

BOICAC N° 80/2009 Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual. Las cuestiones que se preguntan son las siguientes:

1ª. Determinación del coste de producción de una obra audiovisual y, en particular, si forman o no parte del mismo los costes por honorarios de registro de la obra, los de notario u otros profesionales, así como el coste de publicidad y promoción.

2ª. Tratamiento contable de la imputación de determinados ingresos y gastos de la obra audiovisual.

Respuesta

1ª) “Coste de producción” de una obra audiovisual.

La calificación contable de la obra como existencias o inmovilizado deberá realizarse de acuerdo con la función o uso que desempeña en relación con la actividad objeto de explotación.

Así, son existencias todas aquellas producciones destinadas a incorporarse o que se hayan incorporado al ciclo de comercialización que constituye el objeto propio de la actividad económica de la empresa. Por consiguiente, en la medida que estas producciones estén destinadas a la venta o consumo, hay que considerar que las mismas constituyen las existencias de la sociedad, debiendo figurar en el balance en la partida correspondiente a estos activos.

No obstante lo anterior, si el objeto social de la empresa consistiese en la explotación económica de las mencionadas producciones sin que se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios asociados a estos activos, deberían calificarse como un inmovilizado en tanto que elementos destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa.

El concepto de coste de producción se encuentra definido en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como en las normas de registro y valoración (NRV) 2ª y 10ª, relativas al inmovilizado y a las existencias, respectivamente, siendo estos criterios aplicables al coste de producción de una obra audiovisual. En particular, el apartado 6º.1. “Coste histórico o coste” del MCC dispone:

“El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.”

De conformidad con lo dispuesto en el PGC y sus normas de desarrollo, el coste de la obra debe calcularse por referencia al periodo de producción, siempre y cuando,

adicionalmente, dichos costes sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, recogiendo en este concepto los costes de producción directos e indirectos. Por tanto, tal y como se establece específicamente en la Resolución de 9 de mayo de 2000, del ICAC por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, los gastos de comercialización, como son los de publicidad y promoción, y los generales de administración, no formarán parte del citado coste.

En relación con los gastos por honorarios de registro de la obra, los de notario u otros profesionales, la Resolución de 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, dedica su apartado cuarto a la regulación de la propiedad industrial, señalando en su párrafo 4 lo siguiente:

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

Aplicando por analogía este criterio al caso consultado, debe concluirse que formarán parte del coste de producción el coste de registro y formalización de la obra audiovisual. Sin embargo no se incluirá en el coste de producción los honorarios de otros profesionales que no reúnan los requisitos generales incluidos en la presente contestación.

2ª) Tratamiento contable de la imputación de determinados ingresos y gastos.

a) Sobre la cesión de un porcentaje de participación en los derechos de explotación de la obra audiovisual (aunque no en el negativo), por tiempo limitado, a cambio de un precio.

La norma de registro y valoración (NRV) 8ª del PGC recoge los criterios aplicables a los contratos de arrendamiento y otras operaciones de naturaleza similar. A tal efecto, la norma señala que se entiende por arrendamiento cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

Por tanto, si la operación se calificase como un arrendamiento financiero, será de aplicación el criterio recogido en el apartado 1.3 de la NRV 8ª para el supuesto de que el arrendador sea el fabricante o distribuidor, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

Según manifiesta el consultante, es usual que la distribución de una obra audiovisual se instrumente mediante la formalización de diversos contratos, de tal suerte que desde una perspectiva económica y jurídica la obra es objeto de fragmentación en diversos componentes (exposición en salas cinematográficas,

pases en televisión, distribución videográfica, etcétera), a priori, todos ellos independientes en la generación de flujos de efectivo.

Considerando esta particularidad, este Instituto cree razonable que el análisis de los acuerdos de disposición de los citados derechos se realice de forma individualizada para cada uno de los citados componentes, circunstancia que podría determinar, en su caso, la baja parcial de cada uno de ellos respecto al importe total contabilizado en proporción a su respectivo valor razonable.

Por el contrario, si la cesión debe calificarse como operativa, de acuerdo con el apartado 2 de la NRV 8ª cabe señalar que la productora continuará presentando y valorando la obra en arrendamiento conforme a su naturaleza, sin que proceda la baja del activo intangible. Cualquier cobro que se realice al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo se tratará como un cobro anticipado por el arrendamiento, que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan los beneficios económicos del activo arrendado, a salvo de lo que a continuación se indica respecto a los importes recibidos en concepto de “mínimo garantizado”.

En este sentido, si la contraprestación por la cesión se basa en un porcentaje de los ingresos del distribuidor por la exhibición o explotación de la obra, el productor reconocerá un ingreso a medida que se exhiba o explote la película, siempre que la recaudación del pago acordado esté razonablemente asegurada.

b) Ingresos por mínimo garantizado en contratos de distribución calificados a efectos contables como arrendamientos operativos.

Según manifiesta el consultante, en contraprestación a la cesión de los derechos de explotación, la distribuidora abonará al productor una cantidad en la fecha en que se produzca la calificación por el Ministerio de Cultura de la obra audiovisual por edades. Dicho importe se entrega en concepto de anticipo no retornable del precio de la cesión que se abonará en la fecha del tercer aniversario desde la calificación de la obra. El precio de la cesión representa un importe equivalente a un porcentaje sobre el total de los ingresos cedidos recaudados, siempre que se sobrepase un umbral mínimo de recaudación.

En primer lugar es preciso señalar que con carácter previo a la calificación de la cesión como operativa, cuando el acuerdo incorpore un importe mínimo garantizado, la empresa deberá realizar un adecuado análisis del fondo económico del contrato, dado que en función de las condiciones del acuerdo dicho importe podría determinar la calificación del arrendamiento como financiero.

Calificado el acuerdo como arrendamiento operativo, el tratamiento contable de dicho anticipo no reembolsable cumple la definición de ingreso en el momento en que nazca el derecho al mismo, circunstancia que se entenderá producida cuando se cumplan las siguientes condiciones:

1. La obra está terminada y entregada o disponible para entrega inmediata e incondicional.
2. Ha comenzado el periodo de autorización para que el cliente pueda explotar o exhibir la obra.

c) Sobre la imputación temporal de las subvenciones a la cuenta de resultados.

Según manifiesta el consultante las subvenciones se conceden, generalmente, dos años después del estreno de la obra, circunstancia que exige traer a colación el criterio recogido en la consulta 11 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) nº 75, de octubre de 2008, que a continuación se reproduce:

“(…) Dado que no se pueden reconocer ingresos por una subvención hasta que ésta obtenga el carácter de no reintegrable, en un caso como el referido en la consulta (subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al de devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia), debe señalarse que:

1. En la medida en que la subvención financie gastos específicos ya devengados o la totalidad del valor original de un activo, de forma que se hubieran imputado gastos (en su caso, dotaciones a la amortización) asociados a la subvención, en un ejercicio anterior al periodo en que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro.

2. Si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.”

No obstante, si en el momento en que la subvención cumple los requisitos para ser no reintegrable, el valor en libros del activo es inferior a la subvención otorgada, la diferencia hasta el citado valor en libros se imputará en dicho ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Respecto al momento en que debe reconocerse la subvención como ingreso en el patrimonio neto, tal y como se ha indicado, esta circunstancia no se producirá hasta que no se cumplan las condiciones que la NRV 18ª exige en su apartado 1.1, fecha que lógicamente deberá ser posterior a la de su concesión.

d) Amortización de la obra.

Si la obra se califica como un inmovilizado intangible deberá amortizarse a partir del momento en que esté en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando

pueda producir ingresos con regularidad, según se establece en 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 (cuya aplicación en este punto es extensible al inmovilizado intangible).

Por tanto, en principio, la calificación administrativa por edades a cargo del Ministerio de Cultura debería fijarse como fecha de inicio del periodo de amortización.

No obstante, si desde una perspectiva económica racional dicho hito no fuera suficiente para considerar que el activo está en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que está destinado, esto es, de forma plena y con regularidad, el inicio del periodo de amortización deberá postergarse hasta que concurra dicha circunstancia, en particular, hasta que se produzca su estreno comercial, sin perjuicio, claro está, de la obligación de registrar una pérdida por deterioro si antes de la fecha de inicio concurren las circunstancias previstas en el PGC para contabilizar la citada pérdida.

En relación con la vida útil de la obra, cabe indicar que, considerando su analogía con los gastos de desarrollo (activos intangibles con un mercado en continuo cambio, y por lo tanto sujetos a un elevado riesgo de obsolescencia), habrá que tener en cuenta el período máximo de 5 años, salvo prueba en contrario, para dichos activos.

Por último, 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 en los primeros años de explotación, sin que en ningún caso proceda aplicar una amortización creciente.