



BOICAC Nº 143/2025 Consulta 2

Sobre el tratamiento contable del abono de distintas retribuciones extraordinarias a favor de una serie de empleados, de un directivo, del presidente y del consejero delegado.

Respuesta:

La consulta versa sobre el tratamiento contable del pago por parte de la sociedad consultante del bonus extraordinario otorgado a una serie de empleados, de la retribución variable extraordinaria a favor de un directivo y de la retribución por la consecución de los logros marcados por los accionistas a favor del presidente y del consejero delegado, y en particular de su fecha de devengo.

Con anterioridad a la formalización del contrato de compraventa de una sociedad, su consejo de administración acordó en abril de 20X6, retribuir con cargo a dicho ejercicio a empleados y directivos, y proponer para la aprobación de la Junta general de accionistas, la retribución de determinados miembros del consejo de administración por su desempeño profesional. Dicho acuerdo fue ratificado por la Junta general de accionistas en mayo de 20X6. A continuación, se detallan las distintas retribuciones acordadas:

- Bonus extraordinario.

En abril de 20X6 el consejo de administración aprobó una retribución variable y extraordinaria a favor de una serie de personas empleadas por la sociedad consultante. Los motivos para el pago de esta retribución son, entre otros, su contribución a la creación de valor de la sociedad a lo largo de los últimos años, su esfuerzo en el incremento de las ventas y los servicios prestados a los clientes.

La aprobación del pago del bonus extraordinario fue ratificada por la Junta general de accionistas en mayo de 20X6, y se acordó que fuese abonado a los empleados correspondientes en la nómina del mes siguiente al mes en que se aprueban las cuentas anuales de la sociedad, que tuvo lugar en la Junta general de mayo de 20X6. El bonus extraordinario fue pagado en la nómina de junio de 20X6.

- Retribución variable extraordinaria.

Un directivo de la sociedad era partícipe de un plan de incentivos de la sociedad vinculado a las acciones de ésta (*"equity incentive scheme"*) con anterioridad a la entrada de un accionista de referencia (Fondo de inversión de capital riesgo) en 20X1. En virtud de este plan, el directivo era beneficiario de un importe en efectivo equivalente a un determinado número de acciones, o del 1% sobre el capital social antes de la ampliación de capital suscrita por el fondo de inversión de capital riesgo.

Este derecho se reconoció para retribuir, incentivar y motivar su participación en la buena marcha de la sociedad.

En 20X2, coincidiendo con la segunda ampliación de capital a la que acudieron algunos accionistas, se sustituyó este *"equity incentive scheme"* por una retribución variable que daba derecho a una retribución extraordinaria en caso de que se produjera cualquier evento de



liquidez, ya fuera por el reparto de dividendo, la entrada de un nuevo inversor o la venta total o parcial de la sociedad. Esta retribución variable extraordinaria consistiría en el equivalente en metálico de ese número determinado de acciones.

En la consulta se manifiesta que dicho directivo tiene suscrito un contrato de trabajo y mantiene una relación laboral con la sociedad consultante.

En virtud de lo anterior, el consejo de administración acordó el pago de la retribución variable a favor del directivo en abril de 20X6, que se efectuaría en el mes de la venta de las acciones de la sociedad.

En mayo de 20X6 la Junta general de accionistas ratificó la aprobación del derecho a recibir la retribución extraordinaria sobre el evento de liquidez que se produzca en el momento de la venta de las acciones de la sociedad, a favor de este directivo. Asimismo, se acordaba que su abono debía producirse lo antes posible una vez se hubiera realizado dicha venta. En particular, el abono de la retribución variable extraordinaria se produjo en la nómina del mes de junio.

- Retribución por la consecución de los logros marcados por los accionistas.

En abril de 20X6 el consejo de administración acordó proponer a la Junta general de accionistas la aprobación de una retribución extraordinaria a favor del presidente y del consejero delegado de la sociedad. Los motivos para la aprobación del pago de esta retribución son la labor desempeñada, su compromiso diario y la visión estratégica aportada a la sociedad, más allá de sus labores como miembro del consejo de administración, que han permitido el crecimiento, posicionamiento y la creación de valor para la propia compañía y en consecuencia para los accionistas.

En mayo de 20X6 la Junta general de accionistas acordó otorgar a estos consejeros una retribución por la consecución de los logros marcados por los accionistas, especificándose en el acta de la Junta que el devengo de esta retribución se produciría en el momento de la venta de las acciones de la sociedad y su abono tendría lugar lo antes posible una vez se haya completado dicha venta. En concreto, el abono de la retribución se produjo en el mes de junio al consejero delegado y en el mes de julio al presidente.

El Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su apartado 4º define los pasivos como:

“Obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro.”

Adicionalmente, en el apartado 5º se indica que:

“El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

(...)



2. Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.”

Por su parte, el principio de devengo, contenido en el apartado 3º del MCC establece que:

“Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.”

Asimismo, en relación con las retribuciones a los profesionales que trabajan en una empresa, cabe señalar que, si están vinculados a ésta por un contrato laboral y forman parte del personal de la entidad, todas las retribuciones, cualquiera que sea su forma o concepto, se recogerán en las cuentas del subgrupo 64. *Gastos de personal*, en tanto que si la vinculación es a través de un contrato mercantil tendrá la naturaleza de prestación de servicios por terceros y se recogerán en cuentas del subgrupo 62.

De acuerdo con lo anterior, con independencia del momento efectivo del pago, el gasto por las remuneraciones a los empleados como consecuencia del bonus extraordinario y las remuneraciones a favor del presidente y del consejero delegado, aprobadas ambas por la Junta general de accionistas, debieron registrarse en el ejercicio en el que nacen los derechos y obligaciones descritas en la consulta, esto es, el momento del devengo, es decir, cuando se adopte el acuerdo por el órgano competente a tal efecto (órgano de administración o Junta General) en función de la naturaleza del compromiso asumido y que, de acuerdo con la información facilitada, en todo caso será en el año 20X6.

Por lo que se refiere a la retribución variable extraordinaria a un directivo de la sociedad, es preciso señalar que en función de la descripción del plan de incentivos referido en la consulta como *“equity incentive scheme”*, el tratamiento contable es el previsto en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 17ª *Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio* de la segunda parte del PGC.

En el primer párrafo de la NRV 17ª se define su ámbito de aplicación con la siguiente redacción:

“Tendrán la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquéllas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones.”

Según lo anterior, se debe aplicar la NRV 17ª a las transacciones que se liquiden por la empresa con instrumentos de patrimonio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio neto, siendo este último supuesto el aplicable a los hechos objeto de consulta en el plan de retribución que está vinculado al valor de las acciones de la sociedad consultante.

Su tratamiento contable se describe en los apartados 1 y 2 de la NRV 17ª:

“1. Reconocimiento



La empresa reconocerá, por un lado, los bienes o servicios recibidos como un activo o como un gasto atendiendo a su naturaleza, en el momento de su obtención y, por otro, el correspondiente incremento en el patrimonio neto si la transacción se liquidase con instrumentos de patrimonio, o el correspondiente pasivo si la transacción se liquidase con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio.

Si la empresa tuviese la opción de hacer el pago con instrumentos de patrimonio o en efectivo, deberá reconocer un pasivo en la medida en que la empresa hubiera incurrido en una obligación presente de liquidar en efectivo o con otros activos; en caso contrario, reconocerá una partida de patrimonio neto. Si la opción corresponde al prestador o proveedor de bienes o servicios, la empresa registrará un instrumento financiero compuesto, que incluirá un componente de pasivo, por el derecho de la otra parte a exigir el pago en efectivo, y un componente de patrimonio neto, por el derecho a recibir la remuneración con instrumentos de patrimonio propio.

En las transacciones en las que sea necesario completar un determinado periodo de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que tales servicios sean prestados a lo largo del citado periodo.

2. Valoración

En las transacciones con los empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio, tanto los servicios prestados como el incremento en el patrimonio neto a reconocer se valorarán por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.

Aquellas transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio que tengan como contrapartida bienes o servicios distintos de los prestados por los empleados se valorarán, si se puede estimar con fiabilidad, por el valor razonable de los bienes o servicios en la fecha en que se reciben. Si el valor razonable de los bienes o servicios recibidos no se puede estimar con fiabilidad, los bienes o servicios recibidos y el incremento en el patrimonio neto se valorarán al valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha en que la empresa obtenga los bienes o la otra parte preste los servicios.

Una vez reconocidos los bienes y servicios recibidos, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores, así como el correspondiente incremento en el patrimonio neto, no se realizarán ajustes adicionales al patrimonio neto tras la fecha de irrevocabilidad.

En las transacciones que se liquiden en efectivo, los bienes o servicios recibidos y el pasivo a reconocer se valorarán al valor razonable del pasivo, referido a la fecha en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Posteriormente, y hasta su liquidación, el pasivo correspondiente se valorará, por su valor razonable en la fecha de cierre de cada ejercicio, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier cambio de valoración ocurrido durante el ejercicio.”

En consecuencia, con independencia del momento efectivo del pago, a partir del momento en que se formalizó el plan de incentivos antes de 20X1, en aplicación de la mencionada NRV 17ª, la sociedad consultante debió reconocer los servicios prestados como un gasto de personal y,



por otro, el correspondiente pasivo si la transacción se liquidase con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio.

En la medida que el plan de incentivos estuviera condicionado a un plazo de irrevocabilidad para que el directivo pudiera recibir el importe correspondiente al número fijado de acciones, de acuerdo con la NRV 17ª, el devengo del pasivo se produce a lo largo de ese periodo temporal.

Bajo esta premisa, el acuerdo de sustitución del citado plan, en el año 20X2, por la retribución extraordinaria variable pudo originar la interrupción del devengo del referido gasto en la medida en que la empresa no pudiese realizar desde esa fecha una estimación fiable sobre cuándo se iba a producir el evento de liquidez que desencadenaría la salida de recursos en beneficio del directivo.

Esto es, la cuestión a determinar consistiría en identificar el plazo de devengo de la retribución - en los términos expresados en la consulta 1 del BOICAC nº 131/2022 *Sobre el tratamiento contable de los gastos derivados del plan de retribución a empleados abonado por una entidad vinculada*- cuando el elemento que desencadena el reconocimiento de la deuda con el directivo es contingente.

Pues bien, en tal caso, siguiendo las reglas generales para el registro de un pasivo y los principios que se deducen de la NRV 16ª *Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal*, asumiendo que el esquema de retribución acordado origina el nacimiento de una obligación presente para la empresa, en principio, el devengo del gasto se debería efectuar en el plazo que transcurriese entre esa fecha y el momento en que se resolviese la incertidumbre, con el evento de liquidez siempre que fuese probable la salida de recursos y que su importe se pudiera estimar de manera fiable. En caso contrario, el inicio del devengo debería postergarse hasta que se cumplan dichas condiciones.

Si la sustitución de un esquema de retribución por otro tiene un contenido meramente formal, pero en sustancia no se hubiesen modificado los elementos que la configuran, la solución también sería similar, pero en tal caso, ante la ausencia de un periodo de irrevocabilidad, la empresa debió aplicar el criterio expresado en el párrafo anterior desde el inicio de la operación.

Por último, cabe resaltar que, si la sociedad no contabilizó correctamente las operaciones descritas en la consulta, deberá aplicar la NRV 22ª *Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables* de la segunda parte del PGC.

En aplicación de la citada NRV 22ª, en el ejercicio en que se corrige el error, la sociedad realizará el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.