balance, de acuerdo con lo señalado en el apartado 5.º del MCC, «cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad».

De acuerdo con lo anterior, cabe concluir que los derechos adquiridos por la empresa para editar y distribuir los libros, en versión impresa y en formato electrónico, a través de internet, se registrarán como un inmovilizado intangible por su precio de adquisición, trayendo a colación por analogía los criterios incluidos en el PGC para la propiedad industrial, en cuya NRV 6.ª «Normas particulares sobre el inmovilizado intangible», se dispone:

«b) Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.»

En este sentido, la norma cuarta de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, que debe considerarse en vigor al amparo de la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en todo aquello que no contradiga lo previsto en el PGC, establece lo siguiente:

«1. La "Propiedad industrial" se valorará por los costes incurridos para la obtención del derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente (...)

2. Los derechos de propiedad industrial se valorarán, por el precio de adquisición o coste de producción, tal y como se definen en el Plan General de Contabilidad. Para el caso de obtenerse como consecuencia de un proyecto de desarrollo de la propia empresa, su activación se realizará por el importe de los gastos de desarrollo imputables a tales derechos que estén pendientes de amortización, más el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, y siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente Registro.

3. Las correcciones de valor a efectuar en los activos contabilizados como propiedad industrial, se realizarán de acuerdo a lo previsto en la NORMA DÉCIMA de esta Resolución.

4. Para los elementos de la propiedad intelectual se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración que los indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.»

Por tanto, para el registro contable de los derechos adquiridos por la sociedad consultante, de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 anterior, deberá emplearse una partida específica que se ubicará en el epígrafe A.I. del activo del balance.

En sintonía con estos criterios, cualquier desembolso relacionado con la elaboración del libro en soporte electrónico que cumpla la definición de activo se reconocerá como un mayor valor de los derechos de autor.

Respecto a la valoración posterior de los citados derechos, tal y como se ha indicado, el inmovilizado intangible debe ser objeto de amortización y, en su caso, corrección valorativa por deterioro. A tal efecto, podrán traerse a colación por analogía los criterios incluidos en la Consulta 2 del Boletín de este Instituto n.º 80 (NFC035921), de diciembre de 2009, sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual.

En consecuencia, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la generación de ingresos, circunstancia que a su vez llevaría a considerar que si existiesen existencias físicas de libros en soporte impreso en ellas no se incorporaría cuota de amortización alguna. Esto es, las cuotas de amortización deberían estar basadas en las expectativas racionales de generación de ingresos futuros de los derechos de autor sobre la obra adquirida (por ventas del soporte físico de la obra –libro, etc.– y por los ingresos a obtener mediante «descargas» por acceso digital a la obra) con revisión anual del plan inicial de amortización trazado en función de las desviaciones entre los ingresos previstos y los ingresos realmente obtenidos por la explotación de la obra, y en función de las nuevas expectativas aparecidas de explotación futuras del correspondiente derecho de autor.

El tratamiento de las existencias (unidades en soporte físico) seguirá las normas generales de cómputo del coste de las unidades vendidas y el coste de las unidades en existencias finales al cierre de cada ejercicio, aplicando el oportuno convenio de valoración de las salidas de manera consistente en el tiempo.

EJEMPLO

Nuestra editorial adquiere a comienzos del ejercicio X1 los derechos de autor sobre una obra, desembolsando al autor un total de 9.500 euros. Dicha obra se venderá en internet en formato digital (*e-book*). La maquetación digital de la obra tiene un coste de 500 euros. Se comienza en este momento la venta en formato digital, a un precio de 5 euros cada copia digital. La estimación inicial es que se consigan vender unas 5.000 copias a lo largo de los próximos 4 años. A finales de este año se han vendido un total de 2.500 copias digitales, manteniendo la previsión de ventas (de 5.000 copias digitales a lo largo de los próximos 4 años).

.../...

.../...

A lo largo del ejercicio X2 se venden otras 500 copias digitales. La caída de la demanda hace revisar el plan de ventas, estimando en este momento que las ventas totales de la obra serán de 4.000 copias, por lo que solo se esperan 1.000 copias en los dos próximos ejercicios.

Solución

Según la Consulta 2 del BOICAC 89 los desembolsos realizados por los derechos de reproducción de una obra en formato electrónico (*e-book*) deben reconocerse como un inmovilizado intangible por su precio de adquisición.

En nuestro ejemplo debe reconocerse el desembolso realizado por la compra de los derechos al autor, por un importe de 9.500, como un inmovilizado intangible.

Código	Cuentas	Debe	Haber
-	Derechos sobre <i>e-book</i> (activo intangible)	9.500	
572	Bancos		9.500

Aclara la propia consulta que cualquier desembolso realizado con la elaboración del libro en soporte electrónico que cumpla la definición de activo se debe reconocer como un mayor valor de los derechos de autor. En nuestro ejemplo, los costes de maquetación digital se deben incorporar como mayor valor de los derechos de autor.

Código	Cuentas	Debe	Haber
-	Derechos sobre <i>e-book</i> (activo intangible)	500	
572	Bancos		500

El criterio de valoración posterior de esos derechos de autor, al tratarse de un inmovilizado intangible, debe ser el coste menos correcciones de valor por amortización y deterioro. Se indica en la consulta que el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, ya que el patrón de consumo del activo está muy vinculado a la generación de ingresos. Las cuotas de amortización deben basarse en las expectativas racionales de generación de ingresos futuros de los derechos de autor. En nuestro ejemplo la previsión sobre la generación de ingresos futuros vendrá dada por los planes de ventas y la revisión de los mismos en los siguientes ejercicios. Al cierre del ejercicio X1 se estimaba que las ventas de la obra ascenderían a 5.000 unidades, habiéndose vendido hasta ese momento un total de 2.500. La amortización a reconocer en este ejercicio tiene que reflejar el consumo realizado hasta ese momento, habiéndose realizado ventas por un 50 % de las

.../...

.../...

estimadas en el plan de ventas. Ese porcentaje de consumo es el que se debe reflejar en la amortización de este año, por lo que debemos reconocer un gasto de amortización de 2.500 (50 % del plan de venta, por el valor contable de la obra de 10.000).

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	5.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		5.000

Esa previsión de la capacidad de generar ingresos debe ser revisada en los siguientes ejercicios, ajustando con base en las mismas el grado de consumo del activo a través de la amortización reconocida. En nuestro ejemplo al cierre del ejercicio X2 se revisa el plan de ventas, estimando que únicamente se venderán 4.000 copias. Al tratarse de un cambio de estimación, el ajuste a realizar a la amortización debe ser prospectivo. Se debe recalcular por lo tanto la amortización acumulada (grado de consumo) de los derechos de autor que debe figurar en libros de la sociedad. Hasta este momento se han vendido un total de 3.000 copias, siendo el plan de ventas de 4.000, lo que supone que se ha consumido un 75 % de los derechos de autor. La amortización acumulada debería figurar por tanto por un total de 7.500. En el ejercicio anterior se constituyó una amortización de 5.000, luego la diferencia entre ambos importes debe reconocerse en este momento como un gasto de amortización:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.500	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		2.500

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 90, julio 2012. Consulta 2. Inmovilizado material. NRV 2.^a y 3.^a. Amortización de un terreno y tratamiento contable de las obras de adecuación a realizar en el futuro.

SUMARIO:

Sobre el reconocimiento y valoración contable de un vertedero de residuos y las obras de adecuación del terreno que deban realizarse en un futuro.

Respuesta:

Una empresa ha adquirido una instalación de depósito de residuos integrada por el terreno rústico sobre el que se realizan los vertidos, la obra civil realizada (en particular, los muros de contención) y las oportunas licencias que permiten el vertido de una determinada cantidad de metros cúbicos de escombros. Completada esta cantidad, el propietario tiene la obligación de realizar una serie de obras de adecuación (entre otras, la explanación y reforestación del terreno).

La consulta versa sobre el criterio que debe seguir la empresa para contabilizar estos activos y las obras de adecuación a realizar en el futuro, bajo la hipótesis de que el acuerdo de concesión que se ha descrito queda fuera del alcance de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

Las inversiones realizadas en el momento inicial se contabilizarán de acuerdo con la naturaleza y función que cumplan en el proceso productivo de la empresa, de conformidad con lo

dispuesto en el PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Por tanto, las licencias se reconocerán como un inmovilizado intangible y el terreno y la obra civil se reconocerán por separado como un inmovilizado material.

Estos activos se contabilizarán, en el momento inicial, por su precio de adquisición y con posterioridad por dicho valor menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

En este sentido, si bien el PGC señala que los terrenos normalmente tienen una vida útil ilimitada y, por tanto, no se amortizan, el caso descrito por el consultante constituye una excepción a esta regla general porque la vida útil del terreno sobre el que se asienta el vertedero está limitada por el plazo concesional o el periodo de tiempo en que se agote su capacidad de producción, si este último resultase inferior.

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los activos y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

En el caso que nos ocupa, la relación existente entre la cantidad de vertidos que se vayan realizando y el total admitido por la licencia constituye el mejor patrón de consumo de todos ellos. Por tanto, la empresa deberá seguir dicho criterio, tanto para el terreno, como para la construcción y para la licencia.

Respecto a las obras de adecuación a realizar, como paso previo para otorgarles un adecuado tratamiento contable, será preciso analizar cuál es la causa que determina el nacimiento de la obligación.

Si el compromiso que asume la empresa al adquirir la licencia pone de manifiesto en el momento inicial una obligación presente de rehabilitación de los terrenos, cuyo cumplimiento no puede eludir, habrá que estar a lo dispuesto en el apartado 1 de la norma de registro y valoración (NRV) 2.^a «Inmovilizado material» del PGC, en cuya virtud, formará parte del precio de adquisición del inmovilizado material la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de un pasivo de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 15.^a «Provisiones y contingencias».

Los cambios en las estimaciones sobre el valor del activo y la provisión se tratarán de acuerdo con los criterios recogidos en el PGC para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación.

A mayor abundamiento, en relación con los terrenos, la NRV 3.^a «Normas particulares sobre el inmovilizado material» señala que: «si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en que se ob-

tengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes». De acuerdo con lo indicado, estos costes se amortizarán aplicando el mismo método de amortización que se siga para amortizar el terreno.

Por el contrario, si la obligación presente nace a medida que se desarrolla la actividad, supuesto de hecho que parece ser el descrito en la consulta, la empresa reconocerá una provisión sistemática y el correspondiente gasto por naturaleza conforme se vaya incurriendo en ella. Adicionalmente, en sintonía con lo previsto en el apartado 2 de la NRV 15.^a del PGC, a partir de la información disponible en cada momento, la provisión se valorará en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización del pasivo como un gasto financiero conforme se vayan devengando.

EJEMPLO

A comienzos del ejercicio X1 se adquiere un terreno rústico por importe de 60.000. Dicho terreno se utilizará como vertedero de residuos, para lo cual se construyen sobre el mismo unos muros de contención, con un coste de 30.000. Los costes incurridos en la obtención de las licencias ascienden a 10.000. Entre las condiciones de uso del terreno como vertedero se contempla que al final de la explotación la entidad debe realizar unas obras de explanación y reforestación del terreno, revertiendo la propiedad al final del periodo de concesión a la Administración pública. Se estima en este momento que las obras de adecuación del terreno tendrán lugar al cierre del ejercicio X4, con un coste para la empresa de 10.000. La capacidad del vertedero es de 1.000.000 m³.

El uso del vertedero en los siguientes ejercicios ha sido:

Año	m ³
X1	250.000
X2	200.000
X3	300.000
X4	250.000
Total	1.000.000

Al final del ejercicio X4, tal y como estaba previsto, se realizan las obras de adecuación sobre el terreno, finalizando la actividad sobre el mismo y revirtiendo la propiedad a la Administración. El tipo de interés de mercado es del 5 %.

.../...

.../...

Solución

La Consulta 2 del BOICAC 90 aclara el tratamiento contable que debe darse a un vertedero de residuos, y los diferentes componentes que lo conforman. En nuestro caso debe reconocerse como partidas diferenciadas:

- El terreno y la construcción, que se debe reconocer como un inmovilizado material, y en contra de la regla general que contempla el PGC, el terreno también debe someterse a amortización. No puede entenderse en nuestro ejemplo que el terreno tenga una vida útil ilimitada, sino que la vida útil del mismo está limitada por el plazo concesional y su capacidad de producción.
- La licencia debe reconocerse como un inmovilizado intangible. También debe someterse a correcciones por deterioro, a medida que se vaya consumiendo la capacidad de realizar vertidos sobre el terreno.
- La obligación de realizar las obras de adecuación darán lugar al reconocimiento de una provisión en cuentas de la sociedad. Considera la propia consulta que la obligación nace a medida que se desarrolla la actividad, por lo que se debe ir reconociendo dicha provisión de forma sistemática, y el correspondiente gasto, a medida que vaya incurriendo en ella. El importe de esas provisiones debe reconocerse por su valor actual, reconociendo un gasto financiero por la actualización de esos importes.

Para ir reconociendo el devengo de todos los componentes del vertedero (amortización del inmovilizado intangible, el inmovilizado material y la constitución de la provisión) aclara la propia consulta que se debe atender a la relación existente entre la cantidad de vertidos que se vayan realizando y el total admitido por la licencia. En nuestro caso utilizaremos las cifras que se dan en el enunciado para calcular el grado de consumo en cada uno de los ejercicios:

Año	m ³	Grado de consumo
X1	250.000	25 %
X2	200.000	20 %
X3	300.000	30 %
X4	250.000	25 %
Total	1.000.000	100 %

Ejercicio X1

En la adquisición, procedemos a reconocer cada uno de los elementos identificados dentro del vertedero de forma separada. El terreno tiene un coste de 60.000, por lo que se reconoce el mismo por dicho importe.

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
210	Terrenos	60.000	
572	Bancos		60.000

Sobre ese terreno se realiza una obra civil, consistente en unos muros de contención, con un importe de 30.000. Se reconoce la misma como una construcción incorporada al terreno.

Código	Cuentas	Debe	Haber
211	Construcciones	30.000	
572	Bancos		30.000

Los costes de obtención de la licencia ascienden a 10.000, por lo que debe reconocerse la misma en el activo de la sociedad como un inmovilizado intangible, y por dicho importe:

Código	Cuentas	Debe	Haber
-	Licencia de explotación del vertedero	10.000	
572	Bancos		10.000

Entiende la consulta que no se debe reconocer ningún importe por provisión en este momento, sino que la misma debe ir reconociéndose a medida que se vaya haciendo uso de la capacidad del vertedero.

Al cierre del ejercicio X1 se debe reconocer contablemente el consumo realizado de la capacidad del vertedero, devengando las cuotas de amortización correspondientes sobre cada uno de los elementos del vertedero que figuran en el balance en este momento. Según el enunciado, en el ejercicio X1 se ha utilizado un 25 % de la capacidad del vertedero, por lo que en esa medida se reconocerá la amortización del inmovilizado. El inmovilizado material que figura por el vertedero es de 90.000 (60.000 del terreno y 30.000 de la construcción), por lo que se debe reconocer una amortización de 22.500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	22.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		22.500

.../...

.../...

El importe que figura en libros en el inmovilizado intangible por la licencia de uso del vertedero es de 10.000, por lo que la cuota de amortización del inmovilizado intangible que debe reconocerse será de 2.500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.500	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		2.500

El coste estimado de los gastos de adecuación del terreno es de 10.000. Ese importe de provisión debe constituirse de forma sistemática a medida que se vaya utilizando el vertedero, en función del consumo realizado del mismo en cada ejercicio. En nuestro ejemplo se ha utilizado el primer año un 25 % de la capacidad, por lo que en la misma medida se debe constituir la provisión (por un importe de 2.500). Como la provisión debe reconocerse por el valor actual del importe a desembolsar, ese importe que hemos calculado debe actualizarse en este momento, utilizando el tipo de interés de mercado del 5 %, lo que da un valor actual de 2.159,59.

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X1				2.159,59
31-12-X2	0	107,98	-107,98	2.267,57
31-12-X3	0	113,38	-113,38	2.380,95
31-12-X4	2.500	119,05	2.380,95	0,00

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	2.159,59	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		2.159,59

Ejercicio X2

En el ejercicio X2 el grado de consumo es del 20 %, por lo que en esa medida se debe reconocer la amortización del inmovilizado, tanto material como intangible, que figura en el balance por la inversión en el vertedero.

.../...

.../...

En el caso del inmovilizado material:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	18.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		18.000

Por la amortización del inmovilizado intangible:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		2.000

Se debe reconocer en este momento los gastos de actualización de la provisión, que se reconoció en el ejercicio anterior por importe de 2.159,59, al ser el tipo de interés de mercado del 5 %, el gasto financiero de actualización que debe reconocerse en este momento por actualización de la provisión es de 107,98.

Código	Cuentas	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	107,98	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		107,98

Al ir constituyéndose la obligación a medida que se produce el consumo de la capacidad del vertedero, debemos reconocer un importe adicional de provisión por el consumo realizado en este ejercicio del 20 %. Debe constituirse, por lo tanto, el importe equivalente a 2.000 (20 % × 10.000), actualizado en este momento al tipo de interés de mercado del 5 %. Actualizando ese importe se obtiene un valor de 1.814,06.

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X2				1.814,06
31-12-X3	0	90,70	-90,70	1.904,76
31-12-X4	2.000	95,24	1.904,76	0,00

.../...

.../...

Luego reconoceremos un incremento del valor de la provisión en ese importe:

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	1.814,06	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		1.814,06

Al cierre del ejercicio X2 figura la provisión en libros de la sociedad por un importe de 4.081,63 (2.159,59 constituidos al cierre del ejercicio X1, más la actualización de ese importe en X2 reconociendo unos gastos financieros de 107,98 más el importe constituido por el consumo de X2 de 1.814,06). Ese importe se corresponde con el valor actual del importe de los gastos de adecuación por el grado de consumo actual (del 45 %), actualizados al tipo de interés de mercado.

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X2				4.081,63
31-12-X3	0	204,08	-204,08	4.285,71
31-12-X4	4.500	214,29	4.285,71	0,00

Ejercicio X3

A lo largo del ejercicio X3 el grado de consumo del vertedero ha sido del 30 %, por lo que en esa medida se debe reconocer un gasto del ejercicio por la amortización del inmovilizado material:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	27.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		27.000

En la misma proporción (un 30 %) se debe reconocer la amortización del inmovilizado intangible que figura en libros de la sociedad por la licencia de uso del vertedero:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible ..		3.000

.../...

.../...

Debemos actualizar en este momento el valor de la provisión, que figuraba en libros al cierre del ejercicio anterior por un importe de 4.081,63. El tipo de interés de mercado es del 5 %, luego se debe reconocer un gasto financiero, por actualización de la provisión, por importe de 204,08.

Código	Cuentas	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	204,08	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		204,08

Debe constituirse además un incremento de la provisión, por la parte de la obligación que se ha asumido en este ejercicio por el consumo de la capacidad del vertedero (de 3.000; 30 % de los 10.000), actualizando el valor al tipo de interés de mercado en este momento, del 5 %:

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X3				2.857,14
31-12-X4	3.000	142,86	2.857,14	0,00

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	2.857,14	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		2.857,14

Ejercicio X4

El grado de consumo del vertedero en el ejercicio X4 fue del 25 %, por lo que las amortizaciones a reconocer son de 22.500 en el inmovilizado material y de 2.500 en el inmovilizado intangible:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	22.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		22.500

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.500	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible ..		2.500

Debe actualizarse el importe de la provisión, que figura en este momento por un valor de 7.142,86. El tipo de interés de mercado es del 5 %, por lo que se debe reconocer un gasto financiero, por actualización del importe de la provisión de 340,14.

Código	Cuentas	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	340,14	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		340,14

Se debe incrementar el valor de la provisión por el grado de consumo del vertedero a lo largo del ejercicio del 25 %. Al realizarse las obras de adecuación al cierre del ejercicio X4 no será necesario actualizar ese importe.

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	2.500	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		2.500

La provisión figura reconocida en este momento por 10.000; importe que se estimó sería necesario para llevar a cabo las obras de adecuación del terreno. Según los datos del enunciado, ese importe estimado es el que finalmente se desembolsa por los gastos de adecuación, por lo que además del desembolso en este momento procedemos a dar de baja la provisión.

Código	Cuentas	Debe	Haber
145	Provisión para actuaciones medioambientales	10.000	
572	Bancos		10.000

Una vez realizadas las obras de adecuación del terreno, y finalizada la concesión, se revierte la propiedad del terreno a la Administración. Debemos dar de baja en este momento el importe que figura en libros de la sociedad, tanto por el inmovilizado material (como construcción y terrenos) como por el inmovilizado intangible (por la licencia de uso del vertedero). Al estar totalmente amortizados, en la baja de esos elementos no se verá afectado el resultado del ejercicio:

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
211	Construcciones	60.000	
210	Terrenos	30.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		90.000

Código	Cuentas	Debe	Haber
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible ..	10.000	
-	Licencia de explotación del vertedero		10.000

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 90, julio 2012. Consulta 5. Gastos e ingresos. Marco conceptual de la contabilidad. Convenio de colaboración con una entidad sin fines lucrativos.

SUMARIO:

Sobre el reflejo contable de la aportación económica realizada por una empresa a dos fundaciones con las que se ha suscrito un convenio de colaboración empresarial.

Respuesta:

El apartado 1 del artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, señala:

«Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una **ayuda económica** para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades».

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo **no constituye una prestación de servicios**.

Por su parte, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, dispone que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro; que los gastos son decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen

en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales; que los pasivos son obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro; y que para reconocer un pasivo en el balance ha de ser probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

Pues bien, para poder otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos y, en particular, para concluir si el importe de la ayuda comprometida debe reconocerse como un gasto en el momento inicial de la firma del convenio, o si debe periodificarse a medida que se difunda la colaboración, la cuestión a dilucidar, como paso previo, es saber cuál es la causa del desplazamiento patrimonial.

Si una vez analizado el fondo económico del convenio de colaboración pudiera llegarse a concluir que las fundaciones asumen una obligación equivalente, en términos de racionalidad económica, a la contraprestación recibida para difundir la colaboración de la entidad aportante, el acuerdo debería calificarse como la prestación de un servicio de publicidad y la imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias debería ajustarse al principio de devengo y, en consecuencia, reconocerse a medida que se fuese incurriendo en la prestación del servicio por parte de las fundaciones.

Por el contrario, si después de realizar el citado análisis, se llegase a la conclusión que la causa que justifica el desplazamiento patrimonial no es otra que conceder una ayuda a las citadas entidades a cambio de una contraprestación simbólica, en comparación con el importe comprometido, consistente en difundir la colaboración de la consultante en las actividades desarrolladas por las fundaciones, el acuerdo suscrito, a diferencia de los contratos de patrocinio (que se rigen por la Ley General de Publicidad) no parece que encierre dos obligaciones a ejecutar por las partes, sino que su naturaleza jurídica y, en consecuencia, económica, estaría más cercana a la donación. Si así fuese, desde un punto de vista contable, en la medida que la salida de recursos sea probable, y en sintonía con las definiciones que se han reproducido más arriba, la obligación incurrida por la empresa debería llevar a reconocer, en el momento inicial, un gasto y el correspondiente pasivo por el valor actual del importe total comprometido.

EJEMPLO

Editoriales La madreña suscribe en este ejercicio un convenio de colaboración empresarial con la Fundación para el fomento de la lectura. Dentro de ese convenio se pacta una aportación de 18.000 euros por parte de la editorial La madreña, a cambio la fundación se compromete a emplear parte de la aportación en la organización de un certamen literario durante los próximos tres años, en el que se otorgará el premio de «La madreña de oro» a la mejor obra de poesía presentada a dicho certamen.

.../...

.../...

Solución

En nuestro ejemplo, la fundación parece asumir una obligación equivalente, en términos de racionalidad económica, a la contraprestación recibida de la participación de la entidad aportante. El acuerdo conlleva la prestación de un servicio de publicidad, por lo que aplicando el criterio de devengo no debe reconocerse un gasto en el desembolso de la aportación, sino a medida que se vaya recibiendo dicho servicio de publicidad. Es por ello que en la aportación ese desembolso realizado se deba reconocer como un activo de la entidad, sin proceder a reconocer ese importe todavía en las cuentas de resultados:

Código	Cuentas	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	18.000	
572	Bancos		18.000

A lo largo de los siguientes tres años se deberá ir devengando ese importe que se ha activado, reconociendo el correspondiente gasto de publicidad. En nuestro ejemplo, el certamen tiene un carácter anual durante los próximos tres años, por lo que se irá reconociendo anualmente la parte correspondiente, de un tercio, como gasto de publicidad del ejercicio, dándose de baja la parte que corresponda del activo reconocido por gastos anticipados.

Código	Cuentas	Debe	Haber
627	Publicidad	6.000	
480	Gastos anticipados		6.000