

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

PILAR GARCÍA GIMÉNEZ (Consulta 6, Boicac 74)
JOSÉ LUIS ÁLVAREZ CARRIAZO (Consulta 7, Boicac 74)

Profesores del CEF

BOICAC núm. 74, junio 2008. Instrumentos financieros (NRV 9.^a) y Operaciones entre empresas del grupo (NRV 21.^a). Consulta 6.

SUMARIO:

Sobre qué normas de registro y valoración deben ser aplicadas y cuál sería el reflejo contable, en la sociedad aportante y beneficiaria, de aportaciones no dinerarias consistentes en «inversiones en el patrimonio de empresas del grupo», en las dos situaciones siguientes:

Situación 1. Aportación no dineraria de unas «inversiones en el patrimonio de empresas del grupo» en una sociedad que se constituye, en la que se reciben a cambio acciones que dan el control.

Situación 2. Aportación no dineraria de unas «inversiones en el patrimonio de empresas del grupo» en una sociedad ya constituida y por la que se obtiene el control.

Respuesta:

a) Antecedentes

a.1) Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

En relación con la valoración de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, la norma de registro y valoración 9.^a (2.5.1) establece:

«Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, el criterio incluido en el apartado 2.1 contenido en la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multi-grupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación...»

a.2) Operaciones entre empresas del grupo

La norma de registro y valoración 21.^a Operaciones entre empresas del grupo contiene un primer apartado, que delimita el alcance y la regla general de la norma, y un segundo apartado, con unas normas particulares relativas a operaciones con negocios (aportaciones no dinerarias de negocios, fusiones y escisiones).

Alcance. La norma 21.^a resulta de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y cómo estas quedan definidas en la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales.

Los supuestos en los que una sociedad crea una nueva sociedad realizando una aportación no dineraria y con la que obtiene el control de la misma, deben también quedar ubicados en la norma de registro y valoración 21.^a Operaciones entre empresas del grupo, por cuanto el tratamiento de cualquier operación realizada entre empresas del grupo debe ser el mismo que cuando la situación de partida previa a la operación analizada (aportación no dineraria) es la existencia de una única sociedad de la cual se separan uno o varios elementos patrimoniales constitutivos de la mayor parte de la nueva sociedad constituida.

Por el contrario, en un supuesto de aportación no dineraria a una empresa existente que con carácter previo a la operación no era una empresa del mismo grupo que la aportante, en el sentido establecido en la norma de elaboración 13.^a de las cuentas anuales, y que pasa a ser una empresa del grupo como consecuencia de dicha operación, no resulta de aplicación la norma de registro y valoración 21.^a.

Regla general. La regla general prevista en la norma de registro y valoración 21.^a establece:

«Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo a las reglas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.»

Normas particulares. La norma 21.^a contiene unas normas particulares en relación con las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio entre empresas del grupo. A estos efectos, el último párrafo de la norma establece:

«A los efectos de lo dispuesto en esta norma, no se considerará que las participaciones en el patrimonio de otras empresas constituyen en sí mismas un negocio.»

a.3) Marco Conceptual de la Contabilidad.

El Marco Conceptual de la Contabilidad previsto en la parte primera del Plan General de Contabilidad establece:

«El sujeto contable que informa como persona jurídica individual, en el marco de este Plan General de Contabilidad, lo hará con independencia del grupo de empresas al que pueda pertenecer, sin perjuicio de las normas particulares recogidas en la segunda parte de este Plan y de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales».

b) Conclusiones.

b.1) Situación 1. Aportación no dineraria de unas «inversiones en el patrimonio de empresas del grupo» en una sociedad que se constituye, en la que se reciben a cambio acciones que dan el control.

Sociedad aportante.

La operación supone la constitución de una empresa del grupo y, en consecuencia, será de aplicación la norma de registro y valoración 21.^a Operaciones entre empresas del grupo.

Dicha norma recoge una regla general y unas normas específicas para las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio. A los efectos de esta norma «no se considera que las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas constituyen en sí mismas un negocio» y, en consecuencia, es de aplicación la regla general.

La regla general dispone que las operaciones entre empresas del grupo se contabilizarán de acuerdo con las normas generales. Y conforme a los criterios que con carácter general se aplican a una adquisición de participaciones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, definidos en la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros, apartado 2.5, estas se valoran al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción.

No obstante, dado que las participaciones en el patrimonio se adquieren a cambio de la entrega de activos no monetarios, el tratamiento contable que debería darse a esta operación debe ser análogo al que se da a las permutas de inmovilizado, lo que implica que cuando tenga carácter de permuta no comercial, situación que puede ser frecuente cuando la aportación supone obtener la práctica totalidad del capital de la sociedad, se reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable.

Sociedad beneficiaria.

La sociedad beneficiaria debe aplicar también la regla general prevista en la norma de registro y valoración de operaciones entre empresas del grupo, que a su vez remite a las normas generales.

A este respecto, la sociedad beneficiaria habrá de aplicar la norma de instrumentos financieros (norma 9.^a 2.5), según la cual las acciones se valorarán al coste, que equivaldrá al valor razonable de

la contraprestación entregada (que debe coincidir con el valor razonable de las acciones adquiridas, dado que la sociedad se constituye), más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Los costes de la transacción que se incluyen en el coste son únicamente los relacionados con las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo recibidas y no los de la emisión de capital.

b.2) Situación 2. Aportación no dineraria de «participaciones en empresas del grupo» en una sociedad ya constituida y por la que se obtiene el control.

Sociedad aportante.

Con carácter general, en aplicación de la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros, las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción.

No obstante, dado que las participaciones en el patrimonio se adquieren a cambio de la entrega de activos no monetarios, el tratamiento contable que debería darse a esta operación debe ser análogo al que se da a las permutas de inmovilizado, lo que implica que cuando tenga carácter de permuta no comercial, situación que puede ser frecuente cuando la aportación supone obtener la práctica totalidad del capital de la sociedad, se reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable.

Sociedad beneficiaria.

De forma análoga al caso anterior, habrá de aplicarse la norma de instrumentos financieros (norma 9.^a 2.5), según la cual las acciones se valorarán al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Los costes de la transacción que se incluyen en el coste son únicamente los relacionados con las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo recibidas y no los de la emisión de capital. Adicionalmente, hay que señalar que el hecho de que la valoración se refiera al coste (valores emitidos) no ha de impedir que este se calcule a partir de los valores recibidos (acciones recibidas) cuando estos proporcionen la estimación más fiable del mismo.

EJEMPLO 1:

La sociedad «A» se constituye emitiendo 180.000 acciones de 10 euros de valor nominal con una prima de emisión de 2 euros. Los gastos de constitución se elevan a 2.000 euros. Los suscriptores de las acciones son:

- Sociedad «B»: 162.000 acciones.
- Sociedad «C»: 15.000 acciones.
- Sociedad «D»: 3.000 acciones.

La sociedad «B» aporta el 100% de las acciones de una empresa del grupo, «E», que están valoradas en su contabilidad por 1.944.000 euros. Las aportaciones de

.../...

.../...

los otros socios, «C» y «D», son en metálico y se ingresan en la cuenta corriente bancaria abierta a nombre de la sociedad «A». El desembolso se produce por la totalidad de las aportaciones.

El valor razonable de las acciones de «E» es de 1.944.000 euros, coincidente con el valor de las acciones entregadas a cambio. Los costes de transacción pagados por «A» son de 12.000 euros.

Se pide:

- Contabilizar las operaciones en ambas sociedades.
- Contabilizar dese el punto de vista de la sociedad aportante si el valor contable de las acciones entregadas es de 1.950.000 euros.

Solución:

- Sociedad beneficiaria.*

La sociedad beneficiaria aplica la norma de instrumentos financieros (norma 9.^a 2.5) por lo que valora las acciones al coste, es decir, por el valor razonable de la contraprestación entregada (que debe coincidir con el valor razonable de las acciones adquiridas, dado que la sociedad se constituye) más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	2.160.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (180.000 × 12)		2.160.000,00

Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
192	Suscriptores de acciones	2.160.000,00	
190	Acciones emitidas		2.160.000,00

Por el desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (18.000 × 12)	216.000,00	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (162.000 × 12)	1.944.000,00	
192	Suscriptores de acciones		2.160.000,00

.../...

.../...

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad «A»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	2.160.000,00	
100	Capital social (180.000 × 10)		1.800.000,00
110	Prima de emisión de acciones (180.000 × 2)		360.000,00

Por los gastos de constitución:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	12.000,00	
572	Bancos, c/c		12.000,00

Por los gastos de transacción relacionados con las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	1.000,00	
572	Bancos, c/c		1.000,00

Sociedad aportante.

La sociedad aportante registra una adquisición de participaciones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que se valoran al coste, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción.

Sin embargo, las participaciones en el patrimonio se adquieren a cambio de la entrega de activos no monetarios, por lo que debe darse un tratamiento contable análogo al de las permutas de inmovilizado, por lo que, cuando tenga el carácter de permuta no comercial, la inversión de patrimonio se reflejará al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable.

Por la aportación de las acciones y recepción de las participaciones de la empresa «A»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «A»	1.944.000,00	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «E»		1.944.000,00

b) El valor contable de las acciones entregadas es de 1.950.000 euros.

En este caso no se da coincidencia entre el valor contable y el valor razonable de las acciones entregadas, ni con el valor de emisión de las acciones de «A».

.../...

.../...

La contestación a la consulta establece que si se trata de una permuta no comercial, situación que puede ser frecuente cuando la aportación supone obtener la práctica totalidad del capital de la sociedad, se refleja la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «A»	1.950.000,00	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «E»		1.950.000,00

En el caso de una permuta no comercial, según establece la norma 2.^a 1.3 del Plan General Contable 2007, «el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor».

De lo anterior se deduce, que si el valor razonable del bien recibido es menor que el valor contable, se debe registrar una pérdida al dar de baja el bien cedido.

Sin embargo, la consulta 6 del BOICAC 74 establece que la operación de permuta entre participaciones de empresas del grupo no produce un resultado contable, por lo que la diferencia de 6.000 (1.950.000 – 1.944.000) no se va a registrar como una pérdida.

EJEMPLO 2:

Aportación no dineraria de «participaciones en empresas del grupo» en una sociedad ya constituida y por la que se obtiene el control».

La sociedad «F» tiene un capital social de 80.000 acciones de 10 euros de valor nominal y realiza una ampliación de capital de 4 acciones nuevas por cada acción antigua de 10 euros de valor nominal y con un valor de emisión de 15 euros (valor teórico del último balance aprobado por la sociedad «F») para recibir una aportación no dineraria que realiza la sociedad «H» consistente en 120.000 acciones de la sociedad «G». Las acciones de «H» representan el 75% del capital social, por lo que la sociedad «F», una vez realizada la ampliación de capital, obtendrá el control de la sociedad «H».

Los gastos de la ampliación de capital son de 15.000 euros.

El valor razonable de las acciones propiedad de la sociedad «G» es de 4.800.000 y coincide con su valor contable.

Se pide:

- Registrar las operaciones anteriores en la contabilidad de la sociedad beneficiaria y en la de la sociedad aportante.

.../...

.../...

- b) La sociedad «H» acaba de comprar el 75% de las acciones de «G» mediante una oferta pública de acciones (OPA) en la que ha pagado por cada una de las 120.000 acciones un precio de 48 euros.

Solución:a) *Sociedad beneficiaria.*

Los títulos que tiene que emitir la sociedad beneficiaria son $80.000/1 \times 4 = 320.000$, que sumados a los 80.000 que ya estaban en circulación dan un total de 400.000 acciones. La sociedad «G» adquiere el 80% del capital social de «F» ($320.000/400.000 \times 100 = 80\%$), por lo que pasa a tener el control de la misma.

La sociedad beneficiaria aplica la norma de instrumentos financieros (9.^a 2.5), según la cual las acciones recibidas se valoran al coste, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	4.800.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (320.000 × 15)		4.800.000,00

Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
192	Suscriptores de acciones	4.800.000,00	
190	Acciones emitidas		4.800.000,00

Por la aportación de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	4.800.000,00	
192	Suscriptores de acciones		4.800.000,00

Por la inscripción en el Registro Mercantil del aumento del capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	4.800.000,00	
100	Capital social (320.000 × 10)		3.200.000,00
110	Prima de emisión de acciones (320.000 × 5)		1.600.000,00

.../...

.../...

Por los gastos de constitución:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	15.000,00	
572	Bancos, c/c		15.000,00

Sociedad aportante.

La sociedad aportante valora la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable.

Por la aportación de las acciones y recepción de las participaciones de la empresa «F»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «F»	4.800.000,00	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «G»		4.800.000,00

b) *Sociedad beneficiaria.*

La sociedad beneficiaria aplica la norma de instrumentos financieros (9.^a 2.5), según la cual las acciones recibidas se valoran al coste, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Pero el hecho de que la valoración se refiera al coste (valores emitidos) no ha de impedir que este se calcule a partir de los valores recibidos (acciones recibidas) cuando estos proporcionen la estimación más fiable del mismo.

Las acciones de la sociedad «G» acaban de ser compradas, por lo que están valoradas al valor razonable, que es más fiable que el valor teórico que se desprende del último balance aprobado por la sociedad «F». Según establece la contestación a la consulta 6 del BOICAC 74, el coste debe calcularse a partir de los valores recibidos cuando estos proporcionen la estimación más fiable del mismo, por lo que, teniendo en cuenta que se acaban de comprar, se considera que el precio pagado ($320.000 \times 48 = 5.760.000$) es la estimación más fiable.

Así, se determinará el valor de emisión de los títulos nuevos: $5.760.000/320.000 = 18$ euros.

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	5.760.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (320.000×18)		5.760.000,00

.../...

.../...

Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
192	Suscriptores de acciones	5.760.000,00	
190	Acciones emitidas		5.760.000,00

Por la aportación de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	5.760.000,00	
192	Suscriptores de acciones		5.760.000,00

Por la inscripción en el Registro Mercantil del aumento del capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	5.760.000,00	
100	Capital social (320.000 × 10)		3.200.000,00
110	Prima de emisión de acciones (320.000 × 8)		2.560.000,00

Por los gastos de constitución:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	15.000,00	
572	Bancos, c/c		15.000,00

Sociedad aportante.

La sociedad aportante valora la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable.

Por la aportación de las acciones y recepción de las participaciones de la empresa «F»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «F»	5.760.000,00	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «G»		5.760.000,00

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la *Revista Cefgestión*. CEF. Núm. 130, junio 2009.

BOICAC núm. 74, junio 2008. Consulta 7.**SUMARIO:**

Sobre el tratamiento contable que han de dar las Federaciones Deportivas a los gastos necesarios para la celebración de futuros acontecimientos deportivos singulares en el marco del Plan General de Contabilidad 2007.

La situación planteada se refiere a una Federación Nacional que obtiene la designación como entidad organizadora de un campeonato y ha de incurrir en una serie de gastos en los años anteriores al de celebración del evento, así como en el propio desarrollo del campeonato. Como contrapartida a su actividad, la federación organizadora recibe determinados derechos (taquilla, publicidad, etc.) y, además, suele contar con subvenciones. En concreto, y de acuerdo con la información puesta de manifiesto ante este Instituto, en la operativa de las actividades se pueden distinguir las fases de designación, organización previa y celebración del campeonato.

Fase de designación:

- *Las Federaciones Deportivas Internacionales comunican a las Federaciones Deportivas Nacionales (FDN) asociadas la celebración de un campeonato a cuya organización se puede optar con varios años de antelación a la fecha de la competición.*
- *Las FDN, después de encontrar los apoyos necesarios dentro de su Comunidad Autónoma, Diputación Provincial o Ayuntamiento, elevan su candidatura a la Federación Internacional para competir con otras Federaciones solicitantes.*
- *En el caso de los campeonatos importantes, mundiales, europeos o iberoamericanos, la designación se toma, al menos, 3 ó 4 años antes de la fecha de celebración del campeonato.*

Fase de organización previa a la competición:

- *Una vez que la FDN es designada como sede de la competición se ponen en marcha los distintos Comités (de Honor, Organizador, Ejecutivo, etc.), firmando un contrato con la Federación Internacional en el que cada parte adquiere una serie de compromisos económicos. Normalmente, la mayoría de los gastos de organización son responsabilidad del organizador. En esos contratos también se suele vincular a la Institución local donde se celebrará la competición.*

- *La puesta en marcha de los Comités implica el arranque de la oficina del Comité Organizador, con los gastos necesarios de personal y puesta en marcha de una oficina. Estos gastos se empiezan a producir 3 ó 4 años antes de la celebración del evento. Las primeras decisiones suelen ser la confirmación del Presupuesto de gastos y cómo se financiará el mismo. Además de los recursos que se puedan obtener por la venta de entradas u otros ingresos, la aportación institucional suele resultar capital para la financiación del evento.*
- *Durante los años previos, los gastos normales son los del mantenimiento de la oficina y su personal, reuniones de los Comités, así como la organización de las diferentes reuniones, visitas previas que la Federación Internacional realiza para verificar la buena marcha de la organización del evento. También se suelen producir pagos a cuenta de las reservas de alojamiento, y se realizan diversas acciones de marketing, promoción y de organización de competiciones menores, vinculadas al evento y que sirven para testar los diferentes aspectos de organización, desde los deportivos hasta los administrativos.*
- *Los gastos de los años previos, en muchas ocasiones, son sufragados por aportaciones de las diferentes instituciones que componen el Comité Organizador, por la vía de subvenciones o convenios de colaboración.*

Fase de celebración del campeonato:

En los momentos previos o durante el desarrollo de la competición es cuando se produce la mayor parte de los gastos. Los conceptos típicos de gastos son: alojamiento, transporte, acondicionamientos de la instalación, marketing y promoción.

En la consulta se plantea en concreto si es posible la activación de los gastos previos relacionados con la organización de un campeonato a través de la cuenta 216. «Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos», recogida en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, o en otra partida.

Respuesta:

a) Antecedentes.

Conforme a la disposición transitoria quinta «Desarrollos normativos en materia contable», del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (disp. trans. sexta del RD 1515/2007, de 16 de noviembre, en el caso de PYMES), las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, seguirán en vigor en todo lo que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el nuevo Plan General de Contabilidad, y en tanto no se apruebe una nueva adaptación conforme a la habilitación contenida en la disposición final primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, se definen dos conceptos de activo relacionados con la organización de acontecimientos deportivos:

- 216. «Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos».
- 278. «Gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos».

La cuenta 216. «Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos» que se incluye en el subgrupo 21 del Inmovilizado inmaterial, se define como «gastos efectuados para la obtención de derechos sobre organización de acontecimientos deportivos, o el precio de adquisición de estos mismos derechos cuando, siendo susceptibles de transmisión hayan sido adquiridos» y según la Introducción de las normas de adaptación, se refiere a: «acontecimientos en los que la Federación tiene derecho a organizarlos durante un período de tiempo determinado o con carácter indefinido (acontecimientos "no singulares")». La norma de valoración quinta «Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial» en su letra c) señala lo siguiente:

«Figurarán directamente en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa; no obstante, al cierre del ejercicio, también podrán activarse como inmovilizado inmaterial los gastos efectuados para la obtención de derechos sobre organización de acontecimientos deportivos periódicos, cuando se tengan motivos fundados de su obtención. Estos derechos podrán amortizarse de modo sistemático no pudiendo exceder del período durante el cual dicho derecho contribuya a la obtención de ingresos».

La cuenta 278. «Gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos», que se recoge en el subgrupo 27 relativo a gastos a distribuir en varios ejercicios, se define como «gastos necesarios para la organización de futuros acontecimientos deportivos. En esta cuenta no se incluirán los gastos derivados de la participación de eventos deportivos», y se refieren, según la Introducción de las normas de adaptación, a «acontecimientos "singulares", es decir, aquellos que tendrán lugar en una fecha concreta y determinada, como, por ejemplo, la organización de unos campeonatos mundiales». Los criterios valorativos aplicables a esta partida (norma de valoración séptima «Gastos a distribuir en varios ejercicios») son:

«Los gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos singulares se valorarán por el importe total satisfecho para dicha organización, tanto antes de la concesión del derecho a la organización, como después de su concesión hasta la celebración del acontecimiento. No se incluirán los gastos derivados de la participación en campeonatos deportivos.

Cuando se trate de gastos realizados con anterioridad a la concesión del derecho, para su inscripción en el activo deberán existir motivos fundados de obtención de la organización; en caso contrario se imputarán a resultados en el ejercicio en que se produzcan.

Su importe total se imputará a gastos del ejercicio cuando tenga lugar el acontecimiento deportivo».

b) *Plan General de Contabilidad 2007.*

Para el análisis de la cuestión hay que tener en cuenta que:

- En el Marco Conceptual de la Contabilidad, recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, se define el concepto de activo y los criterios de reconocimiento de los mismos de la siguiente manera:

«Activos: 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 en el futuro».

«Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención, a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad» (apartado 5.º del Marco Conceptual de la Contabilidad).

- El último párrafo de este apartado 5.º del Marco Conceptual de la Contabilidad dispone:

«Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en este, estableciéndose en el caso en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de estos».

- Por su parte, el principio de devengo se enuncia como sigue:

«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».

En relación con los inmovilizados intangibles, la norma de registro y valoración 5.ª del Plan General de Contabilidad dispone lo siguiente:

«Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado por la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado, 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.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizado intangible los gastos ocasionados con motivo del establecimiento...»

La norma de registro y valoración 10.^a de existencias establece que:

«Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios».

De acuerdo con lo anterior, la correlación entre ingresos y gastos se contempla en el Plan General Contable de 2007 siempre supeditada a que proceda reconocer el activo o pasivo asociados de acuerdo con la definición de estos contemplada en el Marco Conceptual, habiendo perdido la categoría de principio contable que tenía en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. Por este motivo, el Plan General Contable de 2007 ha eliminado los subgrupos de gastos a distribuir en varios ejercicios y gastos de establecimiento.

c) Tratamiento de los gastos relacionados con la organización de acontecimientos deportivos singulares a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad 2007.

Desde el punto de vista económico, en el caso concreto objeto de análisis en la presente consulta, la designación por un tercero como sede de una competición conlleva el acceso a una actividad de organización de un evento en la que se obtienen como contraprestación ingresos de taquilla y publicidad, entre otros. Asimismo, parte de los gastos se suelen financiar con subvenciones.

Así pues, el contrato constituye para la empresa la prestación de un servicio, y en la medida en que no se hayan producido las condiciones para el reconocimiento de ingresos, será un proyecto en curso, siendo aplicables los criterios previstos en la norma de registro y valoración 10.^a Existencias. Conforme a esta norma, en tanto el proyecto esté en curso:

- Los gastos se contabilizarán según su devengo.
- Se reconocerán existencias de servicios en curso (proyectos en curso), mediante la partida de 710. «Variación de existencias de productos en curso», por el importe del coste de producción. En el coste de producción se incluirán, además de los costes directos, la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al proyecto. En relación con la determinación del coste de producción, deberán tenerse en consideración los criterios contenidos en la Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En particular:
 - Los gastos de comercialización (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la comercialización de los productos y que son, por tanto, necesarios para realizar las ventas y entregas de los productos) y los gastos generales de administración o dirección (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo de producción) no formarán parte del coste de producción.

- No se incluirán dentro del coste de producción aquellos anteriores a la designación ni otros que tengan una naturaleza análoga a gastos de establecimiento.
- En las existencias de productos en curso que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de generar ingresos por prestaciones de servicios, se incluirán en el coste de producción los gastos financieros que correspondan a la financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuibles a la realización del proyecto.
- Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas del valor de estas existencias. El valor neto realizable de un activo, de acuerdo con la definición incluida en el Marco Conceptual de la Contabilidad, es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como en su caso los costes estimados necesarios para terminar su producción. A estos efectos, debe resaltarse que no se computarán las subvenciones esperadas.

Las subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros quedan regulados en la norma de registro y valoración 18.^a del Plan General de Contabilidad, en la que se establece lo siguiente en relación con su reconocimiento:

«Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.»

En particular, los criterios de imputación a resultados contenidos en el apartado 1.3 de esta norma disponen que cuando se concedan para financiar gastos específicos, se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando. Por su parte, si compensan déficit de explotación se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios. En consecuencia, el tratamiento establecido supone una imputación correlacionada de estos ingresos y gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales deberá incorporarse cualquier información significativa en relación con el tema objeto de consulta, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad. En particular, se incluirá información acerca de los criterios de imputación de costes empleados en la valoración de las

existencias; los criterios seguidos y las circunstancias que motivan las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, la reversión de las mismas, así como su importe; criterios seguidos en la capitalización de gastos financieros e importe de los gastos capitalizados durante el ejercicio; también se informará sobre el importe y características de las subvenciones recibidas que aparecen en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias; análisis de los movimientos de la subagrupación del balance; importes recibidos y, en su caso, devueltos; origen de las subvenciones, indicando el Ente Público concedente e información sobre el cumplimiento o no de las condiciones asociadas a las subvenciones.

EJEMPLO:

La Federación Deportiva Nacional de Kárate (FDNK), con sede en Madrid, ha recibido, al comienzo del año 1, una comunicación de la Federación Deportiva Internacional de Kárate (FDIK), informándole de la celebración de un campeonato mundial de dicha especialidad deportiva en enero del próximo año 3.

Las federaciones deportivas asociadas de kárate de los diferentes países pueden concurrir a la convocatoria si desean ser la sede del citado campeonato.

La FDNK reúne los requisitos necesarios para optar a la organización del citado campeonato y ser designada como sede de la competición, para su celebración en Madrid.

1. Fase de designación

Esta fase se desarrolla en su totalidad en el año 1.

En junio del año 1, después de realizar los estudios y presupuestos económicos y técnicos correspondientes, y de encontrar el apoyo solicitado y necesario de la Comunidad y del Ayuntamiento de Madrid, eleva su candidatura a la Federación Internacional para competir con otras federaciones asociadas solicitantes.

En esta primera fase de designación, la FDNK, a lo largo del año 1, ha realizado los siguientes gastos específicos, imputables al estudio y preparación de su candidatura al campeonato mundial:

(Todos los datos numéricos del ejemplo están expresados en unidades monetarias).

• Gastos de personal.....	900
• Servicios de profesionales independientes.....	4.100
• Publicidad, propaganda y relaciones públicas.....	1.200
• Gastos de viaje y de alojamiento.....	800
• Otros servicios exteriores.....	600

(Todos los gastos se pagaron por el Banco Local).

.../...

.../...

2. Fase de organización previa a la competición

Esta fase se desarrolla en su totalidad en el año 2.

Celebrado y resuelto, en enero del año 2, el correspondiente concurso por parte de la Federación Internacional, resulta seleccionada como sede de la competición la FDNK española, con celebración en el Palacio de Deportes en Madrid, siendo, por tanto, la entidad encargada de su organización y desarrollo.

Una vez designada la FDNK como sede, la entidad tiene que aumentar su capacidad productiva.

Como consecuencia de lo anterior, se ponen en marcha los diversos Comités (de Honor, Organizador, Ejecutivo, etc.), firmando un contrato con la Federación Internacional en la que cada parte asume una serie de compromisos económicos, vinculándose también la Comunidad y el Ayuntamiento de Madrid en una cuantía importante de la financiación necesaria del evento.

La puesta en marcha de los diversos Comités implica el establecimiento, puesta en marcha y arranque de la oficina del Comité Organizador en el mes de febrero del año 2, que inicialmente elabora el presupuesto de gastos e ingresos que originará el acontecimiento, realizando los correspondientes gastos de honorarios de profesionales, gastos de viaje, estudios previos de naturaleza técnica y económica, publicidad de lanzamiento, captación, adiestramiento y distribución de personal, etc.

Los gastos correspondientes a esta primera parte de la fase de organización previa, desarrollada durante el mes de febrero del año 2, tienen una naturaleza análoga a los *gastos de establecimiento*. Los importes de los mismos, a cargo de la FDNK, y su clasificación contable son los siguientes:

• Gastos de personal.....	600
• Servicios de profesionales independientes.....	2.300
• Publicidad, propaganda y relaciones públicas.....	800
• Gastos de viaje y de alojamiento.....	500
• Otros servicios exteriores.....	460

(Todos los gastos se pagaron por el Banco Local).

A partir del mes de marzo del año 2 se desarrolla la segunda parte de la fase de organización previa y se originan en la FDNK los gastos de mantenimiento de la oficina y de su personal; de edición de las entradas e invitaciones; de ordenación y desarrollo de las reuniones de los Comités; y de las visitas previas que la Federación Internacional realiza para la verificación y control de la buena marcha de la organización del evento.

.../...

.../...

También se efectúan gastos correspondientes a acciones de marketing, de publicidad y de promoción; de organización y desarrollo de competiciones menores vinculadas al campeonato mundial; y pagos a cuenta de reservas de alojamiento.

Los gastos devengados y pagados por el banco, correspondientes a esta fase, y su clasificación contable son los siguientes:

• Gastos de personal.....	1.300
• Servicios de profesionales independientes.....	5.100
• Publicidad, propaganda y relaciones públicas.....	3.400
• Gastos de viaje y de alojamiento.....	2.600
• Otros servicios exteriores.....	1.950

(Todos los gastos se pagaron por el Banco Local).

Además, se pagaron, también por el banco, reservas de alojamiento por 2.800.

Aparte de los gastos comentados, existen otros que son sufragados directamente por el Ayuntamiento de Madrid, que, independiente de los mismos, ha concedido y entregado a la FDNK, mediante transferencia a su cuenta corriente en junio del año 2, una subvención no reintegrable por un importe de 8.000 para hacer frente a los gastos de esta fase de organización previa.

La FDNK ha solicitado y recibido el 1 de julio del año 2 un préstamo del Banco Local por un importe de 4.000, a devolver dentro de seis meses junto con sus intereses correspondientes al tipo del 9% anual. El importe total del préstamo se destina en su totalidad a la financiación de los gastos de desarrollo de esta fase de organización previa a la competición, devengados desde la fecha de concesión del préstamo hasta el final del ejercicio del año 2.

En diciembre del año 2 se inició la venta anticipada de entradas con cobro al contado, y se recibieron importes a cuenta de la publicidad a realizar, habiéndose obtenido por estos motivos ingresos en la cuenta bancaria por los siguientes importes:

• Ventas de entradas.....	20.000
• Publicidad de otras empresas en el recinto de celebración.....	6.000

De los ingresos del campeonato corresponde a la FDNK el 70% de la venta de entradas y la totalidad de los ingresos por publicidad, según el contrato suscrito con la FDIK.

Al cierre del ejercicio del año 2, la Federación se plantea dos posibles alternativas diferentes en relación con los gastos devengados, contabilizados y pagados, y con los posibles ingresos por prestación de servicios todavía no realizados.

.../...

.../...

1.^a **Contabilizar ingresos por prestación de servicios** en el año 2, en relación con las futuras ventas de entradas y publicidad de otras empresas. Debe tenerse en cuenta que no es posible valorarlos con fiabilidad, así como tampoco los costes del campeonato que quedan por incurrir.

2.^a **Activar el coste de producción de los servicios en curso** generados, devengados durante los meses de marzo a diciembre del año 2. En relación con los mismos debe tenerse presente lo siguiente:

- Todos son costes directos de los servicios en curso creados, con excepción de los de publicidad, propaganda y relaciones públicas, que al considerarse gastos de comercialización no formarán parte del coste de producción.
- Además de los costes directos comentados, la parte que razonablemente corresponde a los costes indirectamente imputables al coste de producción de los servicios, adecuadamente contabilizados en sus correspondientes cuentas de gastos, asciende a 2.300. En este importe no están incluidos los gastos generales de administración y dirección no relacionados con el ciclo de producción.
- Se espera obtener beneficios de la organización y desarrollo del campeonato de kárate.

3. Fase de celebración del campeonato

En enero del año 3 se desarrolla el campeonato, siendo los gastos de esta fase de celebración los siguientes: marketing, promoción y publicidad, trofeos y recuerdos entregados, alojamientos de los participantes y acompañantes, transporte de participantes y acompañantes, gastos de acondicionamiento de las instalaciones, gastos de personal, y gastos del alquiler y servicios del Palacio de los Deportes:

• Gastos de personal.....	1.100
• Arrendamientos	9.000
• Servicios de profesionales independientes.....	700
• Publicidad, propaganda y relaciones públicas.....	4.200
• Gastos de viaje y de alojamiento.....	20.600
(deben compensarse los anticipos del año 2)	
• Otros servicios exteriores.....	14.400

Para financiar los gastos de esta fase de celebración, le han sido concedidas a la FDNK subvenciones no reintegrables por las entidades públicas, pertenecientes al Comité Organizador:

• Ayuntamiento de Madrid.....	16.000
• Comunidad de Madrid.....	8.000

Ambas entidades, además, han sufragado directamente otros gastos.

.../...

.../...

Los ingresos, cobrados e ingresados en el banco por la FDNK, de la fase de celebración del campeonato, son los siguientes:

- Ventas de entradas 180.000
(además de las efectuadas en el año 2)
- Publicidad en el recinto de celebración..... 40.000
(Parte de este importe ya se había cobrado a través de los anticipos recibidos en el año 2).

Como ya comentamos anteriormente, del importe de estos ingresos corresponde a la FDNK el 70% del importe de la venta de entradas y la totalidad de los ingresos por publicidad, según el contrato suscrito con la FDIK.

Se pide:

Contabilizar el importe de todas las operaciones anteriormente expuestas, realizadas en cada una de las fases de designación, organización y celebración del campeonato.

Notas:

- Todas las cifras del supuesto están expresadas en unidades monetarias.
- Todos los gastos se pagan, y los ingresos se cobran, al contado, a través de la cuenta bancaria de la entidad en el Banco Local.
- Prescindase de las cuestiones fiscales relativas al IVA, al IRPF y al Impuesto sobre Sociedades.
- Los datos sobre los gastos e ingresos suministrados en el supuesto son exclusivamente los correspondientes a las operaciones relacionadas con el campeonato.
- La FDNK tiene otros numerosos ingresos y gastos que no están vinculados al campeonato y que no figuran en el ejemplo; siendo el resultado de los ejercicios contables de la Federación consecuencia de los correspondientes al evento comentado y de todos los demás.
- Los ejercicios económicos y contables de la Federación coinciden con el año natural.

Solución:

1. Contabilización de los gastos correspondientes a la fase de designación (año1)

Código	Cuenta	Debe	Haber
64	Gastos de personal	900	
623	Servicios de profesionales independientes	4.100	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	1.200	
629	Otros servicios (800 + 600)	1.400	
572	Banco Local c/c		7.600

.../...

.../...

Estos gastos los tratamos únicamente como gastos del ejercicio, sin incluirlos dentro del coste de producción, tal como indica la respuesta a la consulta comentada:

«No se incluirán dentro del coste de producción aquellos anteriores a la designación ...»

Ya no se pueden utilizar las cuentas:

216. «Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos».

278. «Gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos».

Previstas en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, pues estas partidas de inmovilizaciones inmateriales y de gastos a distribuir en varios ejercicios, respectivamente, no cumplen con la definición de activo del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad de 2007.

2. Contabilización de los gastos correspondientes a la fase de organización previa a la competición (año 2)

Una vez designada como sede del campeonato la FDNK, contabilicemos, en primer lugar, los gastos de naturaleza asimilable a gastos de primer establecimiento efectuados en el mes de febrero del año 2, y en segundo lugar, los realizados desde marzo hasta final de año.

2.1. Gastos de naturaleza asimilable a gastos de primer establecimiento de la fase de organización previa (febrero año 2).

Código	Cuenta	Debe	Haber
64	Gastos de personal	600	
623	Servicios de profesionales independientes	2.300	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	800	
629	Otros servicios (500 + 460)	960	
572	Banco Local c/c		4.660

Estos gastos los tratamos únicamente como gastos del ejercicio, sin incluirlos dentro del coste de producción, tal como indica la respuesta a la consulta comentada:

«No se incluirá dentro del coste de producción... ni otros que tengan una naturaleza análoga a los gastos de establecimiento».

Ya no puede utilizarse la cuenta 216. «Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos», ni la 278. «Gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos», por razones análogas a las comentadas en el apartado anterior.

.../...

.../...

2.2. Gastos del desarrollo de la fase de organización previa (marzo a diciembre año 2).

Por los gastos devengados y pagados por la FDNK:

Código	Cuenta	Debe	Haber
64	Gastos de personal	1.300	
623	Servicios de profesionales independientes	5.100	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	3.400	
629	Otros servicios (2.600 +1.950)	4.550	
572	Banco Local c/c		14.350

Por los pagos por reservas de alojamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
407	Anticipos a acreedores	2.800	
572	Banco Local c/c		2.800

* La cuenta 407 figura en el Plan de Federaciones Deportivas de 1994.

Por la concesión y cobro de la subvención del Ayuntamiento de Madrid.

Código	Cuenta	Debe	Haber
47005	Ayuntamiento de Madrid, deudor por subvenciones concedidas	8.000	
74002	Subvenciones oficiales a la explotación, Ayuntamiento de Madrid		8.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	8.000	
47005	Ayuntamiento de Madrid, deudor por subvenciones concedidas		8.000

* Las cuentas 47005 y 74002 figuran en el Plan de Federaciones Deportivas de 1994.

Por el préstamo bancario concedido y recibido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	8.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		8.000

.../...

.../...

Por los intereses del préstamo desde julio hasta diciembre del ejercicio del año 2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
663	Intereses de deudas a corto plazo ($0,09 \times 4.000 \times 6/12$)	180	
527	Intereses a corto plazo de deudas		180

* Las cuentas 663 y 527 figuran en el Plan de Federaciones Deportivas de 1994.

Por la devolución del préstamo y el pago de sus intereses, al final del ejercicio del año 2.

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	180	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	4.000	
572	Banco Local c/c		4.180

Examinemos, a continuación, las dos posibles alternativas al cierre del ejercicio del año 2, en relación con los gastos devengados, contabilizados y pagados, y con los posibles ingresos por prestación de servicios todavía no realizados.

1.^a Contabilizar en este ejercicio del año 2 **ingresos por prestación de servicios**, en relación con las futuras ventas de entradas y publicidad de otras empresas

La norma de registro y valoración 14.^a Ingresos por ventas y prestaciones de servicios del Plan General de Contabilidad, en su apartado 3. Ingresos por prestaciones de servicios, establece que los ingresos por prestación de servicios se reconocerán «cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio».

La norma citada determina que solo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan simultáneamente las cuatro condiciones siguientes:

- El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad.
- Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta complementarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

En el caso presente, según indica el enunciado, no se dan, al menos, las condiciones a) y d), por lo que *no contabilizaremos ningún ingreso por estos conceptos en el ejercicio*

.../...

.../...

económico de este año 2, pese a que hayamos cobrado en el mismo una parte de su importe, que reconoceremos como anticipos.

En el caso de que se dieran las cuatro condiciones expuestas, se contabilizarán los ingresos, considerando para ello el *porcentaje de realización* del servicio en la fecha de cierre del ejercicio, mediante un asiento de devengo de los ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
43X	Espectadores por entradas pendientes de venta (por la parte no cobrada en el año 2)		
572	Banco Local c/c (por la parte cobrada en el año 2)		
70X	Ingresos por venta de entradas, campeonato de kárate (por el 70% de los ingresos)		
55X	Federación Deportiva Internacional de Kárate, acreedora (por el 30% de los ingresos)		

Código	Cuenta	Debe	Haber
44X	Anunciantes por publicidad pendiente de realizar (por la parte no cobrada en el año 2)		
572	Banco Local c/c (por la parte cobrada en el año 2)		
75X	Ingresos por publicidad, campeonato de kárate		

En los dos asientos anteriores hemos supuesto que la parte devengada de los ingresos (según su porcentaje de realización) es superior a la parte cobrada, creando cuentas específicas, separando el porcentaje de ingresos por venta de entradas que corresponde a la FDNK, y el de la deuda con la FDIK, según el convenio.

Como, pese a no reconocerse en nuestro caso, los ingresos por venta de entradas y por publicidad se han vendido y cobrado entradas, sin prestar todavía el servicio del espectáculo del campeonato, y se han cobrado cantidades a cuenta de la publicidad a realizar, las cantidades recibidas las contabilizamos como anticipos mediante los asientos siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	20.000	
43X	Anticipos de espectadores (por el 70%)		14.000
55X	FDIK, acreedora (por el 30%)		6.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	6.000	
41X	Anticipos de anunciantes		6.000

.../...

.../...

2.^a Activar el coste de producción de los servicios en curso generados, devengados durante los meses de marzo a diciembre del año 2.

La norma de registro y valoración 10.^a Existencias del Plan General de Contabilidad establece que los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea su precio de adquisición o su coste de producción.

Las existencias incluirán el coste de producción de los servicios, en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente, conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

El coste de producción comprenderá los costes directos, y la parte que razonablemente corresponda a los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción.

Al no haber contabilizado los ingresos por prestación de servicios, según establecimos en el apartado anterior, procederá valorar y activar los servicios en curso relativos al desarrollo de la organización previa del evento, pues de estos recursos, controlados por la Federación, se espera obtener beneficios en el futuro (Marco Conceptual 4.º Definición de activos del PGC).

Las existencias de estos servicios necesitan de un período de marzo a diciembre para estar en condiciones de ser vendidas, período que, al no ser superior al año, hace que no consideremos los gastos financieros (en nuestro caso los intereses del préstamo) como integrantes del coste de producción de los mismos (apartado 1 de la norma 10 del PGC).

Código	Cuenta	Debe	Haber
33X	Servicios en curso (1.300 + 5.100 + 2.600 + 1.950 + 2.300)	13.250	
71X	Variación de existencias de servicios en curso		13.250

* Las cuentas 33X y 71X no figuran en el Plan General de Contabilidad.

Según nos indica el enunciado de este ejemplo, no hemos considerado en el coste de producción de los servicios en curso los gastos de publicidad, propaganda y relaciones públicas, y sí hemos tenido en cuenta los costes indirectos.

3. Contabilización de los gastos correspondientes a la fase de celebración del campeonato (enero del año 3)

Por los gastos devengados y pagados por la FDNK, compensando el importe ya pagado de las reservas de alojamiento:

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
64X	Gastos de personal	1.100	
621	Arrendamientos y cánones	9.000	
623	Servicios de profesionales independientes	700	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	4.200	
629	Otros servicios (20.600 + 14.400)	35.000	
407	Anticipos a acreedores		2.800
572	Banco Local c/c		47.200

Por la concesión y cobro de la subvención del Ayuntamiento de Madrid:

Código	Cuenta	Debe	Haber
47005	Ayuntamiento de Madrid, deudor por subvenciones concedidas	16.000	
74002	Subvenciones oficiales a la explotación, Ayuntamiento de Madrid		16.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	16.000	
47005	Ayuntamiento de Madrid, deudor por subvenciones concedidas		16.000

Por la concesión y cobro de la subvención de la Comunidad de Madrid:

Código	Cuenta	Debe	Haber
47004	Comunidad de Madrid, deudora por subvenciones concedidas	8.000	
74001	Subvenciones oficiales a la explotación, Comunidad de Madrid		8.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	8.000	
47004	Comunidad de Madrid, deudora por subvenciones concedidas		8.000

* Las cuentas 47005, 47004, 74002 y 74001 figuran en el Plan de Federaciones Deportivas de 1994.

Por las ventas de entradas y cobro de la publicidad, compensando los anticipos del ejercicio 2 anterior, una vez prestados los servicios.

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	180.000	
43X	Anticipos de espectadores	14.000	
70X	Ingresos por ventas de entradas campeonato kárate (0,70 × 180.000 + 14.000)		140.000
55X	FDIK, acreedora (0,30 × 180.000)		54.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Local c/c	34.000	
41X	Anticipos de anunciantes	6.000	
75X	Ingresos por publicidad campeonato kárate		40.000