

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 14/2002
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



PILAR GARCÍA GIMÉNEZ
ANNA AYATS VILANOVA
JAVIER ROMANO APARICIO

Profesores del Centro de Estudios Financieros

BOICAC núm. 45, 03-2001. Consulta 2

SUMARIO:

Sobre el registro contable de unas determinadas opciones sobre acciones de la propia sociedad, a entregar a sus empleados.

Respuesta:

La consulta plantea que una empresa posee una cartera de acciones propias adquiridas a un determinado precio, que permitirá, en su caso, ser objeto de entrega como consecuencia de la emisión de opciones sobre dichas acciones; dichas opciones se otorgarán a sus empleados en función de la consecución o no de una serie de objetivos previamente propuestos. El precio de ejercicio de la opción se fija cuando los empleados consiguen los objetivos prefijados que permiten su otorgamiento, si bien el ejercicio de la opción sólo se podrá realizar a partir de un determinado tiempo desde su otorgamiento. Por la concesión de la opción al empleado no desembolsa importe alguno. Teniendo en cuenta lo anterior, se cuestiona el tratamiento de la operación indicada en su conjunto. En primer lugar, hay que considerar el criterio mantenido por este Instituto, respecto a las acciones propias que pueda poseer una sociedad, criterio que fue objeto de publicación en el Boletín Oficial de este Instituto, concretamente en el número de 12 de marzo de 1993. Adicionalmente, y para el caso concreto objeto de consulta, hay que señalar que la retribución a los trabajadores debe estar cuantificada por el precio de adquisición del servicio recibido, y reflejado en contabilidad de acuerdo con su devengo. En concreto, si existe un compromiso de la empresa con los trabajadores, de forma que si se cumplen una serie de circunstancias se les retribuirá con un determinado importe (independientemente

de la forma o instrumento que se emplee para su retribución), producirá en el ejercicio en que se devengue dicha retribución, el correspondiente registro del gasto, que si se trata de un importe estimado deberá materializarse en la correspondiente dotación (cuya naturaleza es la de un gasto de personal) de una provisión que ponga de manifiesto dicho compromiso. Para su valoración deberá tenerse en cuenta el precio de adquisición del servicio a retribuir, en general en términos de valor real, lo que conlleva a que desde un planteamiento económico contable se trata de un servicio de personal previamente adquirido (ya sea porque se adeuda una cantidad firme al personal o está comprometida), cuya contraprestación desea realizarse mediante entrega, en el caso de la consulta, de opciones sobre acciones de la propia sociedad. En definitiva, al amparo de la naturaleza de la citada contraprestación, la diferencia entre el precio de ejercicio de la opción y el precio de mercado de las acciones, constituye la retribución que obtendrá el trabajador. Para ello habría que realizar la mejor estimación posible del importe de dicha diferencia en el momento en que se ejercite la opción. Desde la fecha de cierre de ejercicio en que se devengue el servicio prestado, hasta que finalmente se ejercite dicha opción, la empresa deberá volver a estimar el mencionado importe, de acuerdo con la información disponible al respecto en cada momento. En cualquier caso, y dado que la opción sólo se ejercitará si el precio de ejercicio es inferior al valor de mercado de las acciones a que da derecho dicha opción, en la estimación a realizar deberá tenerse en cuenta esta circunstancia. En el momento en que el trabajador ejercite la opción, se dará de baja la provisión dotada, circunstancia que motivará la entrega de las acciones propias, y la recepción en la empresa del importe monetario obtenido (precio de ejercicio), lo que pondrá de manifiesto, en su caso, el correspondiente resultado. Si por las características económicas de la operación no se ejercitaran las opciones, la provisión, en su caso, se dará de baja. Queda por último referirse al registro de las acciones propias que la empresa posee y que dispone para su utilización en el ejercicio de las opciones a que se ha hecho referencia. Al respecto, hay que señalar que estos activos deben estar provisionados hasta el menor de los valores siguientes: cotización del último día del ejercicio, cotización media del último trimestre o valor teórico de las acciones. Este criterio, como señala la consulta anteriormente transcrita, viene determinado en aplicación del principio de prudencia, en la medida que estas acciones pueden emplearse en una hipotética reducción de capital. En la medida que eso es así, cabe plantearse si en el presente caso, atendiendo a la finalidad prevista para estas acciones, debe aplicarse el criterio de corrección valorativa indicado, o por el contrario fijar como nuevo límite el precio de ejercicio de la opción. En este sentido, hay que tener en cuenta que si bien las acciones pueden haber sido adquiridas para ser otorgadas a los empleados en el ejercicio del plan de opciones a que se ha hecho referencia, habrá que tener presente que en cualquier caso éste podrá ser objeto de ejercicio, o no, en función de la evolución del precio de la acción en el mercado. Por lo tanto, al amparo del principio de prudencia valorativa, no puede aceptarse como un criterio válido fijar como límite para dotar la correspondiente provisión el precio de ejercicio de la opción, por lo que sólo si fuera indubitable que se va a realizar su entrega mediante el ejercicio de la operación, podría emplearse el precio de referencia como límite para la provisión; en definitiva sólo existiría la adecuada certidumbre en el ejercicio en que se lleva a cabo la operación. Por ello, deberá aplicarse la regla general establecida en la consulta a que se ha hecho mención, es decir, considerar como valor de mercado a efecto de dotar la provisión, si éste fuese inferior al precio de adquisición, el menor de los siguientes: cotización media en un mercado secundario organizado correspondiente al último trimestre del ejercicio, cotización del día de cierre del balance o valor teórico de las acciones.

EJEMPLO:

Enunciado:

La sociedad CAMPOHELADO, S.A., con un capital social de 300.000.000 de acciones de 1 euro de valor nominal, dada la buena evolución del negocio y de los resultados de la misma, materializados en una importante subida de la cotización de sus títulos en bolsa, concede en el año 20X1 a varios de sus directivos el derecho a adquirir acciones de la compañía en una fecha futura a un precio determinado, en la confianza de que cuando llegue el vencimiento el precio en bolsa de dichas acciones será superior al contratado. Para realizar la operación la Junta General de Accionistas aprueba la adquisición de 100.000 acciones propias, fijando un precio máximo de 8,5 euros y mínimo de 6,5 euros. Asimismo, se realiza la correspondiente modificación estatutaria para contemplar esta clase de remuneración y se realiza la oportuna comunicación a la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Las acciones propias son adquiridas a un precio medio de 7 euros cumpliendo todos los requisitos legales. La opción se podrá realizar al final del año 20X5.

Los datos iniciales de la operación son:

- Valor en el momento de calcular la opción: 8 euros.
- Precio al que se concierta la opción: 8 euros.
- Valor estimado al vencimiento de la operación: 11 euros, estimación que se mantiene a lo largo de los ejercicios siguientes, excepto al 31 de diciembre del año 20X4 donde se realiza una estimación de un valor de mercado de 12 euros.

Al final de los años 20X1, 20X2, 20X3, 20X4 y 20X5 existen los siguientes datos sobre las acciones de CAMPOHELADO, S.A.

AÑO	COTIZACIÓN MEDIA DEL ÚLTIMO TRIMESTRE	COTIZACIÓN DEL ÚLTIMO DÍA DEL EJERCICIO	VALOR TEÓRICO
20X1	6,80	7,00	7,01
20X2	8,00	8,02	7,50
20X3	8,50	8,56	8,01
20X4	9,00	9,70	9,03
20X5	12,00	12,30	10,00

Solución:

Año 20X1

Por la adquisición de las acciones propias y la dotación de la correspondiente reserva de carácter indisponible, suponiendo que cuenta con las suficientes reservas disponibles.

.../...

.../...

700.000	<i>Acciones propias en situaciones especiales (198)</i>		
	(100.000 x 7)		
		<i>a Tesorería (57)</i>	700.000

700.000	<i>Reservas disponibles (11-)</i>		
		<i>a Reserva para acciones propias (115)</i>	700.000

Por la concesión de opciones en el año 20X1, en base a la consulta hay que registrar el correspondiente gasto de personal con abono a una provisión para remuneraciones que estaría encuadrada en el subgrupo 14 del PGC. La cuantificación de la provisión se realiza comparando el precio de la opción (8 euros) y el valor mercado de las acciones en el momento de ejercitarse la opción (11 euros).

300.000	<i>Gastos de personal (64-)</i>		
	[100.000 x (11 – 8)]		
		<i>a Provisión remuneración con opciones sobre acciones (14-)</i>	300.000

Al cierre del ejercicio, bajo la hipótesis de que la opción de compra de las acciones será ejecutada, por aplicación del principio de prudencia será necesario dotar la correspondiente provisión por depreciación de las acciones propias en el caso de que el precio de adquisición de las mismas fuese menor que el valor de mercado, entendiéndose por éste el menor de los tres siguientes:

- Cotización del último día del ejercicio.
- Cotización media del último trimestre.
- Valor teórico de las acciones propias.

Teniendo en cuenta que la cotización del último día del ejercicio (el menor de los tres valores citados) es inferior al precio de adquisición de los títulos corresponde dotar la siguiente provisión:

20.000	<i>Dotación provisión por depreciación de acciones propias (69-)</i>		
	[100.000 x (7,00 – 6,80)]		
		<i>a Provisión por depreciación de acciones propias (19-)</i>	20.000

.../...

.../...

Año 20X2

Al finalizar este ejercicio, este año y los siguientes hay que analizar dos cuestiones:

- a) El posible ajuste de la Provisión remuneración con opciones sobre acciones (14-) derivado de nuestra estimación del valor de mercado de las acciones propias en el momento en que se ejecute la opción de compra, y
- b) El ajuste que se derive de la Provisión por depreciación de acciones propias (19-).

En el presente ejercicio solamente hay que ajustar la segunda de las provisiones puesto que el valor de mercado ya es superior al coste de las acciones propias.

<i>20.000 Provisión por depreciación de acciones propias (19-)</i>		
	<i>a Exceso de provisión de acciones propias (79-)</i>	<i>20.000</i>
	x	

Año 20X3

Del estudio de las dos cuestiones mencionadas en el apartado anterior, se deduce que en el presente año no hay que hacer ninguna rectificación de los datos anteriores.

Año 20X4

Teniendo en cuenta que, a la vista de la capitalización bursátil, se realiza una nueva estimación del valor de mercado de las acciones en el momento de ejercitarse la opción de compra, procede el ajuste de la Provisión remuneración con opciones sobre acciones (14-). La cuantía del ajuste es la siguiente:

Saldo anterior de la provisión	300.000
Importe ajustado: [100.000 (12 – 8)]	400.000
Incremento de la provisión	100.000

<i>100.000 Gastos de personal (64-)</i>		
	<i>a Provisión remuneración con opciones sobre acciones (14-)</i>	<i>100.000</i>
	x	

20X5

Al final de este ejercicio es cuando se puede ejercitar la opción de compra de las acciones, y teniendo en cuenta que el precio de la opción es inferior al precio de mercado de las acciones, las opciones serán ejercidas por los directivos. Por la venta de las acciones propias cuando se ejerciten las opciones:

.../...

.../...		
800.000	Tesorería (57)	
400.000	Provisión remuneración con opciones sobre acciones (14-)	
	a Acciones propias en situaciones especiales (198)	700.000
	a Beneficios por opera- ciones con acciones y obligaciones propias (774)	500.000
	_____ x _____	
Si el precio de mercado hubiese sido inferior al precio de ejercicio, las opciones no se hubiesen ejercido, ya que en este caso sería más ventajoso adquirir las acciones en el mercado al ser su coste menor. Desde el punto de vista contable la sociedad tendrá que dar de baja a la provisión dotada en los ejercicios anteriores:		
400.000	Provisión remuneración con opciones sobre acciones (14-)	
	a Exceso de provisión para riesgos y gastos (14-)	400.000
	_____ x _____	

BOICAC núm. 46, 06-2001. Consulta 1**SUMARIO:**

Sobre el tratamiento contable de la aportación realizada por una Sociedad Anónima al fondo dotacional de una fundación.

Respuesta:

Las aportaciones realizadas a la dotación fundacional en la medida en que se conceden sin contraprestación y no conllevan la aparición de ningún derecho para el aportante, desde un punto de vista económico serán similares a las donaciones. De hecho, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en

Actividades de Interés General, las fundaciones se caracterizan por tener afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general, e incluso en caso de liquidación, sus bienes y derechos se destinarán a fundaciones o entidades privadas que persigan fines análogos, estableciendo el artículo 31.2 de la citada Ley lo siguiente: «2. Los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a las fundaciones o a las entidades no lucrativas privadas que persigan fines de interés general y que tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de su disolución, a la consecución de aquéllos, y que hayan sido designados en el negocio fundacional o en el estatuto de la fundación extinguida. En su defecto este destino podrá ser decidido, a favor de las mismas fundaciones y entidades mencionadas, por el patronato, cuando tengan reconocida esa facultad por el fundador, y, a falta de esa facultad, corresponderá al Protectorado cumplir ese cometido». De acuerdo con lo indicado, las donaciones deben ser objeto de registro contable teniendo presente el criterio establecido en la norma primera apartado 1.2.b) de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en relación con la contabilización de las donaciones de inmovilizado material, desde el punto de vista del donante, donde se señala: «La empresa que dona el activo dará de baja el inmovilizado material, produciéndose por dicho importe un resultado que dará origen a un cargo en la cuenta de pérdidas y ganancias, pudiéndose utilizar a estos efectos una cuenta del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad. (676. Donaciones del inmovilizado material)». Teniendo en cuenta lo expuesto, la Sociedad Anónima deberá dar de baja el bien o derecho entregado con cargo a una cuenta que ponga de manifiesto tal aportación, pudiendo utilizar a estos efectos la denominación que mejor refleje la imagen fiel de la operación, pero en cualquier caso reflejando el correspondiente gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias por el valor neto contable del activo entregado, formando parte del resultado extraordinario.

EJEMPLO:

Enunciado:

La empresa ATIC, S.A., dona a una fundación regulada por la Ley 30/1994, una parte de su mobiliario que compró por un valor de 25.000 euros. Este mobiliario se ha amortizado a un 10 por 100 anual desde el momento de su adquisición a principios de 1998. El valor de mercado de los bienes donados es de 18.000 euros. La donación se produce a finales de 2001.

La base imponible previa a la deducción de la donación de ATIC, S.A., es de 120.000 euros y la cifra de ventas del ejercicio de 6.500.000 euros. La empresa tributa al 35 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades, pudiéndose deducir 1.200 euros de la cuota. Las retenciones que se le han practicado en el ejercicio se elevan a 2.500 euros y los pagos fraccionados realizados en el ejercicio han sido por un importe total de 18.000 euros.

La fundación donataria destina el mobiliario para su finalidad específica y le calcula una vida útil pendiente de cinco años.

CONTABILIZAR las anteriores operaciones en ambas sociedades y determinar el régimen fiscal de las mismas y, en su caso, la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.

.../...

.../...

Solución:*CONTABILIDAD DE ATIC, S.A.*

Según la contestación a la consulta formulada al ICAC, la entidad donante debe registrar la donación reconociendo una pérdida extraordinaria por el valor neto contable del bien donado, ya que no recibe ninguna contraprestación a cambio, y nunca va a recuperar el activo ni en el supuesto de liquidación, que debería adjudicarse a otras fundaciones que reúnan los requisitos de la Ley 30/1994.

En primer lugar, se debe dotar la amortización del año 2001:

2.500	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		2.500
_____ x _____			

y, seguidamente, dar de baja el bien:

10.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		
15.000	<i>Donaciones del inmovilizado material (676)</i>		
	<i>a Mobiliario (226)</i>		25.000
_____ x _____			

Para liquidar el Impuesto sobre Sociedades tenemos que tener en cuenta las siguientes normas:

- El artículo 65 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, excluye de gravamen a las rentas que se generen en la entidad donante como consecuencia de la aplicación del artículo 15.3 de la LIS, es decir, no tendrá que declarar la diferencia entre el valor de mercado (18.000 €) y el valor neto contable (15.000 €).
- El artículo 63 de la Ley 30/1994 que establece que tienen la consideración de partida fiscalmente deducible, para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad aportante, las aportaciones o donativos a las entidades amparadas por la Ley 30/1994 con el límite, a elegir por el donante, de:
 - el 10 por 100 de su base imponible, previa a la deducción de la propia donación.
 - el 1 por 1.000 de su volumen de ventas correspondiente al ejercicio económico en que se realiza la donación.

.../...

.../...

Según los datos del enunciado, de la aplicación de los dos límites obtenemos las siguientes cantidades:

- Base Imponible x 10% = 120.000 x 10% = 12.000 €.
- Cifra de ventas x 1‰ = 6.500.000 x 0,001 = 6.500 €.

Como la entidad donante puede elegir, tomará como límite para la deducción el mayor de los dos, esto es, 12.000 euros, siendo la pérdida contable de 15.000 euros (valor neto contable), lo que supone un ajuste fiscal de 3.000 euros que se considera una diferencia permanente.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

RESULTADO CONTABLE	105.000
+/- Ajustes	
Donación a entidad Ley 30/1994	+ 3.000
BASE IMPONIBLE	108.000
Tipo de gravamen	35%
CUOTA ÍNTEGRA	37.800
Deducciones y bonificaciones	- 1.200
CUOTA LÍQUIDA	36.600
Retenciones y pagos a cuenta	- 20.500
CUOTA DIFERENCIAL	16.100

CÁLCULO DEL GASTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

RESULTADO CONTABLE	105.000
± DIFERENCIAS PERMANENTES	+ 3.000
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	108.000
Tipo de gravamen	35%
IMPUESTO BRUTO	37.800
Deducciones y bonificaciones	- 1.200
IMPUESTO DEVENGADO	36.600

El asiento que refleja los cálculos anteriores será el siguiente:

36.600	Impuesto sobre beneficios	
(630)		
	a Hacienda Pública,	
	retenciones y pagos a	
	cuenta (473)	20.500
	a Hacienda Pública, acreedor	
	por el impuesto sobre sociedades (4752)	16.100

_____ x _____ .../...

.../...

FUNDACIÓN

La contabilidad de las fundaciones se rige por la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, que han sido aprobadas mediante RDL 776/1998, de 14 de mayo.

La recepción del mobiliario por la fundación se podría considerar como una aportación no dineraria en la constitución, dando lugar al siguiente asiento contable:

<i>18.000 Mobiliario (226)</i>		<i>a Dotación fundacional (100)</i>	<i>18.000</i>
	x		

También podría tratarse de una donación en cuyo caso se recogería en el subgrupo (13), concretamente:

- (131) Donaciones y legados de capital.
- (1311) Afectas a la actividad propia.
- (1312) Afectas a la actividad mercantil.

Dichas cuentas se imputan a resultados siguiendo la Norma 21.^a del PGC de las entidades sin fines lucrativos, cuyo tratamiento va a ser distinto según el bien esté afecto a la actividad propia o mercantil.

A continuación vamos a solucionar el ejercicio suponiendo que el mobiliario está afecto a la actividad propia.

<i>18.000 Mobiliario (226)</i>		<i>a Donaciones y legados de capital afectos a la actividad propia (1311)</i>	<i>18.000</i>
	x		

Al cierre del ejercicio deberá amortizar el bien, siendo el criterio de la vida útil calculada para el mismo:

<i>3.600 Amortización del inmovilizado material (682)</i> <i>(18.000 x 20%)</i>		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	<i>3.600</i>
	x		

Por la imputación al resultado de la donación de capital:

<i>3.600 Donaciones y legados de capital afectos a la actividad propia (1311)</i>		<i>a Donaciones y legados afectos a la actividad propia imputados al resultado del ejercicio (726)</i>	<i>3.600</i>
	x		<i>.../...</i>

.../...

La cuenta (726) Donaciones y legados afectos a la actividad propia imputados al resultado del ejercicio pertenece al Resultado de Explotación, debido a que el activo está afecto a la actividad propia de la fundación.

En cuanto al régimen fiscal, el artículo 48 de la Ley 30/1994 establece la exención de las adquisiciones a título lucrativo, de elementos patrimoniales que se vayan a destinar a la finalidad específica de la fundación, de ahí que se tenga que realizar un ajuste fiscal negativo por valor de 3.600 euros.

En el supuesto de que el bien estuviese afecto a una actividad mercantil, la cuenta que se utilizaría para anotar la recepción del activo es la (1312) Donaciones y legados de capital afectos a la actividad mercantil y su imputación a resultados se haría a través de la cuenta (775) Subvenciones, donaciones y legados afectos a la actividad mercantil imputados al resultado del ejercicio, que pertenece al Resultado Extraordinario.

BOICAC núm. 37, 03-1999. Consulta 3

SUMARIO:

Sobre el registro contable de la «participación» en una comunidad de bienes.

Respuesta:

La incorporación a la contabilidad del comunero de los elementos patrimoniales que configuran la comunidad de bienes y de las operaciones y resultados realizados por ésta, ha sido asimilada a efectos contables a las Uniones Temporales de Empresas en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico, aprobado por Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo. Dicha norma, tal y como se señala en la citada adaptación, es de alcance general para cualquier tipo de actividad económica que ejerza la entidad partícipe en la comunidad de bienes.

De acuerdo con lo expuesto en la norma de valoración 22.^a del citado texto, la comunidad de bienes no formulará cuentas anuales a efectos mercantiles, pues los elementos patrimoniales de éstas, así como las operaciones llevadas a cabo por la comunidad, estarán integradas en las cuentas anuales de las sociedades-comuneros por el importe proporcional a su participación en la comunidad; en consecuencia, no existe una partida específica que ponga de manifiesto la participación en una comunidad de bienes.

Este proceder se ha puesto de manifiesto en la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16.^a del Plan General de Contabilidad; en concreto en su introducción, al referirse al contenido de la norma 4.^a, indica que:

«En consecuencia, las Uniones Temporales de Empresas no formulan cuentas anuales a efectos mercantiles, sin perjuicio de que otras legislaciones, como es el caso de la legislación fiscal puedan imponer determinadas obligaciones de contabilidad a las mismas; no obstante, un adecuado control interno producirá que normalmente las Uniones Temporales de Empresas lleven unos registros cuya confección podrá realizarse de forma similar a los libros de contabilidad que resultan obligatorios para las empresas.»

Circunstancia que, tal y como se ha indicado, debe ser reproducida igualmente para las comunidades de bienes.

EJEMPLO:

Enunciado:

La sociedad CERÁMICA, S.A., presenta las siguientes cuentas anuales a fecha 31 de diciembre de 20X9:

BALANCE DE SITUACIÓN

ACTIVO	IMPORTE	PASIVO	IMPORTE
Terrenos y bienes naturales ..	3.000	Capital social	13.000
Construcciones	6.000	Reservas	2.000
Amortización acumulada del inmovilizado material	(1.000)	Proveedores	3.000
Participación en Comunidad de Bienes	3.000	Pérdidas y ganancias	3.000
Mercaderías	3.000		
Bancos, c/c a la vista	4.000		
Clientes	3.000		
TOTAL	21.000	TOTAL	21.000

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

DEBE	IMPORTE	HABER	IMPORTE
Compras de mercaderías	6.000	Ventas de mercaderías	15.000
Sueldos y salarios	3.500		
Amortización del inmoviliza- do material	500		
Variación de existencias de mercaderías	2.000		
Beneficio	3.000		
TOTAL	15.000	TOTAL	15.000

La empresa CERÁMICA, S.A., participa en una Comunidad de Bienes, constituida este año (1-1-20X9) con tres comuneros más y en un tanto por ciento del 25 cada uno de ellos. Esta Comunidad de Bienes presenta las siguientes cuentas a 31 de diciembre de 20X9:

.../...

.../...

BALANCE DE SITUACIÓN

ACTIVO	IMPORTE	PASIVO	IMPORTE
Terrenos y bienes naturales	20.000	Fondo operativo	12.000
Maquinaria	10.000	Proveedores	10.000
Clientes	15.000	Deudas a corto plazo	18.000
Bancos, c/c a la vista	5.000	Pérdidas y ganancias	10.000
TOTAL	50.000	TOTAL	50.000

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

DEBE	IMPORTE	HABER	IMPORTE
Compras de mercaderías	5.000	Obra ejecutada	20.000
Trabajos realizados por otras empresas	2.000		
Reparaciones y conservación .	1.500		
Transportes	500		
Sueldos y salarios	1.000		
Beneficio	10.000		
TOTAL	20.000	TOTAL	20.000

Solución:*Notas previas*

En la respuesta a esta consulta se determina que los elementos patrimoniales de la Comunidad de Bienes, así como las operaciones y resultados se asimilan, a efectos contables, a las UTES (adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico).

Las Comunidades de Bienes no tienen personalidad jurídica y no formulan cuentas anuales a efectos mercantiles, ya que los elementos patrimoniales y las operaciones llevadas por la Comunidad de Bienes, se integran en las cuentas anuales de los Comeneros, por el importe proporcional a su participación en la Comunidad de Bienes.

Notas sobre la contabilidad de las UTES y de las Comunidades de Bienes

- El patrimonio de las UTES está compuesto por el conjunto de bienes, derechos y obligaciones de que dispone para el cumplimiento de sus objetivos.
- Las aportaciones de las empresas partícipes se recogen en la cuenta (109) Fondo Operativo, que es el capital escriturado en el acto fundacional, y de uso exclusivo para las UTES.
- Las operaciones de las UTES se registran en la forma habitual en la contabilidad (compras y gastos; ventas e ingresos; inmovilizados materiales; acreedores y deudores por operaciones de tráfico, etc.).
- Los beneficios o las pérdidas se refieren a la posición anterior a los impuestos (BAI) ya que el resultado se traspasa a las sociedades partícipes según su aportación, y serán estas empresas las que liquiden el Impuesto sobre Sociedades.

.../...

.../...

- El Balance de las UTES (y en su caso el de las Comunidades de Bienes) así como la cuenta de Pérdidas y Ganancias, obtenidos en este proceso contable, terminan integrándose por el procedimiento de Integración Proporcional, es decir, sumando la parte proporcional de cada partida de los estados financieros preparados por las UTES en el Balance y la cuenta de Pérdidas y Ganancias del partícipe.

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS INTEGRADA

DEBE	SOCIEDAD	25% COMUNIDAD DE BIENES	TOTAL
Compras de mercaderías	6.000	1.250	7.250
Sueldos y salarios	3.500	250	3.750
Amortizaciones	500	–	500
Variación de existencias	2.000	–	2.000
Trabajos realizados por otras empresas ...	–	500	500
Reparaciones	–	375	375
Transportes	–	125	125
Saldo	3.000	2.500	5.500
TOTAL	15.000	5.000	20.000

HABER	SOCIEDAD	25% COMUNIDAD DE BIENES	TOTAL
Ventas de mercaderías	15.000	–	20.000
Obra ejecutada	–	5.000	5.000
TOTAL	15.000	5.000	25.000

BALANCE DE SITUACIÓN INTEGRADO

ACTIVO	SOCIEDAD	25% COMUNIDAD DE BIENES	TOTAL
Terrenos y bienes naturales	3.000	5.000	8.000
Construcciones	6.000	–	6.000
Amortización acumulada del inmovilizado material	(1.000)	–	(1.000)
Mercaderías	3.000	–	3.000
Bancos, c/c a la vista	4.000	1.250	5.250
Clientes	3.000	3.750	6.750
Maquinaria	–	2.500	2.500
TOTAL	18.000	12.500	30.500

PASIVO	SOCIEDAD	25% COMUNIDAD DE BIENES	TOTAL
Capital social	13.000	–	13.000
Reservas	2.000	–	2.000
Proveedores	3.000	2.500	5.500
Pérdidas y ganancias	3.000	2.500	5.500
Deudas a corto plazo	–	4.500	4.500
TOTAL	21.000	9.500	30.500