



UNIVERSITAT DE
BARCELONA



Facultat d'Economia i Empresa
Universitat de Barcelona

SOLUCIONES A LOS SUPUESTOS DE CONTABILIDAD II

Curso 2020-2021

Grau Administració i Direcció Empreses
Facultat Economia i Empresa
Universitat de Barcelona

Pr. Jesús-Javier Melús Fernández
Pr. Javier Osés García





Título: Soluciones a los supuestos de Contabilidad II. Curso 2020-2021
Autores: Melús Fernández, Jesús-Javier y Osés García, Javier

Esta obra está sujeta a licencia [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España License](http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/2.5/es/deed.ca) que permite copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra siempre que especifique el autor y el nombre de la publicación y sin objetivos comerciales. También permite crear obras derivadas, siempre que sean distribuidas con esta misma licencia. <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/2.5/es/deed.ca>

Usted es libre de:

- copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra
- remezclar — transformar la obra

Bajo las condiciones siguientes:

- Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el autor o el licenciador (pero no de una manera que sugiera que tiene su apoyo o apoyan el uso que hace de su obra).
- No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.
- Compartir bajo la misma licencia — Si altera o transforma esta obra, o genera una obra derivada, sólo puede distribuir la obra generada bajo una licencia idéntica a ésta.

Agradecimientos:

La imagen de la portada tiene por título "Balance Sheet With Calculator" y es una cortesía de su autor Withthaya Phonsawat. Published on 24 April 2012 Stock Photo - Image ID: 10080943" publicada en FreeDigitalPhotos.net

PRÓLOGO

Este documento contiene enunciados de ejercicios y sus soluciones referidos a los temas que componen el Plan Docente de la asignatura CONTABILIDAD II del Grado en Administración y Dirección de Empresas que se imparte en la Facultat Economia i Empresa de la Universitat de Barcelona.

Estos ejercicios servirán como material docente para el desarrollo de las clases y serán resueltos durante las sesiones.

ÍNDICE

Contenido

MARCO CONCEPTUAL	6
EJERCICIO SOBRE LOS ELEMENTOS DE LAS CUENTAS ANUALES	7
EJERCICIOS SOBRE PRINCIPIOS CONTABLES	8
Ejercicio 1	8
Ejercicio 2	9
Ejercicio 3	10
Ejercicio 4	11
EJERCICIOS SOBRE CRITERIOS VALORATIVOS	12
Ejercicio 1	12
Ejercicio 2	12
Ejercicio 3	13
Ejercicio 4	13
Ejercicio 5	13
Ejercicio 6	13
Ejercicio 7	14
Ejercicio 8	14
Ejercicio 9	14
Ejercicio 10	14
Ejercicio 11	15
Ejercicio 12	15
Ejercicio 13	15
Ejercicio 14	15
Ejercicio 15	16
Ejercicio 16	17
INMOVILIZADO MATERIAL y ARRENDAMIENTOS	19
EJERCICIOS SOBRE VALORACIÓN INICIAL	20
SUPUESTO 1 Adquisición con pago a plazo	20
SUPUESTO 2 Producción por la propia empresa de un inmovilizado material	21
SUPUESTO 3 Adquisición de un inmovilizado con costes de derribo	22
SUPUESTO 4 Adquisición de un inmovilizado con costes de derribo. Ajuste posterior de la provisión	22
SUPUESTO 5 Adquisición de un inmovilizado, capitalizando gastos financieros	23
SUPUESTO 6 Permuta	25
SUPUESTO 7 Permuta	25
SUPUESTO 8 Permuta	26
SUPUESTO 9 Permuta. Amortización. Deterioro del valor	27
SUPUESTO 10 Permuta. Amortización. Deterioro del valor	28
EJERCICIOS SOBRE AMORTIZACIONES Y DETERIOROS DE VALOR	29
SUPUESTO 1 Sustitución de inmovilizado	29
SUPUESTO 2 Amortización con valor residual	30
SUPUESTO 3 Amortización con deterioro	31
SUPUESTO 4 Deterioro	31
SUPUESTO 5 Deterioro de valor	32
SUPUESTO 6 Vida útil y vida económica	34
SUPUESTO 7 Vida útil	34
SUPUESTO 8 Deterioro del valor	35
SUPUESTO 9 Baja de inmovilizados	36
SUPUESTO 10 Amortización y enajenación de Inversiones inmobiliarias	36
EJERCICIOS SOBRE ARRENDAMIENTOS	37
SUPUESTO 1	37
SUPUESTO 2	38
SUPUESTO 3	41
SUPUESTO 4	42
SUPUESTO 5	43
SUPUESTO 6	44

INMOVILIZADO INTANGIBLE	47
EJERCICIOS SOBRE I+D, FONDO DE COMERCIO Y APLIC. INFORMÁTICAS.....	48
SUPUESTO 1 PROYECTO I +D EXTERNO. SE INSCRIBE EN PROPIEDAD INDUSTRIAL.....	48
SUPUESTO 2 FONDO DE COMERCIO.....	49
SUPUESTO 3 APLICACIONES INFORMÁTICAS. PÁGINA WEB.....	51
SUPUESTO 4 EQUIPOS INFORMÁTICOS Y APLICACIONES INFORMÁTICAS.....	52
SUPUESTO 5 APLICACIONES INFORMÁTICAS. PÁGINA WEB.....	53
SUPUESTO 6 FONDO DE COMERCIO. DETERIORO DEL VALOR.....	54
SUPUESTO 7 PROYECTOS DE I + D INTERNO Y EXTERNOS. PROPIEDAD INDUSTRIAL.....	55
ACTIVOS FINANCIEROS	57
SUPUESTO 1 CRÉDITO NO COMERCIAL.....	58
SUPUESTO 2 CRÉDITO NO COMERCIAL.....	59
SUPUESTO 3 INVERSIONES FINANCIERAS EN IP MANTENIDAS PARA NEGOCIAR.....	60
SUPUESTO 4 INVERSIONES FINANCIERAS EN IP MANTENIDAS PARA NEGOCIAR.-.....	61
SUPUESTO 5 INVERSIONES FINANCIERAS EN IP DISPONIBLES PARA LA VENTA.-.....	63
SUPUESTO 6 VALORES REPRESENTATIVOS DE DEUDA MANTENIDOS HASTA EL VENCIMIENTO.-.....	64
SUPUESTO 7 CRÉDITO NO COMERCIAL E IF EN IP MANTENIDAS PARA NEGOCIAR.-.....	66
EXISTENCIAS	68
EJERCICIOS SOBRE EXISTENCIAS.....	69
SUPUESTO 1 PRECIO DE ADQUISICIÓN. REBAJAS Y DESCUENTOS EN FACTURA.....	69
SUPUESTO 2 PRECIO DE ADQUISICIÓN. REBAJAS Y DESCUENTOS FUERA DE FACTURA.....	70
SUPUESTO 3 PRECIO DE ADQUISICIÓN. INTERESES CONTRACTUALES Y NO CONTRACTUALES.....	71
SUPUESTO 4 VALORACIÓN POSTERIOR. DETERIORO DEL VALOR DE LAS MERCADERÍAS.....	72
SUPUESTO 5 VALORACIÓN POSTERIOR. DETERIORO DEL VALOR DE PRODUCTOS EN CURSO.....	73
ACTIVO CORRIENTE, CLIENTES Y EFECTOS COMERCIALES A COBRAR	74
EJERCICIOS SOBRE CRÉDITOS COMERCIALES.....	75
SUPUESTO 1 VALORACIÓN INICIAL DE CLIENTES. VALORACIÓN POSTERIOR DE CLIENTES: VALOR NOMINAL Y COSTE AMORTIZADO.....	75
SUPUESTO 2 EFECTOS COMERCIALES A COBRAR ACEPTADOS; DETERIORO DE VALOR E INSOLVENCIA FIRME.....	76
FONDOS PROPIOS	79
EJERCICIOS SOBRE FONDOS PROPIOS.....	80
EJERCICIO 1 CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD ANÓNIMA.....	80
EJERCICIO 2 CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD ANÓNIMA.....	81
EJERCICIO 3 CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD ANÓNIMA.....	82
EJERCICIO 4 AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL EN UNA S.A.....	83
EJERCICIO 5 AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL EN UNA S.A.....	83
EJERCICIO 6 AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL EN UNA S.A.....	84
EJERCICIO 7 DISMINUCIÓN DE CAPITAL SOCIAL EN UNA S.A.....	85
EJERCICIO 8 DISMINUCIÓN DE CAPITAL SOCIAL EN UNA S.A.....	86
EJERCICIO 9 APLICACIÓN DE RESULTADOS DEL EJERCICIO.....	87
EJERCICIO 10 AUMENTO DE CAPITAL Y APLICACIÓN DE RESULTADOS DEL EJERCICIO.....	88
EJERCICIO 11 APLICACIÓN DE RESULTADOS DEL EJERCICIO.....	89
SUBVENCIONES	90
EJERCICIOS SOBRE SUBVENCIONES Y DONACIONES RECIBIDAS.....	91
EJERCICIO 1 SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA (PGC-2007 NORMAL CON GRUPOS 8 Y 9).....	91
EJERCICIO 2 SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA (PGC-2007 NORMAL CON GRUPOS 8 Y 9).....	94
EJERCICIO 3 SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA.....	96
EJERCICIO 4 SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA.....	98
EJERCICIO 5 SUBVENCIÓN RECIBIDA PARA FINANCIAR GASTOS ESPECÍFICOS.....	99
EJERCICIO 6 DONACIÓN DE UN SOCIO O PROPIETARIO.....	100
PROVISIONES y PASIVOS FINANCIEROS	101
EJERCICIOS SOBRE PROVISIONES.....	102
EJERCICIO 1 PROVISIÓN PARA ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES.....	102
EJERCICIO 2 PROVISIÓN PARA IMPUESTOS.....	102
EJERCICIO 3 PROVISIÓN PARA ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES Y RESPONSABILIDADES.....	103
EJERCICIO 4 PROVISIÓN PARA ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES.....	104
EJERCICIOS SOBRE PASIVOS FINANCIEROS.....	105
EJERCICIO 1 PARTIDAS A PAGAR – DEUDAS COMERCIALES.....	105
EJERCICIO 2 PARTIDAS A PAGAR – DEUDAS NO COMERCIALES.....	107
EJERCICIO 3 PARTIDAS A PAGAR – DEUDAS NO COMERCIALES.....	107
EJERCICIO SOBRE PASIVO FINANCIERO Y PROVISIÓN.....	108
EJERCICIO 4 PARTIDAS A PAGAR – DEUDAS NO COMERCIALES / PROVISIÓN PARA ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES.....	108
PERIODIFICACIONES	111
EJERCICIOS SOBRE PERIODIFICACIONES.....	112
EJERCICIO 1 GASTOS ANTICIPADOS.....	112
EJERCICIO 2 INGRESOS ANTICIPADOS.....	112
EJERCICIO 3 INTERESES PAGADOS POR ANTICIPADO.....	113
CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	114
EJERCICIOS SOBRE EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.....	115
EJERCICIO 1.....	115

EJERCICIO 2.....	116
EJERCICIO 3.....	118
EJERCICIO 4.....	120
EJERCICIO 5.....	122
LA CONTABILIZACIÓN DEL IVA.....	125
SUPUESTO 1 LIQUIDACIÓN TRIMESTRAL DEL IVA REPERCUTIDO Y SOPORTADO	126
SUPUESTO 2 REGLA DE PRORRATA: GENERAL Y ESPECIAL	127
SUPUESTO 3 RÉGIMEN DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA	129
TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA.....	131
SUPUESTO 1 CLASIFICAR CUENTAS EN MONETARIAS O NO MONETARIAS	132
SUPUESTO 2 PARTIDAS NO MONETARIAS: INMOVILIZADO MATERIAL	133
SUPUESTO 3 PARTIDAS NO MONETARIAS: ACCIONES DE OTRA SOCIEDAD	133
SUPUESTO 4 PARTIDAS MONETARIAS: CLIENTES Y PROVEEDORES	134
SUPUESTO 5 PARTIDAS MONETARIAS: PROVEEDORES Y CLIENTES	135
SUPUESTO 6 PARTIDAS MONETARIAS: TESORERÍA	137



Tema 3

MARCO CONCEPTUAL

EJERCICIO SOBRE LOS ELEMENTOS DE LAS CUENTAS ANUALES

Durante el ejercicio 20X0 Don Marc Adeluxe ha decidido comenzar un nuevo negocio de venta de prendas de ropa de las mejores marcas. Para ello abrirá una tienda en una de las mejores avenidas de la ciudad. En ese ejercicio se contabilizaron las siguientes operaciones:

- a) Se pagaron 70.000 € por el traspaso del local donde está ubicada la tienda. Gracias a este traspaso podrá ocuparse la tienda durante 5 años. El asiento que se realizó fue:

u.m.	Debe	Haber	u.m.
70.000	(620) Gastos por arrendamientos	(572) Bancos	70.000

- b) En el mes de mayo un proveedor de la empresa renuncia gratuitamente a su derecho de crédito, que ascendía a 750 €, por motivos comerciales. El asiento que se realizó fue:

u.m.	Debe	Haber	u.m.
750	(400) Proveedores	(122) Resultados pendientes de aplicación	750

- c) En el mes de octubre se le concede, en base a la normativa legal relativa a los empleados de la empresa, una subvención por importe de 3.500 € que se percibirán durante el ejercicio siguiente. El asiento que se realizó fue:

u.m.	Debe	Haber	u.m.
3.500	(57) Tesorería	(64) Gastos de personal	3.500

- d) Hasta la fecha la tienda no ha tenido problemas con sus clientes, visto que las operaciones de venta se realizan al contado, por lo que no se ha contabilizado ningún deterioro de los saldos de deudores ni tampoco se ha utilizado la cuenta de "Clientes de dudoso cobro". Sin embargo, aconsejados por su asesor fiscal ha optado por contabilizar un deterioro por insolvencias equivalente al 0,5% de las ventas del último trimestre, lo que dio lugar a esta anotación contable:

u.m.	Debe	Haber	u.m.
5.250	(694) Pérdidas por deterioros de créditos por operaciones comerciales	(490) Deterioros de valor de créditos por operaciones comerciales	5.250

SE PIDE:

Expresar si se cumplen, en las operaciones descritas anteriormente, las disposiciones del Plan General de Contabilidad, en su Primera Parte denominada Marco Conceptual, referidas a las definiciones de los Elementos de las Cuentas Anuales. Si se detecta cualquier incumplimiento de las mencionadas definiciones debe proponerse la contabilización alternativa que respete la norma.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Para interpretar si en esta operación se ha incumplido la aplicación de alguna de las definiciones de los elementos de las cuentas anuales, interpretaremos si en alguna de las operaciones citadas se ha aplicado inadecuadamente alguna de ellas, bien olvidando el reconocimiento de algún activo o pasivo o patrimonio neto, bien reconociendo alguno de esos elementos cuando no procede.

Apartado a)

Gracias a la adquisición de los derechos de traspaso la empresa podrá permanecer en el local durante cinco años, desarrollando su actividad y obteniendo por ellos los ingresos correspondientes a sus ventas. Si recordamos la definición de Activo veremos que el concepto de Derechos de Traspaso encaja en ella: recursos procedentes de operaciones del pasado controlados por la empresa de los que se espera obtener rendimientos en el futuro.

Los 70.000 euros desembolsados constituyen el precio de adquisición de un activo cuyo consumo se producirá a lo largo de los próximos cinco años. No corresponde, entonces el reconocimiento de un gasto porque no se

ha producido una disminución de activos que tengan como contrapartida una disminución del patrimonio neto si no la adquisición de un activo. El asiento que correspondía a esta operación era

u.m.	Debe	Haber	u.m.
70.000	(205) Derechos de Traspaso	(572) Bancos	70.000

Apartado b)

Cuando se produce una disminución de pasivo (como es el caso de la desaparición de una deuda por que el acreedor renuncia a su derecho y ya no tenemos la obligación de pagarla) que no tiene como contrapartida la disminución de un activo o el incremento de otro pasivo, si no que se relaciona con el patrimonio neto, nos encontramos ante un ingreso. La empresa ha optado por reconocer directamente la contrapartida en patrimonio neto, entre las partidas de beneficios de ejercicios anteriores, siendo esto erróneo pues elude el reconocimiento del ingreso. El asiento correcto podría ser:

u.m.	Debe	Haber	u.m.
750	(400) Proveedores	(778) Ingresos excepcionales	750

Apartado c)

En este caso la compañía ha contabilizado inadecuadamente dos cosas. La primera por el incremento de activo que se produce al serle concedida la subvención pero no cobrarla todavía, pues el activo que se incrementa no es la Tesorería si no la partida de Administraciones Públicas Deudoras. La segunda que al cumplirse que se incrementa un activo y ser la contrapartida el patrimonio neto (sin provenir de los propietarios) lo que corresponde es registrar un ingreso pues esta definición de los elementos de las cuentas anuales la que queda cumplida. El asiento correcto podría ser el siguiente:

u.m.	Debe	Haber	u.m.
3.500	(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	(740) Subvenciones a la explotación	3.500

Apartado d)

La contabilización realizada por la compañía no es admisible pues no se corresponde con la aparición de ningún activo ni pasivo, no existe tampoco la disminución de valor de ningún activo (lo que podría darse con los clientes al convertirse en morosos pero no es el caso) ni se entiende que haya habido ningún gasto en el caso referenciado.

Otra cosa es que fiscalmente se permita la deducción o no de la mencionada partida al liquidar el Impuesto sobre Sociedades pero, si fuera el caso, no justificaría su contabilización.

EJERCICIOS SOBRE PRINCIPIOS CONTABLES

Ejercicio 1

Una sociedad tiene un terreno sin edificar comprado por 400.000 € al lado de una carretera general. La desviación de dicha carretera ha motivado que el precio del solar sea a 31.12.X1 de 300.000 €.

Esta misma sociedad posee un edificio en Paseo de Gracia de Barcelona contabilizado por 4.000.000 €. La compra se había realizado el 01.01.X0. Se ha recibido una oferta de compra por dicho edificio por 7.000.000 €.

La sociedad en el Balance cerrado a 31.12.X1 ha decidido incorporar el siguiente asiento

u.m.	Debe	Haber	u.m.
2.900.000	(211) Construcciones	(114) Reservas Voluntarias	2.900.000

SE PIDE: Razonar si el asiento que ha registrado la compañía vulnera el principio de prudencia valorativa. Razonar si el principio del devengo se ha visto comprometido. Caso de estimarse alguna vulneración de principios contables, debe proponerse una contabilización alternativa.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

La definición contenida en el PGC del principio de prudencia comienza con una referencia a la actitud frente a estimaciones y valoraciones para luego contener literalmente el siguiente texto " Asimismo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 38 bis del Código de Comercio, únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio".

Con esa referencia legal, es claro que las plusvalías tácitas generadas por los activos de la compañía (excepto en aquellos casos cuyo criterio de valoración sea el valor razonable, tal como menciona el artículo 38 bis del Código de Comercio mencionado) no se reconocerán. Así que el mayor valor del edificio (3.000.000 euros) no tendrá reflejo en contabilidad.

Sin embargo, el deterioro de valor del terreno (por 100.000 euros) si debe ser contabilizado como reza el último párrafo del principio de prudencia valorativa contenido en el PGC.

Al asiento que debió realizarse fue, entonces:

u.m.	Debe	Haber	u.m.
100.000	(691) Pérdidas por deterioro de valor de inmovilizado material	(291) Deterioro de valor de inmovilizado material	100.000

En este caso, por referirse a variaciones de valor de activos y no a operaciones realizadas con transferencia de bienes o servicios, no es procedente aplicar el principio del devengo.

Ejercicio 2

La sociedad BARNA dedicada al alquiler de plazas de garaje cobra las cuotas de arrendamiento trimestralmente por adelantado. La última cuota cobrada fue el 01.11.X1, correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de X1 y enero de X2, por un valor total de 60.000 €. La sociedad contabilizó en el momento del cobro:

u.m.	Debe	Haber	u.m.
60.000	(572) Bancos	(752) Ingresos por arrendamientos	60.000

SE PIDE: Razonar si el asiento que ha registrado la compañía vulnera el principio de prudencia valorativa. Razonar si el principio del devengo se ha visto comprometido. Caso de estimarse alguna vulneración de principios contables, debe proponerse una contabilización alternativa.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Se ha producido e una corriente financiera de cobro, reflejada correctamente en la cuenta de Bancos. No obstante la corriente real de bienes y servicios aplicable a ese caso consiste en la cesión por arrendamiento del uso de unos bienes (plazas de garaje) que se extiende a lo largo de todo el período de puesta a disposición de los mismos a favor de los arrendatarios. Así como la puesta a disposición se extiende a lo largo de todo el trimestre, el ingreso le corresponde a ese mismo período y no al día inicial en que se cobra. Si hacemos la distribución de los ingresos correctamente, las cuotas correspondientes a noviembre y diciembre pueden contabilizarse como ingreso dentro del ejercicio X1 pero la cuota correspondiente a enero debe contabilizarse como ingreso en X2.

Así para contabilizar correctamente en X1 los ingresos que se han devengado en ese ejercicio, el asiento que debió practicarse debió ser el siguiente

u.m.	Debe	Haber	u.m.
60.000	(572) Bancos	(438) Anticipos de clientes	60.000

Y cuando haya finalizado cada mes podrá contabilizarse un asiento como el siguiente

u.m.	Debe	Haber	u.m.
20.000	(438) Anticipos de clientes	(752) Ingresos por arrendamientos	20.000

De esta manera el ingreso quedará contabilizado en el período en que se devenga, independientemente del momento en que se cobró.

No procede aplicar el principio de prudencia valorativa ya que no hablamos de valoraciones de activos, ni de pérdidas o beneficios potenciales, si no de la remuneración por la prestación de un servicio y el correspondiente reconocimiento de ingresos.

Ejercicio 3

El supermercado SUPER-SUPERR, S.A. ha sufrido una inundación que ha afectado a sus oficinas y a parte de su almacén. Consecuencia de ello se han perdido todas las facturas y registros contables que se llevaban hasta el momento.

Tras la desgracia se realiza un inventario de los artículos subsistentes para seguir con su control en adelante. El resultado de este inventario ha sido (todo ello valorado a precio de venta al público):

Productos lácteos	10.000.000
Otros productos alimenticios.....	20.000.000
Productos perecederos.....	5.000.000
Productos bazar	<u>12.000.000</u>
total	47.000.000

Los productos quedarán valorados en stock contable al precio de venta por no existir otra mejor referencia en cuanto al coste de adquisición al haber desaparecido las facturas de compra.

Los márgenes habituales con que el supermercado venía operando antes de la ocurrencia del siniestro eran respectivamente del 10%, 15% , 20% y 30% sobre precio de venta.

Se decide fijar el precio de venta de los productos perecederos en 4 M. para potenciar sus ventas antes de la caducidad.

SE PIDE: Razonar si el principio del devengo se ha visto comprometido. Caso de estimarse la vulneración de este principio contable, debe proponerse una contabilización alternativa. Razonar si el criterio valorativo utilizado por esta compañía se corresponde con alguno de los previstos en el Marco Conceptual del PGC.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Veamos que la compañía ha decidido, después de la desgracia soportada y por la carencia de información, valorar sus productos a precio de venta. Con este criterio está reconociendo en la cuenta de resultados el beneficio calculado entre el precio de venta y el de coste (por la diferencia de valoración de inventarios) incluso antes de su enajenación. Es decir, reconoce el beneficio antes de que se produzca la corriente real de entrega de bienes que espera que se produzca con la venta.

Este razonamiento puede aplicarse para argumentar que se ha vulnerado el principio del devengo, pero es mucho más claro que se ha vulnerado el principio de prudencia valorativa al reconocerse un beneficio antes de que se haya materializado.

La valoración practicada por la compañía no es admisible, deberían valorarse los productos por su precio de adquisición. Para ello podría recuperarse la documentación que soporta las operaciones, por duplicado de los suministradores o, como solución aproximada, deducir del precio de venta el margen habitual esperado para esas mercaderías. La valoración entonces podría quedar:

Productos	Precio de venta	Margen habitual	Precio coste calculado
Productos lácteos	10.000.000	(10%) 1.000.000	9.000.000
Otros productos alimenticios	20.000.000	(15%) 3.000.000	17.000.000
Productos perecederos	5.000.000	(20%) 1.000.000	4.000.000
Productos bazar	12.000.000	(30%) 3.600.000	8.400.000
Suma	47.000.000	8.600.000	38.400.000

La valoración del stock quedará por 38.400.000 en lugar de los 47.000.000 que propone la compañía y así se evita reconocer los 8.600.000 como ingreso o beneficios cuando aún no se han materializado ni devengado.

Como los productos perecederos quedarán valorados por 4.000.000 que resulta ser el precio por el que se pondrán finalmente a la venta, no procede contabilizar ningún deterioro

En el Marco Conceptual del PGC se contemplan esencialmente cuatro criterios de valoración (coste histórico, valor en uso, coste amortizado y valor razonable) pero ninguno de ellos se corresponde con el precio de venta por el que la empresa pretendía valorar sus existencias. Aunque pudiera pensarse que el valor realizable neto fuera el criterio de valoración más aproximado al precio de venta mencionado en este caso, tal criterio no es aplicable a la valoración de existencias de acuerdo al PGC.

Ejercicio 4

Al practicar una revisión a la Contabilidad de una compañía, encontramos algunos casos dudosos en sus registros, que sometemos a vuestro criterio para valorar si se ajustan a los principios contables del Plan General de Contabilidad.

- a) Con fecha 1 de julio de X5 se adquirieron al descuento Letras del Tesoro, con vencimiento a un año por un valor nominal de 100.000 u.m. que será también el valor de reembolso. La empresa desembolsó 86.000 u.m. Esta operación se hizo al objeto de canalizar adecuadamente los excedentes de tesorería existentes en la empresa de conformidad con la previsión financiera establecida. En los libros de contabilidad luce el siguiente asiento en relación con este hecho desde la adquisición de las Letras:

u.m.	Debe	Haber	u.m.
100.000	(54) Inversiones financieras temporales	(57) Tesorería (76) Ingresos por intereses financieros	86.000 14.000

- b) Del análisis fiscal efectuado se desprende que la empresa ha omitido ventas, que por tanto no figuran contenidas en sus Estados Financieros, en la suma de 200.000 u.m. en el presente ejercicio X5, cuyo cobro tuvo lugar en metálico, estando depositada esta cantidad actualmente en una caja de seguridad de determinada entidad bancaria.
- c) Dentro de la cuenta de "Otros servicios", en el subgrupo de "Servicios Exteriores" de este ejercicio X5 se recoge la compra de una calculadora CIRRO cuyo precio fue de 20 € y cuya vida útil es de 12 años.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Analizaremos las actuaciones de la compañía en cada caso.

Apartado a)

La compañía está reconociendo como ingresos los intereses de la operación en el mismo día en que adquieren, cuando este ingreso, que se corresponde con la remuneración por una inversión a un año de vencimiento, se devenga por el paso del tiempo transcurrido entre la adquisición y el vencimiento. El ingresos se devenga a lo largo de un año, no al inicio. Se ha vulnerado el principio del devengo

Si eliminamos el reconocimiento adelantado de los ingresos debemos corregir también la valoración del activo, ya que no ha quedado valorado por el desembolso inicialmente practicado en su adquisición, que también es el valor del activo en aquel momento (86.000 es el importe por el que debe quedar valorado el activo).

El asiento correcto debió ser

u.m.	Debe	Haber	u.m.
86.000	(54) Inversiones financieras temporales	(57) Tesorería	86.000

Apartado b)

Queda claro que la compañía posee una cantidad de efectivo (un activo) que no se ha registrado contablemente, cuando cumple todos los requisitos para que deba hacerse. Al mismo tiempo se ha vendido mercadería, esto es, se ha producido una corriente real de bienes que no ha sido contabilizada como le correspondería, reconociéndose el ingreso correspondiente.

En este caso se ha vulnerado el criterio de reconocimiento de activos y el principio del devengo. Por otra parte, si la omisión de registro y su reconocimiento posterior comporta alguna trascendencia fiscal por los impuestos que hubieran debido liquidarse y no se liquidaron en su día, debería recogerse el pasivo correspondiente frente a la Hacienda Pública y las sanciones que pudieran corresponder con cargo a partidas de gastos.

Apartado c)

Cuando algún elemento cumple con los requisitos para ser reconocido como activo, debe recogerse de tal manera. La calculadora es un recurso controlado por la empresa del que espera obtener rendimientos en el futuro y puede valorarse fiablemente así que debería recogerse en balance por su precio de adquisición (20 euros) y ser amortizada en 12 años.

No obstante, atendiendo al principio de importancia relativa por el que se tolerará la no aplicación estricta de algunos principios y criterios, siempre que el impacto cuantitativo y cualitativo de tal hecho no afecte a la imagen fiel por resultar escasamente significativo, entendemos que no recoger esta calculadora en el activo del balance y contabilizarla directamente entre los gastos del ejercicio de la adquisición, es tolerable aunque contravenga claramente los criterios para reconocimiento de elementos en las cuentas anuales.

EJERCICIOS SOBRE CRITERIOS VALORATIVOS

Ejercicio 1

Adquirimos un camión por 80.000 €. El concesionario nos aplica un descuento de 5.000 € y el importe de matriculación (no deducible) es de 8.500 €. Además tenemos unos gastos de pintura del camión de 2.000 € (por el anagrama de la empresa).

SE PIDE: A) Valor del camión. B) Criterio valorativo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A) 85.500 EUROS; B) COSTE HISTÓRICO (PRECIO DE ADQUISICIÓN)

Ejercicio 2

Una empresa dedicada a la fabricación de muebles procede a renovar el mobiliario del departamento de administración utilizando: materias primas (madera): 10.000 €; materias auxiliares (bisagras, etc.): 4.000 €;

sueldos y coste de seguridad social de mano de obra (empleados directos): 6.000 € y costes indirectos imputables (amortización): 2.000 €.

SE PIDE: A) Valor de los muebles. B) Criterio valorativo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A) 22.000 EUROS; B) COSTE HISTÓRICO (COSTE DE PRODUCCIÓN)

Ejercicio 3

Una sociedad compra mercaderías por 10.000 € que deja a deber al proveedor.

SE PIDE: A) Valor de proveedores. B) Criterio valorativo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A) 10.000 EUROS; B) COSTE HISTÓRICO (COSTE DE UN PASIVO) QUE COINCIDE CON SU VALOR NOMINAL EN ESTE CASO

Ejercicio 4

Una sociedad tiene acciones del Banco X compradas para especular. Compra 10 acciones por un valor de 20 € cada una. Al cierre de ejercicio las acciones cotizan en Bolsa a 25 € cada una.

SE PIDE: A) Valor al cierre de ejercicio de las acciones del Banco X. B) Criterio valorativo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A) $10 \times 25 = 250$ EUROS; B) VALOR RAZONABLE

Ejercicio 5

Una sociedad vende, el 30/06/08, mercaderías a plazo a un cliente que se ha comprometido a pagar 2 letras de cambio: la primera de 5.000 € con vencimiento a 1 año y la segunda de 6.000 € con vencimiento a 2 años. El tipo de descuento adecuado es del 6,5%.

SE PIDE: A) Valor del crédito A 30/06/08. B) Criterio valorativo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A) 9.984,79 EUROS; B) EL VALOR INICIAL A VALOR RAZONABLE QUE EN ESTE CASO EQUIVALE A VALOR ACTUAL

Ejercicio 6

Una sociedad debe el 01/02/08 cuatro letras de cambio. La primera, con vencimiento a 1 año, de 4.000 €. Las tres restantes, con vencimiento a dos tres y cuatro años, de 5.000 €. Nos permiten cancelar la deuda con un tipo de descuento convenido del 4,5%.

SE PIDE: A) Valor de la deuda a 01/02/08. B) Criterio valorativo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A) 16.980,69 EUROS; B) EL VALOR INICIAL A VALOR RAZONABLE QUE EN ESTE CASO EQUIVALE A VALOR ACTUAL

Ejercicio 7

Una empresa tiene un inmueble adquirido por 40.000 € que estima vender en el momento actual por 60.000 €, aunque la operación le supondría unos gastos de 6.000 € por las comisiones en la venta del inmueble.

SE PIDE: A) Valor del inmueble para la venta. B) Criterio valorativo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A) $60.000 - 6.000 = 54.000$ EUROS; B) VALOR NETO REALIZABLE

Ejercicio 8

Una sociedad adquiere una maquinaria por importe de 400.000 €, con una vida útil de 5 años. Al acabar la vida útil podrá obtener por su venta 20.000 € con unos costes de venta del 5% de dicho valor.

SE PIDE: Valor residual de la maquinaria con un tipo de actualización del 6,5%.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A) VALOR RESIDUAL = 13.867,74 EUROS

Ejercicio 9

Una empresa tiene, a 31/12/X, en el balance de comprobación de sumas y saldos las siguientes cuentas: mobiliario: 10.000 €; amortización acumulada de mobiliario: 3.000 €; deterioro de valor de mobiliario: 1.000 €.

SE PIDE: VALOR CONTABLE DEL MOBILIARIO A 31/12/X.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A) VALOR CONTABLE Ó EN LIBROS = $10.000 - 3.000 - 1.000 = 6.000$ EUROS

Ejercicio 10

Una sociedad tiene un camión adquirido por 100.000 € que podría generarle unos flujos de efectivo en el curso normal del negocio de 5.000 € en el momento 0, 6.000 € en el momento 1 y 7.000 € en el momento 2. En el momento 3 la empresa podría vender el camión por 38.000 €.

SE PIDE: A) Calcular el valor del camión en el momento 0 con un tipo de interés del 3%. B) Criterio valorativo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A) 52.198,80 EUROS; B) VALOR EN USO

Ejercicio 11

Una sociedad recibe un préstamo, el 1 de enero, con las siguientes características:

- Importe nominal del préstamo: 500.000 €.
- Gastos de formalización: 1%.
- El préstamo se pagará en 3 anualidades a final de ejercicio con unos intereses sobre el nominal del 5%.

SE PIDE: A) Anualidad que amortiza el préstamo.- b) Tipo de interés efectivo.- c) Coste amortizado al final de cada ejercicio.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A) ANUALIDAD = 183.600 EUROS (REDONDEANDO); B) TIE = 5,50%; C) FIN EJERCICIO 1 = 338.625 EUROS; FIN EJERCICIO 2 = 173.650 EUROS (EN AMBOS CASOS REDONDEANDO); FIN EJERCICIO 3 = 0 EUROS

Ejercicio 12

12. Una sociedad vende el 01/01/X1 un activo por 300.000 € de precio de venta. El cobro se realiza los días 31/12/X1, 31/12/X2 y 31/12/X3 por un importe de 110.000 €, respectivamente. El tipo de interés efectivo es del 4,9212%.

SE PIDE: Formular el cuadro del coste amortizado.

A) CUADRO ECONÓMICO:

EJERCICIO	V. INIC CRÉDITO	INGRESO FINANC	COBROS EJERC	C. AMORTIZADO
X1	300.000	14.760	110.000	204.760
X2	204.760	10.075	110.000	104.835
X3	104.835	5.165 (redondeo)	110.000	0

Ejercicio 13

13. Una sociedad vende el 1 de enero de 2008 un activo con cobro aplazado al 1 de enero de 2010. El precio de venta al contado del activo es de 4.000 € y el importe que se cobrará el 01/01/2010 es de 4.410 €.

SE PIDE: A) Tipo de interés efectivo.- b) Formular el cuadro del coste amortizado.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A) TIE = 5%

B) CUADRO ECONÓMICO (COSTE AMORTIZADO):

EJERCICIO	V. INIC CRÉDITO	INGRESO FINANC	COBROS EJERC	C. AMORTIZADO
2008	4.000	200	0	4.200
2009	4.200	210	0	4.410
01/01/2010	4.410	0	4.410	0

Ejercicio 14

Indicar el coste de adquisición por el que figurarán en el balance las siguientes partidas, de acuerdo al criterio de coste histórico:

- Adquisición de una maquinaria por valor de 10.000 euros satisfechos al contado y otros 10.000 euros que se pagarán dentro de 60 días (si no hay complicaciones con la maquinaria) que se transporta hasta nuestras instalaciones (2.000 euros de coste de transporte y seguro), se instala y prueba (1.000 euros de coste) y se pone en condiciones de funcionamiento (1.000 euros de coste). Al pagarse la cuota restante de la máquina, se satisfacen también 100 euros de intereses por el aplazamiento.
- Construcción de unas nuevas oficinas para la propia empresa, para lo que se incurre en 20.000 euros de coste de materiales (adquiridos por la empresa y pagados al contado), 10.000 euros de mano de obra propia y 15.000 euros de coste de servicios ajenos. La maquinaria utilizada en la construcción se ha amortizado en 5.000 euros durante el período en que se usó para tal construcción

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

De manera resumida podemos decir que el criterio del coste histórico tiene dos posibles vías de aplicación: el precio de adquisición y el coste de producción. El precio de adquisición se define como el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagas o comprometidas a pagar, directamente relacionadas con la adquisición y necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.

Aplicando esta definición al primer punto de este ejercicio, la maquinaria quedará valorada por un total de $10.000 + 10.000 + 2.000 + 1.000 + 1.000 = 24.000$ euros, resultado de sumar el pago inicial y el posterior comprometido más todos los costes necesarios para poner el activo en condiciones operativas. Los intereses pagados al final corresponden a un período posterior al de puesta en condiciones operativas así que no procede su agregación al coste de la máquina.

El coste de producción de un activo consiste en la suma de los costes directos incurridos para su elaboración y la proporción razonablemente imputable de los restantes costes indirectos sin contar los costes de subactividad o los de estructura general de la empresa.

En el segundo punto del ejercicio debemos sumar $20.000 + 10.000 + 15.000 + 5.000 = 50.000$ como coste de la construcción por corresponder todos ellos a conceptos mencionados en la definición de su coste de producción.

Ejercicio 15

Indicar el importe por el que figurarán en el balance las siguientes partidas, de acuerdo al criterio de valor razonable:

- Adquirimos 1.000 acciones de Telefónica para ser enajenadas en el corto plazo. Se satisfacen 16 euros por acción más unos gastos del uno por mil sobre el efectivo.
Al cierre del ejercicio las acciones seguían en poder de la empresa cotizando el último día del ejercicio por 17,5 euros cada acción (gastos esperados de venta del uno por mil sobre efectivo)
Finalmente se enajenan por 18,5 euros cada acción con unos gastos del uno por mil sobre el efectivo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Cuando se adquieren las acciones quedarán valoradas por su valor razonable de 16.000 euros (dejaremos de lado el tema de los gastos de adquisición que son objeto de tratamiento particular en la Norma de Valoración 9 sobre Instrumentos Financieros de la segunda parte del PGC.)

Cuando varíe el valor razonable de las acciones deberá también modificarse la valoración por la que figuran contabilizadas así que al cierre del ejercicio la valoración de las acciones será de 17.500 euros.

Antes de enajenar los títulos deberá volver a ajustarse la valoración de manera que figurarán por 18.500 euros. Cuando se enajenen serán dados de baja por este último importe.

Durante el período de tenencia se habrán ido generando unas diferencias (de un total de 2.500 euros) que deberán quedar imputadas a la cuenta de resultados (en este caso como beneficios).

Si la intención de la compañía fue, desde la adquisición, mantener las acciones durante un período inferior al año, las plusvalías que se han manifestado en cada ajuste de valor se habrán imputado a la cuenta de resultados en el momento en que se producía el ajuste, reconociéndose directamente un ingreso en la cuenta de resultados.

Si la intención de la compañía fue, desde la adquisición, mantener las acciones durante un período de tiempo prolongado, superior a un año, las plusvalías que se han manifestado en cada ajuste de valor se habrán reconocido en una partida de patrimonio neto para ser imputadas a la cuenta de resultados (por el total) en el momento en que se enajenen.

Ejercicio 16

Indicar el importe por el que figurarán en el balance (a lo largo del primer año de vida de los créditos y deudas) las siguientes partidas, de acuerdo al criterio de coste amortizado:

- Recibimos un préstamo de una entidad financiera por 1.000.000 euros por el que nos cobra una comisión de apertura de 1.500 euros. Se satisfará un tipo de interés anual de 4% sobre el principal, pagadero anualmente al cierre del ejercicio. El reembolso del préstamo se hará de una sola vez dentro de tres años pero se amortizará por 1.030.000 euros
- Vendemos una maquinaria cuyo valor de adquisición fue de 80.000 euros y había sido amortizada en 60.000 euros por un precio de venta neto de 50.000 euros que se cobrarán de la siguiente manera:
 - 20.000 euros al contado
 - 11.000 euros dentro de seis meses
 - 11.000 euros dentro de doce meses
 - 11.000 euros dentro de dieciocho meses

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Respecto del primer punto, la recepción del préstamo, el importe por el que figurará inicialmente el pasivo es su precio de adquisición, es decir, el importe recibido a cambio de incurrir en la deuda, neto de gastos directamente imputables a la operación (según criterio del PGC, pues el PGCPYMES permite un tratamiento distinto de los gastos, sobre el que ahora no entraremos en detalle). Así que el préstamo quedará contabilizado por $1.000.000 - 1.500 = 998.500$ euros.

Para conocer el importe por el que figurará el pasivo al cabo de un ejercicio debemos conocer el tipo de interés efectivo implícito en la operación, resultante de equilibrar los flujos de la operación. El resultado de despejar el tipo de interés en la ecuación que ahora se muestra es del 5,00665% anual.

$$1.000.000 - 1.500 = \frac{40.000}{(1+i)^1} + \frac{40.000}{(1+i)^2} + \frac{40.000 + 1.030.000}{(1+i)^3}$$

Así que el final del primer ejercicio (antes del pago de los intereses de 40.000) el pasivo se valorará por $998.500 \times 1.0500665 = 1.048.491,42$ euros resultado de incrementar el importe inicial en el 5,00665% de intereses (unos 49.991,41 euros) por el ejercicio transcurrido.

En el segundo punto se genera un activo por la enajenación de la maquinaria, un crédito a favor del vendedor por el importe entregado en el momento de la venta, es decir, 50.000 euros. Trascurrido un semestre se habrá devengado intereses a favor de la empresa de acuerdo al devengo de la operación y según la TIR interna que debe calcularse

$$50.000 = 20.000 + \frac{11.000}{(1+i)^{6/12}} + \frac{11.000}{(1+i)^{12/12}} + \frac{11.000}{(1+i)^{18/12}}$$

Despejando el tipo de interés de esta ecuación obtenemos el tipo de equilibrio del 4,9212% semestral o 10,0846% anual. Para calcular el importe de los intereses devengados en el primer semestre debemos calcular el importe inicialmente reconocido por el crédito (50.000) menos los reembolsos ya percibidos (20.000) y

acumularle los intereses del período a razón del 4,9212% semestral ($30.000 \times 0.049212 = 1.476,37$ euros, así que al final de primer semestre se verá el crédito por 31.476,37 euros antes del cobro de 11.000 euros. Pasado el cobro, el crédito quedará por 20.476,37 euros sobre los que se acumularán los intereses para el segundo semestre ($20.476,37 \times 0.049212 = 1.007,68$) resultando que al final del primer año el crédito lucirá por $20.476,37 + 1.007,68 = 21.484,06$ antes del segundo cobro de 11.000 euros.



Tema 4

INMOVILIZADO

MATERIAL y

ARRENDAMIENTOS

EJERCICIOS SOBRE VALORACIÓN INICIAL

SUPUESTO 1 Adquisición con pago a plazo.

La empresa FÁBRIQUING-AMANU, S.A. ha adquirido una nueva maquinaria por un importe facturado de 400.000 euros que se incrementan con 5.000 euros más por los costes de traslado hasta nuestra nave y otros 10.000 euros por los gastos de montaje y puesta a punto. El importe facturado por el proveedor, los 400.000 euros mencionados, se pagarán dentro de 180 días, el resto de importes mencionados hasta ahora se satisfarán al contado.

La instalación de esta maquinaria exige también la incorporación de una obra que cuesta 50.000 euros pagados al contado para acondicionar la salida de humos producidos por la máquina. Dentro de cinco años finalizará la vida útil de esta máquina.

SE PIDE: Contabilizar la adquisición de la maquinaria, considerando el efecto financiero del aplazamiento de pago del importe facturado, calculado con un tipo de interés equivalente al 6% anual. Contabilizar lo que proceda en referencia a los costes de acondicionamiento. Indicar el importe final por el que quedará registrada la maquinaria en contabilidad y la amortización que correspondería al primer ejercicio completo de vida útil. Contabilizar los movimientos relacionados con la deuda aplazada en la adquisición de la maquinaria hasta su extinción.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

$$\frac{400.000}{(1 + 0,06 \times 180/360)} = 388.349,51$$

Como quiera que el importe que factura el proveedor de la máquina se pagará a 180 días y ello supone la inclusión de carga financiera implícita en el nominal de la deuda, procedemos a calcular el importe de estos intereses (aplicando interés simple, por ejemplo). Así que el importe por el que figurará la deuda con este acreedor (y el activo de contrapartida) será 388.349,51 euros. La diferencia de 400.000,00 - 388.349,51 = 11.650,49 euros correspondiente a los intereses se imputará a resultados a medida que se devenguen en el período de 180 días que falta hasta vencimiento. Si lo hacemos con INTERÉS COMPUESTO (efectivo) el cálculo es: $C_n = C_0 \times (1 + i)^n \Rightarrow C_0 = 400.000 / (1 + 0,005)^6 \Rightarrow C_0 = 400.000 / 1,03037751 = 388.207,23$. El interés es de: $C_n - C_0 = 400.000 - 388.207,23 = 11.792,77$; no hay excesiva diferencia con el interés simple.

(Nota: el interés del 6% anual es del 3% semestral en interés simple y de $6\%/12 = 0,5\%$ mensual para $(1+0,005)^6$, semestral en interés compuesto $\Rightarrow 3,037751\%$).

Los asientos que recogen la adquisición de la maquinaria pueden expresarse de la siguiente manera

388.349,51	(213) Maquinaria	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	388.349,51
65.000,00	(213) Maquinaria	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	65.000,00

Tal como indica la normativa contable española, todos los importes empleados por la compañía hasta que la maquinaria esté en condiciones operativas se considerarán mayor importe del precio de adquisición de la maquinaria, por lo que se incorporarán también los 50.000 euros de acondicionamiento para la instalación de la nave y los costes de transporte e instalación.

Calculemos el importe por el que figurará en contabilidad la maquinaria:

Precio repercutido por el proveedor	388.349,51
Costes traslado	5.000,00
Costes montaje y puesta a punto	10.000,00
Obra salida de humos	50.000,00
Total precio de adquisición	453.349,51

La amortización que correspondería al primer ejercicio de vida de la máquina sería $453.349,51 / 5 \text{ años} = 90.669,90 \text{ euros/año}$

Por otra parte, al transcurrir 180 días desde la adquisición de la maquinaria deberá contabilizarse el devengo de los intereses por el aplazamiento del pago de la misma con el asiento:

11.650,49	(662) Intereses de deudas	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	11.650,49
-----------	---------------------------	---	-----------

Finalmente se pagará el importe de la máquina pendiente de pago

400.000,00	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	400.000,00
------------	---	---	------------

SUPUESTO 2 Producción por la propia empresa de un inmovilizado material.

AUTOBUILD construye con sus propios medios, durante el ejercicio X8, un muelle para la descarga de sus camiones. Tras analizar los costes incurridos en la obra, se ha asignado las siguientes partidas

Compras de materiales.....	22.000
Servicios de desescombro y transporte	15.500
Salarios de personal dedicado a la obra.....	22.500
Maquinaria contratada a terceros	13.000

En enero de X9 se incurren en unos gastos de personal adicionales de 17.000€, entrando en funcionamiento la instalación el día 1 de febrero de X9.

SE PIDE: Contabilizar todas las operaciones referidas.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

El inmovilizado fabricado por la propia empresa debe ser dado de alta por su coste de producción, que agrupará los costes directos consumidos y los costes indirectos imputables razonablemente. Durante X8, los costes de la obra suman 73.000 euros:

Compras de materiales.....	22.000
Servicios de desescombro y transporte	15.500
Salarios de personal dedicado a la obra.....	22.500
Maquinaria contratada a terceros	13.000
Coste de producción	73.000

Durante el ejercicio X8, la empresa habrá ido registrando en su contabilidad los gastos incurridos. Al cierre del ejercicio, la empresa capitalizará todos los gastos incurridos mediante el siguiente asiento:

73.000,00	(232) Instalaciones técnicas en montaje	(733) Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso	73.000,00
-----------	---	--	-----------

En el ejercicio X9, por los gastos de personal incurridos e imputables a la obra hará el asiento siguiente:

17.000,00	(232) Instalaciones técnicas en montaje	(733) Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso	17.000,00
-----------	---	--	-----------

Por último, una vez finalizada la instalación, procedemos a darla de alta como inmovilizado material en funcionamiento:

90.000,00	(215) Otras instalaciones	(232) Instalaciones técnicas en montaje	90.000,00
-----------	---------------------------	---	-----------

De esta manera la instalación queda dada de alta en patrimonio por su coste de producción: 90.000€.

SUPUESTO 3 Adquisición de un inmovilizado con costes de derribo.

Dado el gran crecimiento que está teniendo PRINT, la dirección de la empresa solicita del Ayuntamiento la cesión de unos terrenos anejos a los de la sociedad para construir un muelle de descarga de las materias primas utilizadas en el proceso de producción.

Después de largas negociaciones con el consistorio, se firma un contrato de concesión que les permite utilizar los terrenos durante un período de 10 años. La condición restrictiva que impone el Ayuntamiento a PRINT es que al finalizar la concesión –sin posibilidad de prórroga– deberá dejar los terrenos en las mismas condiciones que están actualmente, es decir, el solar limpio y expedito.

La construcción del muelle de descarga supone un coste para PRINT de 45.000€. La previsión del coste de derribo del mismo dentro de 10 años, cuando finalice la concesión, es de 10.000€. El tipo de interés efectivo a aplicar en el momento de la realización de la obra es del 5%.

SE PIDE: Contabilizar todas las operaciones referidas.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

El muelle de descarga figurará en contabilidad por su precio de adquisición, siendo este la suma de los costes de construcción y los de demolición, estimados estos últimos como el valor actual de la mejor estimación del coste futuro a incurrir.

Cálculo del valor actual del derribo: $10.000 \times (1 + 0,05)^{-10} = 6.139,13€$

Por tanto, el precio de adquisición del muelle de carga será la suma de su coste de construcción y el de derribo futuro:

Coste de la obra	45.000,00€
Provisión por derribo actualizada	6.139,13€
Total precio de adquisición del muelle	51.139,13€

El asiento para reflejar la adquisición sería el siguiente, resultando que el activo quedará valorado contablemente en 51.139,13 euros, importe que será amortizado a lo largo de los 10 años de su vida útil.

51.139,13	(211) Construcciones	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	45.000,00
		(143) Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	6.139,13

SUPUESTO 4 Adquisición de un inmovilizado con costes de derribo. Ajuste posterior de la provisión.

Transcurridos dos años desde que PRINT construyó el muelle de carga, se observa que los costes de derribo han subido sensiblemente respecto de la estimación inicial, por un fuerte incremento de los costes de ese tipo de servicios causado por un cambio normativo que obliga a pagar tasas superiores y certificar el uso de vertederos autorizados. PRINT estima que los costes serán de unos 10.800€ dentro de los ocho años que quedan hasta la finalización del período de concesión.

SE PIDE: Contabilizar las operaciones que se desprenden de la información anterior, indicando el importe por el que debe figurar la provisión por derribo al final del segundo año desde su construcción. Indicar la cuota de amortización que corresponderá al tercer año de vida del muelle.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Calculemos primero el importe por el que figurará la provisión por retiro después del segundo año si no hubiera información adicional. Inicialmente se había dotado en 6.139,13€, importe incluido en el precio de adquisición del activo.

Durante el primer ejercicio transcurrido, la provisión debió actualizarse por el efecto financiero del 5% que se cargará en la cuenta de resultados como gasto financiero por $6.139,13€ \times 5\% = 306,96€$. El saldo final de la provisión en este primer año será de $6.139,13€ + 306,96€ = 6.446,09€$.

Durante el segundo ejercicio transcurrido, la provisión debe actualizarse por el efecto financiero 5% que se cargará nuevamente en la cuenta de resultados como gasto financiero, ya en el segundo año, por $6.446,09€ \times 5\% = 322,30€$. El saldo final de la provisión en este segundo año será de $6.446,09€ + 322,30€ = 6.769,39€$.

Ahora se conoce que la provisión necesaria al final del período de concesión es de 10.800€, importe que actualizado financieramente al 5% durante los ocho años que faltan hasta incurrir en el pago resulta ser de $10.800€ \times (1 + 0,05)^8 = 7.309,87€$. Comparando este importe con el que tiene dotado la provisión, puede deducirse que es necesario incrementar la provisión en $7.309,87€ - 6.769,39€ = 541,47€$. Este importe también podía calcularse por la actualización del incremento de costes estimado, es decir, $(10.800€ - 10.000€) \times (1 + 0,05)^8 = 541,47€$.

541,47	(211) Construcciones	(143) Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	541,47
--------	----------------------	--	--------

La variación de valor de las construcciones afectará a la amortización de las mismas en el ejercicio número tres y siguientes. Durante los dos primeros ejercicios se había amortizado el muelle en $51.139,13 / 10 \text{ años} = 5.113,91 \text{ euros/año}$. La amortización acumulada al final del segundo año será de $5.113,91 \times 2 = 10.227,82 \text{ euros}$ y el valor neto contable del activo será, antes del ajuste de la provisión, $51.139,13 - 10.227,82 = 40.911,31 \text{ euros}$.

Este importe se ajustará al cierre del segundo año con el incremento de valor de la provisión por la mejora de información de costes, así que el valor neto contable del activo tras el ajuste será de $40.911,31 + 541,47 = 41.452,78 \text{ euros}$. Como los años de vida útil restante son 8, el importe a amortizar en el tercer año será de $41.452,78 / 8 \text{ años} = 5.181,60 \text{ euros}$.

Por otra parte, la provisión deberá actualizarse financieramente teniendo en cuenta el ajuste que se ha practicado en el asiento anterior, de manera que en el tercer ejercicio se calcularía como $7.309,87€ \times 5\% = 365,49€$

SUPUESTO 5 Adquisición de un inmovilizado, capitalizando gastos financieros.

La sociedad VOYAYÀ, S.A. se dedica a la construcción y ha realizado las siguientes operaciones:

- Ha adquirido el día 15.02.X2 un camión por 100.000 euros y el proveedor recarga un tipo del 3% anual en concepto de intereses por que el importe se pagará después de 180 días. Por problemas de documentación el camión no pudo circular hasta después de 3 meses desde su compra
- Ha adquirido por valor de 1.000.000 de euros una instalación compleja que se recibió el 31.01.X2 pasándose a iniciar su montaje que se estima que durará unos 20 meses. El pago de la instalación se aplaza 6 meses desde la recepción soportando por ello unos intereses adicionales del 5% anual. Para pagar la deuda al proveedor de la instalación al cabo de los seis meses se ha obtenido un préstamo bancario por el importe necesario. Este préstamo devengará un interés del 4,5% anual y se devolverá el importe por vencimientos anuales en los siguientes tres años a su obtención.
- Se ha construido sus propias oficinas a lo largo de los últimos catorce meses (comenzando el 01.04.X2) de manera que en cada trimestre se ha ido incorporando un importe medio de 200.000 euros en

costes de producción y los últimos dos meses se incorporaron los últimos 80.000 euros. Para financiar la construcción se han utilizado los fondos genéricos de la compañía que tienen una estructura en la que el 40% de tales fondos son Patrimonio Neto y el resto de fondos genéricos son pasivos con un coste promedio del 7% anual.

SE PIDE: Contabilizar la adquisición de los mencionados activos, considerando expresamente si los intereses financieros de cada uno de ellos pueden capitalizarse como mayor valor del activo. Considérense los asientos del ejercicio X2.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Cuando el camión es recibido el 15.02.X2 se contabilizará la adquisición pendiente de pago por el importe que no incluya los intereses no devengados. Hasta que el activo esté listo para entrar en funcionamiento podríamos mantenerla en las cuentas de inmovilizados en curso aunque atendiendo a lo corto del plazo podemos utilizar directamente las cuentas del inmovilizado afectado.

100.000	(218) Elementos de Transporte	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	100.000
---------	-------------------------------	---	---------

Al pasar los seis meses desde la adquisición se habrán devengado los intereses correspondientes por $100.000 \times 3\% \times 180/360 = 1.500$ euros.

1.500	(662) Intereses de deudas	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.500
101.500	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	101.500

Estos intereses no se pueden considerar como mayor valor de inmovilizado puesto que el período de puesta en condiciones operativas no alcanza al año.

En cuanto a la instalación compleja, contabilizaremos el 31.01.X2 la recepción inicial

1.000.000	(232) Instalaciones técnicas en montaje	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.000.000
-----------	---	---	-----------

Pasados seis meses se habrán devengado los intereses por $1.000.000 \times 5\% \times 6/12 = 25.000$ euros.

25.000	(662) Intereses de deudas	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	25.000
1.025.000	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	1.025.000

Después se habrá tomado un préstamo bancario para seguir financiando la inversión cuyo coste podemos calcular por el período transcurrido desde 31.07.X2 hasta el cierre del ejercicio $1.000.000 \times 4,5\% \times 5/12 = 18.750$ euros.

18.750	(662) Intereses de deudas	(528) Intereses a corto plazo de deudas	18.750
--------	---------------------------	---	--------

El período de puesta en condiciones operativas del activo supera los doce meses por lo que es posible considerar los intereses de la financiación específica como mayor valor del inmovilizado.

43.750	(232) Instalaciones técnicas en montaje	(731) Trabajos realizados para el inmovilizado material	43.750
--------	---	---	--------

En cuanto a la construcción de las oficinas, se aplica cada trimestre 200.000 euros por lo que se podrá asignar un coste financiero de $200.000 \times 60\% \times 7\% \times 3/12 = 2.100$ euros aplicado sobre el importe financiado por los fondos ajenos genéricos. En el segundo trimestre se habrá aplicado 400.000 euros de inversión y por lo tanto los intereses asignables son $2.100 \times 2 = 4.200$ euros. En el tercer trimestre de construcción, el último que se

comprende en el año X2 se asignará $2.100 \times 3 = 6.300$ euros de intereses, con los mismos criterios de cálculo. El total de intereses que puede capitalizarse como mayor valor del activo será $2.100 + 4.200 + 6.300 = 12.600$ euros.

12.600	(231) Construcciones en curso	(731) Trabajos realizados para el inmovilizado material	12.600
--------	-------------------------------	---	--------

SUPUESTO 6 Permuta.

La sociedad decide permutar unos edificios actualmente de su propiedad (que figuran contabilizados por 80.000 euros en la cuenta de Terrenos y por 125.000 euros en la cuenta de Edificaciones y amortizados en 55.000 euros hasta el cierre de X8) por unos terrenos en una nueva región en la que quiere instalarse. Se pacta por ambas partes que el precio de los elementos permutados es de 180.000 euros, a efectos de formalizar jurídicamente la operación.

SE PIDE: Falta contabilizar la amortización de los edificios entregados (al ritmo del 3% anual) considerando que la permuta se formaliza en 30-junio-X9. Falta contabilizar la permuta (se considerará que los activos no son similares)

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Al ser activos "DIFERENTES" entendemos en este supuesto que estamos ante una PERMUTA COMERCIAL.

El límite de valoración del TERRENO adquirido es su valor razonable de 180.000 euros (coincide en este supuesto con el valor razonable del bien entregado (en este caso contabilizado en 2 cuentas: Terrenos + Construcciones). Debemos AMORTIZAR la CONSTRUCCIÓN en el ejercicio X9 hasta la fecha de la permuta: 6 meses.

180.000	(21) Terrenos y bienes naturales		
55.000	(281) Amortización acumulada inmovilizado inmaterial		
1.875	(681) Amortización inmovilizado material		
		(21) Terrenos y bienes naturales	80.000
		(211) Construcciones	125.000
		(771) Beneficios procedentes del inmovilizado material	31.875

SUPUESTO 7 Permuta.

El 30-06-X9 se llegó a un acuerdo con un promotor inmobiliario por el que se acordó una permuta en los siguientes términos:

- REMOTÍN entregará un local en el que estaba instalada una tienda que se ha cerrado durante el ejercicio. El precio de adquisición de la construcción fue de 920.000 euros y se ha amortizado por 150.000 euros hasta 31-12-X8.
- Se recibirá a cambio un edificio de tres pisos dedicado a oficinas, actualmente alquiladas a terceras empresas en cuyos contratos de alquiler REMOTÍN se subrogará como arrendador, por lo que pasará a percibir los alquileres en el futuro.
- El valor de mercado de los activos se acuerda en 700.000 euros.

SE PIDE: Contabilizar la amortización del local hasta 30-06-X9 por el método lineal constante sin valor residual al 2% anual. Contabilizar la permuta. Contabilizar la amortización del edificio de oficinas considerando valor residual nulo, al 2% anual de amortización lineal constante.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

La amortización del local se calculará por $920.000 \times 2\% \times 6/12 = 9.200$ euros.

La permuta se considera comercial al entregar un activo inmovilizado a cambio de recibir una inversión inmobiliaria, resultando que los flujos y riesgos de los dos activos no son similares. El activo recibido se valorará por el valor razonable del bien entregado a cambio con el límite del valor razonable del recibido, es decir, por 700.000 euros, aflorando un pérdida. El activo recibido se catalogará como inversión inmobiliaria al estar destinada a la obtención de rentas por arrendamientos.

La amortización del local se calculará por $700.000 \times 2\% \times 6/12 = 7.000$ euros.

Importe	Cargos	Abonos	Importe
9.200,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	9.200,00
159.200,00	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	(211) Construcciones	920.000
60.800,00	(671) Pérdidas procedentes del inmovilizado material		
700.000,00	(221) Inversiones en construcciones		
7.000,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	7.000,00

SUPUESTO 8 Permuta.

Con el incremento de actividad que está experimentando la firma, CRESKING se plantea cambiar la furgoneta que hasta ahora utilizaba para el reparto de pequeños pedidos y servicios cercanos a la fábrica. La furgoneta nueva tiene un precio de 18.000€. Pacta con el concesionario que para el pago se aceptará la furgoneta vieja, valorándola en 4.000€, pagándose al contado la diferencia.

CRESKING tiene contabilizada la furgoneta vieja por su precio de adquisición de 10.000€ hace 6 años. Ha amortizado este vehículo a razón de un 15% anual.

SE PIDE: Razonar si la permuta explicada en el enunciado puede considerarse comercial o no comercial. Contabilizar la adquisición de la nueva furgoneta en los términos descritos.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

La norma contable cuando en una permuta hay entrega de efectivo de forma significativa interpreta que estamos ante una PERMUTA COMERCIAL. Como el enunciado no dice nada hacemos caso de la presunción e interpretaremos que los activos intercambiados contribuyen en la empresa a generar unos flujos de efectivo diferentes y soportar unos riesgos que son también diferentes entre las dos furgonetas. Falta, entonces, determinar el precio de adquisición del activo recibido en esta permuta comercial, que será el valor razonable del entregado a cambio (se entrega a cambio la furgoneta vieja) y un importe en efectivo, siempre que esto no sea superior al valor razonable del activo recibido.

Valor razonable furgoneta nueva 18.000€
 Valor razonable furgoneta vieja 4.000€
 Pago al contado (18.000 – 4.000) + 14.000€
 Valor adquisición de la furgoneta nueva 18.000€

Como el valor contable de la furgoneta vieja en el momento de la permuta es de 1.000 euros hay un beneficio en la operación de 3.000 euros, ya que nos valoran la furgoneta vieja en 4.000 euros.

9.000,00	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	(218) Elementos de transporte. Furgoneta vieja	10.000,00
18.000,00	(218) Elementos de transporte. Furgoneta nueva	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros (771) Beneficios procedentes del inmovilizado material	14.000,00

SUPUESTO 9 Permuta. Amortización. Deterioro del valor.

La sociedad ADRIÁTICA decide permutar una maquinaria de su propiedad, que figura contabilizada por 225.000 euros en la cuenta (213) "Maquinaria" y está amortizada en 45.000 euros, en fecha 31 de diciembre de 2011. El 1 de enero de 2012 se produce la permuta, y entrega la maquinaria a cambio de unos elementos de transporte con los que iniciará una nueva actividad. Se pacta por ambas partes que el valor razonable de los dos bienes permutados coincide y su importe es de 200.000 euros, a efectos de formalizar jurídicamente la operación. La sociedad, al analizar esta permuta, establece que los usos de estos activos no son similares y los flujos de efectivo generados por dichos activos también son diferentes.

Los elementos de transporte tienen una vida útil de 6 años y se amortizan según el sistema de números dígitos creciente.

ADRIÁTICA compra, el 1 de enero de 2012, un mobiliario por 60.000 euros que fue pagado al contado. Su vida útil es de 4 años y no tiene valor residual. Su amortización seguirá el sistema lineal. A 31/12/2012, amortiza el bien en 15.000 euros y contabiliza un deterioro de valor de 3.000 euros; por tanto, el valor contable del mobiliario a 31/12/2012 es de $60.000 - 15.000 - 3.000 = 42.000$ euros. Al cierre del ejercicio 2013, sigue amortizando el mobiliario mediante el método lineal y comprueba que a 31/12/2013 el valor en uso y el valor razonable menos costes de venta del mobiliario coinciden y es de 31.000 euros.

SE PIDE: Desde el punto de vista de ADRIÁTICA:

1. Razonar si la permuta explicada en el enunciado puede considerarse comercial o no comercial.
2. Contabilizar, el 1 de enero de 2012, la adquisición por permuta de los elementos de transporte a cambio de la maquinaria en los términos descritos.
3. Contabilizar, el 31 de diciembre de 2012, la amortización de los elementos de transporte adquiridos por permuta.
4. Comprobar a fecha 31 de diciembre de 2013, si existe deterioro de valor o reversión del deterioro de valor contabilizado en el 2012 y realizar el asiento contable correspondiente si procede.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Interpretaremos que los activos intercambiados no contribuyen en la empresa a generar unos flujos de efectivo similares y soportan unos riesgos que tampoco son similares entre los dos activos intercambiados. Falta, entonces, determinar el precio de adquisición del activo recibido en esta **permuta comercial**, que será el valor razonable del entregado a cambio siempre que esto no sea superior al valor razonable del activo recibido.

Precio adquisición maquinaria	225.000€
Amortización acumulada maquinaria	- 45.000€
Valor razonable maquinaria = elemento de transporte	200.000€
Valor adquisición de los elementos de transporte	200.000€

Asiento permuta a 1 de enero de 2012:

45.000,00	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	(218) Maquinaria (771) Bº procedente del inmovilizado material	225.000,00
200.000,00	(218) Elementos de transporte		20.000,00

Amortización a 31/12/2012 de los ELEMENTOS DE TRANSPORTE:

Suma de dígitos = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 = 21
 Cuota por dígito = 200.000 / 21 = 9.523,81 euros.
 Cuota de amortización 2012 = 9.523,81 x 1 = 9.523,81 euros.

9.523,81	(681) Amortización del inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	9.523,81
----------	--	--	----------

Deterioro de valor o reversión del deterioro de valor a 31/12/2013 del MOBILIARIO:

Valor contable inicio 2013 = 42.000 euros.

Cuota de amortización 2013 = 42.000 x 1/3 = 14.000 euros.

Valor contable 31/12/2013 (sin d) = 42.000 - 14.000 = 28.000 euros. Límite reversión = 60.000 x 50% = 30.000 €.

Reversión del deterioro = 2.000. Valor contable a 31/12/2013 = 28.000 + 2.000 = 30.000 euros.

2.000,00	(291) Deterioro de valor del inmovilizado material	(791) Reversión del deterioro del inmovilizado material	2.000,00
----------	--	---	----------

SUPUESTO 10 Permuta. Amortización. Deterioro del valor.

Con el incremento de actividad que está experimentando la firma, ADRIÁTICA se plantea, el 1 de enero de 2011, cambiar la furgoneta que hasta ahora utilizaba para el reparto de pequeños pedidos y servicios cercanos a la fábrica. La furgoneta nueva tiene un precio de 40.000 euros. Pacta con el concesionario que para el pago se aceptará la furgoneta vieja, valorándola en 10.000 euros, pagándose al contado la diferencia. La nueva furgoneta tiene una vida útil de 4 años y se amortiza según el sistema de números dígitos decreciente. La nueva furgoneta se dedicará al mismo uso que la antigua y los flujos de efectivo de ambas son coincidentes.

ADRIÁTICA tiene contabilizada la furgoneta vieja por su precio de adquisición de 22.000 euros y está amortizada en 18.000 euros hasta el momento de la permuta. La sociedad, al analizar esta permuta, establece que los usos de estos activos son similares y los flujos de efectivo generados por dichos activos también son similares.

ADRIÁTICA compra, el 30 de junio de 2011, una instalación técnica por 25.000 euros que fue pagada al contado. Su vida útil es de 6 años y su valor residual a 31/12/2011 de 7.000 euros. Su amortización seguirá el sistema lineal. A 31/12/2011, el valor en uso de dicha instalación es de 23.000 euros y el valor razonable menos costes de venta es de 21.000 euros.

SE PIDE:

1. Razonar si la permuta explicada en el enunciado puede considerarse comercial o no comercial.
2. Contabilizar, el 1 de enero de 2011, la permuta de la nueva furgoneta por la antigua en los términos descritos.
3. Contabilizar, el 31 de diciembre de 2011, la amortización de la nueva furgoneta y de la instalación técnica en base a los métodos de amortización elegidos por la empresa en cada caso.
4. Comprobar a fecha 31 de diciembre de 2011, si existe deterioro de valor de la instalación técnica y contabilizarlo si procede.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

La norma contable cuando en una permuta hay entrega de efectivo de forma significativa presume que estamos ante una PERMUTA COMERCIAL. Pero el enunciado nos dice que los activos intercambiados contribuyen en la empresa a generar unos flujos de efectivo similares y soportar unos riesgos que son también similares entre las dos furgonetas por lo que se "destruye" la presunción de la norma contable. Estamos pues ante un PERMUTA NO COMERCIAL.

Falta, entonces, determinar el precio de adquisición del activo recibido en esta permuta no comercial, que será el valor contable del entregado a cambio (se entrega a cambio la furgoneta vieja y un importe en efectivo) siempre que esto no sea superior al valor razonable del activo.

Precio adquisición furgoneta vieja	22.000€
Amortización acumulada furgoneta vieja	- 18.000€
Valor en libros furgoneta vieja	= 4.000€
Pago al contado furgoneta nueva (40.000 – 10.000)	+ 30.000€
Valor adquisición de la furgoneta nueva	34.000€

Asiento permuta a 1 de enero de 2011:

18.000,00	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	(218) Elementos de transporte. Furgoneta vieja	22.000,00
34.000,00	(218) Elementos de transporte. Furgoneta nueva	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	30.000,00

Amortización a 31/12/2011 de la FURGONETA NUEVA:

Suma de dígitos = 4 + 3 + 2 + 1 = 10

Cuota por dígito = 34.000 / 10 = 3.400,00 euros.

Cuota de amortización 2011 = 3.400 x 4 = 13.600,00 euros.

13.600,00	(681) Amortización del inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	13.600,00
-----------	--	--	-----------

Amortización a 31/12/2011 de la INSTALACIÓN TÉCNICA:

Valor amortizable = 25.000 - 7.000 = 18.000,00 euros.

Cuota de amortización 2011 = 18.000/6 x 6/12 = 1.500,00 euros.

1.500,00	(681) Amortización del inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	1.500,00
----------	--	--	----------

Comprobación a 31/12/2011 del deterioro de valor y asiento contable:

Valor inicial	25.000€
Amortización acumulada	- 1.500€
Valor en libros	23.500€
Valor en uso	23.000€
Deterioro (23.500 – 23.000)	500€

500,00	(691) Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	(291) Deterioro de valor del inmovilizado material	500,00
--------	--	--	--------

EJERCICIOS SOBRE AMORTIZACIONES Y DETERIOROS DE VALOR

SUPUESTO 1 Sustitución de inmovilizado.

En una de las máquinas de barnizado UVI que tiene PRINT, ha aparecido una avería en el módulo de suministro de barniz. La conclusión del mecánico encargado de repararla es que debe sustituirse el módulo completo porque ha sufrido un desgaste acelerado al ser utilizado en turnos intensivos y haberse obviado algunas tareas de mantenimiento. El módulo averiado supone aproximadamente un 30% del coste total de la máquina de acuerdo con las indicaciones que el ingeniero fabricante y montador hizo en su día.

La máquina UVI estaba contabilizada por 150.000€ y tenía una amortización acumulada de 75.000€, siendo que su vida útil inicial de 20 años ha transcurrido ya en su mitad.

Se desmonta el módulo UVI averiado y se lleva a un gestor de residuos (antes chatarrero) que nos paga 400€ por los residuos reciclables (antes chatarra). Al comprar el módulo nuevo, se desembolsa 50.000€ al contado.

SE PIDE: Contabilizar las operaciones descritas

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Valor inicial de la máquina 150.000€
 Amortización acumulada 75.000€
 Valor del módulo de UVI averiado (30% valor máquina) 45.000€
 Amortización acumulada del módulo averiado (30% amortización) 22.500€

Baja del módulo antiguo:

22.500,00	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	(213) Maquinaria	45.000,00
400,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros		
22.100,00	(671) Pérdidas procedentes del inmovilizado material		

Alta del módulo nuevo:

50.000,00	(213) Maquinaria	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	50.000,00
-----------	------------------	---	-----------

La amortización a partir de ahora se calculará:

Valor pendiente de amortizar de la restante maquinaria:52.500€
 (150.000€ – 45.000€) – (75.000€ - 22.500€) = 52.500
 Valor incorporado por el nuevo módulo:50.000€
 Total valor pendiente de amortizar: 102.500€
 Restantes años de vida útil: 10 años
 Cuota anual de amortización lineal 102.500€ / 10 años = 10.250€

SUPUESTO 2 Amortización con valor residual.

Una empresa adquiere una maquinaria el 01/01/X1 por un importe de 10.000 € siendo su vida útil de 4 años. El valor residual de dicha máquina, a 31/12/X4, es de 1.000 €, siendo el tipo de descuento del 5%.

SE PIDE: CONFECCIONAR EL CUADRO DE AMORTIZACIÓN:

- A) POR EL SISTEMA LINEAL SIN VALOR RESIDUAL.-
- B) POR EL SISTEMA LINEAL CON VALOR RESIDUAL; Y DETERIORO DE 500 EN X1 .-
- C) POR EL SISTEMA DE PORCENTAJE CONSTANTE SOBRE VALOR PENDIENTE DE AMORTIZAR.-
- D) POR EL SISTEMA DE SUMA DE DÍGITOS (DECRECIENTE Y CRECIENTE).-

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Cuadro de amortizaciones:

Año	Valor Amortizable	Cuota Am.Anual	Amortización Acumulada	Valor Contable a 31/12
2001	10.000-864=9.136	2.284	2.284	7.716
2002	7.716-907=6.809	2.270	4.554	5.446
2003	5.446-952=4.494	2.247	6.801	3.199
2004	3.199-1.000=2.199	2.199	9.000	1.000

VALOR AMORTIZABLE: Es el Valor Contable al inicio de cada ejercicio (coincide con el Valor Contable a cierre del ejercicio anterior) MENOS el Valor residual actualizado.

VALOR RESIDUAL: Cada ejercicio hay que actualizar hasta el 31/12 el valor residual, en este caso el enunciado del supuesto nos dice que al 5%. $VR1 = 1.000/(1,05)^3=864$ y así sucesivamente para cada ejercicio; $VR2 = 1.000/(1,05)^2$; $VR3 = 1.000/1,05$; $VR4 = 1.000$.-

CUOTA AMORTIZACIÓN ANUAL: Es el resultado de aplicar al VALOR AMORTIZABLE el porcentaje correspondiente al criterio lineal (2001 el 25%, 2002 el 33,3%, el 2003 el 50% y el 2004 el 100%).

VALOR CONTABLE A 31/12: Es el valor del bien inicial, en este caso 10.000, MENOS la amortización acumulada a 31/12 de cada ejercicio. También se obtiene por diferencia entre Valor Amortizable de cada ejercicio MENOS la Cuota de Amortización Anual de cada ejercicio.

A 31/12/2004 el VALOR CONTABLE del bien es de 1.000 que coincide con el VALOR RESIDUAL del bien.

SUPUESTO 3 Amortización con deterioro.

En el momento de reconocer la nueva furgoneta en el activo (a inicio del ejercicio) por importe de 17.000€, PRINT ha establecido su vida útil esperada para prever las amortizaciones, resultando que ha quedado fijada una dotación anual del 12,5% del precio de adquisición inicial (resulta una vida útil de 8 años).

Al cierre del ejercicio, después de las correspondientes amortizaciones, tras revisar los valores de los activos, a la furgoneta se le estima un valor razonable de 14.000€ (valor publicado en las revistas especializadas).

SE PIDE: Contabilizar la amortización del activo en su primer año y el ajuste que pudiera proceder al cierre del mismo por un eventual deterioro del valor de la furgoneta.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

2.125,00	(681) Amortización del inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	2.125,00
----------	--	--	----------

Valor inicial	17.000€
Amortización acumulada	- 2.125€
Valor en libros	14.875€
Valor razonable	14.000€
Deterioro (14.875 – 14.000)	875€

875,00	(691) Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	(291) Deterioro de valor del inmovilizado material	875,00
--------	--	--	--------

El nuevo valor en libros será:

Valor inicial	17.000€
Amortización acumulada	- 2.125€
Deterioro (14.875 – 14.000)	- 875€
Valor final	= 14.000€

La amortización a aplicar el próximo ejercicio será: $14.000 / 7 \text{ años} = 2.000\text{€/año}$

SUPUESTO 4 Deterioro.

La empresa PRINT compró unas cubetas para el revelado de los fotolitos que utiliza en el sistema de impresión offset. El precio de adquisición de las cubetas hace dos años fue de 5.000€. Al inicio de este ejercicio, la amortización acumulada era de 1.000€, ya que se estimó una vida útil para estas cubetas de 10 años.

Al cierre de este ejercicio, PRINT ha visto utiliza las cubetas mucho menos de lo esperado ya que en lugar de utilizarse los fotolitos para elaborar planchas de impresión, se procesa directamente la plancha. Por ello hace una valoración del valor en uso de las cubetas y aprecia que no podrá explotarla de manera que pueda colaborar a generar más allá de 2.900€ de ingresos (o ahorro de costes externos). Dotará el deterioro que se desprenda de estos datos.

SE PIDE: Calcular la amortización que se dotará este ejercicio, el deterioro a contabilizar y la cuota de amortización correspondiente en el próximo ejercicio.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Amortización del ejercicio:

500,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	500,00
--------	--	--	--------

Cálculo del deterioro:

Valor en libros (5.000 – 1.500) = 3.500
 Valor en uso 2.900
 Deterioro 600

600,00	(691) Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	(291) Deterioro de valor del inmovilizado material	600,00
--------	--	--	--------

Por la amortización del ejercicio siguiente:

Valor en libros (5.000 – 1.500 – 600) = 2.900
 Vida útil restante al inicio del ejercicio 7 años
 Amortización (2.900 / 7) 414,29

El asiento que refleja la amortización del ejercicio será:

414,29	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	414,29
--------	--	--	--------

SUPUESTO 5 Deterioro de valor.

La empresa "DETING" posee una maquinaria adquirida (1 de enero ejercicio 1) por 120.000 euros que se depreciará linealmente, sin valor residual, a lo largo de cuatro años de vida útil.

Los valores razonables y los valores en uso al cierre del ejercicio 1 son de 85.000 euros y 87.000 euros, respectivamente.

Transcurridos dos ejercicios completos de vida de la máquina, se conoce que su valor razonable es de 56.000 euros y su valor en uso es también de 56.000 euros.

Al cabo del tercer año de vida de la máquina, se conoce que su valor razonable es de 32.000 euros y su valor en uso es también de 32.000 euros.

SE PIDE: Determinar si en algún ejercicio es necesario reflejar algún deterioro de valor y en qué importe, explicando los motivos por los que procede. Determinar si en algún ejercicio es necesario reflejar la reversión de algún deterioro de valor y en qué importe, explicando los motivos por los que procede. Contabilizar los deterioros de valor y las reversiones que procedan según los razonamientos de los puntos anteriores. Contabilizar las amortizaciones de los 4 ejercicios.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Haremos el análisis año a año para determinar si es necesario registrar el deterioro de este activo o la reversión del mismo.

En el año 1 se habrá amortizado $120.000/4= 30.000,00$ euros lo que dará un valor contable de $90.000,00$ euros al cierre, antes de comprobar si es necesario el deterioro al final de este año. El importe recuperable mayor es $87.000,00$ euros por lo que es necesario dotar un deterioro de 3.000 euros.

30.000,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	30.000,00
3.000,00	(691) Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	(291) Deterioro de valor del inmovilizado material	3.000,00

En el año 2 la cuota de amortización es de 29.000 euros ($87.000/3$) y el valor contable del activo será de $58.000,00$ euros antes de comprobar si existe algún deterioro pero el importe recuperable es de $56.000,00$ (coinciden el valor en uso y el valor razonable neto de gastos de venta). Es necesario, entonces, contabilizar un deterioro de valor por $2.000,00$ euros.

29.000,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	29.000,00
2.000,00	(691) Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	(291) Deterioro de valor del inmovilizado material	2.000,00

En el año 3 se habrá amortizado $56.000/2= 28.000,00$ euros lo que dará un valor contable de $28.000,00$ euros al cierre, antes de comprobar si es necesario el deterioro al final de este año. El importe recuperable ahora es de $32.000,00$ euros SUPERIOR al valor contable (28.000 euros) con el que comparamos. Hay por tanto reversión del deterioro contabilizado los años anteriores. Pero la norma contable dice que no se puede superar al cierre de ejercicio el valor contable del bien sin haber aplicado deterioro, en este caso dicho valor es de 30.000 euros (ver cuadro). La reversión es por tanto de $30.000 - 28.000 = 2.000$ euros.

28.000,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	28.000,00
2.000,00	(291) Deterioro de valor del inmovilizado material	(791) Reversión de deterioro de valor de inmovilizado material	2.000,00

En el ejercicio 4 debería amortizarse una cuota de 30.000 euros, dejando el valor contable en cero (ya que la vida útil del bien es de 4 años).

30.000,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	30.000,00
-----------	--	--	-----------

El cuadro que explicaría los asientos anteriores sería el siguiente:

EJERCICIO	VALOR CONTABLE INICIAL	CUOTA AMORTIZACIÓN	PÉRDIDA POR DETERIOROS	REVERSIÓN DE DETERIOROS	VALOR CONTABLE FINAL	VALOR CONTABLE FINAL SIN DETERIOROS
1	120.000	30.000	3.000		87.000	90.000
2	87.000	29.000	2.000		56.000	60.000
3	56.000	28.000		2.000	30.000	30.000
4	30.000	30.000			0	0

El Valor contable final = Valor contable inicial – cuota amortización – pérdida por deterioros + reversión de deterioros

El valor contable inicial corresponde al valor contable final del ejercicio anterior. La cuota de amortización se calcula sobre el valor contable inicial de cada ejercicio aplicando sobre dicho valor un 25%, 33,33%, 50% y 100%. El valor contable final sin deterioros se puede calcular, fácilmente, aplicando el 25% (4 años de vida útil) al precio de adquisición (120.000 euros) dando una cuota de amortización constante por ejercicio de 30.000 euros. El valor contable final sin deterioros = Precio adquisición – Amortización acumulada.

SUPUESTO 6 Vida útil y vida económica.

En el departamento de diseño de PRINT han comprado un iMac por un importe de 1.000€. Aunque no es el ordenador más alto de la gama, ni el de más prestaciones (existe el MacPro por 2.500€), es el que mejor resultados aporta. Por las constantes actualizaciones del software con el que trabaja, sobretudo el Adobe Photoshop, actualmente Adobe CS, se encuentran regularmente con la necesidad de cambiar los ordenadores de diseño para que soporten las nuevas aplicaciones, cada vez más potentes y exigentes en hardware.

Aunque normalmente los ordenadores tienen una vida útil de cuatro años, por los motivos descritos antes, PRINT se ve obligada a cambiar el modelo cada dos años y medio, revendiendo los ordenadores usados en mercado alternativos tipo eBay o vendiéndolos a los trabajadores de la empresa a un precio de 200€.

SE PIDE: Contabilizar los asientos que se desprendan de la información anterior, teniendo en cuenta que la compra del ordenador se hace a principios de enero.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Valor del bien 1.000
 Valor residual 200
 Importe a amortizar (1.000 – 200) 800
 Vida útil del ordenador 4 años
 Vida económica del ordenador 2,5 años
 Importe a amortizar (800 / 2,5) 320 anualmente

320,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	320,00
--------	--	--	--------

SUPUESTO 7 Vida útil.

En uno de los centros de bachillerato del municipio donde tiene la sede social PRINT, sacan a concesión la explotación del servicio de reprografía, con una duración de 5 años. Para conseguirla, además del precio máximo fijado por el Ayuntamiento sobre el que hay que mejorar la oferta, el pliego de condiciones plantea unas inversiones que, a la conclusión de la concesión han de revertir al centro.

El importe mínimo de la inversión es de 15.000€, principalmente en instalaciones y mobiliario fijo, con una vida útil media de 7 años, además del canon anual que hay que pagar por la concesión por un importe de 1.500€/año.

PRINT decide presentar su condiciones a la concesión, con una oferta de canon de 1.700€ y 17.500€ de inversión, consiguiendo finalmente la explotación de la concesión.

SE PIDE: Contabilizar las operaciones relacionadas con el inmovilizado que se desprendan de la información anterior.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

En el momento de conseguir la concesión:

17.500,00	(2xx) Inmovilizado material	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	17.500,00
-----------	-----------------------------	---	-----------

Vida útil del inmovilizado vinculado a la concesión 7 años
Duración de la concesión 5 años
Período de amortización del inmovilizado de la concesión 5 años
Importe de la amortización anual (17.500 / 5)3.500

Por la dotación a la amortización al concluir el primer año:

3.500,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	3.500,00
----------	--	--	----------

SUPUESTO 8 Deterioro del valor.

La sociedad ARLI, S.L. inicia el 01/01/2011 la construcción de un edificio. La adquisición ha requerido incurrir en los siguientes costes, devengados y pagados al contado, durante el período de construcción:

Costes	2011	2012
Terrenos	200.000	
Materiales	100.000	25.000
Mano de obra	125.000	50.000
Honorarios Ingeniería	37.500	20.000
Amortización del Inmovilizado material	6.250	

La obra se pone en condiciones de funcionamiento el 01/05/2012.

Se estima que su vida útil es de 50 años

Al cierre del ejercicio un tasador determina que el valor razonable de la construcción, incluyendo el valor del terreno, es de 552.500 euros y el coste de venta es de 2.500 euros.

Se estima que el valor actual de los flujos futuros esperados es de 545.000 euros

SE PIDE: Realizar el asiento de deterioro del valor del inmovilizado a 31/12/2012.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

AL CIERRE EJERCICIO 2011:

Valor contable terrenos = 200.000

Valor contable constr. En montaje = 268.750

AL CIERRE EJERCICIO 2012:

Valor contable terrenos = 200.000

Valor contable construcciones (finaliz.) = 268.750 + 95.000 = 363.750

Amortización 2012 = 4.850, como es 1er. Año de construcciones = 4.850

Valor contable edificio (terreno + constr.) = 563.750 - 4.850 = 558.900

Importe recuperable edificio = 550.000

El mayor de

a) Valor razonable = 552.500 - 2.500 = 550.000

b) Valor en uso = 545.000

Deterioro del valor = Importe recuperable - Valor contable = 550.000 - 558.900 = -8.900

Al cierre del ejercicio 2012 contabilizamos:

euros	Debe	Haber	euros
8.900	(691) Pérdida por deterioro de inmovilizado material	(291) Deterioro de inmovilizado material	8.900

SUPUESTO 9 Baja de inmovilizados.

SICTRANSITI se encuentra en el último ejercicio de explotación de dos de sus máquinas que serán inmediatamente sustituidas por unos nuevos modelos de tecnología avanzada. Las máquinas a sustituir fueron adquiridas el 01-07-X0 por 20.000 euros cada una y se estimó que tendrían un valor residual de 500 euros cada una.

Llegado el momento se decide hacer un cambio gradual y a mediados del ejercicio se vende la primera de las máquinas por un precio de venta de 525 euros. Al cierre del ejercicio se desmantela la segunda de las máquinas pero no se encuentra comprador así que se decide vender los restos como chatarra por 80 euros.

SE PIDE: Contabilizar las amortizaciones del ejercicio X5 (con criterio lineal constante) y las enajenaciones de las dos máquinas.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

La vida útil estimada de las máquinas finaliza el 30-06-X5, transcurridos cinco años (vida útil = 5 años) desde la adquisición y puesta en funcionamiento. Durante el ejercicio X5 hay que amortizar una cuota de $6/12 \times (20.000 - 500) / 5 \text{ años} = 1.950 \text{ euros}$ por máquina, es decir, 3.900 euros. Contabilizada esta cuota habrá finalizado la amortización de estas máquinas y no se modificará hasta la baja de las mismas (aunque la enajenación se posponga hasta final de ejercicio en una de ellas).

3.900,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	3.900,00
----------	--	--	----------

Cuando la primera de las máquinas es enajenada, el valor en libros coincide con el valor residual por 500 euros. Si el precio de venta es de 525 euros, encontraremos un beneficio en la enajenación de 25 euros, que quedará contabilizado como sigue:

19.500,00	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	(213) Maquinaria	20.000,00
525,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	(771) Beneficios procedentes del inmovilizado material	25,00

Cuando se enajena al cierre del ejercicio la segunda máquina se producirá una pérdida por la diferencia entre el valor en libros (500 euros) y el precio de venta (80 euros).

19.500,00	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	(213) Maquinaria	20.000,00
80,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros		
420,00	(671) Pérdidas procedentes del inmovilizado material		

También podría haberse contabilizado la pérdida el 30-06-X5 puesto que en dicha fecha no puede enajenarse la máquina.

SUPUESTO 10 Amortización y enajenación de Inversiones inmobiliarias.

RUN&LIS es una compañía dedicada a la fabricación y comercialización de zapatillas deportivas, un negocio que le permite obtener unos cómodos márgenes y generar suficiente flujo de caja como para complementar las inversiones en bienes necesarios para la producción con otros tipos de negocios.

En concreto adquirió unas naves en el polígono industrial de VENYVOY por 300.000 euros en fecha 01-07-X10, amortizándose linealmente en un período de 50 años de los que ya han transcurrido algo más de 15, pues nos

encontramos en el cierre del ejercicio X25. Estas naves han estado alquiladas desde su adquisición a una empresa dedicada al almacenamiento y distribución de productos alimentarios.

Precisamente el 30-12-X25 se ha enajenado las naves por un precio de venta neto de 425.000 euros, aprovechando una buena oferta llegada de un inversor extranjero.

SE PIDE: Contabilizar la amortización durante X25 de estas naves y la enajenación de las mismas.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

La cuota de amortización de las naves se calculará $(300.000 / 50) = 6.000$ euros para el período que transcurre del ejercicio X25, que es todo el ejercicio económico. Por otra parte la amortización acumulada hasta el momento de la enajenación es de 15,5 años, contados desde la adquisición, así que en el momento de la baja el valor en libros será de $300.000 - (300.000 \times 15,5 / 50) = 207.000$ euros. Como el precio de venta es de 425.000 deberá recogerse una plusvalía por la diferencia.

Nótese que estas naves habrán sido clasificadas en balance como Inversiones Inmobiliarias al haber sido destinadas a la obtención de una renta por alquiler en lugar de ser aplicados en la actividad de la empresa.

La cuota de amortización a contabilizar será

6.000,00	(682) Amortización de las inversiones inmobiliarias	(282) Amortización Acumulada de las inversiones inmobiliarias	6.000,00
----------	---	---	----------

Y la baja de la nave por su enajenación será

93.000,00	(282) Amortización Acumulada de las inversiones inmobiliarias	(221) Inversiones en construcciones	300.000,00
425.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	(772) Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias	218.000,00

EJERCICIOS SOBRE ARRENDAMIENTOS

SUPUESTO 1

Al inicio del ejercicio 20X1 el Hotel AZO, S.A. ha decidido intentar captar nuevos clientes y fidelizar a los que ya tienen con una nueva instalación deportiva en la que figurará un gimnasio equipado con diversas maquinarias para que los clientes puedan practicar sus ejercicios. Piensan probar si esta actividad atrae clientes durante un período de cuatro años y razonar después si conviene seguir con ella o no.

Contactados con varias entidades financieras han seleccionado una oferta por la que una entidad suministra las maquinarias deportivas a cambio del pago de 48 cuotas mensuales de 147 € más IVA. Finalizado el período pactado, el Hotel podrá dar el contrato por rescindido o continuar con el uso de las máquinas por un importe a negociar, si llegase el momento.

SE PIDE: financiero bien operativo. Contabilizar lo que proceda por la firma del contrato y los pagos de las primeras dos cuotas. Contabilizar lo que proceda al cierre del primer ejercicio completo de duración del contrato.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Para determinar si el contrato de arrendamiento firmado debe contabilizarse como financiero u operativo, atenderemos a las indicaciones de la norma de valoración 8ª del PGC-07, donde se especifica deberán

observarse las condiciones del contrato para identificar indicios de que pueda constituir un arrendamiento financiero. En caso de no poder identificarse ningún indicio razonable de que los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien objeto del contrato hayan sido transferidos al arrendatario, el contrato debe clasificarse como operativo.

En el caso expuesto del Hotel AZO, podríamos comprobar si se obtiene alguno de los siguientes indicios (podemos adelantar que la voluntad de la empresa no resultará relevante para la clasificación de la operación), ya que NO HAY OPCIÓN DE COMPRA:

- El activo es específico o de difícil utilización alternativa (no se cumple) NV 8ª 1.1.d)
- La duración del contrato equivale a la vida económica del activo (no se cumple) NV 8ª 1.1.b)
- Las variaciones de valor del bien las soporta el arrendatario (no se cumple) NV 8ª 1.1.f)
- El valor del activo al inicio equivale al valor actual de los pagos comprometidos (no se cumple) NV 8ª 1.1.c)

En base a los puntos citados de la NV 8ª 1.1., NO existe ninguna evidencia ni indicio de que vaya a adquirirse el activo a través del contrato de arrendamiento así que el contrato se clasificará contablemente como de arrendamiento operativo.

El reflejo contable de la operación será:

147,00	(621) Arrendamientos	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	147,00
--------	----------------------	--	--------

SUPUESTO 2

La empresa PCZADOSTOY necesita disponer de un nuevo ordenador portátil para la gestión de sus almacenes y después de estudiar varias opciones ha decidido firmar un contrato de leasing con una entidad financiera que ha proporcionado el siguiente presupuesto y datos:

- **Importe a financiar:** 1.500,00 EUR
- **Tipo de interés:** 8,00 %
- **Cuotas:** Constantes
- **Periodicidad de las cuotas:** Mensual
- **Plazo:** 36 meses
- **Valor residual (opción de compra):** 45,58 EUR
- **Tipo de bien:** Maquinaria o equipos
- **Subtipo de bien:** Eq Inform. Portátiles

Cuota	Amortización	Intereses	Cuota Neta	IVA/IGIC	Capital Pendiente	Total cuota
1	45,58	0,00	45,58	8,20	1.454,42	53,78
2	35,89	9,69	45,58	8,20	1.418,53	53,78
3	36,13	9,45	45,58	8,20	1.382,40	53,78
4	36,37	9,21	45,58	8,20	1.346,03	53,78
5	36,61	8,97	45,58	8,20	1.309,42	53,78
6	36,86	8,72	45,58	8,20	1.272,56	53,78
7	37,10	8,48	45,58	8,20	1.235,46	53,78
8	37,35	8,23	45,58	8,20	1.198,11	53,78
9	37,60	7,98	45,58	8,20	1.160,51	53,78
10	37,75	7,83	45,58	8,20	1.122,76	53,78
11	38,10	7,48	45,58	8,20	1.084,66	53,78
12	38,36	7,22	45,58	8,20	1.046,30	53,78
13	38,61	6,97	45,58	8,20	1.007,69	53,78
14	38,77	6,81	45,58	8,20	968,92	53,78
15	39,13	6,45	45,58	8,20	929,79	53,78
16	39,39	6,19	45,58	8,20	890,40	53,78
17	39,61	5,97	45,58	8,20	850,79	53,78
18	39,77	5,81	45,58	8,20	811,02	53,78
19	40,18	5,4	45,58	8,20	770,84	53,78
20	40,45	5,13	45,58	8,20	730,39	53,78
21	40,72	4,86	45,58	8,20	689,67	53,78
22	40,95	4,63	45,58	8,20	648,72	53,78
23	41,26	4,32	45,58	8,20	607,46	53,78
24	41,49	4,09	45,58	8,20	565,97	53,78
25	41,76	3,82	45,58	8,20	524,21	53,78
26	42,09	3,49	45,58	8,20	482,12	53,78
27	42,37	3,21	45,58	8,20	439,75	53,78
28	42,66	2,92	45,58	8,20	397,09	53,78
29	42,94	2,64	45,58	8,20	354,15	53,78
30	43,23	2,35	45,58	8,20	310,92	53,78
31	43,51	2,07	45,58	8,20	267,41	53,78
32	43,71	1,87	45,58	8,20	223,70	53,78
33	44,05	1,53	45,58	8,20	179,65	53,78
34	44,39	1,19	45,58	8,20	135,26	53,78
35	44,69	0,89	45,58	8,20	90,57	53,78
36	44,99	0,59	45,58	8,20	45,58	53,78
opció compra	45,58	0	45,58	8,20	0,00	53,78
Total	1.500,00	186,46	1.686,46	303,56	27.953,23	1.990,02

La empresa cree que podrá utilizar este ordenador no más allá de cinco años y entonces no quedará más remedio que sustituirlo porque se estima que será obsoleto técnicamente.

SE PIDE: Razonar si el mencionado contrato puede clasificarse contablemente como arrendamiento, bien financiero bien operativo. Contabilizar lo que proceda por la firma del contrato (si se firmara el 01-01-X1) y los pagos de las primeras dos cuotas. Contabilizar lo que proceda al cierre del ejercicio X1.

Indicar la contabilización que correspondería si al finalizar el período del contrato la compañía decide quedarse con el ordenador portátil pagando la opción de compra correspondiente.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Para determinar si el contrato de arrendamiento firmado debe contabilizarse como financiero u operativo, atenderemos a las indicaciones de la norma de valoración 8ª del plan general de contabilidad, donde se especifica que si existe opción de compra se analizará si:

- La opción es un importe insignificante (en este caso casi podríamos considerar que 45,58 euros sea insignificante, observando también que ese valor sobre el total valor del bien de 1.500 euros es de un 3% aproximadamente, lo que casi podría considerarse residual)
- La opción es inferior al valor esperado del activo en el momento de ejercicio (en este caso se espera que, amortizado linealmente, el activo tenga al final del tercer año del contrato un valor de $1.500 \times 2/5 = 600$ euros). En este caso, es evidente que 45,58 euros es claramente inferior a 600 euros, por lo que cabe catalogar el contrato como de arrendamiento financiero

Además puede calcularse que el importe actualizado de todas las cuotas y la opción final de compra, aplicando un tipo de interés equivalente al 8% anual, equivale a los 1.500 euros de precio actual. Este otro indicio también refuerza la conclusión de tratar el contrato de arrendamiento financiero, ya que NO EXISTEN DUDAS RAZONABLES DEL EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA.

Se contabilizará el activo y el pasivo por el mismo importe, que será el valor razonable del activo recibido (1.500 euros) salvo que el valor actual de los pagos comprometidos sea inferior (resulta ser también 1.500 euros).

La firma del contrato comportaría el siguiente asiento:

1.500,00	<u>(217) Equipos para proceso de información</u>	<u>(174) y (524) Acreedores por arrendamiento financiero</u>	1.500,00
----------	--	--	----------

El pago de las cuotas del ejercicio sería:

45,58	<u>(524) Acreedores por arrendamiento financiero</u>	<u>(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros</u>	45,58
-------	--	--	-------

35,89	<u>(524) Acreedores por arrendamiento financiero</u>		
9,69	<u>(662) Gastos intereses de deudas</u>	<u>(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros</u>	45,58

36,13	<u>(524) Acreedores por arrendamiento financiero</u>		
9,45	<u>(662) Gastos intereses de deudas</u>	<u>(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros</u>	45,58

Al cierre de X1 se debe contabilizar la amortización del activo por la cuota correspondiente al ejercicio calculada linealmente y considerando un valor residual nulo ($1.500/5 = 300$):

300,00	<u>(681) Amortización inmovilizado material</u>	<u>(281) Amortización acumulada inmovilizado material</u>	300,00
--------	---	---	--------

Al ejercer la opción de compra, una vez transcurridos los 36 meses de duración del contrato se ejercerá la opción de compra pagando su importe.

45,58	<u>(524) Acreedores por arrendamiento financiero</u>	<u>(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros</u>	45,58
-------	--	--	-------

Tras este pago la deuda contraída con el entidad financiera por el contrato de arrendamiento habrá quedado finalmente cancelada. El activo seguirá amortizándose con regularidad durante los restantes dos años de vida útil que le restan después de finalizado el contrato de arrendamiento.

SUPUESTO 3

La empresa "ARRENDING" acuerda con otra empresa fabricante de maquinaria que podrá usar una cortadora-biseladora durante los próximos 36 meses a cambio del pago de una cuota mensual de 125 euros. Finalizado ese período, Arrending podrá optar entre adquirir la máquina por 800 euros o rescindir el contrato sin mayores pagos, devolviendo la máquina.

Se estima que la vida útil de la máquina en cuestión es de 6 años y su depreciación lineal. La máquina podría adquirirse al contado por 4.710 euros (se conoce que los costes financieros que la empresa soporta representan habitualmente un 7% anual para los plazos y condiciones similares a esta operación).

SE PIDE: Determinar si este contrato debe clasificarse contablemente como de arrendamiento financiero u operativo, razonando la conclusión. Contabilizar la firma del contrato. Contabilizar el pago de las tres primeras cuotas que vencen dentro del ejercicio, sabiendo que contienen respectivamente 26,63 euros, 26,07 euros y 25,51 euros de intereses.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Para determinar si el contrato de arrendamiento firmado debe contabilizarse como financiero u operativo, atenderemos a las indicaciones de la norma de valoración 8ª del plan general de contabilidad, donde se especifica que si existe opción de compra se analizará si:

- La opción es un importe insignificante (en este caso el importe de 800 euros aunque no sea un importe muy relevante, supone en comparación con el valor del activo de 4.710 euros un 17% aproximadamente)
- La opción es inferior al valor esperado del activo en el momento de ejercicio (en este caso se espera que, amortizado linealmente, el activo tenga al final del tercer año del contrato un valor de $4.710 \times 3/6 = 2.355$ euros). En este caso, es evidente que 800 euros es claramente inferior a 2.355 euros, por lo que cabe catalogar el contrato como de arrendamiento financiero

Además puede calcularse que el importe actualizado de todas las cuotas y la opción final de compra, aplicando un tipo de interés equivalente al 7% anual, equivale a los 4.710 euros de precio actual. Este otro indicio también refuerza la conclusión de tratar el contrato de arrendamiento financiero. De todo lo anterior parece deducirse que NO EXISTEN DUDAS RAZONABLES DEL EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA.

Se contabilizará el activo y el pasivo por el mismo importe, que será el valor razonable del activo recibido (4.710 euros) salvo que el valor actual de los pagos comprometidos sea inferior (resulta ser también 4.710 euros). Los desembolsos adicionales por la instalación del activo suponen un mayor importe del precio de adquisición por ser costes necesarios para la puesta en condiciones operativas del elemento.

La firma del contrato comportaría el siguiente asiento:

4.710,00	(A) Elementos de Transporte	(P) Acreedores por arrendamiento financiero	4.710,00
----------	-----------------------------	---	----------

El pago de las cuotas del ejercicio sería:

98,37	(P) Acreedores por arrend. financiero		
26,63	(G) Gastos intereses de deudas	(A) Bancos, c/c	125,00
98,93	(P) Acreedores por arrend. financiero		
26,07	(G) Gastos intereses de deudas	(A) Bancos, c/c	125,00

99,49	(P) Acreedores por arrend. financiero		
25,51	(G) Gastos intereses de deudas	(A) Bancos, c/c	125,00

Al cierre de X1 se debe contabilizar la amortización del activo por la cuota correspondiente al ejercicio calculada linealmente y considerando un valor residual nulo ($4.710/6 = 785$):

785,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	785,00
--------	--	--	--------

SUPUESTO 4

La empresa MEDITERRÁNEA acuerda, el 1 de enero de 2011, con otra empresa fabricante de maquinaria que podrá usar una máquina durante los próximos 36 meses a cambio del pago de una cuota mensual de 320 euros. Finalizado ese período, MEDITERRÁNEA podrá optar entre adquirir la máquina por 950 euros o rescindir el contrato sin mayores pagos, devolviendo la máquina.

La máquina podría adquirirse al contado por 11.500 euros que coincide con el importe actualizado de todas las cuotas más la opción final de compra.

Se estima que la vida útil de la máquina en cuestión es de 7 años, su valor residual es nulo y su amortización se realizará según el método del porcentaje constante, es decir, la cuota de amortización anual se calcula sobre el valor contable al inicio de cada ejercicio aplicando, en este caso, un porcentaje constante del 28,50%.

SE PIDE: Desde el punto de vista de MEDITERRÁNEA:

1. **Determinar si este contrato debe clasificarse contablemente como de arrendamiento financiero u operativo, razonando la respuesta.**
2. **Contabilizar la firma del contrato el 1 de enero de 2011.**
3. **Contabilizar el pago de la primera cuota que vence el 31 de enero de 2011, sabiendo que contiene 68,17 euros de intereses (no es obligatorio contabilizar el IVA; si se hace, se aplicaría el 21%).**
4. **Calcular las cuotas de amortización de la máquina de los ejercicios 2011 y 2012 según el método elegido por la empresa y contabilizarlas.**

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Para determinar si el contrato de arrendamiento firmado debe contabilizarse como financiero u operativo, atenderemos a las indicaciones de la norma de valoración 8ª del plan general de contabilidad, donde se especifica que si existe opción de compra se analizará si:

- La opción es un importe insignificante (en este caso el importe de 950 euros aunque no es un importe muy relevante, supone en comparación con el valor del activo de 11.500 euros un 8,25% aproximadamente)
- La opción es inferior al valor esperado del activo en el momento de ejercicio (en este caso se espera que, amortizado según método del porcentaje constante, el activo tenga al final del tercer año del contrato un valor de 4.203,55 euros). En este caso, es evidente que 950 euros es claramente inferior a 4.203,55 euros, por lo que cabe catalogar el contrato como de arrendamiento financiero

Además puede calcularse que el importe actualizado de todas las cuotas y la opción final de compra, aplicando el tipo de interés contractual equivale a los 11.500 euros del precio actual. Este otro indicio también refuerza la conclusión de tratar el contrato de arrendamiento financiero. De todo lo anterior parece deducirse que no existen dudas razonables del ejercicio de la opción de compra.

Se contabilizará el activo y el pasivo por el mismo importe, que será el valor razonable del activo recibido (11.500 euros) salvo que el valor actual de los pagos comprometidos sea inferior (resulta ser también 11.500 euros). Los desembolsos adicionales por la instalación del activo suponen un mayor importe del precio de adquisición por ser costes necesarios para la puesta en condiciones operativas del elemento. En este caso no existen.

La firma del contrato comportaría el siguiente asiento:

11.500,00	(A) Maquinaria	(P) Acreedores por arrendamiento financiero	11.500,00
-----------	----------------	---	-----------

El pago de la cuota a 31/01/2011 sería:

251,83	(P) Acreedores por arrend. financiero		
68,17	(G) Gastos intereses de deudas	(A) Bancos, c/c	320,00

Cuota de amortización de 2011: Valor contable = 11.500. Porcentaje constante = 28,5%
 $11.500,00 \times 0,285 = 3.277,5$ euros.

3.277,50	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	3.277,50
----------	--	--	----------

Cuota de amortización de 2012: Valor contable = $11.500 - 3.277,50 = 8.222,50$. Porcentaje constante = 28,5%
 $8.222,50 \times 0,285 = 2.343,41$ euros.

2.343,41	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	2.343,41
----------	--	--	----------

SUPUESTO 5

La empresa MEDITERRÁNEA acuerda con otra empresa fabricante de maquinaria la firma de un contrato de arrendamiento con las siguientes características:

Fecha del contrato y disposición de la maquinaria: 01/01/2011.

Valor razonable de la maquinaria en la fecha de adquisición: 50.000 euros; este importe coincide con el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados incluyendo la opción de compra.

Pagos a realizar por MEDITERRÁNEA: 3 anualidades pagaderas por vencido por un importe total incluyendo el IVA (18%) de 20.956,80 euros.

La opción de compra no incluida en los anteriores importes es de 1.480 euros (sin IVA) y se puede hacer efectiva al final del contrato el 31/12/2013.

El cuadro de pagos es el siguiente:

Vencimiento	Pagos con IVA	IVA	Pagos sin IVA	Intereses	Amortización	Capital pendiente
01/01/2011						50.000,00
31/12/2011	20.956,80	3.196,80	17.760,00	2.521,00	15.239,00	34.761,00
31/12/2012	20.956,80	3.196,80	17.760,00	1.598,00	16.162,00	18.599,00
31/12/2013	20.956,80	3.196,80	17.760,00	641,00	17.119,00	1.480,00
Opc.Compra	1.746,40	266,40	1.480,00	0,00	1.480,00	0,00
	64.616,80	9.856,80	54.760,00	4.760,00	50.000,00	

Se estima que la vida útil de la máquina en cuestión es de 12 años, su valor residual es nulo y su amortización se realizará según el método del porcentaje constante, es decir, la cuota de amortización anual se calcula sobre el valor contable al inicio de cada ejercicio aplicando, en este caso, un porcentaje constante del 22%.

SE PIDE: Desde el punto de vista de MEDITERRÁNEA:

- Determinar si este contrato debe clasificarse contablemente como de arrendamiento financiero u operativo, razonando la respuesta.
- Contabilizar la firma del contrato el 1 de enero de 2011.
- Contabilizar el pago de la primera cuota que vence el 31 de diciembre de 2011 (cada alumno/a puede decidir si contabiliza o no el IVA).
- Calcular las cuotas de amortización de la maquinaria de los ejercicios 2011 y 2012 según el método elegido por la empresa y contabilizarlas.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Para determinar si el contrato de arrendamiento firmado debe contabilizarse como financiero u operativo, atenderemos a las indicaciones de la norma de valoración 8ª del plan general de contabilidad, donde se especifica que si existe opción de compra se analizará si:

- La opción es un importe insignificante (en este caso el importe de 1.480 euros aunque no sea un importe muy relevante, supone en comparación con el valor del activo de 50.000 euros un 2,96% aproximadamente)
- La opción es inferior al valor esperado del activo en el momento de ejercicio (en este caso se espera que, amortizado según método del porcentaje constante, el activo tenga al final del tercer año del contrato un valor de 23.727,60 euros). En este caso, es evidente que 1.480 euros es claramente inferior a 23.727,60 euros, por lo que cabe catalogar el contrato como de arrendamiento financiero

Además puede calcularse que el importe actualizado de todas las cuotas y la opción final de compra, aplicando el tipo de interés contractual equivale a los 50.000 euros del precio actual. Este otro indicio también refuerza la conclusión de tratar el contrato de arrendamiento financiero. De todo lo anterior parece deducirse que NO EXISTEN DUDAS RAZONABLES DEL EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA.

Se contabilizará el activo y el pasivo por el mismo importe, que será el valor razonable del activo recibido (50.000 euros) salvo que el valor actual de los pagos comprometidos sea inferior (resulta ser también 50.000 euros). Los desembolsos adicionales por la instalación del activo suponen un mayor importe del precio de adquisición por ser costes necesarios para la puesta en condiciones operativas del elemento. En este caso no existen.

La firma del contrato comportaría el siguiente asiento:

50.000,00	(A) Maquinaria	(P) Acreedores por arrendamiento financiero	50.000,00
-----------	----------------	---	-----------

El pago de la cuota a 31/12/2011 sería:

15.239,00	(P) Acreedores por arrend. financiero		
2.521,00	(G) Gastos intereses de deudas	(A) Bancos, c/c	17.760,00

Cuota de amortización de 2011: Valor contable = 50.000. Porcentaje constante = 22%
 $50.000 \times 0,22 = 11.000,00$ euros.

11.000,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	11.000,00
-----------	--	--	-----------

Cuota de amortización de 2012: Valor contable = $50.000 - 11.000 = 39.000$. Porcentaje constante = 22%
 $39.000 \times 0,22 = 8.580,00$ euros.

8.580,00	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	8.580,00
----------	--	--	----------

SUPUESTO 6

La empresa AAAA4 firma, el 30 de junio de 2012, con otra empresa fabricante de automóviles, un contrato por el que podrá utilizar una furgoneta durante 48 meses a cambio del pago de una cuota de 261 euros mensuales. Esta furgoneta tiene un valor razonable, el 30 de junio de 2012, de 10.653 euros.

Al finalizar el período mencionado, la empresa AAAA4 puede optar por devolver la furgoneta sin más pagos, seguir pagando durante 1 año 12 cuotas de 22,72 euros sin obtener la propiedad de la furgoneta o quedarse con la propiedad de la furgoneta pagando 261 euros.

La furgoneta tiene una vida útil estimada de 5 años, a partir del 30 de junio de 2012; un valor residual de 950 euros al cierre de cada uno de los ejercicios de vida útil; y en el cálculo de las cuotas de amortización se utiliza el sistema lineal.

El 31 de marzo de 2017, pocos meses antes de finalizar su vida útil, la empresa AAAA4 vende la furgoneta por un importe de 2.000 euros.

SE PIDE: Desde el punto de vista de AAAA4:

1. **Razonar (en 2 líneas) si este contrato debe clasificarse contablemente como de arrendamiento financiero u operativo.**
2. **Contabilizar la firma del contrato el 30 de junio de 2012.**
3. **Calcular y contabilizar, el 31 de diciembre de 2012, la amortización de la furgoneta en base al método de amortización elegido por la sociedad AAAA4.**
4. **Contabilizar la venta de la furgoneta el 31 de marzo de 2017, realizando el cálculo del posible beneficio o pérdida obtenidos en la venta.**

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

1. Para determinar si el contrato de arrendamiento firmado debe contabilizarse como financiero u operativo, atenderemos a las indicaciones de la norma de valoración 8ª del plan general de contabilidad, donde se especifica que si existe opción de compra se analizará si:

La opción de compra es un importe pequeño si lo comparamos con el valor razonable del activo. Es decir, 261 euros frente a 10.653 euros, aproximadamente un 2,5%. En este caso, es evidente que 261 euros son claramente inferior a 10.653 euros, por lo que cabe catalogar el contrato como de arrendamiento financiero ya que NO EXISTEN DUDAS RAZONABLES DEL EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA. El pago de las 12 cuotas mensuales es mayor a 261 euros, lo lógico es quedarse en propiedad la furgoneta pagando 261 euros. Suponemos que el VALOR RAZONABLE es el mismo el 30 de junio de 2012, ya que el supuesto no indica ningún otro importe para el elemento de transporte.

2. Se contabilizará el activo y el pasivo por el mismo importe, que será el valor razonable del activo recibido que es un importe de 10.653 euros, salvo que el valor actual de los pagos comprometidos sea inferior. En este supuesto no nos dan dicho dato, aunque se puede calcular actualizando las 49 cuotas, incluida la opción de compra, de 261 euros. En base a lo anterior aplicamos el VALOR RAZONABLE. Los desembolsos adicionales por la instalación del activo suponen un mayor importe del precio de adquisición por ser costes necesarios para la puesta en condiciones operativas del elemento; en este caso no existen.

La firma del contrato comportaría el siguiente asiento:

	10.653,00 (A) Elementos de transporte	(P) Acreedores por arrendamiento financiero	
	10.653,00		10.653,00

Tal como se ha comentado antes, suponemos que el VALOR RAZONABLE es el mismo el 1 de enero de 2012 que el 30 de junio de 2012, ya que no nos dan el valor actual de los pagos mínimos comprometidos.

3. Cuota de amortización del ejercicio 2012 de la FURGONETA:

Valor AMORTIZABLE = 10.653 (Valor contable inicial) – 950 (Valor residual) = 9.703 euros.

Porcentaje lineal = $100/5 = 20\%$; amortizamos un periodo de 6 meses, desde 30 junio hasta 31 diciembre.

Cuota de amortización 2012 = $9.703 \times 20\% \times 6/12 = 970,30$ euros.

	970,30 (681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	
	970,30		970,30

4. Venta de la furgoneta el 31 de marzo de 2017:

Cuota de amortización del ejercicio 2012 = 970,30 euros. AA 01/01/2013 a 31/12/2016 = $1.940,60 \times 4 = 7.762,40$ euros. Cuota de amortización de 2017 = $9.703 \times 20\% \times 3/12 = 485,15$ euros (se amortizan 3 meses).

Valor contable a 31/03/2017 = 10.653 (Valor contable inicial) – 9.217,85 (Amortiz. Acumulada) = 1.435,15 €.

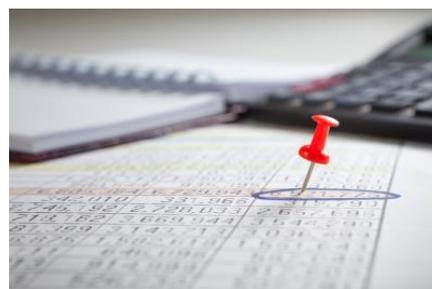
La Amortización Acumulada de la furgoneta, se calcula entre el 30/06/2012 hasta el 31/03/2017 y es igual a:

970,30 + 7.762,40 + 485,15 = 9.217,85 euros.

(si la amortización entre 31/12/2016 y 31/03/2017 la calculamos con valor residual de 950 nos da una AA de 9.217,85 euros, pero el cálculo entre 31/12/2016 y 31/03/2017 puede ser diferente pero no afecta demasiado a la cifra final de AA)

La venta del inmovilizado implica una PÉRDIDA = Importe venta – VC a 31/03/2017 = 930 – 1.435,15 = - 505,15 euros. Esta pérdida en la venta del inmovilizado tiene sentido, ya que el Valor Residual es parecido a los 950 euros estimados (930 euros) y la empresa no ha utilizado la furgoneta ni, por tanto, amortizado, el período comprendido entre el 31/03/2017 y el 30/06/2017.

9.217,85	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	(A) Elementos de transporte	10.653,00
930,00	(572) Bancos, c/c		
505,15	(671) Pérdidas procedentes del inmovilizado material		



Tema 5

INMOVILIZADO

INTANGIBLE

SUPUESTO 1 PROYECTO I +D EXTERNO. SE INSCRIBE EN PROPIEDAD INDUSTRIAL.

La empresa INVESTIGA contrata a una empresa especializada para desarrollar un nuevo producto. En relación a este proyecto tenemos los siguientes datos:

- FASE DE INVESTIGACIÓN: 2008 Costes de 50.000 y aún no hay resultados; 2009 Costes de 150.000 con informes favorables al éxito del proyecto; 2010 Costes de 100.000 e informes favorables.
- FASE DE DESARROLLO: 2011 Coste de 60.000 y acaba con éxito el 31/12/2011.

El proyecto se patenta el 01/07/2012 siendo los costes de registro de 20.000. El ciclo de vida del producto se estima en 8 años.

SE PIDE:

Contabilizar todas las operaciones relacionadas con este proyecto de I+D.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

2008

Como es un PROYECTO EXTERNO llevamos el gasto a una cuenta de servicios exteriores. Como NO tiene éxito el proyecto NO se activa la investigación.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
50.000	Gastos en I+D del ejercicio (620)	Bancos, c/c (572)	50.000

2009

Los gastos del ejercicio igual que en 2008, pero ahora Sí tiene éxito por lo que se activa la investigación contra una cuenta de ingresos para compensar los gastos imputados por la investigación. La activación es por los gastos de este ejercicio; los del anterior NO se activan.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
150.000	Gastos en I+D del ejercicio (620)	Bancos, c/c (572)	150.000

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
150.000	Investigación (200)	Trabajos realiz.I.Intangible (730)	150.000

2010

Se procede igual que en el 2009 con las cifras correspondientes al ejercicio 2010.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
100.000	Gastos en I+D del ejercicio (620)	Bancos, c/c (572)	100.000

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
100.000	Investigación (200)	Trabajos realiz.I.Intangible (730)	100.000

En el 2010 se empieza a amortizar la investigación (DESDE QUE SE ACTIVA) con el plazo del PGC de 5 años ($150.000/5 = 30.000$; 150.000 es el importe activado en 2009 y le quedan 4 años de amortización. El importe del 2010 se amortiza a partir del próximo ejercicio):

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
30.000	Amortización I.Intangible (680)	A.A. Investigación (2800)	30.000

PROYECTO DE DESARROLLO

2011

Como es un PROYECTO EXTERNO llevamos el gasto a una cuenta de servicios exteriores. Como Sí tiene éxito se activa el desarrollo contra una cuenta de ingresos para compensar los gastos imputados por el desarrollo:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
60.000	Gastos en I+D del ejercicio (620)	Bancos, c/c (572)	60.000

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
60.000	Desarrollo (201)	Trabajos realiz.I.Intangible (730)	60.000

En este ejercicio seguimos amortizando la investigación. Ahora por los importes activados en 2009 y 2010: $(150.000+100.000)/5 = 50.000$:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
50.000	Amortización I.Intangible (680)	A.A. Investigación (2800)	50.000

PROPIEDAD INDUSTRIAL

2012

En este ejercicio amortizamos el proyecto de desarrollo (DESDE QUE FINALIZA) para calcular su valor contable, a efectos de activarse dentro de la cuenta de PROPIEDAD INDUSTRIAL. La amortización sigue el plazo del PGC de 5 años (amortizamos medio año, ya que se patenta el 01/07/2012: $60.000/5 \times 6/12 = 6.000$):

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
6.000	Amortización I.Intangible (680)	A.A. Desarrollo (2801)	6.000

Calculamos el valor activable de la Propiedad Industrial: valor contable del proyecto de desarrollo + costes de registro = $(60.000 - 6.000) + 20.000 = 74.000$. En ningún caso se puede activar el valor contable del proyecto de investigación, se sigue amortizando hasta que su valor contable = 0.

En la activación de la Propiedad Industrial se da de baja la cta. de Desarrollo y la cta. de A.A. Desarrollo:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
74.000	Propiedad Industrial (203)	Desarrollo (201)	60.000
6.000	A.A. Desarrollo (2801)	Bancos, c/c (572)	20.000

Como se ha explicado anteriormente se sigue amortizando el PROYECTO DE INVESTIGACIÓN ($250.000/5 = 50.000$) y se empieza a amortizar en el 2012 la PROPIEDAD INDUSTRIAL (medio año, desde su activación el 01/07 hasta el 31/12 de 2012). La vida útil de la PROPIEDAD INDUSTRIAL es definida y la equiparamos al ciclo de vida del producto que es de 8 años ($74.000/8 \times 6/12 = 4.625$):

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
54.625	Amortización I.Intangible (680)	A.A. Investigación (2800)	50.000
		A.A. Propiedad Industrial (2803)	4.625

SUPUESTO 2 FONDO DE COMERCIO

La sociedad AAAA4 adquiere el 1 de enero de 2012 una empresa dedicada a la preparación de las asignaturas de contabilidad que se imparten en la Universidad de Barcelona por importe de 350.000 €. La marca de dicha empresa es ENSEÑA y está muy valorada en el sector. El valor de los activos adquiridos y el de los pasivos asumidos de dicha empresa se contiene en el siguiente cuadro:

CUENTAS	Valor Razonable	Valor Contable
203 Marca comercial	150.000	15.000
211 Construcciones	300.000	150.000
430 Clientes	50.000	50.000
400 Proveedores	80.000	80.000
520 Deudas a corto plazo con bancos	120.000	120.000

El fondo de comercio que surge de esta adquisición de empresa se asigna a la unidad generadora de efectivo (UGE) que forman las siguientes cuentas: Marca comercial (vida útil indefinida) y Construcciones (vida útil de 50 años). A 31/12/2012 el importe recuperable de la UGE es de 420.000 euros.

Al comenzar el ejercicio 2016, la sociedad AAAA4 decide que la marca comercial tenga una vida útil definida de 4 años, un valor residual al cierre del ejercicio 2016 de 50.000 euros y se siga el sistema lineal en su amortización.

SE PIDE:

Desde el punto de vista de AAAA4:

1. Razonar (en 2 líneas) si el fondo de comercio que aparece en este supuesto puede o no puede activarse.
2. Contabilizar la compra de la empresa ENSEÑA, el 1 de enero de 2012.
3. Calcular y contabilizar, si procede, el 31 de diciembre de 2012, la depreciación del fondo de comercio.
4. En base a los datos del supuesto, contabilizar la amortización de la marca comercial, al cierre del ejercicio 2016.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

1. SI SE PUEDE ACTIVAR, porque este fondo de comercio es consecuencia de una compra de empresa y hay un desembolso económico por dicho fondo de comercio.

2. VR Activos adquiridos = 150.000 + 300.000 + 50.000 = 500.000 euros

VR Pasivos asumidos = 80.000 + 120.000 = 200.000 euros

F.C. = Importe a desembolsar por la empresa – (VR activos – VR pasivos)

F.C. = 350.000 – (500.000 – 200.000) = 50.000 euros

Asiento compra de la empresa 01/01/2012, a VALOR RAZONABLE los activos y pasivos:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
150.000	Marca comercial (203)	Proveedores (400)	80.000
300.000	Construcciones (211)	Deudas a c/p con bancos (520)	120.000
50.000	Clientes (430)	Bancos, c/c (572)	350.000
50.000	Fondo de Comercio (204)		

3. Cálculo del DETERIORO DEL FONDO DE COMERCIO:

A 31/12/2012 el Importe Recuperable de la UGE es de 420.000 euros.

A 31/12/2012 el Valor Contable de la UGE es de 494.000 euros: (1)+(2)+(3).

(1) Marca comercial = 150.000 euros. No se amortiza porque tiene vida útil indefinida.

(2) Construcciones: 300.000 – 6.000 = 294.000 euros. Amortización del ejercicio = 300.000 x 2%.

(3) Fondo de Comercio asignado a la UGE = 50.000 €. No se amortiza porque su V.U. es indefinida

DETERIORO = IMPORTE RECUPERABLE – VALOR CONTABLE después de amortizar, en ambos casos los valores son a 31/12/2012. DETERIORO = 420.000 - 494.000 = - 74.000 euros.

El deterioro es de 74.000 euros, ya que el valor contable de la UGE es superior en dicho importe al importe recuperable de la UGE.

Primero, se deteriora el Fondo de Comercio por TODO SU IMPORTE de 50.000 euros.

Después, el importe restante de 74.000 – 50.000 = 24.000 euros, se aplican al deterioro de las cuentas que forman la UGE en función de su valor contable.

La Marca Comercial representa un 34% (redondeo de 150.000/444.000) que aplicado al deterioro restante de 24.000 euros, nos da un deterioro de 8.160 euros.

Las Construcciones representan un 66% (redondeo de 294.000/444.000) que aplicado al deterioro restante de 24.000 euros, nos da un deterioro de 15.840 euros.

Los % para aplicar el deterioro salen de la proporción de los valores contables de las 2 cuentas: Marca comercial y construcc.

Asiento del deterioro del Fondo de Comercio al cierre del ejercicio 2012:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
50.000	Pérdidas deterioro Fondo C. (690)	Fondo de Comercio (204)	50.000

Con este asiento el Fondo de Comercio queda con un valor contable de 0 euros. El PGC-07 establece que el deterioro del fondo de comercio nunca puede revertir. (El supuesto no nos pide contabilizar el deterioro de las cuentas Marca comercial y Construcciones).

4. La Marca comercial tiene que amortizarse a partir del ejercicio 2016:

Valor contable 01/12/2016 = Valor contable inicial - Deterioro de valor = 150.000 - 8.160 = 141.840 euros.

Valor AMORTIZABLE 31/12/2016 = 141.840 (Valor contable 01/01/2016) - 50.000 (Valor residual) = 91.840 euros.

Porcentaje lineal = $100/4 = 25\%$.

Cuota de amortización 2016 = $91.840 \times 25\% = 22.960$ euros.

22.960	(680) Amortización inmovilizado intangible	(280) Amortización acumulada inmovilizado intangible	22.960
--------	--	--	--------

Valor contable 31/12/2016 = Precio adquisic. - AA - Deterioro valor = $150.000 - 22.960 - 8.160 = 118.880$ euros.

SUPUESTO 3 APLICACIONES INFORMÁTICAS. PÁGINA WEB.

El 01/03/2008 encargamos a una empresa el diseño de una página web para posibilitar la venta de nuestros productos por Internet siendo su coste de 20.000. Pagamos el 30% en la aceptación del presupuesto y el resto a la finalización del diseño, el 01/10/2008 contratando además un servicio de mantenimiento con coste anual de 2.000. Durante el mes de junio 2008 se realizaron cursos de formación al personal con un coste de 3.000.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones relacionadas con el diseño de la página web.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Este supuesto trata el tema del DESARROLLO DE UNA PÁGINA WEB POR PARTE DE OTRA EMPRESA (se aplican las normas contables de Desarrollo, aunque en este caso al ser el horizonte temporal inferior a 2 ejercicios no plantea problemas especiales).

El 01/03/08 contabilizamos el anticipo pagado a la empresa que realiza el proyecto:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
6.000	Anticipos Inm. Intangible (209)	Bancos, c/c (572)	6.000

El mes de junio-08 contabilizamos los cursos al personal. No añaden valor a la aplicación informática, ya que el personal puede abandonar la empresa, ser cambiado de puesto de trabajo, etc.; por tanto, se contabiliza como gasto del ejercicio:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
3.000	Otros gastos sociales (649)	Bancos, c/c	3.000

El 01/10/08 contabilizamos la aplicación informática dentro del inmovilizado porque el proyecto está individualizado y tiene éxito y lo valoramos por su precio de adquisición ó coste histórico. Los gastos de mantenimiento no hacen que el programa sea mejor por lo que serían gastos del ejercicio, en este caso al abarcar 2 ejercicios se periodifican.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
20.000	Página web (206)	Anticipos Inm. Intangible (209)	6.000
		Bancos, c/c	14.000
2.000	Reparaciones y conservación (622)	Bancos, c/c	2.000

El 31/12/08 contabilizamos la amortización de la página web que, según la norma contable, tiene un límite PRESUMIBLE no superior a 5 años en relación a su vida útil, imputando un gasto de 3 meses (de octubre a diciembre). También se regularizan los gastos anticipados (3 meses).

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.000	Amortización Página web (6806)	A.A. Página web (2806)	1.000
1.500	Gastos anticipados (480)	Reparaciones y conservación (622)	1.500

SUPUESTO 4 EQUIPOS INFORMÁTICOS Y APLICACIONES INFORMÁTICAS.

Una sociedad adquiere el 01/03/2009 un ordenador por importe de 5.000 (vida útil 4 años) y unos programas informáticos por importe de 2.000 obteniendo un descuento por pronto pago del 5%. Contrata un servicio de mantenimiento de 250 pagadero mensualmente y unos cursos para el personal a realizar el mes de junio 2009 por 600.

SE PIDE:

Contabilizar las adquisiciones anteriores y su correspondiente amortización (los programas informáticos en función de la normativa del PGC).

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Este supuesto trata el tema del DESARROLLO DE UNA PÁGINA WEB POR PARTE DE OTRA EMPRESA (se aplican la normas contables de Desarrollo, aunque en este caso al ser el horizonte temporal inferior a 2 ejercicios no plantea problemas especiales).

El 01/03/08 contabilizamos el anticipo pagado a la empresa que realiza el proyecto:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
6.000	Anticipos Inm. Intangible (209)	Bancos, c/c (572)	6.000

El mes de junio-08 contabilizamos los cursos al personal. No añaden valor a la aplicación informática, ya que el personal puede abandonar la empresa, ser cambiado de puesto de trabajo, etc.; por tanto, se contabiliza como gasto del ejercicio:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
3.000	Otros gastos sociales (649)	Bancos, c/c	3.000

El 01/10/08 contabilizamos la aplicación informática dentro del inmovilizado porque el proyecto está individualizado y tiene éxito y lo valoramos por su precio de adquisición ó coste histórico. Los gastos de mantenimiento no hacen que el programa sea mejor por lo que serían gastos del ejercicio, en este caso al abarcar 2 ejercicios se periodifican.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
20.000	Página web (206)	Anticipos Inm. Intangible (209)	6.000
		Bancos, c/c	14.000
2.000	Reparaciones y conservación (622)	Bancos, c/c	2.000

El 31/12/08 contabilizamos la amortización de la página web que, según la norma contable, tiene un límite PRESUMIBLE no superior a 5 años en relación a su vida útil, imputando un gasto de 3 meses (de octubre a diciembre). También se regularizan los gastos anticipados (3 meses).

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.000	Amortización Página web (6806)	A.A. Página web (2806)	1.000
1.500	Gastos anticipados (480)	Reparaciones y conservación (622)	1.500

SUPUESTO 5 APLICACIONES INFORMÁTICAS. PÁGINA WEB.

Una empresa, dedicada al alquiler de vehículos, decide crear una página web que permitiría a los actuales y potenciales clientes una mayor agilidad a la hora de reservar y pagar el alquiler de los vehículos, entre otras funciones que se darían a la citada página web. Para el desarrollo de la página web contactamos con unos especialistas que nos construyen la página web con un coste de 6.000 €, la instalación y prueba realizada por ellos mismos tiene un coste adicional de 1.000 €. Estos mismos especialistas tendrán a su cargo el mantenimiento posterior de la página por un importe de 2.000 € anuales. La formación del personal de la empresa para el uso de la página es de 1.200 €. Por último, es importante mencionar que para el desarrollo de la página web, un empleado de nuestra empresa, en dedicación exclusiva durante un mes, ha colaborado con los especialistas contratados (el coste laboral de dicho empleado durante ese mes ha sido de 1.500 €).

SE PIDE:

Identificar los conceptos que componen el precio de adquisición de la página web. Contabilizar todas las operaciones descritas en este supuesto sabiendo que todos los pagos se practican al contado excepto la nómina del empleado.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Conceptos: Especialistas = 6.000 € ACTIVO
Instalación y prueba = 1.000 € ACTIVO
Mantenimiento GASTOS
Formación personal GASTOS
Empleado empresa = 1.500 € ACTIVO
PRECIO ADQUISICIÓN PÁGINA WEB = 8.500 €

Contabilidad Página WEB:

Desarrollo Página WEB

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
7.000	(620) Gastos en I+D del ejercicio	(572) Bancos c/c	7.000
1.500	(64) Gastos de personal	(465) Remuneraciones pendientes de pago	1.500

Activación Página WEB cuando finaliza con éxito

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
8.500	(2060) Página web	(730) Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	8.500

Contabilidad mantenimiento y formación del personal:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
2.000	(622) Reparaciones y conservación		
1.200	(649) Otros gastos sociales	(572) Bancos c/c	3.200

Contabilidad amortización Página WEB (se presume una vida útil de 5 años):

La amortización se realiza a partir del FINAL DEL DESARROLLO DE LA PÁGINA WEB. Como el supuesto no dice cuando acabó el proyecto no sabemos los meses que deberíamos amortizar por lo que desconocemos el importe de este ejercicio.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
	(680) Amortización Página web	(280) A.A. Página web	

SUPUESTO 6 FONDO DE COMERCIO. DETERIORO DEL VALOR.

Una sociedad adquiere el 1 de enero de 2009 una empresa dedicada a la preparación de las asignaturas de contabilidad que se imparten en la Universidad de Barcelona por importe de 1.000.000 €. El valor de los activos adquiridos y el de los pasivos asumidos de dicha empresa se contiene en el siguiente cuadro:

CUENTAS	Valor Contable	Valor Razonable
206 Aplicaciones Informáticas	250.000	280.000
211 Construcciones	700.000	950.000
430 Clientes	60.000	50.000
400 Proveedores	120.000	115.000
520 Deudas a corto plazo con bancos	320.000	320.000

El fondo de comercio que surge de esta adquisición de empresa se asigna a la unidad generadora de efectivo (UGE) que forman las cuentas de Aplicaciones Informáticas (vida útil: 5 años) y Construcciones (vida útil: 50 años).

A 31/12/X9 el importe recuperable de la UGE es de 1.150.000 € y a 31/12/X10 es de 1.200.000 €.

SE PIDE:

Contabilizar la compra de la empresa el 01/01/2009. Contabilizar la depreciación del fondo de comercio, si procede, al cierre de los ejercicios 2009 y 2010.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

VR Activos adquiridos = 280.000 + 950.000 + 50.000 = 1.280.000

VR Pasivos asumidos = 115.000 + 320.000 = 435.000

F.C. = 1.000.000 - (1.280.000 - 435.000) = 155.000 €

Contabilidad compra de la empresa 01/01/09, a Valor Razonable los activos y pasivos:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
280.000	Aplicaciones Informáticas (206)	Proveedores (400)	115.000
950.000	Construcciones (211)	Deudas a c/p con bancos (520)	320.000
50.000	Clientes (430)	Bancos, c/c (572)	1.000.000
155.000	Fondo de Comercio (204)		

A 31/12/09 el Importe Recuperable de la UGE es de 1.150.000 €.

A 31/12/09 el Valor Contable de la UGE es de 1.310.000 €: (1)+(2)+(3).

- (1) Aplicaciones Informáticas: 280.000 - 56.000 = 224.000 €. Se deduce la amortización del ejercicio.
- (2) Construcciones: 950.000 - 19.000 = 931.000 €. Se deduce la amortización del ejercicio.
- (3) Fondo de Comercio asignado a la UGE: 155.000 €. No se amortiza.

El deterioro es de 160.000 €, ya que el valor contable de la UGE es superior en dicho importe al importe recuperable de la UGE.

Primero se deteriora el Fondo de Comercio por importe de 155.000 € y por los 5.000 € restantes se deterioran, según el valor contable de los activos que forman la UGE, $224.000/1.155.000 = 19,4\%$ y $931.000/1.155.000 = 80,6\%$ respectivamente. Así, el deterioro de las Aplicaciones Informáticas es de $5.000 * 19,4\% = 970$ €, y el deterioro de las Construcciones es de $5.000 * 80,6\% = 4.030$ €.

Contabilidad deterioro del Fondo de Comercio al cierre del ejercicio 2009:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
155.000	Pérdidas deterioro Fondo C. (690)	Fondo de Comercio (204)	155.000

Con este asiento el Fondo de Comercio queda con un valor contable de 0 €, y su deterioro nunca revierte.

(El supuesto no pide contabilizar el deterioro de las cuentas de Aplicaciones Informáticas y Construcciones).

Contabilidad deterioro del Fondo de Comercio al cierre del ejercicio 2010:

En el 2010 no es necesario realizar ningún cálculo ni asiento en relación al Fondo de Comercio puesto que éste se depreció totalmente en el ejercicio 2009. Si habría reversión del deterioro en las cuentas que forman la UGE.

SUPUESTO 7 PROYECTOS DE I + D INTERNO Y EXTERNOS. PROPIEDAD INDUSTRIAL.

Una sociedad de ingeniería inicia varios proyectos de investigación y desarrollo encaminados a mejorar sus procesos de producción.

Proyecto 1:

Se está procediendo al desarrollo de un proyecto que se realiza con sus propios medios. El departamento de contabilidad analítica nos indica que en el año X0 se ha incurrido en los siguientes costes:

Concepto	
-Personal	15.000.-
-Material	3.000.-
-Costes indirectos	2.000.-
TOTAL	20.000.-

El proyecto se finaliza el 30.12.X0 y se tienen fundados motivos del éxito técnico, dado que se entiende que la rentabilidad económica-comercial está razonablemente asegurada.

Se procede a la pertinente inscripción de la patente en el registro el 31.12.X0, teniendo que pagar por dicho motivo 1.000 euros.

Proyecto 2:

Para su realización se formaliza un contrato el 1.1.X0 con una empresa externa, para el que se destinan 21.500 euros. La investigación se finaliza el 30.10.X0

Está previsto que se facture a 90 días, pero dado que hay excedentes de tesorería se paga al contado, por lo que nos hacen un descuento de 500 euros por pronto pago.

Proyecto 3:

La UPC desarrolla un proyecto que se inicia el 25 de agosto de X0. Al cierre del ejercicio nos facturan 10.000 euros más su correspondiente IVA.

Dado el estado de evolución del proyecto, no se puede asegurar su viabilidad al cierre del ejercicio.

SE PIDE:

Registrar todo lo que corresponda con relación a los proyectos anteriores durante el ejercicio X0.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Proyecto 1

Se está procediendo al desarrollo de un proyecto que se realiza con sus propios medios. El departamento de contabilidad analítica nos indica que en el año X0 se ha incurrido en los siguientes costes:

Concepto	
-Personal	15.000.-
-Material	3.000.-
-Costes indirectos	2.000.-
TOTAL	20.000.-

El proyecto se finaliza el 30.12.X0, y se tienen fundados motivos del éxito técnico, dado que se entiende que la rentabilidad económica-comercial está razonablemente asegurada.

Entendemos que los costes indirectos también se activan porque vienen detallados por el departamento de contabilidad analítica. La norma de valoración 2ª.1.2. del PGC-07, por analogía, permite la activación de la parte razonable de los costes indirectos si están dentro del período de realización del proyecto y son necesarios para el éxito del proyecto.

Se procede a la pertinente inscripción de la patente en el registro el 31.12.X0, teniendo que pagar por dicho motivo 1.000 euros.

30.12.X0

euros	Debe	Haber	euros
20.000	(201) Desarrollo	(730) Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	20.000

31.12.X0

euros	Debe	Haber	euros
21.000	(203) Propiedad Industrial	(572) Bancos (201) Desarrollo	1.000 20.000

Proyecto dos

Para su realización se formaliza un contrato el 1.1.X0 con una empresa externa, para el que se destinan 21.500 euros. La investigación se finaliza el 30.10.X0

Está previsto que se facture a 90 días, pero dado que hay excedentes de tesorería se paga al contado por lo que nos hacen un descuento de 500 euros por pronto pago.

- 30.10.X0:

euros	Debe	Haber	euros
21.000	(620) Gastos de Investigación y desarrollo del ejercicio	(572) Bancos	21.000

euros	Debe	Haber	euros
21.000	(200) Investigación	(730) Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	21.000

- Cierre ejercicio X0, la Investigación se amortiza desde su activación en 5 años (2 meses de este ejercicio):

euros	Debe	Haber	euros
700	(6810) Amortización investigación (21.000 / 5 años x 2/12)	(2810) A.A. investigación	700

Proyecto 3

La UPC desarrolla un proyecto que se inicia el 25 de agosto de X0. Al cierre del ejercicio nos facturan 10.000 euros más IVA.

Dado el estado de evolución del proyecto, no se puede asegurar su viabilidad al cierre del ejercicio.

- 31.12.X0:

euros	Debe	Haber	euros
10.000	(620) Gastos de Investigación y desarrollo del ejercicio	(572) Bancos	12.100
2.100	(472) Hacienda pública IVA soportado		

Como no se puede asegurar la viabilidad del proyecto NO activamos los gastos de 10.000 euros correspondientes a este ejercicio. En el futuro aunque el proyecto tenga viabilidad tampoco se ACTIVARÍAN.



Tema 6

ACTIVOS FINANCIEROS

SUPUESTO 1 CRÉDITO NO COMERCIAL.

La sociedad TIRRENA ha concedido a uno de sus empleados un préstamo con las siguientes características:

- Importe del préstamo concedido: 16.000 euros.
- Fecha de la concesión del préstamo: 01/01/2011.
- Reembolso mediante 3 cuotas anuales de 900 euros y al final del cuarto año un pago final de 16.000 euros. Las 3 cuotas corresponden al concepto de intereses del préstamo y el pago final corresponde a la devolución del préstamo.
- Fecha de vencimiento de cada cuota y pago final: 31/12/2011 (1ª cuota), 31/12/2012 (2ª cuota), 31/12/2013 (3ª cuota) y 31/12/2014 (pago final).
- Costes de formalización del préstamo desembolsados por TIRRENA: 140 euros.

SE PIDE:

Desde el punto de vista de TIRRENA:

1. Ecuación que sirve de base para el cálculo del TIE (tipo de interés efectivo).
2. Cuadro de amortización del crédito con un TIE del 4,06%.
3. Valoración inicial del préstamo y asiento el 01/01/2011.
4. Asiento de devengo de intereses y asiento de cobro de la primera cuota, en ambos casos a 31/12/2011.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Los CRÉDITOS NO COMERCIALES se clasifican por la empresa en la cartera de PRÉSTAMOS Y PARTIDAS A COBRAR, siendo su valoración posterior a COSTE AMORTIZADO. Los intereses que contabilizamos como ingresos financieros en P. y G. se calculan según el TIPO DE INTERÉS EFECTIVO (TIE).

El TIE es el que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo futuras.

VALOR INICIAL DEL PRÉSTAMO = VALOR RAZONABLE CONTRAPRESTACIÓN ENTREGADA + COSTES DE TRANSACCIÓN DIRECTAMENTE ATRIBUIBLES = 16.000 + 140 = 16.140 EUROS.

Igualamos el valor en libros con los flujos de efectivo y despejamos el TIE de la siguiente ecuación:

$$16.140 = 900 \times (1+\text{TIE})^{-1} + 900 \times (1+\text{TIE})^{-2} + 900 \times (1+\text{TIE})^{-3} + 16.000 \times (1+\text{TIE})^{-4}$$

TIE = 4,06%

CUADRO DE AMORTIZACIÓN DEL PRÉSTAMO

EJERCICIO	VALOR INIC.	COBROS	INTER. A P Y G	VF (C.Amort.)
2011	16.140,00	900,00	655,28	15.895,28
2012	15.895,28	900,00	645,35	15.640,63
2013	15.640,63	900,00	635,01	15.375,64
2014	15.375,64	16.000,00	624,36	0
			2.560,00	

La valoración inicial del préstamo es de 16.140 euros que contabilizamos el 01/01/2011:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
16.140,00	(A) Créditos a largo plazo al personal	(A) Bancos, cta.cte.	16.140,00

Al cierre del ejercicio 2011, el préstamo a cobrar se valora por COSTE AMORTIZADO, y antes de contabilizar el cobro de la primera cuota imputamos los intereses a P. y G. (aplicando TIE). En este caso, se entiende que la cuota corresponde a intereses que no forman parte del valor de reembolso (INTERESES EXPLÍCITOS). En este ejercicio, parece que NO hay intereses implícitos pero sí devolución de parte del préstamo con el pago de la cuota. Asientos a 31/12/2011:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
900,00	(A) Intereses a corto plazo a cobrar	(I) Ingresos de créditos (A) Créditos l/p al personal	655,28 244,72

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
900,00	(A) Bancos, c/c	(A) Intereses a corto plazo a cobrar	900,00

No nos piden contabilizar el resto de ejercicios, 2012, 2013 y 2014, en este supuesto.

SUPUESTO 2 CRÉDITO NO COMERCIAL.

La sociedad TIRRENA ha concedido a uno de sus empleados un préstamo con las siguientes características:

- Importe del préstamo concedido: 12.000 euros.
- Fecha de la concesión del préstamo: 01/01/2011.
- Reembolso mediante 3 cuotas anuales de 600 euros y al final del último año junto a la última cuota un pago final de 14.000 euros. Cada una de las cuotas corresponde al concepto de intereses del préstamo y el pago final corresponde a la devolución del préstamo que incluye intereses.
- Fecha de vencimiento de cada cuota y pago final: 31/12/2012 (1ª cuota), 31/12/2013 (2ª cuota) y 31/12/2014 (3ª cuota más el pago final).
- Costes de formalización del préstamo desembolsados por TIRRENA: 630 euros.

SE PIDE:

Desde el punto de vista de TIRRENA:

1. Ecuación que sirve de base para el cálculo del TIE (tipo de interés efectivo).
2. Cuadro de amortización del crédito con un TIE del 5,94%.
3. Valoración inicial del crédito y asiento el 01/01/2011.
4. Asiento de devengo de intereses y asiento de cobro de la primera cuota, en ambos casos a 31/12/2012.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Los CRÉDITOS NO COMERCIALES se clasifican por la empresa en la cartera de PRÉSTAMOS Y PARTIDAS A COBRAR, siendo su valoración posterior a COSTE AMORTIZADO. Los intereses que contabilizamos como ingresos financieros en P. y G. se calculan según el TIPO DE INTERÉS EFECTIVO (TIE).

El TIE es el que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo futuras.

VALOR INICIAL DEL PRÉSTAMO = VALOR RAZONABLE CONTRAPRESTACIÓN ENTREGADA + COSTES DE TRANSACCIÓN DIRECTAMENTE ATRIBUIBLES = 12.000 + 630 = 12.630 EUROS.

Igualamos el valor en libros con los flujos de efectivo y despejamos el TIE de la siguiente ecuación:

$$12.630 = 600 \times (1+\text{TIE})^{-2} + 600 \times (1+\text{TIE})^{-3} + 600 \times (1+\text{TIE})^{-4} + 14.000 \times (1+\text{TIE})^{-4}$$

$$\text{TIE} = 5,94\%$$

CUADRO DE AMORTIZACIÓN DEL PRÉSTAMO

EJERCICIO	VALOR INIC.	COBROS	INTER. A P Y G	VF (C.Amort.)
2011	12.630,00	0	750,22	13.380,22
2012	13.380,22	600,00	794,79	13.575,01
2013	13.575,01	600,00	806,35	13.781,36
2014	13.781,36	14.600,00	818,64	0
			3.170,00	

La valoración inicial del préstamo es de 12.630 euros que contabilizamos el 01/01/2011:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
12.630,00	(A) Créditos a largo plazo al personal	(A) Bancos, cta.cte.	12.630,00

En este supuesto no nos piden el asiento al cierre del ejercicio 2011.

Al cierre del ejercicio 2012, el préstamo a cobrar se valora por COSTE AMORTIZADO, y antes de contabilizar el cobro de la primera cuota imputamos los intereses a P. y G. En este caso, se entiende que la cuota corresponde a intereses que no forman parte del valor de reembolso (INTERESES EXPLÍCITOS). Como los intereses que contabilizamos en P. y G. (aplicando TIE) son mayores a los intereses explícitos, dicha diferencia serían intereses IMPLÍCITOS. Los asientos a 31/12/2012 son los siguientes:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
194,79	(A) Créditos a largo plazo al personal	(I) Ingresos de créditos	794,79
600,00	(A) Intereses a corto plazo a cobrar		

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
600,00	(A) Bancos, c/c	(A) Intereses a corto plazo a cobrar	600,00

No nos piden contabilizar el resto de ejercicios, 2013 y 2014, en este supuesto.

SUPUESTO 3 INVERSIONES FINANCIERAS EN IP MANTENIDAS PARA NEGOCIAR.

El 1 de noviembre de 2011, la sociedad ALPINA adquiere en Bolsa 3.200 acciones de Bankaixer que cotizan a 5,25 euros cada una. La operación supone unas comisiones de la Agencia de Valores del 2 por mil. Dichos importes son satisfechos con cargo a nuestra cuenta corriente.

El 1 de diciembre de 2011 ALPINA recibe un dividendo de 0,5 euros por acción correspondiente al reparto del beneficio generado por Bankaixer en el periodo junio-septiembre 2011.

El 1 de mayo de 2012 ALPINA recibe un dividendo de 0,4 euros por acción correspondiente al reparto del beneficio generado por Bankaixer en el periodo enero-marzo 2012.

SE PIDE: Desde el punto de vista de ALPINA:

1. Contabilizar la adquisición de los títulos de Bankaiser considerando que la empresa tiene intención de enajenar los títulos antes de un año.
2. Contabilizar el cobro de los dividendos en las fechas correspondientes (retención fiscal del 21%).
3. Contabilizar el ajuste que corresponda al cierre del ejercicio 2011 si Bankaiser cotiza a 4,95 euros cada una y se sabe que en caso de venderlas deberíamos pagar unas comisiones del 1 por mil.
4. Contabilizar la venta de los 3.200 títulos de Bankaiser, el 1 de junio de 2012, cuando la cotización es de 5,70 euros por acción, debiendo pagarse una comisión del 1 por mil.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las inversiones en activos financieros que la empresa tenga intención de enajenar antes de un año deben clasificarse a efectos de valoración en la cartera de "mantenidos para negociar". Se valorarán inicialmente por su valor razonable, entendiendo los gastos y comisiones de adquisición como gasto del ejercicio y posteriormente se ajustará su valor al valor razonable, imputando las contrapartidas al resultado del ejercicio.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
16.800,00	(A) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	(A) Bancos, cta.cte.	16.833,60
33,60	(G) Servicios bancarios y similares		

Los cálculos realizados se detallan así:

BANKAISER	
3.200 acciones x 5,25	
€/acción	16.800,00
Gastos 2/1000 x	
16.800	33,60
<hr/>	
Total a pagar	16.833,60

Como el reparto del primer dividendo es por unos beneficios generados con anterioridad a la adquisición de las acciones, no registramos el mismo como ingreso financiero sino como disminución del valor del activo financiero por importe de 1.600 euros. El segundo dividendo se considera ingreso financiero pues se devenga después de adquirir los títulos. Reflejamos el cobro de ambos:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.264,00	(A) Bancos, c/c	(A) Inversiones financieras a corto plazo en IP	1.600,00
336,00	(A) HP, retenciones		

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.011,20	(A) Bancos, c/c	(I) Ingresos financieros	1.280,00
268,80	(A) HP, retenciones		

Cuando el valor razonable de las acciones se modifica, debemos ajustar el valor de la cartera para que figure por los 4,95 euros por acción, obviando los gastos de enajenación: $15.840,00 - 15.200,00 = 640,00$.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
640,00	(A) Inversiones financieras a corto plazo en I de P	(I) B° de cartera de negociación	640,00

Cuando se enajenan los títulos, debemos dar de baja el valor por el que figuran en contabilidad, su valor en libros y aforar el resultado positivo o negativo en la cuenta de resultados. $B° = 18.221,76 - 15.840,00 = 2.381,76$.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
18.221,76	(A) Bancos, cta.cte.	(A) Inversiones financieras a corto plazo en I de P	15.840,00
		(I) B° de cartera de negociación	2.381,76

SUPESTO 4 INVERSIONES FINANCIERAS EN IP MANTENIDAS PARA NEGOCIAR.-

El 1 de noviembre de 2011, la sociedad ALPINA adquiere en Bolsa 6.700 acciones de Caixanord que cotizan a 16,40 euros cada una. En dicha fecha (01/11/2011), la sociedad ALPINA ya conoce que cobrará de Caixanord, el día 15 de noviembre de 2011, un dividendo de 0,4 euros por acción. La operación de compra de las acciones le supone a ALPINA pagar unas comisiones de la Agencia de Valores del 2,50 por mil sobre el importe monetario según cotización (IMsC). El importe de la compra de los títulos es satisfecho con cargo a nuestra cuenta corriente. ALPINA considera esta inversión como especulativa.

A 31/12/2011, las acciones se mantienen en cartera y la cotización en el mercado continuo es de 17,25 euros por acción y los costes de venta supondrán a ALPINA un 2,5 por mil sobre el IMsC.

El 15 de enero de 2012, ALPINA cobra un dividendo de 0,3 euros por acción correspondiente al reparto del beneficio generado por Caixanord en el periodo junio-septiembre 2011. El 1 de febrero de 2012, ALPINA vende todos los títulos de Caixanord a 15,60 euros por acción con costes a cargo de ALPINA del 2,5 por mil sobre el IMsC.

SE PIDE.- Desde el punto de vista de ALPINA:

1. Contabilizar la adquisición de las acciones de Caixanord.
2. Contabilizar el cobro de los dividendos en las fechas correspondientes (retención fiscal del 21%).
3. Contabilizar el ajuste de las acciones de Caixanord que corresponda al cierre del ejercicio 2011.
4. Contabilizar la venta de los 6.700 títulos de Caixanord el 1 de febrero de 2012.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las inversiones en activos financieros que la empresa tenga intención de enajenar antes de un año deben clasificarse a efectos de valoración en la cartera de "mantenidos para negociar". Se valorarán inicialmente por su valor razonable, entendiendo los gastos y comisiones de adquisición como gasto del ejercicio y posteriormente se ajustará su valor al valor razonable, imputando las contrapartidas al resultado del ejercicio.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
107.200,00	(A) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	(A) Bancos, cta.cte.	110.154,70
274,70	(G) Servicios bancarios y similares		
2.680,00	(A) Dividendo a cobrar		

Los cálculos realizados se detallan así:

CAIXANORD	
6.700 acciones x 16,40	
€/acción	109.880,00
Gastos 2,5/1000 x	
109.880	274,70
Total a pagar	110.154,70

Como el reparto del primer dividendo se conoce cuando se adquieren las acciones, disminuye el valor de la inversión: 109.880,00 – 2.680,00 = 107.200,00 euros. El segundo dividendo proviene de beneficios generados con anterioridad a la adquisición de las acciones. Igual que en el primer dividendo, no registramos el mismo como ingreso financiero sino como disminución del valor del activo financiero por importe de 2.010 euros. Reflejamos el cobro de ambos:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
2.117,20	(A) Bancos, c/c	(A) Dividendo a cobrar	2.680,00
562,80	(A) HP, retenciones		

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.587,90	(A) Bancos, c/c	(A) Inversiones financieras a corto plazo en IP	2.010,00
422,10	(A) HP, retenciones		

Cuando el valor razonable de las acciones se modifica, debemos ajustar el valor de la cartera para que figure por los 17,25 euros por acción, obviando los gastos de enajenación: 115.575 – 107.200 = 8.375,00.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
8.375,00	(A) Inversiones financieras a corto plazo en I de P	(I) B° de cartera de negociación	8.375 ,00

Cuando se enajenan los títulos, debemos dar de baja el valor por el que figuran en contabilidad, su valor en libros y aflojar el resultado positivo o negativo en la cuenta de resultados. Pérdida = 104.258,70 – 113.565,00 = - 9.306,30.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
104.258,70	(A) Bancos, cta.cte.	(A) Inversiones financieras a corto plazo en I de P	113.565.00
9.306,30	(G) Pérdidas de cartera de negociación		

SUPUESTO 5 INVERSIONES FINANCIERAS EN IP DISPONIBLES PARA LA VENTA.-

La sociedad INVERSIÓN adquiere, el 30 de junio de 2009, 10 acciones de la sociedad XXX cuando la cotización era de 30 euros por acción.

Al cierre del ejercicio 2009 la cotización por acción es de 33 euros por acción y al cierre del ejercicio 2010 de 31 euros por acción.

En marzo del ejercicio 2011, se enajenan las 10 acciones de la sociedad XXX por 34 euros por acción y gastos de 5 euros a cargo de la sociedad INVERSIÓN.

SE PIDE.- Desde el punto de vista de INVERSIÓN:

Contabilizar los ajustes al cierre de los ejercicios 2009 y 2010 y enajenación de las acciones el ejercicio 2011. (Aplicamos el PGC-07 normal)

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las inversiones en activos financieros que la empresa no tenga intención de enajenar antes de 1 año deben clasificarse a efectos de valoración en la cartera de "DISPONIBLES PARA LA VENTA". Se valorarán inicialmente por su valor razonable, siendo los gastos y comisiones de compra mayor importe de su precio de adquisición, y al cierre de los ejercicios siguientes se ajustarán a su valor razonable siendo los gastos o ingresos imputados al Patrimonio Neto.

No nos piden contabilizar el asiento de compra de las acciones.

Al cierre del ejercicio 2009 y 2010, debemos ajustar en la contabilidad de INVERSIÓN, el valor de las acciones según su VALOR RAZONABLE (valor de mercado ó de cotización) comparando con su valor contable ó en libros. El valor razonable no tendrá en cuenta los gastos de enajenación estimados. Los ajustes se llevan a ingresos o gastos imputados al patrimonio neto. En el 2009, AJUSTE 2009 = VR – VC = (33 x 10 acc.) – (30 x 10 acc.) = 30 euros.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
30,00	(A) Inversiones financieras a l/p en instrumentos de patrimonio (250)	(I en PN) Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)	30,00

Al cierre del ejercicio 2009, la cuenta de ingresos en PN debe saldarse y llevarse a una cuenta de PN. El ingreso imputado al PN aparecerá en las Cuentas Anuales, dentro del ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
30,00	(I en PN) B° en AF disponibles para la venta (900)	(PN) Ajustes por valoración en AF disponibles para la venta (133)	30,00

Al cierre del ejercicio 2010 operamos de la misma forma que en el 2009. AJUSTE 2010 = VR – VC = 310 -330 = - 20 euros.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
20,00	(G en PN) Pérdidas en AF disponibles para la venta (800)	(A) IF a l/p en IP (250)	20,00

Al cierre del ejercicio 2010, la cuenta de gastos en PN debe saldarse y llevarse a una cuenta de PN. El gasto imputado al PN aparecerá en las Cuentas Anuales, dentro del ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
20,00	(PN) Ajustes por valoración en AF disponibles para la venta (133)	(G en PN) Pérdidas en AF disponibles para la venta (800)	20,00

En el ejercicio 2011, la empresa INVERSIÓN enajena (vende) las 10 acciones de XXX por 34 euros cada una. Dicha empresa ingresará 5 euros menos por gastos en la enajenación. IMPORTE VENTA – VC = (340 -5) – 310 = 25 euros. Por tanto, se consigue un BENEFICIO en la enajenación de 25 euros que se llevan a P. y G. Damos de BAJA el activo financiero.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
335,00	(A) Bancos, c/c (572)	(A) IF a l/p en IP (250) ó (540) (I) Beneficios en participaciones (766)	310,00 25,00

Cuando se enajenan las acciones, debemos llevar a P. y G. como ingreso o gasto las diferencias netas de anteriores ajustes que han sido acumuladas en la cuenta (133) de Patrimonio Neto. En este caso, la diferencia acumulada es de: 30 -20 = 10 euros, que llevaremos como ingreso a la cuenta de P. y G.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
10,00	(G en PN) Transferencia de B° en AF disponibles para la venta (802)	(I) Beneficios por valoración de disponibles para la venta (7632)	10,00

Por último, damos de baja la cuenta (133) de PN con abono a la cuenta (802) y quedan ambas con saldo cero. El gasto imputado al PN, por la transferencia, aparecerá en las Cuentas Anuales, dentro del ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
10,00	(PN) Ajustes por valoración en AF disponibles para la venta (133)	(G en PN) Transferencia de B° en AF disponibles para la venta (802)	10,00

SUPUESTO 6 VALORES REPRESENTATIVOS DE DEUDA MANTENIDOS HASTA EL VENCIMIENTO.-

La sociedad INVERSIÓN adquiere, el 1 de enero de 2009, 1 bono de la sociedad EMISIÓN, del que se conocen los siguientes datos:

- FECHA DE EMISIÓN DEL BONO: 01/01/2009
- VALOR DE COMPRA (valor en el momento de emitirse el bono) = 973,27 euros.
- VALOR DE REEMBOLSO (valor a percibir en el momento del vencimiento del bono) = 1.000 euros.
- FECHA DE REEMBOLSO (fecha de vencimiento): 31/12/2011

- INTERESES POSTPAGABLES DEL 5% SOBRE EL VALOR DE REEMBOLSO = 5 % x 1.000 = 50 euros (31/12 del 2009, 2010 y 2011).

SE PIDE: Desde el punto de vista de INVERSIÓN:

1. Ecuación que sirve de base para el cálculo del TIE y cuadro de amortización del bono.
2. Contabilizar el asiento de compra, el devengo y cobro de intereses al cierre del ejercicio 2009 y cobro de intereses y reembolso del bono a 31/12/2011. No tener en cuenta la retención fiscal que pudiera aplicarse en este supuesto.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las inversiones en activos financieros de valores de renta fija (VRD) que tengan un vencimiento determinado o determinable y que la empresa decida y pueda mantener hasta el vencimiento, se clasificarán en la cartera de INVERSIONES MANTENIDAS HASTA EL VENCIMIENTO, valorándose posteriormente a su adquisición por el COSTE AMORTIZADO. Los rendimientos (intereses) que cobraremos por estas inversiones se calculan de acuerdo al tipo de interés efectivo (TIE).

El TIE es el que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo futuras.

VALOR INICIAL DEL BONO = VALOR RAZONABLE CONTRAPRESTACIÓN ENTREGADA + COSTES DE TRANSACCIÓN DIRECTAMENTE ATRIBUIBLES = 973,27 + 0 = 973,27 EUROS.

Igualamos el valor en libros con los flujos de efectivo y despejamos el TIE de la siguiente ecuación:

$$973,27 = 50 \times (1+\text{TIE})^{-1} + 50 \times (1+\text{TIE})^{-2} + 50 \times (1+\text{TIE})^{-3} + 1.000 \times (1+\text{TIE})^{-3}$$

TIE = 6%

CUADRO DE AMORTIZACIÓN DEL BONO

EJERCICIO	VALOR INIC.	COBROS	INTER. A P Y G	VF (C.Amort.)
2009	973,27	50	58,40	981,67
2010	981,67	50	58,90	990,57
2011	990,57	1.050	59,43	0
			176,73	

La valoración inicial del bono (VRD) es de 973,27 euros que contabilizamos el 01/01/2009:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
973,27	(A) Valores representativos de deuda a largo plazo	(A) Bancos, cta.cte.	973,27

Al cierre del ejercicio 2009, el bono se valora por COSTE AMORTIZADO, y antes de contabilizar el COBRO del primer cupón (interés del bono) imputamos los intereses a P. y G. En este caso se entiende que el cupón corresponde a intereses que no forman parte del valor de reembolso (INTERESES EXPLÍCITOS). Como los intereses que contabilizamos en P. y G. (aplicando TIE) son mayores a los intereses explícitos, dicha diferencia serían intereses IMPLÍCITOS. Asientos a 31/12/2009:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
8,40	(A) Valores representativos de deuda a largo plazo	(I) Ingresos de valores representativos de deuda	58,40
50,00	(A) Intereses a corto plazo a cobrar (INT.EXPLÍCITO)		

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
50,00	(A) Bancos, c/c	(A) Intereses a corto plazo a cobrar	50,00

Al cierre del ejercicio 2010, deberían hacerse los asientos relativos al DEVENGO y COBRO del segundo cupón (interés del bono), similares a los anteriores cambiando el interés, pero este supuesto NO pide que hagamos dichos asientos.

Al cierre del ejercicio 2011, el bono se sigue valorando por COSTE AMORTIZADO, y antes de contabilizar el COBRO del tercer cupón (interés del bono) imputamos los intereses a P. y G. En este caso, también se entiende que el cupón corresponde a intereses que no forman parte del valor de reembolso (INTERESES EXPLÍCITOS). En este caso, también hay intereses implícitos, tal y como se ha razonado anteriormente. Asientos a 31/12/2011:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
9,43	(A) Valores representativos de deuda a corto plazo	(I) Ingresos de valores representativos de deuda	59,43
50,00	(A) Intereses a corto plazo a cobrar (INT.EXPLÍCITO)		

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
50,00	(A) Bancos, c/c	(A) Intereses a corto plazo a cobrar	50,00

Llegado el VENCIMIENTO DEL BONO, el 31/12/2011, hacemos el asiento de COBRO por su valor de reembolso:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.000,00	(A) Bancos, c/c	(A) Valores representativos de deuda a corto plazo	1.000,00

SUPUESTO 7 CRÉDITO NO COMERCIAL E IF EN IP MANTENIDAS PARA NEGOCIAR.-

La sociedad AAAA4 nos da la siguiente información en relación a determinados ACTIVOS FINANCIEROS que tiene contabilizados:

- El 1 de enero de 2012 concedió un préstamo a un empleado que trabaja en la sociedad en las siguientes circunstancias:
 - Importe del préstamo concedido: 20.000 euros. Fin del préstamo: 31/12/2015.
 - Reembolso mediante 1 cuota anual de 4.000 euros, que corresponde a intereses, que pagará el empleado el 31/12/2012 y 1 cuota anual de 20.000 euros, que corresponde a la devolución del préstamo, que pagará el empleado el 31/12/2015.
 - Costes de formalización del préstamo desembolsados por el empleado: 550 euros.
- El 1 de julio de 2012, adquiere en Bolsa 4.100 acciones de BANCA MN que cotizan a 3,25 euros cada una. En dicha fecha, la sociedad AAAA4 ya conoce que cobrará de BANCA MN, el 15 de julio de 2012, un dividendo de 0,35 euros por acción, correspondiente al reparto de beneficio generado por BANCA MN en el período enero-junio de 2012. La operación supone unas comisiones de la Agencia de Valores del 2 por mil a pagar por AAAA4. Dichos importes son satisfechos con cargo a nuestra cuenta corriente. La sociedad AAAA4 tiene la intención de vender estas acciones antes de 1 año.

El 1 de septiembre de 2012, la sociedad AAAA4 vende 2.000 acciones de BANCA MN cuando su cotización era de 4,20 euros por acción. La sociedad AAAA4 deja de percibir la comisión de la venta que es del 1 por mil.

SE PIDE.- Desde el punto de vista de AAAA4:

1. Razonar (en 2 líneas) si las acciones de BANCA MN deben ir a la cartera de disponibles para la venta, mantenidas para negociar ó inversiones en empresas del grupo.
2. Ecuación que sirve de base para el cálculo del TIPO DE INTERÉS EFECTIVO (TIE) y cuadro de amortización del préstamo con un TIE = 5,4%, en relación al préstamo concedido al empleado.
3. Contabilizar la adquisición de las acciones de BANCA MN, el 1 de julio de 2012.
4. Contabilizar la venta de las 2.000 acciones de BANCA MN, el 1 de septiembre de 2012.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

1. Las acciones deben ir a la cartera de MANTENIDAS PARA NEGOCIAR puesto que la sociedad AAAA4 tiene la intención de enajenarlas antes de un año. Se valorarán inicialmente por su valor razonable, entendiendo los gastos y comisiones de adquisición como gasto del ejercicio y posteriormente se ajustará su valor al valor razonable, imputando las contrapartidas al resultado del ejercicio.

2. VALOR INICIAL DEL PRÉSTAMO = VALOR RAZONABLE CONTRAPRESTACIÓN ENTREGADA + COSTES DE TRANSACCIÓN DIRECTAMENTE ATRIBUIBLES = 20.000 + 0 = 20.000 EUROS.

Igualamos el valor en libros con los flujos de efectivo y despejamos el TIE de la siguiente ecuación:

$$20.000 = 4.000 \times (1+\text{TIE})^{-1} + 20.000 \times (1+\text{TIE})^{-4} \quad \text{TIE} = 5,4\%$$

CUADRO DE AMORTIZACIÓN DEL PRÉSTAMO

EJERCICIO	VALOR INIC.	COBROS	INTER. A P Y G	VF (C.Amort.)
2012	20.000,00	4.000,00	1.080,00	17.080,00
2013	17.080,00	0	922,32	18.002,32
2014	18.002,32	0	972,13	18.974,45
2015	18.974,45	20.000,00	1.025,55	0
			4.000,00	

3. Asiento de compra de las acciones de BANCA MN:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
11.890,00	(A) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	(A) Bancos, cta.cte.	13.351,65
26,65	(G) Servicios bancarios y similares		
1.435,00	(A) Dividendo a cobrar		

Los cálculos realizados se detallan así:

BANCA MN	
4.100 acciones x 3,25	
€/acción	13.325,00
Gastos 2/1000 x	
13.325	26,65
<hr/>	
Total a pagar	13.351,65

Como el reparto del primer dividendo se conoce cuando se adquieren las acciones, y corresponde al reparto de beneficio de un período anterior a la compra de las acciones, el importe del dividendo disminuye el valor de las acciones: $13.325 - 1.435 = 11.890$ euros.

4. Cuando se venden las acciones, debemos dar de baja el valor por el que figuran en contabilidad (valor en libros o contable) y aflojar el resultado positivo o negativo en la cuenta de resultados.

El valor contable es igual a: $11.890/4.100 = 2,90$ euros por acción x 2.000 acciones = 5.800 euros.

El importe de venta cobrado = (2.000 acciones x 4,2) – comisión 1 por mil = 8.400 - 8,4 = 8.391,60 euros.

En este caso hay BENEFICIO = 8.391,60 – 5.800 = 2.591,60 euros.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
8.391,60	(A) Bancos, cta.cte.	(A) Inversiones financieras a corto plazo en I de P	5.800,00
		(I) Beneficios de cartera de negociación	2.591,60



Tema 7

EXISTENCIAS

EJERCICIOS SOBRE EXISTENCIAS

SUPUESTO 1 PRECIO DE ADQUISICIÓN. REBAJAS Y DESCUENTOS EN FACTURA.

La empresa BCN COMERCIAL, S.A. ha adquirido una partida de 1.200 unidades del producto X. Los datos relacionados con la compra son los siguientes:

Precio unitario = 85 €

Rebajas, descuentos y similares consignados en factura: por promoción comercial = 3.060 €; por volumen de compras = 4.080 €; y por pronto pago = 2.040 €.

Además, BCN COMERCIAL (comprador) incurre en los siguientes gastos adicionales hasta que los bienes se encuentran ubicados para la venta: por transporte = 2.580 €; por seguros = 1.200 €; y por derechos arancelarios = 10.200 €.

SE PIDE: Precio de adquisición del producto X. Asientos de compra al proveedor y asientos separados del resto de facturas, suponiendo que se pagan mediante cheque bancario. Prescindir del IVA en este supuesto.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Precio total producto X = 1.200 u. x 85 € = 102.000

- Descuentos y rebajas incluidos en factura = - (3.060 + 4.080 + 2.040) = - 9.180

IMPORTE FACTURADO POR EL PROVEEDOR = 92.820 € = IMPORTE TOTAL FACTURA IMPORTE A PAGAR AL PROVEEDOR

Gastos adicionales hasta ubicación para venta = 2.580 + 1.200 + 10.200 = 13.980 €

PRECIO ADQUISICIÓN PRODUCTO X = 92.820 + 13.980 = 106.800 €

ASIENTO DE LA COMPRA AL PROVEEDOR:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
92.820	Compras de mercaderías (600)	Proveedores (400)	92.820

ASIENTO POR LA FACTURA DEL TRANSPORTE:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
2.580	Compras de mercaderías (600)	Bancos, c/c (572)	2.580

ASIENTO POR LA PÓLIZA DE SEGUROS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.200	Compras de mercaderías (600)	Bancos, c/c (572)	1.200

ASIENTO POR EL DOCUMENTO DE PAGO DE LOS DERECHOS ARANCELARIOS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
10.200	Compras de mercaderías (600)	Bancos, c/c (572)	10.200

ASIENTO DEL PAGO AL PROVEEDOR MEDIANTE CHEQUE BANCARIO:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
92.820	Proveedores (400)	Bancos, c/c (572)	92.820

SUPUESTO 2 PRECIO DE ADQUISICIÓN. REBAJAS Y DESCUENTOS FUERA DE FACTURA.

La empresa BCN COMERCIAL, S.A. ha adquirido una partida de 1.200 unidades del producto X. Los datos relacionados con la compra son los siguientes:

Precio unitario = 85 €.

Rebajas, descuentos y similares se conceden con posterioridad a la emisión de la factura: por promoción comercial = 3.060 €; por volumen de compras = 4.080 €; y por pronto pago = 2.040 €.

SE PIDE: Precio de adquisición del producto X. Asiento de compra al proveedor. El pago es por el neto resultante, ya que hay rebajas y demás fuera de factura, mediante cheque bancario. IVA deducible = 21%.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Precio total producto X = 1.200 u. x 85 € = 102.000

IMPORTE FACTURADO POR EL PROVEEDOR = 102.000 € = PRECIO DE ADQUISICIÓN PRODUCTO X

IVA 21 % = 21.420 €

IMPORTE TOTAL FACTURA = 123.420 € IMPORTE A PAGAR AL PROVEEDOR

- Descuentos y rebajas FUERA DE FACTURA = - (3.060 + 4.080 + 2.040) = - 9.180 € MENOS GASTOS DE COMPRAS QUE SE CONTABILIZAN EN CUENTAS DIFERENTES A COMPRAS Y RESTAN DEL IMPORTE A PAGAR AL PROVEEDOR (TB. PUEDE COBRARSE EN EFECTIVO POR LO QUE SE UTILIZARÍAN CUENTAS DE TESORERÍA).

ASIENTO DE LA COMPRA AL PROVEEDOR:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
102.000	Compras de mercaderías (600)	Proveedores (400)	123.420
21.420	HP, IVA soportado (472)		

ASIENTO POR LA FACTURA DEL DESCUENTO COMERCIAL:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
3.702,60	Proveedores (400)	Devoluciones de compras y op. similares (608)	3.060
		HP, IVA soportado (472)	642,60

ASIENTO POR LA FACTURA DEL RAPPEL DE COMPRAS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
4.936,80	Proveedores (400)	Rappels por compras (609)	4.080
		HP, IVA soportado (472)	856,80

ASIENTO POR LA FACTURA DEL DESCUENTO POR PRONTO PAGO:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
2.468,40	Proveedores (400)	Descuentos sobre compras por pronto pago (606)	2.040
		HP, IVA soportado (472)	428,40

ASIENTO DEL PAGO AL PROVEEDOR POR EL NETO RESULTANTE MEDIANTE CHEQUE BANCARIO:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
112.312,20	Proveedores (400)	Bancos, c/c (572)	112.312,20

SUPUESTO 3 PRECIO DE ADQUISICIÓN. INTERESES CONTRACTUALES Y NO CONTRACTUALES.

La empresa BCN COMERCIAL, S.A. ha adquirido una partida de 15.000 unidades del producto X. Los datos relacionados con la compra son los siguientes:

- Precio unitario = 8 €.
- Descuento en factura = 15.120 €.
- Coste del seguro a cargo del comprador = 900 €.
- Forma de pago: 180 días con intereses desglosados en factura por importe de 450 €.

SE PIDE: Precio de adquisición del producto X. Asientos a realizar por la compra al proveedor, coste del seguro y pago de la factura a 180 días. ¿Qué haríamos si el proveedor no desglosara en la factura los intereses y los sumara directamente al importe consignado en factura? Prescindir del IVA en este supuesto.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Precio total producto X = 15.000 u. x 8 € = 120.000

- Descuento incluido en factura = - 15.120

IMPORTE FACTURADO POR EL PROVEEDOR = 104.880 €

Intereses en factura (contractuales) = 450 NO FORMAN PARTE DEL PRECIO DE ADQ. PORQUE SON CONTRACTUALES

IMPORTE TOTAL FACTURA = 105.330 € IMPORTE A PAGAR AL PROVEEDOR

Gastos adicionales hasta ubicación para venta = 900 €

PRECIO ADQUISICIÓN PRODUCTO X = 104.880 + 900 = 105.780 €

ASIENTO DE LA COMPRA AL PROVEEDOR:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
104.880	Compras de mercaderías (600)	Proveedores (400)	104.880

ASIENTO POR LA PÓLIZA DE SEGUROS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
900	Compras de mercaderías (600)	Bancos, c/c (572)	900

ASIENTO POR EL DEVENGO DE LOS INTERESES A 180 DÍAS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
450	Intereses de deudas (662)	Proveedores (400)	450

ASIENTO POR EL PAGO DE LA FACTURA A 180 DÍAS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
105.330	Proveedores (400)	Bancos, c/c (572)	105.330

SITUACIÓN SI LOS INTERESES NO ESTUVIERAN DESGLOSADOS EN FACTURA:

Precio total producto X = 120.450 INCLUYE INTERÉS NO CONTRACTUAL VTO. < 1 AÑO ; PUEDE FORMAR PARTE PRECIO ADQ.

- Descuento incluido en factura = - 15.120

IMPORTE FACTURADO POR PROVEEDOR = 105.330 € = IMPORTE TOTAL FACTURA = 105.330 € IMPORTE A PAGAR AL PROVEEDOR

Gastos adicionales hasta ubicación para venta = 900 €

PRECIO ADQUISICIÓN PRODUCTO X = 105.330 + 900 = 106.230 €

ASIENTO DE LA COMPRA AL PROVEEDOR:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
105.330	Compras de mercaderías (600)	Proveedores (400)	105.330

ASIENTO POR LA PÓLIZA DE SEGUROS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
900	Compras de mercaderías (600)	Bancos, c/c (572)	900

ASIENTO POR EL PAGO DE LA FACTURA A 180 DÍAS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
105.330	Proveedores (400)	Bancos, c/c (572)	105.330

SUPUESTO 4 VALORACIÓN POSTERIOR. DETERIORO DEL VALOR DE LAS MERCADERÍAS.

Según el inventario realizado al CIERRE DEL EJERCICIO 2011 en la empresa TARRACO COMERCIAL, S.A., los datos facilitados por la propia empresa son los siguientes:

MERCADERÍAS:

Precio de adquisición = 190.400 €.

Precio de venta = 205.000 €

Costes estimados y necesarios de ventas = 24.600 €.

SE PIDE: Calcular y contabilizar el deterioro del valor de las mercaderías al cierre del ejercicio 2011, si lo hay.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

SI VALOR NETO REALIZABLE EXISTENCIAS < PRECIO ADQ. Ó COSTE PDCCIÓ. EXISTENCIAS => DETERIORO VALOR EXISTENCIAS

VNR en mercaderías = Importe previsto de venta MENOS costes estimados para llevar a cabo la venta

Precio previsto de venta = 205.000

- Costes estimados de venta = - 24.600

VALOR NETO REALIZABLE mercaderías = 180.400 €

PRECIO ADQUISICIÓN MERCADERÍAS = 190.400 €

En este caso, el VNR < VC => $180.400 - 190.400 = -10.000$ € => CORRECCIÓN VALORATIVA EN EJERCICIO 2011 ES NECESARIO CONTABILIZAR DETERIORO DE VALOR DE LAS MERCADERÍAS EN EL EJERCICIO 2011.

ASIENTO, AL CIERRE DEL EJERCICIO 2011, POR EL REGISTRO CONTABLE DEL DETERIORO DE LAS MERCADERÍAS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
10.000	Pérdidas por deterioro de mercaderías (6931)	Deterioro de valor de las mercaderías (390)	10.000

En este caso, al cierre del ejercicio 2012, la empresa debería realizar un asiento de reversión del deterioro de valor de las mercaderías por el importe registrado en el 2011 de 10.000 € .

ASIENTO A REALIZAR AL CIERRE DEL EJERCICIO 2012:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
10.000	Deterioro de valor de las mercaderías (390)	Reversión del deterioro de mercaderías (7931)	10.000

Posteriormente, si hubiera deterioro de valor de las mercaderías, al cierre del ejercicio 2012, debería contabilizar un asiento igual al realizado, al cierre del ejercicio 2011, por el importe correspondiente. Si no hubiera deterioro de las mercaderías no debería realizar ningún asiento más.

SUPUESTO 5 VALORACIÓN POSTERIOR. DETERIORO DEL VALOR DE PRODUCTOS EN CURSO.

Según el inventario realizado al CIERRE DEL EJERCICIO 2011 en la empresa TARRACO COMERCIAL, S.A., los datos facilitados por la propia empresa son los siguientes:

PRODUCTOS EN CURSO:

- Valor contable de los productos en curso = 1.264.000 €.
- Precio previsto de venta = 3.700.000 €.
- Costes estimados para realizar la venta = 222.000 €
- Costes estimados pendientes de incurrir = 2.050.000 €.

SE PIDE: Calcular y contabilizar el deterioro del valor de las mercaderías al cierre del ejercicio 2011, si lo hay. ¿Qué pasaría si la empresa TARRACO COMERCIAL, S.A. hubiera contabilizado al cierre del ejercicio 2010 un deterioro del valor de los productos en curso por 10.000€?

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

SI VALOR NETO REALIZABLE EXISTENCIAS < PRECIO ADQ. Ó COSTE PDCCIÓ. EXISTENCIAS => DETERIORO VALOR EXISTENCIAS

VNR en productos en curso = Importe previsto de venta MENOS costes estimados para llevar a cabo la venta MENOS costes estimados necesarios para terminar su producción

Precio previsto de venta = 3.700.000

- Costes estimados de venta = - 222.000
- Costes estimados terminar producción = - 2.050.000

VALOR NETO REALIZABLE productos en curso = 1.428.000 €

VALOR CONTABLE PRODUCTOS EN CURSO = 1.264.000 €

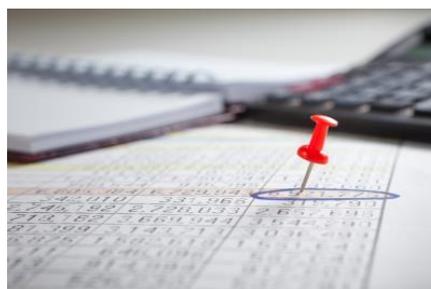
En este caso, el VNR > VC => NO ES NECESARIO CONTABILIZAR DETERIORO DE VALOR DE LOS PRODUCTOS EN CURSO EN EL EJERCICIO 2011.

SI LA EMPRESA HUBIERA CONTABILIZADO EN EL EJERCICIO 2010 UN DETERIORO DE VALOR, DEBERÍA REVERTIRLO EN EL EJERCICIO 2011 POR EL MISMO IMPORTE:

ASIENTO AL CIERRE DEL EJERCICIO 2011 POR LA REVERSIÓN DEL DETERIORO DE PRODUCTOS EN CURSO REGISTRADO EN EL EJERCICIO 2010 ANTERIOR:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
10.000	Deterioro de valor de los productos en curso (393)	Reversión del deterioro de productos en curso (7930)	10.000

Como en el ejercicio 2011 no se deterioran los productos en curso no debería realizar ningún asiento más.



Tema 8

ACTIVO CORRIENTE, CLIENTES Y EFECTOS COMERCIALES A COBRAR

EJERCICIOS SOBRE CRÉDITOS COMERCIALES

SUPUESTO 1 VALORACIÓN INICIAL DE CLIENTES. VALORACIÓN POSTERIOR DE CLIENTES: VALOR NOMINAL Y COSTE AMORTIZADO.

La consultora AUDIFISCO, S.L. ha prestado los siguientes servicios de asesoramiento contable y fiscal, terminados todos ellos el 31/07/20X1:

- A INDUSTRIAS BESÓS, S.A. a un precio acordado de facturación de 18.000 €. Fecha de cobro de factura: 01/04/20X2. No hay intereses desglosados en la factura.
- A COMERCIAL LATINTA, S.A. a un precio acordado de facturación de 20.000 €, a pagar dentro de 15 meses. El tipo de interés de mercado para operaciones similares es del 5%.

Observación: Se prescinde de la incidencia del IVA.

SE PIDE:

- a) Contabilización inicial de la facturación a INDUSTRIAS BESÓS, S.A. y contabilización posterior hasta el cobro (incluido).
- b) Contabilización inicial de la facturación a COMERCIAL LATINTA, S.A. y registros posteriores que correspondan incluyendo el cobro de factura.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

a) CONTABILIZACIÓN INICIAL DE LA FACTURACIÓN A INDUSTRIAS BESÓS, S.A. Y CONTABILIZACIÓN POSTERIOR HASTA EL COBRO (INCLUIDO)

Estamos ante un ingreso por prestación de servicios, cuya entrega ya se ha realizado y cuya contrapartida se recibirá en un plazo inferior a doce meses. Debiéndose considerar, no obstante, lo que determina el PGC cuando, como sucede en el caso, se acuerda un plazo de cobro de 8 meses, sin que en la factura figure ningún desglose por los intereses por el aplazamiento.

Las normas a considerar son las relativas a los ingresos (NRV 14ª del PGC) y la relativa a instrumentos financieros (NRV 9ª del mismo texto). Ambas, vienen a decir que, en ese caso, la valoración de la partida a cobrar se puede identificar con el nominal de la factura, importe por el cual deberá reconocerse el correspondiente ingreso por la prestación del servicio. Posteriormente, el crédito se seguirá valorando a dicho nominal.

Contabilización:

A 31.07.X1, por el servicio prestado:

18.000,00	<u>Cientes (430)</u>	a	<u>(705) Prestaciones de servicios</u>	18.000,00
-----------	----------------------	---	--	-----------

A 31.12.X1:

(NO PROCEDE REALIZAR NINGÚN ASIENTO CONTABLE.
EL ACTIVO SIGUE VALORADO A VALOR NOMINAL)

A 01.04.X2, por el cobro del crédito a su vencimiento:

18.000,00	<u>Bancos, c/c, euros (572)</u>	a	<u>(430) Cientes</u>	18.000,00
-----------	---------------------------------	---	----------------------	-----------

b) CONTABILIZACIÓN INICIAL DE LA FACTURACIÓN A COMERCIAL LATINTA, S.A. Y REGISTROS POSTERIORES QUE CORRESPONDAN, INCLUYENDO EL COBRO DE FACTURA.

Se trata de un ingreso cuya contrapartida se recibirá en un plazo superior a doce meses.

Y, según lo cual, las dos normas mencionadas anteriormente, obligan a estar al tratamiento general que sintetizamos:

Ingresos por la prestación del servicio. Se valorarán por el valor razonable de la contrapartida a recibir.

En el caso, el VR del importe a recibir se corresponde con el valor actual del mismo, considerando el tipo de interés de operaciones similares: $VA = 20.000 * (1,05)^{-15/12} = 18.816,70 \text{ €}$

Partida a cobrar: Hay que distinguir entre:

- Valoración inicial: Al Valor Razonable del importe a recibir.
- Valoración posterior: Al coste amortizado.

Contabilización:

A 31.07.X1, por el servicio prestado:			
18.816,70	Clientes a LP (450)	a	(705) Prestaciones de servicios
			18.816,70
A 31.12.X1, por la actualización a Coste amortizado del importe del crédito:			
386,44	Clientes a LP (450) (18.816,70 x [1,05 ^{5/12} - 1])	a	(762) Ingresos de créditos
			386,44
A 31.12.X1, por la reclasificación temporal del crédito:			
19.203,14	Clientes (430)	a	(450) Clientes a LP (18.816,70 + 386,44)
			19.203,14
A 31.10.X2, por la actualización a Coste amortizado del importe del crédito:			
796,86	Clientes a LP (450) (19.203,14 x [1,05 ^{10/12} - 1])	a	(762) Ingresos de créditos
			796,86
A 31.10.X2, por el cobro del crédito a su vencimiento:			
20.000,00	Bancos, c/c, euros (572)	a	(430) Clientes (19.203,14 + 796,86)
			20.000,00

SUPUESTO 2 EFECTOS COMERCIALES A COBRAR ACEPTADOS; DETERIORO DE VALOR E INSOLVENCIA FIRME.

La empresa COMERCIA tiene unos efectos comerciales en cartera que envía al banco con el que opera para que realice las siguientes operaciones:

- El banco tiene que gestionar el cobro de efectos por importe de 3.000 euros. Al cabo de unos días, el banco nos comunica que ha tenido éxito en el cobro de 2.900 euros, por lo que nos abona en cuenta dicho importe menos una comisión de 29 euros. Los 100 euros restantes no han podido cobrarse, habiendo generado unos gastos de la operación de 4 euros.
- La empresa COMERCIA descuenta en el banco efectos por importe de 5.000 euros pero con intereses a cargo de COMERCIA de 110 euros y gastos por comisiones de gestión de 50 euros. Dentro de 3 meses vencen, de los efectos descontados anteriores, 3.000 euros. De los 3.000 euros, 2.800 euros han sido atendidos y 200 euros han sido devueltos. Los 2.000 euros restantes están pendientes de vencimiento.

La empresa COMERCIA comprueba su contabilidad y se da cuenta que todos los efectos impagados corresponden al mismo cliente, el cual está incumpliendo de forma generalizada a todos sus acreedores; la empresa COMERCIA dotará el correspondiente deterioro mediante el sistema individualizado. Al cabo de 6 meses la insolvencia del cliente es firme, no podremos cobrar de él.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones anteriores.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

La empresa COMERCIA tiene efectos aceptados por clientes por importe de 8.000 euros. Los tiene contabilizados en la subcuenta (4311) CLIENTES EFECTOS COMERCIALES EN CARTERA.

EFECTOS EN GESTIÓN DE COBRO

La empresa COMERCIA envía a su banco, efectos por importe de 3.000 euros que tiene contabilizados en la subcuenta 4310, para que GESTIONE su COBRO. El primer asiento a realizar es el de reclasificar la cuenta de activo en la que están contabilizados los efectos para dar más información.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
3.000,00	(A) Clientes, efectos comerciales en gestión de cobro (4313)	(A) Clientes, efectos comerciales en cartera (4311)	3.000,00

Como el banco consigue cobrar 2.900 euros, lo contabilizamos junto a las comisiones que se queda el banco y abonamos por la baja de la cuenta donde están los efectos.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
2.871,00	(A) Bancos, c/c	(A) Clientes, efectos comerciales en gestión de cobro (4313)	2.900,00
29,00	(G) Servicios bancarios		

Como hay efectos por 100 euros que el banco no puede cobrar, reclasificamos los efectos en una cuenta de activo donde se refleje su impago y contabilizamos los gastos de 4 euros del impago.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
100,00	(A) Clientes, efectos comerciales impagados (4314)	(A) Clientes, efectos comerciales en gestión de cobro (4313)	100,00
4,00	(G) Servicios bancarios	(A) Bancos, c/c	4,00

EFECTOS DESCONTADOS

La empresa COMERCIA envía también a su banco, efectos por importe de 5.000 euros que tiene contabilizados en la subcuenta 4310, para DESCANTARLOS. Esta operación supone que la empresa COMERCIA cobre el dinero que deben los clientes antes de su vencimiento. Esta operación conlleva unas comisiones e intereses que percibe el banco por adelantar el dinero. Si llegado el vencimiento de los efectos los clientes no pagan el importe de los efectos descontados al banco la empresa COMERCIA responde frente al banco de dichos importes. El primer asiento a realizar es el de reclasificar la cuenta de activo en la que están contabilizados los efectos para dar más información.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
5.000,00	(A) Clientes, efectos comerciales descontados (4312)	(A) Clientes, efectos comerciales en cartera (4311)	5.000,00

Una vez descontados los efectos, contabilizamos el cobro por un importe de 5.000 euros menos las comisiones e intereses que se queda el banco por realizar la operación. El abono es contra una cuenta de pasivo porque la empresa "debe" el dinero al banco en el caso de que llegado el vencimiento de los clientes, éstos no pagaran.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
4.840,00	(A) Bancos, c/c	(P) Deudas por efectos descontados (5208)	5.000,00
50,00	(G) Servicios bancarios		
110,00	(G) Intereses por descuento de efectos		

Al cabo de 3 meses, damos de baja la cuenta de activo de los efectos descontados que han sido atendidos por los clientes a su vencimiento, 2.800 euros, y la cuenta de pasivo por el total importe de los efectos que han vencido, 3.000 euros. La diferencia de 200 euros es lo que tenemos que pagar al banco por los efectos que no han sido atendidos por los clientes.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
3.000,00	(P) Deudas por efectos descontados	(A) Clientes, efectos comerciales descontados (4312)	2.800,00
		(A) Bancos, c/c	200,00

Como hay efectos por 200 euros que el cliente no ha pagado al vencimiento, reclasificamos los efectos en una cuenta de activo donde se refleje su impago.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
200,00	(A) Clientes, efectos comerciales impagados (4314)	(A) Clientes, efectos comerciales descontados (4312)	200,00

Hay todavía efectos comerciales descontados por importe de 2.000 euros que todavía no han llegado a su vencimiento. El supuesto no nos da información sobre dicho vencimiento por lo que no contabilizamos nada.

DETERIORO DE VALOR DE UN CLIENTE QUE NO PAGA

La empresa COMERCIA comprueba que los efectos impagados pertenecen al mismo cliente. Contabiliza el deterioro de valor de dicho cliente (ahora contabilizado en la subcuenta 4315) por el sistema INDIVIDUALIZADO. Por tanto, la empresa reclasifica la subcuenta 4315 en una cuenta de activo de CLIENTE DE DUDOSO COBRO. El importe a contabilizar es el saldo (deudor) de la subcuenta 4315 = 100 + 200 = 300 euros.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
300,00	(A) Cliente de dudoso cobro (436)	(A) Clientes, efectos comerciales impagados (4314)	300,00

A continuación se contabiliza un GASTO por el deterioro de valor del cliente por importe de 300 euros.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
300,00	(G) Pérdidas por deterioro de clientes (694)	(-A) Deterioro de valor de clientes (490)	300,00

Al cabo de 6 meses, cuando la insolvencia es FIRME damos de baja la cuenta del cliente reflejando el correspondiente GASTO por la pérdida del activo. El cliente está contabilizado en la cuenta 436 CLIENTE DE DUDOSO COBRO, puesto que hemos dotado el deterioro de forma individualizada.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
300,00	(G) Pérdidas por créditos comerciales incobrables (650)	(A) Clientes de dudoso cobro (436)	300,00

El gasto por la insolvencia del cliente lo contabilizamos cuando dotamos el deterioro (principio de devengo), pero también por la pérdida del cliente cuando damos de baja la cuenta de cliente de dudoso cobro cuando la insolvencia es firme. Como se aprecia, se contabiliza 2 veces el gasto por lo que debemos compensar 1 de ellos con la REVERSIÓN del deterioro.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
300,00	(-A) Deterioro de valor de clientes (490)	(I) Reversión del deterioro de clientes (794)	300,00



Tema 9

FONDOS PROPIOS

EJERCICIOS SOBRE FONDOS PROPIOS

EJERCICIO 1 CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD ANÓNIMA

Una S.A. se constituye mediante la aportación de sus socios de 200.000 €. Dicha cantidad coincide con el valor nominal de las acciones emitidas. Los gastos de primer establecimiento, en concepto de estudios de mercado, encargados a otra empresa son de 7.000 € y los gastos de constitución son de 3.500 €, pagados todos ellos a través de la cuenta corriente bancaria de la empresa.

SE PIDE:

Contabilizar todas las operaciones relacionadas con la constitución de la S.A.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Por la emisión de acciones debemos contabilizar el importe de la emisión (valor de emisión, que es igual al valor nominal y, en su caso, más la prima de emisión) que es el valor de emisión multiplicado por el número de acciones emitidas en la constitución de la sociedad (ó en la ampliación de capital si fuera el caso).

Para ello utilizamos dos cuentas de situaciones transitorias de financiación: la cuenta (190) que va al pasivo corriente del balance con signo negativo y que refleja las acciones emitidas y pendientes de suscripción por parte de los socios; y la cuenta (194) que va al pasivo corriente del balance y que refleja el capital social, y en su caso, más la prima de emisión (si el valor de emisión de las acciones es superior a su valor nominal, este es el concepto de prima de emisión) PENDIENTES DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
200.000	Acciones emitidas (190)	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	200.000

Cuando los socios suscriben (se hacen responsables del pago de las acciones) y desembolsan las acciones, se contabiliza lo siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
200.000	Bancos, c/c (572)	Acciones emitidas (190)	200.000

Cuando se produce la INSCRIPCIÓN DE LA ESCRITURA PÚBLICA DE CONSTITUCIÓN O AUMENTO DE CAPITAL se contabiliza en el PATRIMONIO NETO (Fondos Propios) la cuenta de capital social (valor nominal de las acciones) (y la prima de emisión, si la hubiera) y se carga contra la cuenta de pasivo corriente citada antes:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
200.000	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	Capital social (100)	200.000

Por los gastos de primer establecimiento:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
7.000	Servicios de profesionales independientes (623)	Bancos, c/c (572)	7.000

Por los gastos de constitución:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
3.500	Reservas voluntarias (113)	Bancos, c/c (572)	3.500

En este último caso, como son necesarios para constituir la sociedad disminuyen directamente el patrimonio neto a través de una cuenta de reservas.

EJERCICIO 2 CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD ANÓNIMA

Se constituye la sociedad A6, S.A. con un capital de 450.000 € representado mediante 45.000 acciones de 10 € de valor nominal, emitidas al 120% y desembolsadas en el importe mínimo legal (TRLSC).

Los gastos de emisión de la sociedad ascienden a 10.000 € más una cuota de IVA de 1.350 € y una retención practicada de 1.125 €.

El dividendo pasivo se exige y es atendido por los socios a los 6 meses de la constitución social.

SE PIDE:

Contabilizar todas las operaciones derivadas de la información anterior.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

El tratamiento contable es el mismo ya se trate de una SA o de una SRL, salvo en el tema de desembolso del capital social: en la SRL el 100% en momento constitución o aumento cap. y en la SA mínimo el 25% en momento constitución o aumento cap.

Por la emisión de las acciones

540.000	Acciones o participaciones emitidas (190)	a	(194) Capital emitido pendiente de inscripción (45.000 accs. x 10 €/acción x 120%)	540.000
---------	---	---	---	---------

Por la suscripción de todas las acciones y desembolso mínimo legal del valor de cada acción

202.500	Bancos, c/c, euros (572) (45.000 accs. x 10€/acción x 25% + 45.000 accs. x 2€/acción)			
337.500	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (1034) (45.000 accs. x 10€/acción x 75%)	a	(190) Acciones o participaciones emitidas	540.000

Por la inscripción de la escritura de constitución en el Registro Mercantil

540.000	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	a	(100) Capital social (45.000 accs. x 10 €/acción)	450.000
		a	(110) Prima de emisión o asunción (45.000 accs. x 2 €/acción)	90.000
337.500	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (1030)	a	(1034) Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	337.500

La factura de los gastos de emisión es la siguiente:

Tributos	2.500 €
Otros gastos (= Base imponible de IVA)	7.500 €
Cuota de IVA (18% x 7.500)	1.350 €
Retención	(1.125) €
= Total factura	10.225 €

Por el pago de los gastos de emisión, que de acuerdo con la NRV 9ª.4. se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas

10.000	Reservas voluntarias (113)			
1.350	HP IVA soportado (472) (18% x 7.500)	a	(572) Bancos, c/c, euros	10.225
		a	(4751) HP acreedora por retenciones practicadas	1.125

Por la exigencia del dividendo pasivo pendiente

337.500	Socios por desembolsos exigidos (558)	a	(1030) Socios por desembolsos no exigidos, capital social	337.500
---------	---------------------------------------	---	---	---------

Por el cobro del dividendo pasivo pendiente

337.500	Bancos, c/c, euros (572)	a	(558) Socios por desembolsos exigidos	337.500
---------	--------------------------	---	---------------------------------------	---------

EJERCICIO 3 CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD ANÓNIMA

Se acuerda la constitución de la S.A. "NUEVA", mediante la puesta en circulación de 100.000 acciones, de valor nominal 10 euros, emitidas al 200%. Los socios suscriben y desembolsan todas las acciones en el momento de otorgarse la escritura pública. La inscripción en el Registro Mercantil se produce unos meses más tarde.

SE PIDE: Contabilizar todas las operaciones relacionadas con la constitución de la S.A. "NUEVA".

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Por la emisión de acciones debemos contabilizar el importe de la emisión (valor de emisión, que es igual al valor nominal y, en su caso, más la prima de emisión) que es el valor de emisión multiplicado por el número de acciones emitidas en la constitución de la sociedad (ó en la ampliación de capital si fuera el caso).

Para ello utilizamos dos cuentas de situaciones transitorias de financiación: la cuenta (190) que va al pasivo corriente del balance con signo negativo y que refleja las acciones emitidas y pendientes de suscripción por parte de los socios; y la cuenta (194) que va al pasivo corriente del balance y que refleja el capital social, y en su caso, más la prima de emisión (si el valor de emisión de las acciones es superior a su valor nominal, este es el concepto de prima de emisión) PENDIENTES DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
2.000.000	Acciones emitidas (190)	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	2.000.000

Cuando los socios suscriben (se hacen responsables del pago de las acciones) y desembolsan las acciones, se contabiliza lo siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
2.000.000	Bancos, c/c (572)	Acciones emitidas (190)	2.000.000

Cuando se produce la INSCRIPCIÓN DE LA ESCRITURA PÚBLICA DE CONSTITUCIÓN O AUMENTO DE CAPITAL se contabiliza en el PATRIMONIO NETO (Fondos Propios) la cuenta de capital social (valor nominal de las acciones) y la prima de emisión, si la hay (PE = V emisión - V nominal); y se carga contra la cuenta de pasivo corriente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
2.000.000	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	Capital social (100)	1.000.000
		Prima de emisión (110)	1.000.000

EJERCICIO 4 AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL EN UNA S.A.

Una sociedad anónima amplía su capital social, con aportaciones dinerarias, mediante la emisión de acciones (proporción de ampliación: 1 nueva por cada 4 antiguas), de 5 € de valor nominal, con un valor de emisión por acción de 12 €, con desembolso total en el momento de la suscripción de los títulos. La sociedad anónima tiene un capital social, antes de la ampliación, dividido en 300.000 acciones de 5 € de valor nominal.

SE PIDE: Calcular el número de acciones emitidas en la ampliación de capital y contabilizar los asientos correspondientes a la ampliación de capital hasta su inscripción en el Registro Mercantil.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Asientos a realizar hasta la inscripción de la S.A. en el registro mercantil.

Por la emisión de las acciones:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
900.000	Acciones emitidas (190)	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	900.000

Cuando los socios suscriben (se hacen responsables del pago de las acciones) y desembolsan las acciones, se contabiliza lo siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
900.000	Bancos, c/c (572)	Acciones emitidas (190)	900.000

Cuando se produce la inscripción de la escritura pública de aumento de capital se contabiliza en el Patrimonio Neto (Fondos Propios) la cuenta de capital social (valor nominal de las acciones) y la prima de emisión, si la hay ($PE = V \text{ emisión} - V \text{ nominal}$); y se carga contra la cuenta (194) de pasivo corriente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
900.000	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	Capital social (100) Prima de emisión (110)	375.000 525.000

En las SOCIEDADES ANÓNIMAS, el desembolso mínimo legal es del 25% del valor nominal de cada acción en las sociedades anónimas, tanto en la constitución como en los aumentos de capital; en cambio, si hay prima de emisión, se desembolsa siempre al 100%. En este supuesto la prima de emisión es de 7 € ($PE = VE - VN = 12 - 5 = 7 \text{ €}$) y el desembolso total inicial por acción es de 12 € que coincide con el valor de emisión.

El número de acciones que se emiten en la ampliación se obtiene de multiplicar el número de acciones antes de la ampliación por la proporción, nuevas/antiguas, de la ampliación.

En este caso n° acciones emitidas = $300.000 \times 1/4 = 75.000$ acciones nuevas que se emiten.

Siendo, por tanto, el desembolso total inicial = $(5 + 7) \times 75.000 = 900.000 \text{ €}$.

Si multiplicamos la prima de emisión y el valor nominal por el número de acciones emitidas en la ampliación de capital nos darán los importes de las cuentas de prima de emisión y capital social, respectivamente.

Capital social = n° acciones emitidas \times VN = $75.000 \times 5 = 375.000 \text{ €}$.

Prima de emisión = $(VE - VN) \times n^\circ$ acciones emitidas = $(12 - 5) \times 75.000 = 525.000 \text{ €}$.

EJERCICIO 5 AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL EN UNA S.A.

A finales de 2008, la S.A. "A6" procede a ampliar su capital social emitiendo acciones por un valor nominal total de 30.000 €. Los accionistas que suscriben las acciones aportan a la sociedad una maquinaria, según escritura pública y posterior inscripción en el Reg. Mercantil. Los gastos jurídicos derivados de dicha ampliación, satisfechos al contado, ascienden a 2.500 €. No obstante lo anterior, la tasación efectuada por el

experto independiente (requisito en las aportaciones no dinerarias en las S.A.) asigna a la maquinaria un valor de 32.000 €.

SE PIDE: Contabilizar el aumento de capital social en la S.A. "A6".

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Por el aumento de capital:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
30.000	Acciones emitidas (190)	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	30.000

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
30.000	Maquinaria (213)	Capital social (100)	30.000

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
30.000	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	Capital social (100)	30.000

Por los gastos de ampliación de capital:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
2.500	Reservas voluntarias (113)	Bancos, c/c	2.500

Por el ajuste derivado del valor de la tasación asignado por el experto independiente, según lo dispuesto en el PGC-07:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
2.000	Maquinaria (213)	Prima de emisión (110)	2.000

Como hay un ajuste en la valoración de la aportación no dineraria surge la cuenta de fondos propios llamada prima de emisión (110) que se contabiliza dentro del epígrafe de reservas.

EJERCICIO 6 AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL EN UNA S.A.

La sociedad "AUMENTO, S.A." amplía su capital social, con aportaciones dinerarias, mediante la emisión de acciones (proporción de ampliación: 3 nuevas por cada 5 antiguas), de 30 € de valor nominal, con un valor de emisión del 120% de su valor nominal (ó valor de emisión de 36 €, que sale de multiplicar el Valor Nominal por el % sobre Valor Nominal= $30 \times 120\% = 36$ €), con desembolso del mínimo legal en el momento de la suscripción de los títulos. La sociedad "AUMENTO, S.A." tiene un capital social, antes de la ampliación, compuesto por 60.000 acciones de 30 € de valor nominal. Al cabo de 9 meses se desembolsa el capital pendiente de desembolso.

SE PIDE: Contabilizar el aumento de capital social en la S.A. "AUMENTO".

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.296.000	Acciones emitidas (190)	Capital social pendiente de inscripción (194)	1.296.000
486.000 810.000	Bancos, c/c (572) Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (1034)	Acciones emitidas (190)	1.296.000

1.296.000	Capital social pendiente de inscripción (194)	Capital social (100) Prima de emisión (110)	1.080.000 216.000
810.000	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (1030)	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (1034)	810.000

El desembolso mínimo legal es del 25% del valor nominal de cada acción en las sociedades anónimas, tanto en la constitución como en los aumentos de capital; en cambio, si hay prima de emisión, se desembolsa siempre al 100%. En este supuesto la prima de emisión es de 6 € (20% de 30 € ó bien, $PE = VE - VN = 36 - 30 = 6$ €) y el desembolso mínimo legal por acción es de 25% de 30 € = 7,5 €.

El número de acciones que se emiten en la ampliación se obtiene de multiplicar el número de acciones antes de la ampliación por la % de acciones en la ampliación (nuevas/antiguas).

En este caso N° Acciones emitidas = 60.000 x 3/5 = 36.000 acciones nuevas que se emiten.

Siendo, el DESEMBOLSO INICIAL = (7,5 + 6) x 36.000 = 486.000 €; y el DESEMBOLSO PENDIENTE = 22,5 x 36.000 = 810.000 €.

Si multiplicamos la prima de emisión y el valor nominal por el NÚMERO DE ACCIONES EMITIDAS EN LA AMPLIACIÓN DE CAPITAL nos darán los importes de las cuentas de prima de emisión y capital social, respectivamente.

CAPITAL SOCIAL= N° Acciones emitidas X VN = 36.000 x 30 = 1.080.000 €.

PRIMA DE EMISIÓN= (VE – VN) x N° Acciones emitidas = (36 -30) x 36.000 = 216.000 €.

Como hemos visto, la parte del valor nominal de las acciones, no desembolsado, se contabiliza en la subcuenta (1030) y responde al concepto de DIVIDENDO PASIVO, que es un derecho de la sociedad a cobrar a los socios la parte que deben del capital social. La subcuenta (1030) se presenta en el balance dentro del PATRIMONIO NETO CON SIGNO NEGATIVO (minora los Fondos Propios) y cuando se exige el dividendo pasivo a los socios se pasa a una subcuenta de ACTIVO CORRIENTE que es la (5580). Los asientos de desembolso del capital pendiente de pago es el siguiente (este desembolso puede ser dinerario, como es este caso, o bien no dinerario):

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
810.000	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias (5580)	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (1030)	810.000
810.000	Bancos, c/c (572)	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias (5580)	810.000

EJERCICIO 7 DISMINUCIÓN DE CAPITAL SOCIAL EN UNA S.A.

La S.A. "REDUCE" tiene la intención de reducir su capital social en 40.000 euros con cargo a reservas de libre disposición (cuenta con las suficientes reservas al efecto). La reducción se realiza entregando 40.000 euros en efectivo repartidos entre todas las acciones.

SE PIDE: Contabilizar la disminución de capital social y el asiento que evite la oposición de acreedores a la reducción de capital, en la S.A."REDUCE".

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

En las sociedades mercantiles, la cifra de capital social es una cifra estable (sólo modificable siguiendo los requisitos de la legislación mercantil) que ofrece garantías a los acreedores, por lo que la legislación mercantil exige en determinados caso que si hay una disminución de dichas garantías por una reducción de capital social, los acreedores se puedan oponer.

Uno de estos casos es cuando la sociedad devuelve el capital social a los socios en forma de salida de efectivo y por tanto como se disminuyen las garantías de los acreedores, éstos se pueden oponer. No obstante, la legislación mercantil permite a las sociedades que tienen reservas disponibles que las transformen en

indisponibles (sirvan como garantía a los acreedores) y entonces no existe la posibilidad de que los acreedores se opongan.

El asiento que recoge la devolución de capital social en efectivo a los socios (por el total) es el siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
40.000	Capital social (100)	Bancos, c/c (572)	40.000

En el asiento anterior hemos contabilizado toda la salida de efectivo que corresponde a todas las acciones. Habría que hacer un cálculo para saber cuanto dinero corresponde a cada acción y en dicho asiento, por tanto, se podría abonar (en vez de la cuenta 572) a una cuenta acreedora con los socios. A medida que se fuera pagando a los socios se cargaría la cuenta acreedora con abono a la cuenta de bancos, c/c (572).

El asiento que permite que la sociedad pueda reducir capital social entregando dinero a los socios, sin oposición de los acreedores, es el siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
40.000	Reservas voluntarias (113)	Reserva por capital amortizado (1142)	40.000

Para contabilizar el asiento anterior la sociedad tiene que contar con reservas disponibles y además la cuenta (1142) ofrece las mismas garantías a los acreedores que la cuenta de capital social, por lo que la sociedad no podrá disponer de dichas reservas más que con los requisitos exigidos por ley para la reducción de capital social.

EJERCICIO 8 DISMINUCIÓN DE CAPITAL SOCIAL EN UNA S.A.

La S.A. "REDUCE" tiene la obligación, en el ejercicio 2011, de reducir su capital social, que es de 200.000 euros, para compensar pérdidas de los ejercicios 2008 y 2009 por importe de 50.000 euros y 70.000 euros, respectivamente. Dichos importes aparecen dentro de la cuenta (121). Además cuenta con reserva legal por importe de 20.000 euros y con reservas voluntarias por importe de 10.000 euros.

SE PIDE: Razonar la obligación de compensar pérdidas por parte de la sociedad "REDUCE". Contabilizar la disminución del capital social en la S.A."REDUCE" y la compensación de las pérdidas. Dejar la situación patrimonial de "REDUCE" en disposición de repartir dividendos.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

"REDUCE" tiene la obligación de reducir su capital social cuando las pérdidas hagan que su patrimonio neto sea inferior a los 2/3 del capital social ($200.000 + 20.000 + 10.000 - 50.000 - 70.000 = 110.000 < 2/3 \times 200.000 = 133.333,33$) y, además lleve un ejercicio social sin recuperar dicha proporción (por los datos del supuesto, parece que desde las pérdidas que tuvo en el 2009 hasta ejercicio 2011 no las ha recuperado). Por tanto, es obligatorio compensar las pérdidas; en este tipo de reducción los acreedores no pueden oponerse.

La sociedad "REDUCE" tiene que utilizar todas las reservas de libre disposición (en este caso, las reservas voluntarias) y además puede utilizar toda la reserva legal (por ley la reserva legal no puede quedar por encima del 10% del capital social después de la reducción. Por tanto, utilizamos la reserva legal también en su totalidad.

Las pérdidas acumuladas son 120.000 ($50.000 + 70.000$) y las compensamos con reservas voluntaria = 10.000 + reserva legal = 20.000 + lo que falta con capital social = 90.000, en total 120.000.

Las pérdidas se contabilizan en la cuenta (121) *Resultados negativos de ejercicios anteriores*, y dicha cuenta minorra los fondos propios. El epígrafe utilizado, dentro de los fondos propios, es el de resultados pendientes de aplicación, y esto suele ser así porque en la s.a. (anónima) y en la S.R.L. (limitada) los socios no tienen la obligación de responder de las pérdidas sociales, por lo que las pérdidas quedan en una cuenta pendiente de aplicar pero con signo negativo dentro de los fondos propios. Ante la no obligación de los socios de

responder de las pérdidas, la legislación mercantil establece límites en la cuantía de dichas pérdidas y la obligación de eliminarlas si se dan las circunstancias exigibles.

El asiento de reducción de capital social para compensar pérdidas sería el siguiente (utilizamos también las reservas con que cuenta la sociedad):

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
90.000	Capital social (100)	Resultados negativos ejercicio 2008 (1210)	50.000
10.000	Reservas voluntarias (113)	Resultados negativos ejercicio 2009 (1211)	70.000
20.000	Reserva legal (112)		

El CAPITAL SOCIAL después de la reducción es igual al PATRIMONIO NETO.

CAPITAL SOCIAL dr = 200.000 – 90.000 = 110.000 euros.

PATRIMONIO NETO dr = CSdr = 110.000 euros.

De esta forma se logra restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de esta sociedad.

La legislación mercantil dice que tras una reducción de capital de este tipo, la sociedad sólo puede repartir dividendos si la Reserva legal llega al 10% del Capital social. Si queremos dejar la situación patrimonial para el reparto de dividendos debemos dividir el CSdr entre 1,1. Así, la RL para repartir dividendos = 10% CS para repartir dividendos. Ya hemos calculado que el CS después de la reducción (dr) = 110.000 euros.

CS para repartir dividendos = 110.000 / 1,1 = 100.000 y la RL rd = 10% de 100.000 = 10.000 euros.

Asiento a realizar:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
10.000	Capital social (100)	Reserva legal (112)	10.000

En esta hipótesis en que la sociedad podrá REPARTIR DIVIDENDOS (si obtuviera beneficios futuros, obviamente), su situación patrimonial es la siguiente: PNdr = CSdr + RLdr = 100.000 + 10.000 = 110.000 euros.

EJERCICIO 9 APLICACIÓN DE RESULTADOS DEL EJERCICIO

La sociedad DISTRIB presenta el siguiente patrimonio neto tras el cierre del ejercicio 2010 y la aprobación en Junta en junio de 2011 de sus cuentas anuales:

- Capital social: 20.000.000
- Prima de emisión: 2.000.000
- Reservas voluntarias: 12.000.000
- Resultado del ejercicio: 3.200.000
- Dividendo a cuenta: - 800.000
- Resultados negativos de ejercicios anteriores: -2.500.000
- PN = 33.900.000

La propuesta de reparto del resultado del ejercicio aprobada en Junta es la siguiente:

- A reserva legal: el 10% del beneficio
- A reserva por fondo de comercio: tiene un fondo de comercio en el ANC de 500.000
- Retribución total al capital social: 10% del capital desembolsado (retención del 19%)
- A reservas voluntarias: 8% del beneficio
- A compensar pérdidas: 15% del beneficio

SE PIDE: Contabilizar la distribución del resultado del ejercicio 2010 y el pago de los dividendos complementarios, en el ejercicio 2011.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Distribución del resultado del ejercicio 2010, dentro del ejercicio 2011:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
3.200.000	Resultado del ejercicio (129)	Reserva legal (112)	320.000
		Reserva por fondo de com. (1143)	25.000
		Dividendo activo a cuenta (557)	800.000
		Dividendo activo a pagar (526)	1.200.000
		Reservas voluntarias (113)	256.000
		Resultados negativos ej. ant. (121)	480.000
		Remanente (120)	119.000

(Los cálculos salen del enunciado del supuesto; por ejemplo, los DIVIDENDOS totales = dividendo a cuenta + dividendo complementarios; el DIVIDENDO TOTAL = 10% del Capital social desembolsado = 0,1 x 20.000.000 = 2.000.000)

Pago de dividendos (con retención del 19%):

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.200.000	Dividendo activo a pagar (526)	Bancos, c/c (572)	972.000
		HP, acreed. por ret. pract. (4751)	228.000

EJERCICIO 10 AUMENTO DE CAPITAL Y APLICACIÓN DE RESULTADOS DEL EJERCICIO

La sociedad anónima AAAA, dentro del ejercicio 2012, aumenta su capital social, con aportaciones dinerarias, mediante la emisión de acciones (proporción de ampliación: 2 nuevas por cada 3 antiguas), de 10 € de valor nominal, con un valor de emisión de 16 € por acción, con desembolso del mínimo legal en el momento de la suscripción de los títulos. La sociedad AAAA tiene un capital social, antes de la ampliación, compuesto por 150.000 acciones de 10 € de valor nominal. Los gastos de la ampliación de capital ascienden a 24.000 €, y se pagan con talón bancario.

SE PIDE:

- Calcular cuantas ACCIONES se emiten en la ampliación de capital que realiza la sociedad AAAA
- Contabilizar la AMPLIACIÓN DE CAPITAL que realiza la sociedad AAAA. (Deben hacerse los 3 asientos contables de emisión de acciones; suscripción y desembolso mínimo de las acciones por parte de los socios; y el de inscripción de la escritura pública de aumento de capital en el Registro Mercantil)
- Asiento contable relativo a los GASTOS DE AMPLIACIÓN DE CAPITAL.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

1. El número de acciones que se emiten en la ampliación se obtiene de multiplicar el número de acciones antes de la ampliación por la proporción, nuevas/antiguas, de la ampliación.

En este caso Nº Acciones emitidas = 150.000 x 2/3 = 100.000 acciones nuevas que se emiten.

Siendo, por tanto, el desembolso total inicial = (10 + 6) x 100.000 = 1.600.000 €.

Si multiplicamos la prima de emisión y el valor nominal por el número de acciones emitidas en la ampliación de capital nos darán los importes de las cuentas de prima de emisión y capital social, respectivamente.

Capital social = nº acciones emitidas X VN = 100.000 x 10 = 1.000.000 €.

Prima de emisión = (VE - VN) x Nº Acciones emitidas = (16 - 10) x 100.000 = 600.000 €.

2. Asientos contables a realizar hasta la inscripción de la S.A. en el registro mercantil:

Por la emisión de las acciones:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.600.000	Acciones emitidas (190)	Capital emitido pendiente de inscripción (194)	1.600.000

Cuando los socios suscriben (se hacen responsables del pago de las acciones) y desembolsan las acciones, se contabiliza lo siguiente: MÍNIMO LEGAL = (2,5+6) * 100.000 = 850.000; CAP. PENDIENTE = 7,5*100.000=750.000



Tema 10

SUBVENCIONES

EJERCICIOS SOBRE SUBVENCIONES Y DONACIONES RECIBIDAS

EJERCICIO 1 SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA (PGC-2007 NORMAL CON GRUPOS 8 Y 9)

Al inicio del ejercicio 2011, la sociedad BERLIOZ ha solicitado una subvención no reintegrable de la Comunidad Autónoma donde opera por valor de 800.000 euros para la adquisición de una maquinaria cuyo precio de adquisición es también de 800.000 euros. La vida útil de la máquina se estima en 10 años y se amortizará linealmente.

El inmovilizado se adquiere a principios de 2011 y la subvención se concede y cobra a mediados del 2011. (No contabilizar el IVA de la adquisición).

SE PIDE: Contabilizar dentro del ejercicio 2011 todos los asientos relativos a la subvención, la maquinaria y el efecto impositivo asociado. (Tipo impositivo = 30%)

- **Explicar cómo afecta la subvención: a) al Balance de Situación cerrado el 31/12/2011 ; b) al Estado de Cambios en el Patrimonio neto cerrado el 31/12/2011.**
- **Todo lo que se pide en el párrafo anterior, también para el 2012.**

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

EJERCICIO 2011: REGISTRO DE LAS TRANSACCIONES ASOCIADAS A LA SUBVENCIÓN

Por la compra de la maquinaria al contado, al inicio de 2011,

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
800.000	(213) Maquinaria	(572) Bancos, cta.cte.	800.000

Por la comunicación a la empresa de la concesión de la subvención, a mediados de 2011,

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
800.000	(4708) HP, deudora por subvenciones concedidas	(940) Ingresos de Subvenciones Oficiales de Capital	800.000

A mediados de 2011, por el efecto impositivo asociado (la subvención ha de ir en el PN neta de Impuesto sobre Sociedades; calculamos según tipo impositivo del 30%. Una parte de la subvención es un pasivo por la deuda con HP por lo que pagaremos en el futuro al llevar la subvención a ingresos de P. y G.: 30% de 800.000 = 240.000),

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
240.000	(8301) Impuesto diferido	(479) Pasivos por Diferencias Temporarias Imponibles	240.000

A mediados de 2011, al cobro de la subvención,

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
800.000	(572) Bancos, cta. cte.	(4708) HP, deudora por subvenciones concedidas	800.000

EJERCICIO 2011: ASIENTOS QUE AFECTAN A LA CUENTA DE P. Y G. Y AL GRUPO 8 Y ASIENTO DE REGULARIZACIÓN DE CUENTAS DE LOS GRUPOS 8 Y 9 CREANDO LA CUENTA (130) DE PATRIMONIO NETO, A 31/12/2011

Al cierre del ejercicio se amortizará la maquinaria por 800.000 / 10 años = 80.000

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
80.000	(681) Amortización del inmovilizado material	(281) Amortización acumulada del inmovilizado material	80.000

Por el reconocimiento de la subvención imputamos ingresos del PN a ingresos en P. y G. para compensar el efecto gasto de la amortización de la maquinaria, al mismo ritmo que aquella, 10% de 800.000 = 80.000, quedando así distribuida la subvención en P. y G. en el mismo período de amortización del activo.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
80.000	(840) Transferencia de Subvenciones Oficiales de Capital	(746) Subvenciones de Capital transferidas a resultados del ejercicio	80.000

Como reconocemos ingresos en la cuenta de resultados tenemos que ajustar el efecto impositivo de la subvención, como el tipo impositivo es del 30% x 80.000 = 24.000, es el importe que transferimos desde PN (como era un gasto en PN lo transferimos como ingreso desde el PN ya que su efecto será un gasto por impuesto en P. y G.),

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
24.000	(479) Pasivos por DTI	(8301) Impuesto diferido	24.000

Reconocimiento de la subvención en el PN con regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 (dichas cuentas deben quedar con saldo cero al cierre del ejercicio),

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
800.000	(940) Ingresos de SOC	(840) Transferencia de SOC	80.000
		(8301) Impuesto diferido	216.000
		(130) Subvenciones Oficiales de Capital	504.000

EJERCICIO 2012: ASIENTOS QUE AFECTAN A LA CUENTA DE P. Y G. Y AL GRUPO 8 Y ASIENTO DE REGULARIZACIÓN DE CUENTAS DE LOS GRUPOS 8 Y 9 CREANDO LA CUENTA (130) DE PATRIMONIO NETO, A 31/12/2012

Al cierre del ejercicio se amortizará la maquinaria por $800.000 / 10 \text{ años} = 80.000$

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
80.000	(681) Amortización del inmovilizado material	(281) Amortización acumulada del inmovilizado material	80.000

Por el reconocimiento de la subvención imputamos ingresos del PN a ingresos en P. y G. para compensar el efecto del gasto de la amortización de la maquinaria, al mismo ritmo que aquella, 10% de 800.000 = 80.000, quedando así distribuida la subvención en P. y G. en el mismo período de amortización del activo.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
80.000	(840) Transferencia de Subvenciones Oficiales de Capital	(746) Subvenciones de Capital transferidas a resultados del ejercicio	80.000

Como reconocemos ingresos en la cuenta de resultados tenemos que ajustar el efecto impositivo de la subvención, como el tipo impositivo es del 30% x 80.000 = 24.000, es el importe que transferimos desde PN (como era un gasto en PN lo transferimos como ingreso desde el PN ya que su efecto será un gasto por impuesto en P. y G.),

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
24.000	(479) Pasivos por DTI	(8301) Impuesto diferido	24.000

Reconocimiento de la subvención en el PN con regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 (dichas cuentas deben quedar con saldo cero al cierre del ejercicio),

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
56.000	(130) Subvenciones oficiales de capital	(840) Transferencia de SOC	80.000
24.000	(8301) Impuesto diferido		

REFLEJO DE LA SUBVENCIÓN EN EL BALANCE DE SITUACIÓN CERRADO A 31/12/2011

PATRIMONIO NETO (130) Subvenciones oficiales de capital = 504.000

- Importe total obtenido = 800.000
- Pasivo fiscal diferido asociado = -240.000
- Transferencia a P. y G. conectada con la amortización = - 80.000
- + Menor pasivo fiscal diferido que se compensa con el mayor impuesto corriente que se paga = + 24.000

Lo que queda en balance en la cuenta (130) es consecuencia de los movimientos realizados en las cuentas de los grupos 8 y 9

PASIVO NO CORRIENTE (479) Pasivos por DTI = 216.000

- Pasivo fiscal diferido al recibirse la subvención = 240.000
- Menor pasivo fiscal diferido a causa de la transferencia a P. y G. porque ha tributado por impuesto corriente = - 24.000

La suma de las cuentas que aparecen en balance a 31/12/2011 = (130) + (479) = 720.000 (800.000 de la subvención recibida menos 80.000 transferidos a p. y g. del ejercicio, pero se comprueba que una parte de la subvención queda como pasivo fiscal diferido)

En resumen,

Subvención bruta total recibida = 800.000
 Transferencia a P. y G. vía cuenta (746) = - 80.000
 SUBVENCIÓN BRUTA PENDIENTE DE TRANSFERIR A P. y G. = 720.000 (esta cifra nos muestra que a medida que el pasivo fiscal diferido revierte se va transfiriendo a P. y G.)

REFLEJO DE LA SUBVENCIÓN EN EL BALANCE DE SITUACIÓN CERRADO A 31/12/2012

PATRIMONIO NETO (130) Subvenciones oficiales de capital = 448.000

- Saldo inicial en balance = 504.000
- Transferencia a P. y G. conectada con la amortización = - 80.000
- + Menor pasivo fiscal diferido que se compensa con el mayor impuesto corriente que se paga = + 24.000

Lo que queda en balance en la cuenta (130) es consecuencia de los movimientos realizados en las cuentas de los grupos 8 y 9

PASIVO NO CORRIENTE (479) Pasivos por DTI = 192.000

- Saldo inicial en balance = 216.000
- Menor pasivo fiscal diferido a causa de la transferencia a P. y G.

porque ha tributado por impuesto corriente = - 24.000

La suma de las cuentas que aparecen en balance a 31/12/2012 = (130) + (479) = 640.000
(800.000 de la subvención inicial recibida menos 160.000 transferidos a p. y g. de los ejercicios 2011 y 2012, pero se comprueba que una parte de la subvención queda como pasivo fiscal diferido)

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2012

A) ESTADO NORMAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31/12/2011 (suponemos que el resultado de P. y G. de 2011 es X y de 2012 es de Y; además, sólo se han utilizado por la empresa las cuentas de los grupos 8 y 9 relativas a la subvención de este supuesto)

CUENTAS UTILIZADAS		2012	2011
	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE P. y G.	Y	X
	INGRESOS YGTOS. IMPUTADOS DIRECTAMENTE A PN		
940	III. Subvenciones, donaciones y legados	0	800.000
(8301)	VII. Efecto impositivo	0	-240.000
	B) TOTAL I y G IMPUTADOS DIRECT. EN PN (I+II...+VII)	0	560.000
	TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE P. y G.		
(840)	X. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	-80.000	-80.000
8301	XIII. Efecto impositivo	+24.000	+24.000
	C) TOTAL TRANSFERENC. A CTA. P. y G. (VIII+...+XIII)	-56.000	-56.000
	TOTAL DE INGRESOS Y GTOS RECONOCIDOS (A+B+C)	Y - 56.000	X + 504.000

X = RESULTADO DEL EJERCICIO 2011 (DESPUÉS DE IMPUESTOS), cuenta 129.

Y = RESULTADO DEL EJERCICIO 2012 (DESPUÉS DE IMPUESTOS), cuenta 129.

EJERCICIO 2 SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA (PGC-2007 NORMAL CON GRUPOS 8 Y 9)

La sociedad "B" solicita el mes de enero de 2011 una SUBVENCIÓN NO REINTEGRABLE a la Comunidad Autónoma donde opera, por un valor de 27.800 euros para la adquisición de una instalación técnica cuyo precio de adquisición es también de 27.800 euros.

La subvención se concede el 1 de marzo de 2011 y se cobra mediante transferencia bancaria, el 1 de junio de 2011. La instalación técnica se compra el 1 de marzo de 2011, tiene una vida útil de 15 años y se amortiza linealmente. LA SOCIEDAD "B" APLICA EN SU CONTABILIDAD EL PGC-07 Y UTILIZA, POR TANTO, LOS GRUPOS DE CUENTAS 8 Y 9.

SE PIDE:

1. Asiento que recoge la concesión de la SUBVENCIÓN DE CAPITAL, el 01/03/2011, y asiento del efecto impositivo asociado.
2. Asiento de COBRO DE LA SUBVENCIÓN, el 01/06/2011, y asiento de AMORTIZACIÓN del ejercicio 2011 de la instalación técnica.
3. Asiento de TRANSFERENCIA de la SUBVENCIÓN A RESULTADOS (P. y G.) del ejercicio 2011 y asiento de compensación del efecto impositivo asociado. (Tipo impositivo = 30%)
4. Asiento contable, al cierre del 2011, del reconocimiento de la SUBVENCIÓN DE CAPITAL en la CUENTA (130), con la consiguiente regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas en los apartados anteriores.
5. Explicar como afecta la subvención al Estado de cambios en el patrimonio neto al cierre de los ejercicios 2011 y 2012.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

EJERCICIO 2011: REGISTRO DE LAS TRANSACCIONES ASOCIADAS A LA SUBVENCIÓN

Por la compra de la maquinaria al contado, el 1 de marzo de 2011,

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
27.800	(21) Instalaciones técnicas	(572) Bancos, cta.cte.	27.800

Por la comunicación a la empresa de la concesión de la subvención, en la misma fecha de 2011,

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
27.800	(4708) HP, deudora por subvenciones concedidas	(940) Ingresos de Subvenciones Oficiales de Capital	27.800

En la misma fecha, por el efecto impositivo asociado (la subvención ha de ir en el PN neta de Impuesto sobre Sociedades; calculamos según tipo impositivo del 30%. Una parte de la subvención es un pasivo por la deuda con HP por lo que pagaremos en el futuro al llevar la subvención a ingresos de P. y G.: $30\% \text{ de } 27.800 = 8.340$),

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
8.340	(8301) Impuesto diferido	(479) Pasivos por Diferencias Temporarias Imponibles	8.340

El 1 de junio de 2011, al cobro de la subvención,

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
27.800	(572) Bancos, cta. cte.	(4708) HP, deudora por subvenciones concedidas	27.800

EJERCICIO 2011: ASIENTOS QUE AFECTAN A LA CUENTA DE P. Y G. Y AL GRUPO 8 Y ASIENTO DE REGULARIZACIÓN DE CUENTAS DE LOS GRUPOS 8 Y 9 CREANDO LA CUENTA (130) DE PATRIMONIO NETO, A 31/12/2011

Al cierre del ejercicio se amortizará la maquinaria por $27.800 / 15 \text{ años} = 1.853,33 \times 10/12 \text{ meses} = 1.544,44 \text{ euros}$

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.544,44	(681) Amortización del inmovilizado material	(281) Amortización acumulada del inmovilizado material	1.544,44

Por el reconocimiento de la subvención imputamos ingresos del PN a ingresos en P. y G. para compensar el efecto gasto de la amortización de la maquinaria, al mismo ritmo que aquella, es decir, en 15 años y en el 2011, 10 de 12 meses, el importe es igual a 1.544,44 euros, quedando así distribuida la subvención en P. y G. en el mismo período de amortización del activo.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.544,44	(840) Transferencia de Subvenciones Oficiales de Capital	(746) Subvenciones de Capital transferidas a resultados del ejercicio	1.544,44

Como reconocemos ingresos en la cuenta de resultados tenemos que ajustar el efecto impositivo de la subvención, como el tipo impositivo es del $30\% \times 1.544,44 = 463,33 \text{ euros}$, es el importe que transferimos desde PN (como era un gasto en PN lo transferimos como ingreso desde el PN ya que su efecto será un gasto por impuesto en P. y G.),

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
463,33	(479) Pasivos por DTI	(8301) Impuesto diferido	463,33

Reconocimiento de la subvención en el PN con regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 (dichas cuentas deben quedar con saldo cero al cierre del ejercicio),

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
27.800,00	(940) Ingresos de SOC	(840) Transferencia de SOC (8301) Impuesto diferido (130) Subvenciones Oficiales de Capital	1.544,44 7.876,67 18.378,89

En el ejercicio 2011, hay ingresos imputados a PN y después transferencia, de una parte, a ingresos de P. y G. con su correspondiente efecto impositivo, dando como resultado un incremento del PN.

En el ejercicio 2012, hay una transferencia de PN a ingresos de P. y G. con su correspondiente efecto impositivo, lo que implica una disminución de PN.

**ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO
CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2012**

A) ESTADO NORMAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31/12/2011 (suponemos que el resultado de P. y G. de 2011 es X y de 2012 es de Y; además, sólo se han utilizado por la empresa las cuentas de los grupos 8 y 9 relativas a la subvención de este supuesto)

CUENTAS UTILIZADAS		2012	2011
	A) RESULTADO DE LA CUENTA DE P. y G.	Y	X
	INGRESOS Y G.TOS. IMPUTADOS DIRECTAMENTE A PN		
940	III. Subvenciones, donaciones y legados	0	27.800
(8301)	VII. Efecto impositivo	0	-8.340
	B) TOTAL I y G IMPUTADOS DIRECT. EN PN (I+II...+VII)	0	19.460
	TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE P. y G.		
(840)	X. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	-1.853,33	-1.544,44
8301	XIII. Efecto impositivo	+556	+463,33
	C) TOTAL TRANSFERENC. A CTA. P. y G. (VIII+...+XIII)	-1.297,33	-1.081,11
	TOTAL DE INGRESOS Y G.TOS RECONOCIDOS (A+B+C)	Y - 1.297,33	X + 18.378,89

X = RESULTADO DEL EJERCICIO 2011 (DESPUÉS DE IMPUESTOS), cuenta 129.

Y = RESULTADO DEL EJERCICIO 2012 (DESPUÉS DE IMPUESTOS), cuenta 129.

(EN SUPUESTOS 3, 4 Y 5 NO UTILIZAR LOS GRUPOS 8 Y 9 → PGC-2007 APLICABLE A PYMES)

EJERCICIO 3 SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA

Al inicio del ejercicio X10, la sociedad BERLIOZ ha solicitado una subvención de la Comunidad Autónoma por valor de 15 millones de u.m. para la adquisición de una máquina embotelladora cuyo precio total es de 60 millones de u.m. y una subvención de 10 millones de u.m. para la adquisición de un terreno de 40 millones de u.m. La vida útil de la máquina se estima en 5 años y se amortizará linealmente, pero los terrenos no se amortizan.

Los activos se adquieren al inicio de X10. Las subvenciones se reconocen y cobran a principios de X10.

SE PIDE:

Contabilizar las adquisiciones de los activos (no tener en cuenta el IVA), las subvenciones recibidas (no reintegrables) y demás asientos a realizar en los ejercicios X10 y X11. (Tipo impositivo = 30%)

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

EJERCICIO X10

Por la compra de la maquinaria:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
60.000.000	(A) Maquinaria		
40.000.000	(A) Terrenos	(A) Bancos, cta. cte.	100.000.000

Por el reconocimiento de la subvención, en el ejercicio X10,

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
25.000.000	(A) HP, deudora por subvenciones concedidas	(PN) Subvenciones oficiales de capital	25.000.000

El efecto impositivo se contabiliza por el 30% del total de la subvención recibida, es decir, $30\% \times 25.000.000 = 7.500.000$ euros, aunque el terreno no lo amorticemos. Aplicamos el Plan de PYMES:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
7.500.000	(PN) Subvenciones oficiales de capital	(P) Pasivos por DTI	7.500.000

Al recibir el importe de la subvención en el X10, contabilizamos:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
25.000.000	(A) Bancos, c/c	(A) HP, deudora por subvenciones concedidas	25.000.000

Al cierre del ejercicio, y siguientes, se amortizará SOLO LA MAQUINARIA, por $60.000.000 / 5 \text{ años} = 12.000.000$. El TERRENO no lo amortizamos por lo que por dicho concepto no imputamos ingresos de PN a P. y G.:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
12.000.000	(G) Amortización del inmovilizado material	(-A) Amortización acumulada del inmovilizado material	12.000.000

Imputamos ingresos de PN a P. y G. al mismo ritmo que la amortización: $15.000.000 \times 20\% = 3.000.000$ euros. Como el terreno no se amortiza la subvención correspondiente al mismo se deja en el PN hasta dar de baja el terreno:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
3.000.000	(PN) Subvenciones oficiales de capital	(I) Subvenciones transferidas al resultado del ejercicio	3.000.000

A 31 de diciembre de X10, los ajustes a realizar corresponden al criterio de imputación de ingresos a la cuenta de P. y G. En este caso se correlaciona el ingreso con la depreciación del bien vinculado a tal ingreso (se amortiza un 20% y también un 20% de la subvención se lleva a resultados). Por lo que la subvención se debe traspasar a resultados del ejercicio (asiento anterior) y tendremos en cuenta el efecto impositivo ($30\% \times 3.000.000 = 900.000$) por la reversión del pasivo por impuesto diferido al contabilizar ingresos en P. y G.:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
900.000	(P) Pasivos por DTI	(PN) Subvenciones oficiales de capital	900.000

EJERCICIO X11

El supuesto nos pide que contabilicemos lo relativo a la subvención en el ejercicio X11. Los tres asientos que haríamos serían iguales a los realizados a 31 de diciembre de X10: amortización inmovilizado material, imputación de la subvención de PN a P. y G. y reversión, al 30% de la subvención llevada a P. y G., del pasivo por DTI.

Asientos a contabilizar:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
12.000.000	(G) Amortización del inmovilizado material	(-A) Amortización acumulada del inmovilizado material	12.000.000
3.000.000	(PN) Subvenciones oficiales de capital	(I) Subvenciones transferidas al resultado del ejercicio	3.000.000
900.000	(P) Pasivos por DTI	(PN) Subvenciones oficiales de capital	900.000

EJERCICIO 4 SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA

La empresa PRINT pidió a finales del 20X7 una subvención para la compra de una nueva máquina, la más avanzada tecnológicamente, que permite hacer el mismo trabajo que las existentes en este momento pero con un consumo de energía muy inferior y con una generación de residuos nula.

Dadas las características de la máquina y el plan que está poniendo en marcha el Institut Català de l'Energia, le conceden el 100% del importe solicitado, que cubre el precio de adquisición de la máquina: 40.000 €. La vida útil de la máquina es de 20 años y se amortiza linealmente. La fecha en que le conceden la subvención, así como el cobro de la misma, es a principios de enero de 20x8, fecha en que también se adquiere la máquina.

Al cierre del ejercicio 20X9, dados los avances tecnológicos en ahorro de energía, el valor razonable de la máquina es de 30.000 €.

SE PIDE: Contabilizar las operaciones que se desprenden de la información anterior para los ejercicios 20x7, 20X8 y 20X9. (Tipo impositivo = 30%)

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

En el 2007 no contabilizamos la subvención. Se contabiliza cuando se concede no cuando se pide.

El 1 de enero de 2008 contabilizaremos los siguientes asientos:

40.000,00	(A) Maquinaria	(A) Bancos, cta.cte.	40.000,00
40.000,00	(A) Generalitat deudora por subvenciones concedidas	(PN) Subvenciones oficiales de capital	40.000,00
40.000,00	(572) Bancos, cta.cte.	(A) Generalitat deudora por subvenciones concedidas	40.000,00
12.000,00	(PN) Subvenciones oficiales de capital	(P) Pasivos por DTI	12.000,00

A 31 de diciembre de 2008 contabilizaremos los siguientes asientos:

2.000,00	(G) Amortización inmovilizado material	(-A) Amortización acumulada de inmovilizado material	2.000,00
2.000,00	(PN) Subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones transferidas al resultado del ejercicio	2.000,00
600,00	(P) Pasivos por DTI	(PN) Subvenciones oficiales de capital	600,00

A 31 de diciembre de 2009, además de los asientos que se hicieron el 31/12/2008, deberá analizarse si se ha producido deterioro de valor en la maquinaria:

2.000,00	(G) Amortización inmovilizado material	(-A) Amortización acumulada de inmovilizado material	2.000,00
2.000,00	(PN) Subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones transferidas al resultado del ejercicio	2.000,00
600,00	(P) Pasivos por DTI	(PN) Subvenciones oficiales de capital	600,00

Análisis del deterioro:

Precio de adquisición	40.000
Amortización acumulada	-4.000
Valor en libros	36.000
Valor realizable	30.000
Deterioro	6.000

Toda la corrección valorativa tiene el carácter de irreversible, ya que la máquina está totalmente financiada por la subvención. Siguiendo el PGC, compensamos la pérdida por deterioro con ingresos de la subvención llevados a P. y G. y también tenemos en cuenta el efecto impositivo de dichos ingresos. Asientos a realizar:

6.000,00	(G) Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	(A) Maquinaria	6.000,00
6.000,00	(PN) Subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones transferidas al resultado del ejercicio	6.000,00
1.800,00	(P) Pasivos por DTI	(PN) Subvenciones oficiales de capital	1.800,00

EJERCICIO 5 SUBVENCIÓN RECIBIDA PARA FINANCIAR GASTOS ESPECÍFICOS

Gracias a las subvenciones recibidas para la inversión en nueva maquinaria por PRINT, deben contratarse nuevos empleados para lo que se solicita una nueva ayuda de la Seguridad Social que es concedida por importe de 9.000 €, de manera que este importe podrá deducirse de las cuotas patronales de la empresa de los próximos dieciocho meses.

SE PIDE: Contabilizar los asientos relacionados con la subvención recibida. (Tipo impositivo = 30%)

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Cuando nos conceden la subvención la contabilizamos:

9.000,00	(A) Organismos de la Seguridad Social deudores	(PN) Otras subvenciones	9.000,00
----------	--	-------------------------	----------

El efecto impositivo asociado a la subvención se refleja por el $30\% \times 9.000 = 2.700$ euros. La subvención sigue, para integrar la base imponible del IS, como criterio de imputación temporal el contable, por lo que la subvención de este supuesto tributará a medida que procedamos a su imputación contable en la cuenta de P. y G. (aplicamos Plan de PYMES):

2.700,00	(PN) Otras subvenciones	(P) Pasivos por DTI	2.700,00
----------	-------------------------	---------------------	----------

A medida que se devenguen las cuotas de seguridad social (gasto contable), cargaremos la cuenta (132) Otras subvenciones, y abonaremos a la cuenta de ingresos (747) Otras subvenciones transferidas al resultado del ejercicio.

Cuando se vayan devengando las cuotas patronales de la Seguridad Social juntamente con las nóminas haremos el siguiente asiento (cada mes):

(G) Sueldos y salarios	(P) Remuneraciones	
(G) Seg. Social a cargo de la empresa	pendientes de pago	
	(P) Org.Seg.Social, acreedores	contiene 500 €
	(P) HP, acreedora por retenciones practicadas	subvencionados

Suponemos que los primeros seis meses van de julio a diciembre del ejercicio (los asientos de nóminas anteriores serían de dichas fechas). Después tendremos que imputar los ingresos correspondientes a P. y G. a la par que se ha devengado el gasto por la cuota patronal correspondiente. El cálculo puede ser el siguiente: $9.000 \times 6/18 = 3.000$ euros.

3.000,00	(PN) Otras subvenciones	(I) Otras subvenciones transferidas al resultado del ejercicio	3.000,00
----------	-------------------------	--	----------

El efecto impositivo asociado es el siguiente: $30\% \times 3.000 = 900$ euros. El pasivo por DTI revierte a medida que pasamos ingresos de PN a P. y G., que es el momento temporal en que tributa fiscalmente:

900,00	(P) Pasivos por DTI	(PN) Otras subvenciones	900,00
--------	---------------------	-------------------------	--------

Por último, tener en cuenta que ya hemos contabilizado el gasto contable con las cuotas del seguro y abonado a una cuenta de Seguridad Social acreedora, ésta se compensará después por los importes de la subvención imputada en este ejercicio. El asiento a realizar sería el siguiente (lo normal es que se hiciera mensualmente):

3.000,00	(P) Organismos de la Seguridad Social, acreedores	(A) Organismos de la Seguridad Social deudores	3.000,00
----------	---	--	----------

En el asiento de nóminas, la cuenta de Org.Seg. Social, acreedores contiene un importe de 600 euros. Al cabo de 6 meses serán $500 \times 6 = 3.000$ euros que nos subvencionan.

EJERCICIO 6 DONACIÓN DE UN SOCIO O PROPIETARIO

A un socio de PRINT le ha tocado en una rifa de Navidad un ordenador iMac como los que utilizan en la empresa. Casualmente, hacía un mes que había renovado los ordenadores que tenía en casa con un equipo idéntico al que le ha tocado en la rifa así que como no le es necesario opta por donarlo a la empresa. El valor razonable del equipo es de 1.500 €.

SE PIDE: Contabilizar la donación realizada por el socio.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Cuando la donación la realiza un socio se lleva directamente a una cuenta de reservas dentro del Patrimonio Neto, no pasa por P. y G.

Desde un punto de vista contable, esta operación se reflejaría de la siguiente forma:

1.500,00	(A) Equipos para procesos de información	(PN) Aportaciones de socios o propietarios (CUENTA 118)	1.500,00
----------	--	---	----------



Tema 11 y 12

PROVISIONES y PASIVOS

FINANCIEROS

EJERCICIOS SOBRE PROVISIONES

EJERCICIO 1 PROVISIÓN PARA ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES

El 01/01/2011, la sociedad "C" también tiene contabilizada por un importe de 212.000 € una provisión para actuaciones medioambientales -en concreto para tareas de descontaminación a realizar el 01/01/2012-. A 31/12/2011, actualiza la provisión, al 5%, por un importe de 10.600 €. En esa misma fecha, 31/12/2011, la sociedad "C" conoce que la estimación más fiable de la provisión es, a dicha fecha, de 220.000 €. El 01/01/2012, realiza las tareas de descontaminación, por las que se había dotado la provisión, lo que le supone a la sociedad "C" pagar mediante transferencia bancaria un importe de 235.000 €.

SE PIDE:

1. Cálculo y asiento contable, a 31/12/2011, del AJUSTE provocado por el nuevo valor estimado de la provisión.
2. Asiento contable, a 01/01/2012, del pago de las tareas de descontaminación, dando de baja la provisión contabilizada hasta dicha fecha por la sociedad "C"

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

1. ASIENTO CONTABLE DEL AJUSTE POR NUEVO VALOR ESTIMADO DE LA PROVISIÓN, a 31/12/2011:

Después de actualizar la provisión a 31/12/2011, su saldo a dicha fecha es de: $212.000 + 10.600 = 222.600$ €. El nuevo valor estimado de la provisión es de 220.000 menos saldo provisión (222.260), hay un EXCESO DE PROVISIÓN de: $220.000 - 222.600 = - 2.600$ euros.

2.600	(145) Provisión para actuaciones medioamb.	(7955) Exceso de provisión	2.600
-------	--	----------------------------	-------

2. ASIENTO CONTABLE POR EL PAGO DE LAS TAREAS DE DESCONTAMINACIÓN, a 01/01/2012:

El coste real de las tareas de descontaminación es SUPERIOR al importe contabilizado en la cuenta de provisión. Por tanto, al pagar las tareas de descontaminación hay un DEFECTO DE PROVISIÓN por importe de: $235.000 - 220.000 = 15.000$ euros.

220.000	(5295) Provisión a corto plazo para actuac. medioamb.	(572) Bancos, c/c	235.000
15.000	(622) Rep. y conservac. M.A.		

Al cierre del ejercicio 2011, la empresa habrá reclasificado la cuenta de provisión a largo plazo (145) a la cuenta de provisión a corto plazo (5295).

EJERCICIO 2 PROVISIÓN PARA IMPUESTOS

La empresa AAA ha adquirido, durante el ejercicio X10, un edificio para ubicar allí sus oficinas. Al cierre del ejercicio, no ha recibido la notificación correspondiente al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) del ejercicio X10. En anteriores operaciones similares, la liquidación definitiva se recibe, de promedio, al final del ejercicio siguiente. El importe estimado de tal liquidación asciende a 50.000 euros sobre los que, en su caso, la Administración exigirá el devengo de intereses de demora al 6%.

SE PIDE:

Contabilizar lo oportuno en el ejercicio X10 y también la recepción de la notificación definitiva al final del X11 por los 50.000 euros previstos. (Suponemos que la Administración nos cobrará intereses en el X10 y en el X11, por ejercicios completos)

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Como no sabemos el importe definitivo de este impuesto, registraremos la estimación razonable en función de la experiencia pasada, haciendo figurar entre los gastos de este ejercicio (X10) el IBI que le corresponde. Además generaremos los intereses correspondientes al primer ejercicio transcurrido (X10):

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
50.000	(631) Otros tributos	(141) Provisión para impuestos	50.000
3.000	(669) Otros gastos financieros 50.000 x 6% = 3.000	(141) Provisión para impuestos	3.000

Al final del X11, se recibe la notificación definitiva y se satisface el importe (según el supuesto el importe estimado coincide con el real), suponiéndose también que se exigen los intereses devengados de acuerdo a los siguientes cálculos: $(50.000 + 3.000) \times 6\% = 3.180$ euros:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
3.180	(669) Otros Gastos Financieros	(141) Provisión para impuestos	3.180
56.180	(141) Provisión para impuestos	(475) Hacienda pública, acreedora por conceptos fiscales	56.180

En el asiento anterior se puede comprobar como la provisión (que, en este caso, es un pasivo "totalmente probable") se convierte en un pasivo "cierto" concretándose, en este caso, en una cuenta de Hacienda Pública acreedora. Como el importe de la liquidación y los intereses coinciden con los importes estimados NO procede ningún ajuste a la provisión para impuestos.

El pago a la Hacienda Pública se producirá, siguiendo el enunciado, en el ejercicio 2012:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
56.180	(475) Hacienda pública, acreedora por conceptos fiscales	(572) Bancos, cta. cte.	56.180

EJERCICIO 3 PROVISIÓN PARA ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES Y RESPONSABILIDADES

En el sur del río CONTAMINADO se encuentra instalada la sociedad de explotación oleícola OLIVARES, S.A. que recoge sus propias aceitunas, las prensa y produce aceite de primera calidad.

Los restos de la prensada, material orgánico no reciclable, se almacena en balsas al aire libre hasta su desecación y utilización como combustible. Para desgracia de todos, un temporal muy fuerte ha roto una de las balsas que ha volcado su contenido al río, contaminándolo nefastamente.

La Comunidad Autónoma toma cartas en el asunto denunciando a OLIVARES, S.A. y exigiéndole que descontamine la zona y asuma los daños de reponer la fauna del río y de la replantación de la flora de la zona afectada. La limpieza podrá costar 60.000 euros, en el horizonte temporal de 1 año. Por el resto de conceptos la Comunidad reclama 160.000 euros.

Se pide: Contabilizar la situación dada en OLIVARES, S.A.-

La empresa dentro del ejercicio siguiente, acomete inmediatamente la limpieza de la zona con un coste de 70.000 euros.

El Juez considera que las condiciones de control de la compañía y el estado de las balsas se corresponde con una gestión eficaz y responsable por lo que no cabe culpar a OLIVARES, S.A. de toda la culpa del vertido si no también a la virulencia del temporal, extremadamente fuerte en la zona. Por ello falla que la sociedad debe pagar a la Comunidad Autónoma 120.000 euros en concepto de sanción por contaminación y la Comunidad Autónoma destinará tal dinero a la repoblación de flora y fauna.

Se pide:

Contabilizar la resolución de esta situación judicial.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN 1ª PARTE

Como la provisión es a corto plazo el PGC permite la no actualización de la provisión, por lo que puede contabilizarse por el importe estimado en el momento de realizar la actuación medioambiental.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
160.000	(678) Gastos excepcionales	(5292) Provisión c/p para otras responsabilidades	160.000
60.000	(6223) Reparaciones y conservación del medio ambiente	(5295) Provisión c/p para actuaciones medioambientales	60.000

La empresa dentro del ejercicio siguiente, acomete inmediatamente la limpieza de la zona con un coste de 70.000 euros.

El Juez considera que las condiciones de control de la compañía y el estado de las balsas se corresponde con una gestión eficaz y responsable por lo que no cabe culpar a OLIVARES, S.A. de toda la culpa del vertido si no también a la virulencia del temporal, extremadamente fuerte en la zona. Por ello falla que la sociedad debe pagar a la Comunidad Autónoma 120.000 euros en concepto de sanción por contaminación y la Comunidad Autónoma destinará tal dinero a la repoblación de flora y fauna.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN 2ª PARTE

En el momento de realizar la actuación medioambiental el importe estimado de la misma ha variado, por lo que debemos poner la provisión a su importe real.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
10.000	(6223) Reparaciones y conservación del medio ambiente	(5295) Provisión c/p para actuaciones medioambientales	10.000

Cuando se realice el trabajo y se satisfaga el importe haremos:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
70.000	(5295) Provisión c/p para actuaciones medioambientales	(572) Bancos, cta. cte.	70.000

Como le rebajan la sanción impuesta por la Comunidad Autónoma aparece un exceso de provisión. Más tarde, la empresa procederá al pago de la sanción definitiva.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
40.000	(5292) Provisión c/p para otras responsabilidades	(7952) Exceso de provisión para otras responsabilidades	40.000
120.000	(5292) Provisión c/p para otras responsabilidades	(572) Bancos, cta. cte.	120.000

EJERCICIO 4 PROVISIÓN PARA ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES

La empresa MUNDIAL2010 realiza sus actividades cerca de un río y cada 3 años debe realizar tareas de descontaminación del río y encargar un informe en relación a dichas tareas a una empresa especializada.

El 31/12/2009 MUNDIAL2010 dotó una provisión teniendo en cuenta que las tareas de descontaminación y el redactado del informe se llevarán a cabo y se pagarán el 31/12/2012.

La provisión dotada en el ejercicio 2009 se calculó en base a los siguientes datos: COSTE ESTIMADO DE DESCONTAMINACIÓN EL 31/12/2012 = 120.000 euros y COSTE ESTIMADO DEL INFORME EL 31/12/2012 = 90.000 euros (en el balance de saldos aparece la provisión por un importe de 181.410 euros, una vez actualizados los importes anteriores al 5%).

A 31/12/2010 la empresa MUNDIAL2010 se percató de que la estimación del COSTE DE DESCONTAMINACIÓN a 31/12/2012 ha variado y es de 140.000 euros.

SE PIDE:

Contabilizar la dotación de la provisión a 31/12/2009. Contabilizar el ajuste de la provisión a 31/12/2010 por el efecto del tipo de actualización del 5%, así como por el efecto de la variación en la estimación del coste de descontaminación.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

31/12/2009

181.405,90	(622) Reparaciones y conservación medioamb.	(145) Provisión act.medioambientales L/P	181.405,90
------------	---	--	------------

31/12/2010

9.070,29	(660) GF por actualización de provisiones 181.405,90 x 5%	(145) Provisión act.medioambientales L/P	9.070,29
18.140,59	(622) Reparaciones y conservación medioamb. Incremento provisión por aumento estimación: Aumento Valor Actual a 31/12/2010= (140.000 - 120.000) x (1,05) ⁻² = 18.140,59	(145) Provisión act.medioambientales L/P	18.140,59

El aumento de la provisión surge como consecuencia de la diferencia entre los valores estimados diferentes de la provisión (de la estimación inicial de los costes de descontaminación de 120.000 se pasa al año siguiente a 140.000), actualizados a 31/12/2010. Previamente, a 31/12/2010 la provisión con el importe inicial de 120.000 se tiene que "actualizar" utilizando una cuenta de gasto financiero y abonando a la cuenta de provisión. Por tanto, el ajuste de la provisión a 31/12/2010 = (140.000 x (1,05)⁻²) - (120.000 x (1,05)⁻²) = 20.000 x (1,05)⁻² = 18.140,59 euros.

Dicha cifra también puede calcularse de la siguiente forma: Provisión contabilizada antes del ajuste = 181.405,90 + 9.070,29 = 190.476,19; el importe correcto de la provisión a 31/12 /2010 es el importe de actualizar los importes estimados en el 2012, teniendo en cuenta el nuevo importe estimado, a 31/12/2010 =(140.000 + 90.000) x (1,05)⁻² = 208.616,78. El AJUSTE será igual a la diferencia entre el NUEVO IMPORTE ESTIMADO ACTUALIZADO A 31/12/2010 – PROVISIÓN CONTABILIZADA HASTA 31/12/2010 = 208.616,78 – 190.476,19 = 18.140,59 euros.

En Balance, a 31/12/2010, nos aparecerá contabilizada una provisión en el pasivo no corriente de 208.616,78 euros.

EJERCICIOS SOBRE PASIVOS FINANCIEROS

EJERCICIO 1 PARTIDAS A PAGAR – DEUDAS COMERCIALES

La empresa BCN COMERCIAL, S.A. ha adquirido una partida de 15.000 unidades del producto X. Los datos relacionados con la compra son los siguientes:

- Precio unitario = 8 €.
- Descuento en factura = 15.120 €.
- Coste del seguro a cargo del comprador = 900 €.
- Forma de pago: 180 días con intereses desglosados en factura por importe de 450 €.

SE PIDE:

Precio de adquisición del producto X. Asientos a realizar por la compra al proveedor, coste del seguro y pago de la factura a 180 días. ¿Qué haríamos si el proveedor no desglosara en la factura los intereses y los sumara directamente al importe consignado en factura? Prescindir del IVA en este supuesto.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Precio total producto X = 15.000 u. x 8 € = 120.000

- Descuento incluido en factura = - 15.120

IMPORTE FACTURADO POR EL PROVEEDOR = 104.880 €

Intereses en factura (contractuales) = 450 NO FORMAN PARTE DEL PRECIO DE ADQ. PORQUE SON CONTRACTUALES

IMPORTE TOTAL FACTURA = 105.330 € IMPORTE A PAGAR AL PROVEEDOR

Gastos adicionales hasta ubicación para venta = 900 €

PRECIO ADQUISICIÓN PRODUCTO X = 104.880 + 900 = 105.780 €

ASIENTO DE LA COMPRA AL PROVEEDOR:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
104.880	Compras de mercaderías (600)	Proveedores (400)	104.880

ASIENTO POR LA PÓLIZA DE SEGUROS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
900	Compras de mercaderías (600)	Bancos, c/c (572)	900

ASIENTO POR EL DEVENGO DE LOS INTERESES A 180 DÍAS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
450	Intereses de deudas (662)	Proveedores (400)	450

ASIENTO POR EL PAGO DE LA FACTURA A 180 DÍAS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
105.330	Proveedores (400)	Bancos, c/c (572)	105.330

SITUACIÓN SI LOS INTERESES NO ESTUVIERAN DESGLOSADOS EN FACTURA:

Precio total producto X = 120.450 INCLUYE INTERÉS NO CONTRACTUAL VTO. < 1 AÑO ; PUEDE FORMAR PARTE PRECIO ADQ.

- Descuento incluido en factura = - 15.120

IMPORTE FACTURADO POR PROVEEDOR = 105.330 € = IMPORTE TOTAL FACTURA = 105.330 € IMPORTE A PAGAR AL PROVEEDOR

Gastos adicionales hasta ubicación para venta = 900 €

PRECIO ADQUISICIÓN PRODUCTO X = 105.330 + 900 = 106.230 €

ASIENTO DE LA COMPRA AL PROVEEDOR:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
105.330	Compras de mercaderías (600)	Proveedores (400)	105.330

ASIENTO POR LA PÓLIZA DE SEGUROS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
900	Compras de mercaderías (600)	Bancos, c/c (572)	900

ASIENTO POR EL PAGO DE LA FACTURA A 180 DÍAS:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
105.330	Proveedores (400)	Bancos, c/c (572)	105.330

EJERCICIO 2 PARTIDAS A PAGAR – DEUDAS NO COMERCIALES

La sociedad "C" pide un préstamo a una entidad bancaria, el 1 de enero de 2011, por importe de 87.500 €. Dicho importe se reembolsará con el pago de 3 CUOTAS de carácter anual por importe de 32.801,09 € CADA UNA DE ELLAS. Las fechas de pago de cada una de las cuotas son: 31/12/2011 la primera, 31/12/2012 la segunda y 31/12/2013 la tercera. Los gastos por la obtención del préstamo han sido de 675 €.

SE PIDE:

1. Cuadro del COSTE AMORTIZADO del préstamo bancario, sabiendo que el TIE es del 6,53%.
2. Asiento contable de devengo de intereses y asiento contable del pago de la primera cuota, en ambos casos a 31/12/2011.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

1. Cuadro de coste amortizado:

Ejercicio	Valor Inicial	Intereses a P. y G.	Pagos ejercicio	Valor final (Coste amortizado)
2011	86.825	5.669,67	32.801,09	59.693,58
2012	59.693,58	3.897,99	32.801,09	30.790,48
2013	30.790,48	2.010,61	32.801,09	0

2. El importe de los intereses devengados en el primer año es de: $86.825 \times 0,0653 = 5.669,67$ euros.

Asientos contables: devengo de intereses y pago de la primera cuota:

5.669,67	(6623) Intereses de deudas con ent.crédito	(527) Intereses a corto plazo de deudas con ent.crédito	5.669,67
5.669,67	(527) Intereses a corto plazo de deudas con ent.crédito	(572) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	32.801,09
27.131,42	(170) Deudas a largo plazo con entidades de crédito		

EJERCICIO 3 PARTIDAS A PAGAR – DEUDAS NO COMERCIALES

Se recibe un préstamo bancario por 200.000 euros que se reembolsará en los próximos tres años con cuotas de carácter anual por un importe de 77.728,73 euros. Los gastos de la obtención del préstamo han sido de 1.000 euros que se corresponden con comisiones bancarias y otros formales.

SE PIDE: Realizar el cuadro del coste amortizado (TIE = 8,3657% anual). Contabilizar la recepción del préstamo y el pago de los gastos de obtención del mismo. Contabilizar el devengo de intereses durante las dos primeras cuotas del préstamo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Ecuación que sirve para calcular el TIE:

$$200.000 - 1.000 = 77.728,73 \times (1 + \text{TIE})^{-1} + 77.728,73 \times (1 + \text{TIE})^{-2} + 77.728,73 \times (1 + \text{TIE})^{-3}; \text{TIE} = 8,3657\% \text{ anual.}$$

Cuadro de coste amortizado:

Ejercicio	Valor Inicial	Intereses a P. y G.	Pagos ejercicio	Valor final (Coste amortizado)
1	199.000,00	16.647,74	77.728,73	137.919,01
2	137.919,01	11.537,89	77.728,73	71.728,17
3	71.728,17	6.000,56	77.728,73	0

El préstamo recibido se clasificará como partidas por pagar a efectos de valorarla según indica el plan general

de contabilidad. Se aplicará el criterio del coste amortizado por lo que se necesita calcular el tie e imputar los costes financieros de acuerdo a ese tipo de interés.

200.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(17) Deudas con entidades de crédito	200.000,00
1.000,00	(17) Deudas con entidades de crédito	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	1.000,00

También se podría contabilizar en un asiento,

199.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(17) Deudas con entidades de crédito	199.000,00
------------	--	--------------------------------------	------------

El importe de los intereses devengados en el primer año es de $199.000 \times 0,083657 = 16.647,74$ euros.

16.647,74	(6623) Intereses de deudas con ent.crédito	(528) Intereses a corto plazo de deudas	16.647,74
16.647,74	(528) Intereses a corto plazo de deudas	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	77.728,73
61.080,99	(17) Deudas con entidades de crédito		

El importe de la deuda viva después del pago de la primera cuota anual será $199.000 - 61.080,99 = 137.919,01$ euros. O lo que es lo mismo, $199.000 + 16.647,74 - 77.728,73 = 137.919,01$ euros. Los intereses que se devengarán durante el segundo año serán de $137.919,01 \times 0,083657 = 11.537,89$ euros.

11.537,89	(6623) Intereses de deudas con ent.crédito	(528) Intereses a corto plazo de deudas	11.537,89
11.537,89	(528) Intereses a corto plazo de deudas	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	77.728,73
66.190,84	(17) Deudas con entidades de crédito		

EJERCICIO SOBRE PASIVO FINANCIERO Y PROVISIÓN

EJERCICIO 4 PARTIDAS A PAGAR – DEUDAS NO COMERCIALES / PROVISIÓN PARA ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES

La sociedad BBBB ha adquirido, el 30 de junio de 2012, una nueva maquinaria para sus instalaciones por un precio de 100.000 euros sobre el que han practicado un descuento comercial del 3% y otro descuento del 2% por adquirirla durante el período de promoción. El importe resultante se financiará mediante un pago semestral (30/12/2012) y otro anual (30/06/2013), ambos desde la adquisición de la maquinaria, de 51.091,47 euros cada uno de ellos. Se sabe que el TIE aplicado es del 10,25% anual que equivale al 5% semestral.

SE PIDE:

a) Ecuación que sirve de base para el cálculo del TIE (tipo de interés efectivo) y cuadro de COSTE AMORTIZADO de la deuda no comercial para los ejercicios 2012 y 2013.

b) Contabilizar la compra de la maquinaria, el devengo de intereses de los primeros seis meses tras la compra de la máquina y el pago de la primera cuota.

El 01/01/2012, la sociedad BBBB también tiene contabilizada una provisión para actuaciones medioambientales, en concreto para tareas de descontaminación, por un importe de 302.340 euros. La provisión se dotó en el ejercicio 2010 y desde entonces se actualiza con un tipo de descuento del 5%. El 1 de

enero de 2013 realiza las tareas de descontaminación por las que se había dotado la provisión, lo que le supone a la sociedad BBBB pagar con talón bancario un importe de 312.550 €.

SE PIDE:

a) Cálculo y asiento contable del AJUSTE provocado por la actualización de la provisión a 31/12/2012.

b) Asiento contable, a 01/01/2013, del pago de las tareas de descontaminación, dando de baja la provisión contabilizada hasta dicha fecha por la sociedad BBBB.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

a) Ecuación y Cuadro de COSTE AMORTIZADO:

Pueden utilizarse 2 ecuaciones: una con TIE anual y periodos de 6/12 y 12/12 y otra con TIE semestral y periodos de 1 y 2.

$$95.000 = 51.091,47 \times (1+i)^{-6/12} + 51.091,47 \times (1+i)^{-12/12} \Rightarrow i = 10,25\%; 48.658,54 + 46.341,46 = 95.000$$

$$95.000 = 51.091,47 \times (1+i_2)^{-1} + 51.091,47 \times (1+i_2)^{-2} \Rightarrow i_2 = 5\%; 48.658,54 + 46.341,46 = 95.000$$

CUADRO DE COSTE AMORTIZADO:

Para calcular el interés se debe multiplicar el valor inicial por el interés del periodo, en este caso, el semestral:

Ejercicio	Valor Inicial	Intereses a P. y G.	Pagos ejercicio	Valor final (Coste amortizado)
Jun-Dic 12	95.000,00	4.750,00	51.091,47	48.658,53
Ene-Jun 13	48.658,53	2.432,94	51.091,47	0

b) El valor de la maquinaria según precio de adquisición es de 100.000 – 3.000 - 2.000 = 95.000 euros. Este es también el valor razonable de la deuda no comercial, puesto que no nos indican que haya gastos en la transacción.

	95.000 (213) Maquinaria	(173) Proveedores de inmovilizado a largo plazo	95.000
--	-------------------------	---	--------

El importe de los intereses devengados en los 6 primeros meses: 95.000 x 0,05 = 4.750 euros.

ASIENTOS CONTABLES: Devengo de intereses y Pago de la primera cuota:

El devengo de intereses por esta deuda debe calcularse de acuerdo al tipo de interés contenido en la misma que se puede deducir a partir de los importes recibidos (95.000) y los comprometidos a pagar (51.091,47 x 2 = 102.182,94), en un pago semestral y otro anual. Para calcular los intereses tendríamos que calcular el tipo de interés efectivo (TIE). En base al enunciado, el tipo de interés efectivo es del 5% semestral, así que los intereses devengados en el primer semestre son de 95.000 x 5% = 4.750 euros. (Los intereses totales de la operación son de: 102.182,94 – 95.000 = 7.182,94 euros)

	4.750,00 (662) Intereses de deudas	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	4.750,00
	51.091,47 (523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	51.091,47

La (523) se debe reclasificar.

a) ASIENTO CONTABLE DEL AJUSTE POR ACTUALIZACIÓN DE LA PROVISIÓN, a 31/12/2012:

Actualizamos la provisión a 31/12/2012: 302.340 euros x 5% = 15.117 euros.

	15.117 (660) GF por actualización de provisiones	(145) Provisión para actuaciones medioamb.	15.117
--	--	--	--------

b) ASIENTO CONTABLE POR EL PAGO DE LAS TAREAS DE DESCONTAMINACIÓN, a 01/01/2013:

El coste real de las tareas de descontaminación es INFERIOR al importe contabilizado en la cuenta de provisión. Por tanto, al pagar las tareas de descontaminación hay un EXCESO DE PROVISIÓN por importe de: 317.457 – 312.550 = 4.907 euros.

317.457	(5295) Provisió a corto plazo para actuac. medioamb.	(572) Bancos, c/c (7955) Exceso de provisió	312.550 4.907
---------	---	--	------------------

Al cierre del ejercicio 2012, la empresa habrá reclasificado la cuenta de provisió a largo plazo (145) a la (5295).



Tema 13

PERIODIFICACIONES

EJERCICIOS SOBRE PERIODIFICACIONES

EJERCICIO 1 GASTOS ANTICIPADOS

Una S.A. ha contratado y pagado una campaña de publicidad que comprende desde el mes de octubre 2012 al mes de marzo de 2013. El importe total de la campaña ha sido de 10.000 euros que se pagaron el 15 de septiembre de 2012 con cargo a nuestra cuenta corriente bancaria.

El 15 de septiembre también pagamos el seguro de empresa anual por importe de 15.000 euros.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones descritas en los ejercicios 2012 y 2013.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

El 15 de septiembre de 2012 pagamos la campaña de publicidad y la prima del seguro. Por consiguiente, contabilizamos el gasto, aunque en dicho momento podemos observar que aún no se ha producido la corriente económica de la transacción pero sí la corriente financiera:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
10.000	Publicidad, propaganda y relaciones públicas (627)	Bancos, c/c, euros (572)	25.000
15.000	Primas de seguros (625)		

Al cierre del ejercicio 2012, debemos realizar el ajuste por periodificación del importe del gasto que corresponde al ejercicio 2013. Como la campaña de publicidad dura 6 meses y la mitad de la misma se realiza en el 2012 y la otra mitad en el 2013, periodificamos la mitad del gasto, que son 5.000 euros. En el caso del seguro, la periodificación es por el importe correspondiente a 8 meses y medio de gasto que corresponden al ejercicio 2013, $15.000 \times 8,5/12 = 10.625$ euros:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
15.625	Gastos anticipados (480)	Publicidad, propaganda y relaciones públicas (627)	5.000
		Primas de seguros (625)	10.625

Al inicio del ejercicio 2013, llevamos a las cuentas de gastos el importe correspondiente a la periodificación realizada en el ejercicio 2012 y damos de baja la cuenta de periodificación. De esta forma se cumple con el principio contable del devengo:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
5.000	Publicidad, propaganda y relaciones públicas (627)	Gastos anticipados (480)	15.625
10.625	Primas de seguros (625)		

EJERCICIO 2 INGRESOS ANTICIPADOS

Una S.A. tiene un local en propiedad que alquila a un inquilino con la característica de que le cobra por adelantado el importe del alquiler de 6 meses. El 1 de octubre de 2012 le cobra un importe de 24.000 euros mediante cheque bancario.

El mismo 1 de octubre de 2012 cobra un servicio de mantenimiento anual de equipos informáticos que presta a una empresa del sector. El importe de 20.000 euros se realiza por transferencia bancaria. (Estos servicios no los realiza de forma habitual)

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones descritas en los ejercicios 2012 y 2013.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

El 1 de octubre de 2012 cobramos el alquiler del local y el servicio de mantenimiento. Por consiguiente, contabilizamos el ingreso, aunque en dicho momento podemos observar que aún no se ha producido la corriente económica de la transacción pero sí la corriente financiera:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
44.000	Bancos, c/c, euros (572)	Ingresos por arrendamientos (752) Ingresos por servicios diversos (759)	24.000 20.000

Al cierre del ejercicio 2012, debemos realizar el ajuste por periodificación del importe de los ingresos que corresponden al ejercicio 2013. Como el cobro del alquiler cubre 6 meses y la mitad del mismo corresponde al 2012 y la otra mitad al 2013, periodificamos la mitad del ingreso, que son 12.000 euros. En el caso del servicio de mantenimiento, la periodificación es por el importe correspondiente a 9 meses de ingreso que corresponden al ejercicio 2013, $20.000 \times 9/12 = 15.000$ euros:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
12.000	Ingresos por arrendamientos (752) Ingresos por servicios diversos (759)	Ingresos anticipados (485)	27.000
15.000			

Al inicio del ejercicio 2013, llevamos a las cuentas de ingresos el importe correspondiente a la periodificación realizada en el ejercicio 2012 y damos de baja la cuenta de periodificación. De esta forma se cumple con el principio contable del devengo:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
27.000	Ingresos anticipados (485)	Ingresos por arrendamientos (752) Ingresos por servicios diversos (759)	12.000 15.000

EJERCICIO 3 INTERESES PAGADOS POR ANTICIPADO

Una S.A. observa al cierre del ejercicio 2012, que de los efectos comerciales llevados al descuento a los bancos durante el ejercicio 2012, hay 5.000 euros pagados y contabilizados como gastos financieros que corresponden a intereses de financiación del ejercicio 2013.

SE PIDE: Contabilizar el ajuste por periodificación al cierre del ejercicio 2012 y al inicio del ejercicio 2013.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

A medida que la empresa ha ido descontando efectos comerciales en el banco ha ido contabilizando en la cuenta de gastos (665) "Intereses por descuento de efectos", realizando los cargos correspondientes, el gasto financiero de cada operación realizada. Al cierre del ejercicio 2012, debemos realizar el ajuste por periodificación del importe de los gastos por los intereses del descuento de efectos que corresponden al ejercicio 2013. En este caso, no hay que realizar ningún cálculo porque nos dan el importe a periodificar que es de 5.000 euros. El asiento a realizar es el siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
5.000	Intereses pagados por anticipado (567)	Intereses por descuento de efectos (665)	5.000

Al inicio del ejercicio 2013, llevamos a las cuentas de gastos el importe correspondiente a la periodificación realizada en el ejercicio 2012 y damos de baja la cuenta de periodificación. De esta forma se cumple con el principio contable del devengo:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
5.000	Intereses por descuento de efectos (665)	Intereses pagados por anticipado (567)	5.000



Tema 14

CONTABILIZACI3N DEL

IMPUESTO SOBRE

BENEFICIOS

EJERCICIOS SOBRE EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

EJERCICIO 1

SE PIDE:

Calcular y contabilizar el impuesto corriente y el impuesto diferido para la sociedad "aaa" al cierre del ejercicio 2011, en base a los siguientes datos:

- Resultado contable antes de impuestos (B°): 280.000 €
- Tipo de gravamen = 30%
- Diferencias entre los criterios fiscal (BI) y contable (RCAI) de imputación de ingresos y gastos:
 - En el 2011 contabiliza un ingreso contable, en relación a determinados premios obtenidos que están exentos fiscalmente, por importe de 50.000 €. No provoca diferencias temporarias.
 - La sociedad posee una máquina que finalizó su amortización fiscal en el ejercicio anterior (2010). En el ejercicio 2011 la máquina se sigue amortizando contablemente, lo que ha supuesto en el 2011 una amortización de 12.000 €. Provoca diferencias temporarias y el efecto impositivo generado en ejercicios anteriores está contabilizado en su cuenta correspondiente.
- Las deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades que se puede deducir en el ejercicio 2011 suponen un importe de 15.000 €.
- El importe de las retenciones y pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 es de 17.600 €.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

IMPUESTO CORRIENTE

Cálculo de la CUOTA A PAGAR en 2011:

CONCEPTO	IMPORTE
(+) Resultado contable antes de impuestos	280.000
(-) AJUSTE: Diferencia permanente (1)	- 50.000
(+) AJUSTE: Diferencia temporaria (2)	+ 12.000
(=) BASE IMPONIBLE 2011	242.000
(x) Tipo de gravamen	X 0,30
(=) CUOTA ÍNTEGRA	72.600
(-) Deducciones y bonificaciones fiscales	-15.000
(=) CUOTA LÍQUIDA	57.600
(-) Retenciones y pagos a cuenta	- 17.600
(=) CUOTA DIFERENCIAL	40.000

(1) IC > IF => V BI ; (2) GC > GF => Δ BI

La CUOTA LÍQUIDA es POSITIVA y refleja el gasto por el impuesto corriente de 57.600 €. La CUOTA DIFERENCIAL también es POSITIVA y refleja un PASIVO FISCAL POR IMPUESTO CORRIENTE de 40.000 €, que es el importe que la empresa deberá ingresar en la HP en el ejercicio siguiente 2012. La cuenta (473) refleja el importe de 17.600 €, pagado por la empresa a la HP durante el ejercicio 2011. El ASIENTO CONTABLE es el siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
57.600	(6300) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto corriente	(4752) HP, acreedora por impuesto sobre sociedades	40.000
		(473) HP, retenciones y pagos a cuenta	17.600

IMPUESTO DIFERIDO

En el ejercicio 2011 tenemos una DIFERENCIA TEMPORARIA provocada por una DIFERENCIA TEMPORAL con origen en ejercicios anteriores. La diferencia temporal viene marcada por diferencias entre el RCAI y la BI, por ingresos y/o gastos con distinto tratamiento contable y fiscal en el tiempo. En el siguiente cuadro se puede ver el efecto de la diferencia temporal planteada en este supuesto:

PERIODO	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	DIFERENCIA TEMPORAL	EFFECTO IMPOSITIVO	BALANCE
Antes de 2011	-	12.000	- 12.000	- 3.600	PASIVO por ID (origen)
2011	12.000	-	+ 12.000	+ 3.600	PASIVO por ID (revierte)

(NOTA: Al cierre del ejercicio 2011, sabemos la BASE FISCAL del ACTIVO (Maquinaria) que es cero (0) porque la máquina está totalmente amortizada desde un punto de vista fiscal, pero el supuesto no nos da el dato del VALOR CONTABLE del ACTIVO, ya que no nos informa ni del precio de adquisición inicial ni de la amortización acumulada al cierre del ejercicio 2011. Por dicho motivo planteamos el cuadro anterior para calcular el EFFECTO IMPOSITIVO correspondiente al ejercicio 2011 y por eso no lo hacemos por diferencia entre VALOR CONTABLE y BASE FISCAL del ACTIVO.)

En el cuadro puede observarse en la columna de DIFERENCIA TEMPORAL su efecto en la base imponible del impuesto sobre sociedades: antes del 2011 disminuye en 12.000 € y en el 2011 aumenta en 12.000 €. Por tanto, la diferencia temporal provocó, antes del 2011, una DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE porque da lugar a MAYORES CANTIDADES A PAGAR A LA HP EN EJERCICIOS FUTUROS. Se puede comprobar que antes de 2011 se pagó menos por el impuesto sobre beneficios y en el 2011 se pagó más (el efecto impositivo es de $12.000 \times 0,3 = 3.600$ €).

Contabilizamos el asiento del IMPUESTO DIFERIDO:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
3.600	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles	(6301) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto diferido	3.600

Hemos contabilizado un ingreso por IMPUESTO DIFERIDO. Esto es así porque el gasto por IMPUESTO CORRIENTE, contabilizado en la cuenta (6300), es mayor y por el mismo importe de 3.600 € por el efecto de la diferencia temporal, ya que hemos aumentado la BI 2011 en 12.000 €. Como en el 2011 revierte la DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE (no sabemos si todo o una parte) hacemos un cargo en la cuenta de PASIVOS POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES por el efecto impositivo de la diferencia temporal (RECORDAMOS AQUÍ QUE TODA DIFERENCIA TEMPORAL ES TEMPORARIA PERO NO AL REVÉS).

EJERCICIO 2

SE PIDE: CALCULAR Y CONTABILIZAR EL IMPUESTO CORRIENTE Y EL IMPUESTO DIFERIDO PARA LA SOCIEDAD "BBB" AL CIERRE DEL EJERCICIO 2011, EN BASE A LOS SIGUIENTES DATOS:

- Resultado contable antes de impuestos (B°): 280.000 €
- Tipo impositivo = 30%
- Diferencias entre los criterios fiscal (BI) y contable (RCAI) de imputación de ingresos y gastos:
 - En el 2011, la sociedad ha sido sancionada por contaminar el medio ambiente con 20.000 €. Dicho gasto contable no será nunca fiscal. No provoca diferencias temporarias.
- La sociedad, en el 2011, puede compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 58.000 €. El efecto impositivo de dichas bases imponibles negativas está contabilizado en su cuenta correspondiente.
- Las deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades generadas por la sociedad en el ejercicio 2011 son de 50.000 €, pero sólo se puede deducir en el ejercicio 2011 un importe de 21.800 €.

- El importe de las retenciones y pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 es de 10.800 €.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

IMPUESTO CORRIENTE

Cálculo de la CUOTA A PAGAR en 2011:

CONCEPTO	IMPORTE
(+) Resultado contable antes de impuestos	280.000
(+) AJUSTE: Diferencia permanente (1)	+ 20.000
(=) BASE IMPONIBLE PREVIA	300.000
(-) Bases imponible negativas de ejercicios anteriores	- 58.000
(=) BASE IMPONIBLE 2011	242.000
(x) Tipo de gravamen	X 0,30
(=) CUOTA ÍNTEGRA	72.600
(-) Deducciones y bonificaciones fiscales	- 21.800
(=) CUOTA LÍQUIDA	50.800
(-) Retenciones y pagos a cuenta	- 10.800
(=) CUOTA DIFERENCIAL	40.000

(1) $GC > GF \Rightarrow \Delta BI$

La CUOTA LÍQUIDA es POSITIVA y refleja el gasto por el impuesto corriente de 50.800 €. La CUOTA DIFERENCIAL también es POSITIVA y refleja un PASIVO FISCAL POR IMPUESTO CORRIENTE de 40.000 €, que es el importe que la empresa deberá ingresar en la HP en el ejercicio siguiente 2012. La cuenta (473) refleja el importe de 10.800 €, pagado por la empresa a la HP durante el ejercicio 2011. El ASIENTO CONTABLE es el siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
50.800	(6300) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto corriente	(4752) HP, acreedora por impuesto sobre sociedades	40.000
		(473) HP, retenciones y pagos a cuenta	10.800

IMPUESTO DIFERIDO

Esta empresa tiene un CRÉDITO PARA COMPENSAR PÉRDIDAS FISCALES (bases Imponibles negativas a compensar con un límite de 18 años) porque en ejercicios anteriores contabilizó el efecto impositivo de las mismas en una cuenta de ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO (4745), por un importe de: $58.000 \times 0,30 = 17.400$ €; contabiliza el activo por ID porque en el futuro pagará menos a HP. Al llegar el 2011, se compensan bases imponible negativas por 58.000 euros y el crédito contabilizado en ejercicios anteriores revierte por su efecto impositivo de 17.400 euros y damos de baja la cuenta (4745).

Contabilizamos el asiento del IMPUESTO DIFERIDO:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
17.400	(6301) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto diferido	(4745) Crédito por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores	17.400

Hemos contabilizado un gasto por IMPUESTO DIFERIDO. Esto es así porque el gasto por IMPUESTO CORRIENTE, contabilizado en la cuenta (6300), es menor y por el mismo importe de 17.400 € por el efecto del crédito que teníamos contabilizado, ya que hemos disminuido la BI DEL EJERCICIO 2011 en 58.000 €. Como en el 2011 reverte el ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO damos de baja la cuenta de CRÉDITO POR PÉRDIDAS A COMPENSAR DE EJERCICIOS ANTERIORES por el efecto impositivo de las bases imponible negativas que son 17.400 euros.

Las deducciones de la cuota íntegra que NO se han podido aplicar en este ejercicio 2011, también dan DERECHOS a favor de la empresa porque podrán deducirse en ejercicios futuros. Este hecho provoca que en el ejercicio 2011 se origine un ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO que provocará un menor gasto contable del impuesto sobre sociedades en el ejercicio 2011 y se pagará menos a HP en ejercicios futuros. Contabilizamos por las deducciones pendientes: $50.000 - 21.800 = 28.200$ €. A dicho importe NO se le aplica el tipo de gravamen para establecer su efecto impositivo porque las DEDUCCIONES MINORAN LA CUOTA ÍNTEGRA Y NO LA BASE IMPONIBLE. El ASIENTO CONTABLE es el siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
28.200	(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	(6301) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto diferido	28.200

EJERCICIO 3

"CCC" es una sociedad que en el ejercicio 2008 ha obtenido un RCAI de 150.000 euros. Al calcular el gasto que debe contabilizar por el impuesto sobre beneficios, conoce los siguientes datos:

- Una construcción que está contabilizada por un precio de adquisición de 500.000 euros se amortiza en 50 años de vida útil de los que han transcurrido 14, siendo el 2008 el año 15. Fiscalmente se amortiza en 25 años.
- Una provisión por responsabilidades estaba contabilizada al inicio de 2008 en 25.000 euros y ha debido ser incrementada en otros 15.000 euros durante 2008, por lo que al cierre el saldo acumulado es de 40.000 euros. Estos importes no han podido deducirse con anterioridad en el impuesto sobre sociedades y no podrán ser deducidos hasta 2009.
- Durante el 2006 se contabilizó un deterioro por insolvencias por operaciones comerciales por importe de 12.000 euros (importe que coincidía con el saldo de un cliente de dudoso cobro). Dicho importe no fue deducible fiscalmente en el ejercicio 2006 por no tener la antigüedad requerida en la normativa fiscal. En el ejercicio 2008 ya puede deducirse fiscalmente la totalidad de dicho importe.
- Al inicio de 2008 la sociedad presentaba los siguientes saldos: Activos por DTD (4740), 11.500 euros – apartados b) y c)-; Pasivos por DTI (479), 42.000 euros – apartado a)-.
- La CUOTA LÍQUIDA resultante de la liquidación del impuesto sobre sociedades es de 24.000 euros y se habían pagado 34.000 euros por retenciones y pagos a cuenta a lo largo de 2008, que figuran contabilizados en la cuenta correspondiente.

SE PIDE:

Contabilizar el gasto por impuesto sobre sociedades corriente, regularizando también las retenciones y pagos a cuenta pagados con anterioridad. Calcular las diferencias entre los valores contables y fiscales del activo y pasivo de los apartados a) y b) y su efecto en las cuentas de activo y pasivo por impuesto diferido. Contabilizar el impuesto sobre sociedades diferido.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

IMPUESTO CORRIENTE

En este supuesto nos piden contabilizar el gasto por impuesto corriente y nos dan como DATO DEL EJERCICIO LA CUOTA LÍQUIDA. Como no nos piden la liquidación del impuesto sobre sociedades y para simplificar, partimos de la cifra de la Cuota Líquida para el cálculo de la Cuota a Ingresar ó Devolver por la HP.

Cálculo de la CUOTA DIFERENCIAL 2008 (el pago o cobro se realiza en el ejercicio siguiente 2009):

CONCEPTO	IMPORTE
(=) CUOTA LÍQUIDA 2008	24.000
(-) Retenciones y pagos a cuenta	- 34.000
(=) CUOTA DIFERENCIAL 2008	-10.000

La CUOTA LÍQUIDA es POSITIVA y refleja el gasto por el impuesto corriente de 24.000 €. Pero la CUOTA DIFERENCIAL es NEGATIVA por lo que aflora un ACTIVO FISCAL POR IMPUESTO CORRIENTE de 10.000 €, que es el importe que la empresa recuperará de la HP en el ejercicio siguiente 2009. La cuenta (473) refleja el importe de 34.000 €, pagado por la empresa a la HP durante el ejercicio 2008. El ASIENTO CONTABLE es el siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
24.000	(6300) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto corriente	(473) HP, retenciones y pagos a cuenta	34.000
10.000	(4709) HP, deudora por devolución de impuestos		

IMPUESTO DIFERIDO

El cuadro de cálculos de las DIFERENCIAS TEMPORARIAS en esta sociedad y el activo y pasivo diferidos generados con sus variaciones es el siguiente (efecto impositivo 30%)

Elemento Balance	Valores Cierre 2008			Saldo Final 08		Saldo Inicial 08		Variación 08	
	Valor Contable	Base Fiscal	Diferencias Temporarias	Activo ID	Pasivo ID	Activo ID	Pasivo ID	Activo ID	Pasivo ID
a) Construcción (Activo)	350.000	200.000	150.000		45.000		42.000		3.000
b) Provisión (Pasivo)	40.000	0	40.000	12.000		7.500		4.500	
c) Cliente dud. cobro con deter. (ACTIVO)	0	0	0	0		3.600		-3.600	

Apartado a)

El valor contable de la construcción se obtiene de restar la amortización acumulada (15 años) al 2% anual constante ($500.000 - 150.000 = 350.000$ u.m.). La base fiscal de la construcción se obtiene de igual forma, teniendo en cuenta una amortización anual al 4% : $500.000 - 300.000 = 200.000$ u.m.

La amortización acumulada contable = $500.000 \times 2\% \times 15$ años = 150.000 u.m.

La amortización acumulada fiscal = $500.000 \times 4\% \times 15$ años = 300.000 u.m.

Como el VC de este activo es mayor a su BF nos genera en el 2008 un Pasivo por ID (en el futuro se paga más a HP). El saldo inicial del Pasivo DTI (cuenta 479) nos lo da el enunciado porque es el único Pasivo por ID de los apartados a, b y c. A 31/12/2011 el saldo final del PASIVO POR DTI es de $150.000 \times 30\% = 45.000$ euros. Como el saldo inicial del 2011 del PASIVO POR DTI es de 42.000 euros la VARIACIÓN A CONTABILIZAR EN EL 2011 ES DE 3.000 EUROS.

Apartado b)

La provisión generó antes del 2008 un Activo por DTD = $25.000 \times 0,3 = 7.500$ u.m. ya que el VC era mayor a la BF de la Provisión en 25.000 u.m. Como en el 2008 aún no se considera la provisión Pasivo fiscal nos sigue generando Activo por DTD por un importe de $40.000 \times 0,3 = 12.000$ u.m. porque la BF de la provisión sigue siendo menor que su VC. A 31/12/2011 el saldo final del ACTIVO POR DTD es de $40.000 \times 30\% = 12.000$ euros. Como el saldo inicial del 2011 del ACTIVO POR DTD es de 7.500 euros ($25.000 \times 30\%$, en base al enunciado), la VARIACIÓN A CONTABILIZAR EN EL 2011 ES DE 4.500 EUROS.

Apartado c)

El Cliente de dudoso cobro generó en el 2006 un Activo por DTD = $12.000 \times 0,3 = 3.600$ u.m. ya que su VC era menor ($12.000 - 12.000$ por el deterioro contabilizado en el 2006 = 0) a su BF (12.000), en 12.000 u.m. En el 2008 la BF de cliente de dudoso cobro es de $12.000 - 12.000 = 0$, porque fiscalmente nos admiten el deterioro, esto significa que revierte el Activo por DTD. A 31/12/2011 el saldo final del ACTIVO POR DTD es de 0, ya que el valor contable es 0 y la base fiscal es 0. Pero como el saldo inicial del 2011 del ACTIVO POR DTD es de 3.600 euros la VARIACIÓN A CONTABILIZAR EN EL 2011 ES DE 3.600 EUROS, en este apartado c) revierte el activo por DTD.

Podemos ver que el saldo inicial de la cuenta (4740) Activos por DTD es de 11.100 que coincide con los saldos iniciales de los apartados b) y c) = 7.500 + 3.600 = 11.100 euros.

Los saldos finales 08 de los Activos y Pasivos por ID se calculan multiplicando las diferencias temporarias, al cierre del ejercicio 2008, por el tipo de gravamen (30%). Los saldos iniciales 08 (igual a los saldos finales 07) son un dato que ya nos da el supuesto.

Contabilizamos en el ejercicio 2008 la VARIACIÓN 08 en los apartados a, b y c, según los cálculos anteriores:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
3.000	(6301) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto diferido	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles	3.000
4.500	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	(6301) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto diferido	4.500
3.600	(6301) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto diferido	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	3.600

EJERCICIO 4

"D" es una sociedad que en el ejercicio 2011 ha obtenido **BENEFICIO** contable. Al calcular los importes que debe contabilizar por el impuesto sobre beneficios, conoce los siguientes datos:

- Resultado contable antes de impuestos (RCAI): **357.500 €**
- Tipo de gravamen = 30%
- Diferencias entre los criterios fiscal (BI) y contable (RCAI) de imputación de ingresos y gastos:
 - En el 2011 la sociedad "D" contabilizó una serie de gastos, por importe de 75.600 €, en relación a una promoción de sus productos en el extranjero. Fiscalmente NO le permiten deducir dichos gastos ni en el ejercicio 2011 ni en ningún otro. (No provoca diferencia temporaria)
 - "D" compra, el 01/01/2011, una máquina por importe de 50.000 €. La amortización contable de la máquina en el 2011 es de 25.000 €, pero en el ámbito fiscal goza de libertad de amortización y la amortización fiscal es del 100% de su precio de adquisición. Tanto el valor contable como la base fiscal de la máquina, para su cálculo, parten de su precio de adquisición y deducen la amortización correspondiente a cada ámbito. (Diferencia temporaria temporal)
- La sociedad "D" SI puede compensar, en el ejercicio 2011, la base imponible negativa de 260.000 € que generó en el ejercicio 2008. Su efecto impositivo está correctamente contabilizado en la cuenta correspondiente.
- La sociedad "D" NO ha generado deducciones fiscales del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2011. Ahora bien, SI que puede deducir, en el ejercicio 2011, 11.300 € de deducciones fiscales por donativos a instituciones benéficas que realizó en el ejercicio 2010 y que no pudo deducir en dicho ejercicio. Los derechos por deducciones pendientes de aplicar están correctamente contabilizados.
- En relación al Impuesto sobre Sociedades del 2011, sabemos que las retenciones son de 16.200 € y los pagos a cuenta son de 30.200 €.

SE PIDE:

1. Realizar la **LIQUIDACIÓN del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011**.
2. Contabilizar el gasto contable por **IMPUESTO CORRIENTE**, del ejercicio 2011, regularizando las retenciones y pagos a cuenta contabilizadas.
3. Calcular las diferencias entre el valor contable y la base fiscal del **ACTIVO (máquina)** que provoca la **DIFERENCIA TEMPORARIA** citada en el enunciado, punto 2, indicando si da lugar a un **ACTIVO O PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO** y el efecto impositivo del mismo.
4. Calcular el **GASTO CONTABLE Y EL GASTO FISCAL** por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, para la sociedad "D", indicando el criterio seguido para su cálculo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

IMPUESTO CORRIENTE

Cálculo de la CUOTA A PAGAR en 2011:

CONCEPTO	IMPORTE
(+) Resultado contable antes de impuestos	357.500
(+) AJUSTE: Diferencia permanente (1)	+ 75.600
(-) AJUSTE: Diferencia temporaria (2)	- 25.000
(=) BASE IMPONIBLE PREVIA	408.100
(-) Bases imponible negativas de ejercicios anteriores	- 260.000
(=) BASE IMPONIBLE 2011	148.100
(x) Tipo de gravamen	X 0,30
(=) CUOTA ÍNTEGRA	44.430
(-) Deducciones y bonificaciones fiscales	- 11.300
(=) CUOTA LÍQUIDA	33.130
(-) Retenciones y pagos a cuenta	- 46.400
(=) CUOTA DIFERENCIAL	- 13.270

(1) $GC > GF \Rightarrow \Delta BI$; (2) $GF > GC \Rightarrow V BI$

La CUOTA LÍQUIDA es POSITIVA y refleja el gasto por el impuesto corriente de 33.130 €. La CUOTA DIFERENCIAL es NEGATIVA y refleja un ACTIVO FISCAL POR IMPUESTO CORRIENTE de 13.270 €, que es el importe que la empresa recibirá de la HP en el ejercicio siguiente 2012. La cuenta (473) refleja el importe de 46.400 €, pagado por la empresa a la HP durante el ejercicio 2011.

El ASIENTO CONTABLE del IMPUESTO CORRIENTE es el siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
33.130	(6300) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto corriente	(473) HP, retenciones y pagos a cuenta	46.400
13.270	(470) HP, deudora por devolución de impuestos		

IMPUESTO DIFERIDO

El cuadro de cálculo de la DIFERENCIA TEMPORARIA del APARTADO 3 y el PASIVO POR DTI generado en el ejercicio 2011 es el siguiente (efecto impositivo 30%):

Elemento	Valores Cierre 2011			Saldo Final 2011		Saldo Inicial 2011		Variación 2011	
	Valor Contab.	Base Fiscal	Diferenc. Temporar.	Activo DTD	Pasivo DTI	Activo DTD	Pasivo DTI	Activo DTD	Pasivo DTI
Maquinaria(ACT)	25.000	0	25.000		7.500		0		7.500

La Maquinaria genera en el 2011 un PASIVO POR DTI = $25.000 \times 0,3 = 7.500$ euros, ya que:

VALOR CONTABLE = $50.000 - 25.000 = 25.000$, restamos al precio de adquisición la amortización acumulada contable hasta la fecha (sólo el ejercicio 2011).

BASE FISCAL = $50.000 - 50.000 = 0$, ya que la amortización fiscal deducible en el 2011 es por todo el importe del precio de adquisición.

Al ser INFERIOR la BF al VC de dicho activo (Maquinaria) se genera un PASIVO POR DTI, ya que en el futuro la sociedad pagará MÁS a la HP, porque habrá amortizaciones contables que no se podrán deducir fiscalmente por importe de 25.000 euros. La DIFERENCIA TEMPORARIA es de $25.000 - 0 = 25.000$ euros. El PASIVO POR DTI tiene en cuenta, para su contabilización, el EFECTO IMPOSITIVO del 30%. Debe precisarse que al cierre del ejercicio anterior (2010) NO se había contabilizado nada en la cuenta de pasivo por DTI porque la diferencia temporaria de la maquinaria se origina en el ejercicio 2011.

En el ejercicio 2012 o ejercicios siguientes revertirá el PASIVO POR DTI contabilizado en la cuenta (479), al 30% de la VARIACIÓN generada en el ejercicio correspondiente.

Se contabilizaría en el ejercicio 2011 la VARIACIÓN 2011 que es de 7.500 euros como GASTO (6301) y PASIVO (479), pero no se pide el asiento contable.

Criterio y cálculo a seguir para establecer el GF y el GC por el IS del ejercicio 2011:

GASTO FISCAL 2011 = 33.130 euros. (cuota líquida del IS)

GASTO CONTABLE 2011 = 33.130 (IC) + 7.500 (PAS. DTI) + 78.000 (REV. CRÉDITOS POR BI NEG.2008) + 11.300 (REV. DCHOS. DED.PDTES.) = 129.930 euros.

EJERCICIO 5

DDDD es una sociedad que en el ejercicio 2012 ha obtenido beneficio contable. Al calcular los importes que debe contabilizar por el impuesto sobre beneficios, conoce los siguientes datos:

- Resultado contable antes de impuestos (RCAI): 435.000 €
- Tipo de gravamen = 30%
- Diferencias entre los criterios fiscal (BI) y contable (RCAI) de imputación de ingresos y gastos:
 - En el 2012 contabiliza un ingreso contable, en relación a determinados premios obtenidos que están exentos fiscalmente, por importe de 6.000 €. (No provoca diferencias temporarias)
 - Una maquinaria adquirida en el 2010, por 20.000 euros, se viene amortizando al 30% anual tanto en el 2010 como en el 2011, así como durante el 2012. Fiscalmente, se aplicó una amortización del 40% tanto en el 2010 como en el 2011 y en el 2012 se aplicará una amortización fiscal del 20%. (Diferencia temporaria temporal)
 - DDDD tiene al inicio de 2012 un Cliente de dudoso cobro con saldo deudor de 16.500 €. Durante el ejercicio contabiliza un deterioro por insolvencia de dicho cliente por el mismo importe de 16.500 €. Dicho importe no es deducible fiscalmente hasta el ejercicio 2013 por no tener la antigüedad requerida en la normativa fiscal. Por tanto en el 2012, a efectos fiscales, el valor del cliente de dudoso cobro no tiene en cuenta el deterioro contable. (Diferencia temporaria temporal)
- La sociedad DDDD ha generado 8.200 € de deducciones fiscales del Impuesto sobre Sociedades de 2012 que se puede deducir en el ejercicio 2012 y además puede deducir en el 2012, 4.300 € de bonificaciones fiscales por donativos a instituciones benéficas que realizó en el ejercicio 2011 y que no pudo deducir en dicho ejercicio.
- En relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 las retenciones son de 5.500 y los pagos a cuenta de 4.600 €.

SE PIDE:

- Realizar la LIQUIDACIÓN del Impuesto sobre Sociedades de forma detallada, hasta llegar a la cuota diferencial correspondiente al ejercicio 2012.**
- Contabilizar el gasto contable por IMPUESTO CORRIENTE, del ejercicio 2012, regularizando las retenciones y pagos a cuenta contabilizadas.**
- Calcular las diferencias entre el valor contable y la base fiscal de los ACTIVOS que provocan las DIFERENCIAS TEMPORARIAS citadas en el enunciado, puntos 2 y 3, indicando si da lugar a un ACTIVO O PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO y el efecto impositivo del mismo, mediante asientos contables.**
- Indicar cuál es el GASTO CONTABLE Y EL GASTO FISCAL por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, para la sociedad DDDD, indicando el criterio seguido para su cálculo.**

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

IMPUESTO CORRIENTE

Cálculo de la CUOTA A PAGAR en 2012:

CONCEPTO	IMPORTE
(+) Resultado contable antes de impuestos	435.000
(-) AJUSTE: Diferencia permanente (1)	- 6.000
(+) AJUSTE: Diferencia temporaria (2)	+ 2.000
(+) AJUSTE: Diferencia temporaria (3)	+16.500
(=) BASE IMPONIBLE 2011	447.500
(x) Tipo de gravamen	X 0,30
(=) CUOTA ÍNTEGRA	134.250
(-) Deducciones y bonificaciones fiscales	-12.500
(=) CUOTA LÍQUIDA	121.750
(-) Retenciones y pagos a cuenta	- 10.100
(=) CUOTA DIFERENCIAL	111.650

(1) IC > IF => V BI ; (2) GC > GF => Δ BI ; (3) GC > GF => Δ BI

La CUOTA LÍQUIDA es POSITIVA y refleja el gasto por el impuesto corriente de 121.750 €. La CUOTA DIFERENCIAL también es POSITIVA y refleja un PASIVO FISCAL POR IMPUESTO CORRIENTE de 111.650 €, que es el importe que la empresa deberá ingresar en la HP en el ejercicio siguiente 2013. La cuenta (473) refleja el importe de 10.100 €, pagado por la empresa a la HP durante el ejercicio 2012.

El ASIENTO CONTABLE del GASTO POR IMPUESTO CORRIENTE es el siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
121.750	(6300) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto corriente	(473) HP, retenciones y pagos a cuenta (4752) HP, acreedora por impuesto sobre sociedades	10.100 111.650

IMPUESTO DIFERIDO

El cuadro de cálculo de la DIFERENCIA TEMPORARIA del APARTADO 3 y el ACTIVO POR DTD generado en el ejercicio 2012 es el siguiente (efecto impositivo 30%):

Elemento	Valores Cierre 2012			Saldo Final 2012		Saldo Inicial 2012		Variación 2012	
	Valor Contab.	Base Fiscal	Diferenc. Temporar.	Activo DTD	Pasivo DTI	Activo DTD	Pasivo DTI	Activo DTD	Pasivo DTI
Maquinaria(ACT)	2.000	0	2.000		600		1.200		-600
Cliente D. C. con deterioro (ACT)	0	16.500	- 16.500	4.950		0		4.950	

Maquinaria: VALOR CONTABLE = 20.000 – 18.000 = 2.000, BASE FISCAL = 20.000 – 20.000 = 0. La diferencia es de 2.000 euros x 30% = 600 euros. Revierte la mitad del PASIVO DTI contabilizado los ejercicios 2010 y 2011, porque la sociedad está pagando MÁS a la HP en el 2012.

Cliente de dudoso cobro: genera en el 2012 un ACTIVO POR DTD = 16.500 x 0,3 = 4.950 euros, ya que:

VALOR CONTABLE = 16.500 – 16.500 = 0, por el deterioro de valor contabilizado en el 2012 de 16.500.

BASE FISCAL = 16.500 – 0 = 16.500, ya que el gasto por deterioro no es deducible fiscalmente en el 2012.

Al ser SUPERIOR la BF al VC de dicho activo (Cliente D.C.) se genera un ACTIVO POR DTD, ya que en el futuro la sociedad pagará MENOS a la HP. La DIFERENCIA TEMPORARIA es de 16.500 - 0 = 16.500 euros. El ACTIVO POR DTD tiene en cuenta, para su contabilización, el EFECTO IMPOSITIVO del 30%.

En el ejercicio 2013 ó ejercicios siguientes revertirá el ACTIVO POR DTD contabilizado en la cuenta (4740), al 30% de la DIFERENCIA generada.

Contabilizamos en el ejercicio 2012 la VARIACIÓN 2012 que es de 600 (dism. PAS ID) y 4.950 (aum. ACT ID).

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
600	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles	(6301) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto diferido	600
4.950	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	(6301) IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. Impuesto diferido	4.950

Criterio y cálculo a seguir para establecer el GF y el GC por el IS del ejercicio 2012:

GASTO FISCAL 2012 = 121.750 euros. (cuota líquida del IS)

GASTO CONTABLE 2012 = 121.750 (IC) - 4.950 (ACT. DTD) - 600 (REV. PAS. DTI) + 4.300 (REV. DCHOS. DED.PDTES.)
= 120.500 euros.



Tema 15

LA CONTABILIZACIÓN

DEL IVA

SUPUESTO 1 LIQUIDACIÓN TRIMESTRAL DEL IVA REPERCUTIDO Y SOPORTADO

La empresa PLANXADOR, S.A. se dedica a la comercialización de electrodomésticos para el consumo familiar (planchas, batidoras, aspiradoras,...).

Durante el trimestre se han vendido productos por valor de 500.000 euros, los clientes han devuelto género por 15.000 euros, se han practicado descuentos por calidad por 10.000 euros y se han aplicado rappels por 5.000 euros. El tipo de IVA aplicable a estos productos es del 21%.

La empresa ha adquirido género por valor de 150.000 euros, pero ha tenido que devolver por valor 10.000 un género en mal estado. Los proveedores le han aplicado rappels por 2.000 euros. Ha debido contratar transportes para entregar sus ventas por 9.000 euros. Se compró una furgoneta pagándola al contado por 21.000 euros. El tipo de IVA aplicable a todas estas adquisiciones es del 21%.

SE PIDE:

Indicar el movimiento que habrán tenido todas las cuentas relacionadas con el IVA de la compañía en este trimestre (representando cada cuenta en una T), indicando el resultado de la liquidación de este impuesto y redactando el asiento correspondiente a esta liquidación.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Calculemos las distintas cuotas que se han repercutido y soportado en esta empresa por las operaciones descritas:

debe	H.P. IVA soportado (A)				haber				
150.000,00	x	21%	=	31.500,00	2.000,00	x	21%	=	420,00
9.000,00	x	21%	=	1.890,00	10.000,00	x	21%	=	2.100,00
21.000,00	x	21%	=	4.410,00					
				Saldo deudor=	35.280,00				

debe	H.P. IVA repercutido (P)				haber				
15.000,00	x	21%	=	3.150,00	500.000,00	x	21%	=	105.000,00
10.000,00	x	21%	=	2.100,00					
5.000,00	x	21%	=	1.050,00					
				Saldo acreedor=	98.700,00				

Cada trimestre, por lo general, se calcula el IVA repercutido por la empresa a sus clientes. A dicho importe se le minora el IVA soportado por la empresa durante el periodo. La diferencia, si es positiva se pagará a HP dentro del mes siguiente. Si es negativa, la empresa la podrá compensar en declaraciones posteriores o pedir la devolución en los términos establecidos por dicho impuesto. El asiento que refleja la liquidación de IVA del período (normalmente, al final del trimestre) es el siguiente:

98.700,00	(P) Hda. Pub. IVA repercutido (477)	(A) Hda. Publ IVA soportado (472)	35.280,00
		(P) Hda. Pub. Acreedora IVA (4750)	63.420,00

El asiento que refleja el PAGO se haría dentro del mes siguiente.

SUPUESTO 2 REGLA DE PRORRATA: GENERAL Y ESPECIAL

La empresa INFORMING, S.L. se dedica hasta el momento a la compraventa de ordenadores y equipos informáticos (con un volumen de ventas de 100.000 euros). Los materiales adquiridos para estas ventas costaron 30.000 euros. Ambas operaciones están sujetas al 21% de IVA que hay que añadir a los importes citados.

Durante el ejercicio comenzaron la actividad de impartir cursos de formación en materias informáticas en la sede de la propia compañía. En esta actividad han facturado 25.000 euros (exentos de IVA) y han tenido que contratar profesores que han supuesto un coste de 15.000 euros (satisfechos por factura exenta de IVA).

Durante el ejercicio se han pagado las cuotas de alquiler del local por 12.000 euros, se han adquirido varias mesas y materiales para la impartición de los cursos por 3.000 y se ha pagado los suministros por 800 euros. A estos importes hay que añadir el IVA del 21%.

SE PIDE:

- Indicar el resultado de la liquidación del IVA en el ejercicio si la empresa aplica el método de la prorrata general. (Porcentaje Prorrata General provisional = 100%)
- Indicar el resultado de la liquidación en el caso en que aplicara el método de la prorrata especial (en la prorrata especial cada actividad tiene su propio régimen de deducciones, es decir, las actividades que generen IVA repercutido pueden deducirse todo el IVA soportado en esa actividad y las que no generan IVA repercutido no pueden deducirse ningún IVA soportado en esa actividad; las cuotas soportadas por bienes y servicios comunes pueden deducirse en la proporción que representen los ingresos sujetos y no exentos sobre el total de ingresos)
- Razonar cuál es el método de prorrata más conveniente para la empresa razonando el porqué de la selección.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Calcularemos primero las cuotas de IVA que se han registrado en esta compañía. Los ingresos generados han sido los siguientes, en las dos actividades desarrolladas

	actividad	actividad	
Ingresos	venta de equipos	cursos informática	suma
Ingresos	100.000,00	25.000,00	125.000,00

Los costes y compras en que la empresa ha incurrido durante el ejercicio han sido las siguientes:

	actividad	actividad	
Compras y costes	venta de equipos	cursos informática	suma
Costes propios	- 30.000,00	-15.000,00	- 45.000,00
Costes comunes			-12.800,00
Adquis.Bienes		- 3.000,00	- 3.000,00

De estos ingresos, gastos y compras se han producido las siguientes cuotas de IVA, primero el repercutido (sólo sobre la actividad de venta de equipos)

	actividad	actividad	
	Venta de equipos	Cursos informática	Suma
Cuota Repercutida	21.000,00		21.000,00

Después también el IVA soportado, que entenderemos que se ha contabilizado todo en la cuenta "Hacienda Pública IVA soportado" pues es el primer ejercicio en que aparecen los ingresos exentos de IVA y en este

primer ejercicio se aplicará una prorrata provisional del 100% que es la que venía ejerciendo la compañía en el ejercicio anterior en que todos sus ingresos estaban sujetos y no exentos a IVA.

Cuotas soportadas	actividad Venta de equipos	de Cursos informática	Suma
Costes propios	-6.300,00		- 6.300,00
Costes comunes			- 2.688,00
Adquis.Bienes		-630,00	- 630,00
suma	-6.300,00	- 630,00	- 9.618,00

a) **PRORRATA GENERAL:**

El total de cuotas soportadas por la empresa son deducibles en la misma proporción que los ingresos que han generado cuotas de IVA repercutido. En este caso las ventas con IVA suponen un 80% del total de los ingresos ($100.000/125.000 = 80\%$), por lo que sólo el 80% de las cuotas soportadas serán deducibles.

El 80% de 9.618 euros = 7.694,40 euros, siendo el resto (20%) no deducible de 1.923,60 euros.

El resultado de la liquidación por IVA aplicando la regla de prorrata es de $21.000 - 7.694,40 = 13.305,60$ euros a ingresar.

El siguiente asiento hace referencia a la "liquidación global" del IVA de todo el ejercicio (habría que hacer 1 asiento por cada liquidación):

21.000,00	(P) HP, IVA repercutido (477)	(A) HP, IVA soportado (472)	7.694,40
		(P) HP, acreedora por IVA (4750)	13.305,60

Por último, al final del ejercicio se debe ajustar la parte de las cuotas de IVA soportadas no deducibles. Como hemos calculado anterior mente, el importe resultante de 1.923,60 euros. El asiento sería el siguiente:

1.923,60	(G) Ajustes negativos en la imposición indirecta (634)	(A) HP, IVA soportado (472)	1.923,60
----------	--	-----------------------------	----------

De esta forma hemos dado de baja todo el IVA soportado que ascendía a 9.618 euros.

b) **PRORRATA ESPECIAL:**

En este caso serán deducibles las cuotas soportadas en las actividades que repercuten IVA (en la actividad de cursos de informática se han soportado 630 euros por la compra de mobiliario).

En las cuotas soportadas por los gastos comunes, será deducible la proporción que representen los ingresos que devengan cuotas de IVA SOBRE EL TOTAL DE INGRESOS. En esta empresa el 80%, así que será deducible $2.688 \times 80\% = 2.150,40$ euros.

El total de cuotas deducibles por el método de la prorrata especial será de: $6.300 + 2.150,40 = 8.450,40$ euros. El resultado de la liquidación por IVA aplicando la prorrata especial será de: $21.000 - 8.450,40 = 12.549,60$ euros a ingresar.

c) A la vista de los resultados obtenidos es más conveniente la **PRORRATA ESPECIAL**, porque el importe a deducir por los IVA soportados es mayor y por tanto, el importe total a ingresar en HP es MENOR. (Lo que aparece a continuación hace referencia a dicho método de la PRORRATA ESPECIAL)

El siguiente asiento hace referencia a la "liquidación global" del IVA de todo el ejercicio (habría que hacer 1 asiento por cada liquidación):

21.000,00	(P) HP, IVA repercutido (477)	(A) HP, IVA soportado (472) (P) HP, acreedora por IVA (4750)	8.450,40 12.549,60
-----------	-------------------------------	--	-----------------------

Por último, al final del ejercicio se debe ajustar la parte de las cuotas de IVA soportadas no deducibles. El importe resultante de 1.167,60 euros (2.688 + 630 – 2.150,40), debe regularizarse de la cuenta de HP, IVA soportado (472) donde seguramente habrá sido contabilizada por la empresa, durante el ejercicio, reconociéndose como gasto la parte no deducible de las cuotas de IVA soportadas. El asiento sería el siguiente:

1.167,60	(G) Ajustes negativos en la imposición indirecta (634)	(A) HP, IVA soportado (472)	1.167,60
----------	--	-----------------------------	----------

De esta forma hemos dado de baja todo el IVA soportado que ascendía a 9.618 euros.

SUPUESTO 3 RÉGIMEN DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

La empresa FARMACING es una oficina de farmacia, dirigida por una persona física, que no hace liquidaciones de IVA en base al régimen que le es aplicable. Entre otras muchas operaciones en el 2012, ha realizado las siguientes: compras a laboratorios por 5.000 euros con IVA del 21% y recargo de equivalencia del 5,2%; compras por 4.000 euros con IVA del 4% y recargo de equivalencia del 0,5%; ventas al contado de 8.000 euros con IVA del 4%. El 30 de junio de 2012 compra una moderna cruz de farmacia que cuesta 4.600 euros más IVA del 21%.

SE PIDE:

Con los datos anteriores, contabilizar las compras y ventas realizadas por FARMACING en el 2012.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Por regla general, aunque hay excepciones, las oficinas de farmacia siguen el régimen de minoristas por el cual no hacen la declaración de IVA pero a cambio pagan por las compras de los productos de su actividad un recargo de equivalencia. Suelen comprar género al que se aplican los 3 tipos de IVA, y para cada tipo se asocia un recargo de equivalencia:

- IVA general 21% Recargo de equivalencia 5,2%,
- IVA reducido 10% Recargo de equivalencia 1,4%,
- IVA super-reducido 4% Recargo de equivalencia 0,5%

En la COMPRAS deben pagar los importes correspondientes más IVA y recargo de equivalencia. El importe resultante se considera GASTO para la empresa y no se contabiliza el IVA en cuenta aparte. En este caso a 5.000 euros le aplicamos el 21% y el 5,2%; y a 4.000 euros el 4% y el 0,5%. El asiento de COMPRAS es el siguiente:

10.490,00	(G) Compras de mercaderías (600)	(P) Proveedores (400)	10.490,00
-----------	----------------------------------	-----------------------	-----------

En cuanto a las VENTAS, el importe del IVA repercutido al producto vendido es más ingreso para la empresa. A los 8.000 euros vendidos al contado le aplicaríamos el 4% de IVA. El asiento de VENTAS es el siguiente:

8.320,00	(A) Caja, euros (570)	(I) Ventas de mercaderías (700)	8.320,00
----------	-----------------------	------------------------------------	----------

Como podemos comprobar los importes de IVA si influyen en la cuenta de resultados, por contra esta oficina de farmacia se evita el tener que hacer las declaraciones-liquidaciones de IVA.

La cruz de la farmacia se contabiliza en el inmovilizado material. Podría utilizarse la cuenta de MOBILIARIO. En todo lo que no sean compras de la actividad de la farmacia (medicamentos y productos OTC), NO se aplica el recargo de equivalencia (ventas y otras compras, como es el caso). Asiento de compra, con IVA al 21%:

5.566,00	<u>(A) Mobiliario (216)</u>	<u>(A) Bancos, c/c euros (572)</u>	5.566,00
----------	-----------------------------	------------------------------------	----------

La amortización se calcularía en base a 5.566 euros.



Tema 16

TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA

SUPUESTO 1 CLASIFICAR CUENTAS EN MONETARIAS O NO MONETARIAS

Una empresa española (con el euro como moneda funcional) ha adquirido, durante un ejercicio determinado, una partida de productos para comercializarlos en España por 100.000 dólares USA (el tipo de cambio era 1,35 dólares USA = 1 euro).

También ha adquirido un vehículo de transporte por 90.000 dólares USA (el tipo de cambio era 1,38 dólares USA = 1 euro).

En los asientos de contabilización de estas dos operaciones aparecerán las cuatro cuentas siguientes: COMPRAS DE MERCADERÍAS, PROVEEDORES, ELEMENTOS DE TRANSPORTE Y PROVEEDORES DE INMOVILIZADO.

SE PIDE:

- 1) Justificar si cada una de las cuatro cuentas citadas son MONETARIAS o NO MONETARIAS de acuerdo a la Norma 11 del PGC-07.
- 2) Calcular el IMPORTE en que se AJUSTARÁN las cuatro cuentas citadas al CIERRE DEL EJERCICIO, si el tipo de cambio es de 1,39 dólares USA = 1 euro. Comentar si los ajustes provocan diferencias positivas o negativas, pero no realizar asientos contables.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

1) En la NV 11ª se contiene la definición de partida MONETARIA y NO MONETARIA con el siguiente contenido:

"A los efectos de esta norma, los elementos patrimoniales se diferenciarán, según su consideración, en:

a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.

b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, los anticipos a cuenta de compras o ventas, así como los pasivos a liquidar mediante la entrega de un activo no monetario."

Siguiendo la NV 11ª, concluimos claramente que los ELEMENTOS DE TRANSPORTE (inmovilizado material) son una partida NO MONETARIA, mientras que tanto los PROVEEDORES como los PROVEEDORES DE INMOVILIZADO (pasivos a cancelar por un importe determinado en unidades monetarias) son partidas MONETARIAS. En cuanto a las COMPRAS DE MERCADERÍAS, que es una partida de gasto, no se contempla en la NV 11ª (como tampoco las partidas de Patrimonio Neto), luego NO se ajusta su valoración posterior por variaciones del tipo de cambio de la moneda extranjera en que pudieran estar nominadas.

2) Por las partidas NO MONETARIAS no practicaremos ningún ajuste al cierre del ejercicio, aunque haya variado el tipo de cambio de la moneda en que se realizó la operación originariamente.

Por las partidas MONETARIAS, debemos practicar AJUSTES de forma que aparecerán las siguientes diferencias:

Cuenta	valoración inicial			valoración posterior		diferencia
	Dólares USA	Tipo de Cambio	Euros	Tipo de Cambio	Euros	
PROVEEDORES	100.000,00	1,35	74.074,07	1,39	71.942,45	2.131,63
PROVEEDORES DE INMOVILIZADO	90.000,00	1,38	65.217,39	1,39	64.748,20	469,19

De manera que, en las dos cuentas que ajustamos se van a producir DIFERENCIAS POSITIVAS, pues los dos pasivos disminuyen su valor, en euros, al variar el tipo de cambio.

SUPUESTO 2 PARTIDAS NO MONETARIAS: INMOVILIZADO MATERIAL

Para ampliar la capacidad de producción de nuestra nave adquirimos, durante el ejercicio 2012, una maquinaria fabricada en Suiza por 472.440 francos suizos (CHF). El transporte y el seguro suman 9.500 CHF, los cuales aparecen en factura y se suman a los anteriores.

Juntamente con la maquinaria, se traslada hasta nuestra empresa un ingeniero desde el país helvético para montarla, lo que nos supone unos costes de 4.060 CHF. Los gastos de puesta a punto, en nuestra empresa, suponen un desembolso adicional de 4.000 EUR. Su vida útil se establece en 10 años y está lista para funcionar el 31 de octubre de 2012.

SE PIDE:

Indicar el precio de adquisición de esta maquinaria. El tipo de cambio cuando se contrató la compra de la maquinaria fue 1 CHF = 0,8131 EUR; los gastos relativos al ingeniero se contratan cuando el cambio era 1 CHF = 0,8351 EUR. Los pagos, salvo los de puesta a punto, se realizan desde una cuenta bancaria en francos suizos.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

En la adquisición de INMOVILIZADOS en moneda extranjera, éstos se valoran inicialmente según el tipo de cambio aplicable en la fecha correspondiente a cada operación relacionada con el inmovilizado; a partir de aquí su tratamiento contable es el mismo que para la adquisición de inmovilizados adquiridos en euros.

PRECIO DE ADQUISICIÓN:

Concepto	Importe CHF	Tipo Cambio	Importe EUR
Maquinaria	472.440	x 0,8131	384.141
Transp. y Seg.	9.500	x 0,8131	7.724
Ingeniero	4.060	x 0,8351	3.391
Pruebas			4.000
TOTAL			399.256

En la fecha del contrato de adquisición de la maquinaria (sería un inmovilizado en curso porque se desprende del supuesto que aún no está en condiciones de funcionamiento) contabilizamos (se incluye transporte y seguro):

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
391.865	(233) Maquinaria en montaje	(573) Bancos c/c, CHF	391,865

Los gastos relativos al ingeniero se activan en la cuenta (232) a un tipo de cambio diferente al anterior. Contabilizamos:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
3.391	(233) Maquinaria en montaje	(573) Bancos c/c, CHF	3.391

Los gastos de puesta a punto se contratan y pagan en euros. Contabilizamos:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
4.000	(233) Maquinaria en montaje	(572) Bancos c/c, EUR	4.000

El 31 de octubre de 2012, el inmovilizado está en condiciones de funcionamiento, por lo que cargamos la cuenta de maquinaria (213) con abono a la cuenta de maquinaria en montaje (233) y amortizaríamos la maquinaria según su vida útil y deterioro de valor, si lo hubiera, como el resto de inmovilizados en euros. La amortización del ejercicio 2012 sería de: $399.256 \text{ euros} \times 10\% \times 2/12 = 6.654 \text{ euros}$.

SUPUESTO 3 PARTIDAS NO MONETARIAS: ACCIONES DE OTRA SOCIEDAD

Compramos 100 acciones de GOODLUCK que cotizan en la Bolsa de Nueva York, pagando por cada una de ellas 28,38 dólares USA más el 4 por mil de comisiones de compra. El día de la compra el dólar USA cotizaba a: 1,22 USD = 1 euro.

SE PIDE:

Indicar por qué importe figurarán en contabilidad estas acciones, si la empresa las incluye dentro de su cartera de mantenidos para negociar. El pago de esta adquisición se realiza desde una cuenta bancaria en dólares USA. A 31/12 la cotización por acción era de 30 USD y el tipo de cambio era de 1,26 USD = 1 EUR.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las partidas no monetarias en moneda extranjera se contabilizan aplicando el tipo de cambio en el momento de su adquisición. En este caso aplicamos la norma de instrumentos financieros que nos dice que las comisiones de compra deben separarse del precio de adquisición de las acciones.

Valor Razonable = 100 acc. X 28,38 USD x 1 EUR/1,22 USD = 2.326,23 EUR

Gastos = 2.326,23 x 4/1.000 = 9,30 EUR

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
2.326,23	IF c/p en Instr.Patrimonio (540)	Bancos, c/c, \$ USD (573)	2.335,53
9,30	Otros gastos financieros (669)		

Al cierre del ejercicio, las acciones en moneda extranjera (partidas no monetarias) se ajustan según tipo de cambio y tipo de cotización de los títulos (en ambos casos al cierre), pero el efecto de dicho ajuste NO se contabiliza en las cuentas (668) o (768) si no que se sigue la norma correspondiente de activos financieros. El ajuste, por tanto, se contabiliza de la siguiente forma:

Valor Cierre = 100 acc. X 30 USD x 1 EUR/1,26 USD = 2.380,95 EUR

AJUSTE = 2.380,95 – 2.326,23 = 54,72 EUR

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
54,72	IF c/p en Instr.Patrimonio (540)	Bº cartera de negociación (7630)	54,72

SUPUESTO 4 PARTIDAS MONETARIAS: CLIENTES Y PROVEEDORES

El balance de comprobación a 30/12/2012 de la sociedad MONEX presenta los siguientes saldos en las siguientes cuentas:

Clientes, dólares USA: 29.878 euros (36.750 dólares USA). Vencimiento: 31/01/2013.

Proveedores, dólares USA: 49.948 euros (61.800 dólares USA). Vencimiento: 31/03/2013.

SE PIDE:

- 1) Contabilizar el AJUSTE, al CIERRE DEL EJERCICIO 2012 (31/12/2012), de las dos cuentas citadas, sabiendo que el tipo de cambio en dicha fecha es de 1,25 USD = 1 EUR.
- 2) Contabilizar el COBRO y el PAGO de las dos cuentas citadas, sabiendo que el tipo de cambio al 31/01/2013 es de 1,26 USD = 1 EUR y el tipo de cambio al 31/03/2013 es de 1,28 USD = 1 EUR. En ambos casos utilizamos una cuenta bancaria en USD que sólo se ajusta al cierre de ejercicio.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

1) Calculamos primero, las diferencias que se han generado desde la valoración inicial de cada una de las cuentas hasta la valoración al cierre del ejercicio 2012, teniendo en cuenta que las dos son partidas MONETARIAS y deben ajustarse al cierre del ejercicio:

Cuenta	valoración antes cierre		valoración al cierre		diferencia	
	Dólares USA	Tipo de Cambio	Euros	Tipo de Cambio	Euros	Euros
CLIENTES, USD	36.750	No lo dicen	29.878	1/1,25	29.400	- 478
PROVEED., USD	61.800	No lo dicen	49.948	1/1,25	49.440	- 508

La cuenta de Clientes, USD ha disminuido, por lo que se ajusta al cierre del ejercicio. Como se trata de un activo el ajuste es negativo.

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
478	Diferencias negativas de cambio (G)	Clientes, USD (A)	478

Por el contrario, la cuenta de Proveedores, USD, aunque también disminuye nos produce un ajuste positivo ya que se trata de una cuenta de pasivo.

El asiento a realizar es el siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
508	Proveedores, USD (P)	Diferenc.positivas de cambio (I)	508

2) Como nos encontramos ante dos partidas MONETARIAS se deben ajustar al COBRO y PAGO de las mismas. Para ello, calculamos en CLIENTES, USD y en PROVEEDORES, USD, las diferencias que se han generado desde la valoración del cierre de ejercicio hasta el momento del cobro a 31/01/2013 y del pago a 31/03/2013:

Cuenta	valoración al cierre		valoración a 31/01/2013		diferencia	
	Dólares USA	Tipo de Cambio	Euros	Tipo de Cambio	Euros	Euros
CLIENTES, USD	36.750	1/1,25	29.400	1/1,26	29.167	- 233

La cuenta Clientes, USD disminuye lo que provoca un ajuste negativo al ser un activo.

El asiento que recoge el cobro a 31/01/2013 es el siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
29.167	Bancos c/c, USD (A)	Clientes, USD (A)	29.400
233	Diferencias neg. de cambio (G)		

Calculamos, en Proveedores, USD, las diferencias que se han generado desde la valoración del cierre de ejercicio hasta el momento del pago a 31/03/2013:

Cuenta	valoración al cierre		valoración a 31/03/2013		diferencia	
	Dólares USA	Tipo de Cambio	Euros	Tipo de Cambio	Euros	Euros
PROVEDORES, USD	61.800,00	1/1,25	49.440	1/1,28	48.281	- 1.159

La cuenta Proveedores, USD ha disminuido lo que provoca un ajuste positivo al tratarse de una cuenta de pasivo.

El asiento que recoge el pago a 31/03/2013 es el siguiente:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
49.440	Proveedores, USD (P)	Bancos c/c, USD (A)	48.281
		Diferencias pos. de cambio (I)	1.159

Quedan con saldo cero las cuentas de CLIENTES, USD y PROVEEDORES, USD.

Hay que comentar que no se ajusta la cuenta de Bancos c/c, USD porque la empresa sigue el procedimiento especulativo de cuenta única, con lo que el ajuste se producirá al cierre de ejercicio.

SUPUESTO 5 PARTIDAS MONETARIAS: PROVEEDORES Y CLIENTES

El mes de marzo de X8 se adquiere determinados productos que comercializamos aquí y que se importan desde la empresa SELLORANGE, nuestro proveedor en USA, por un importe de 10.000 USD que se pagarán al cabo de 60 días.

SE PIDE:

Contabilizar la compra de estos productos sabiendo que el tipo de cambio del día de la recepción era 1,35 USD = 1 EUR y el cambio del pago era 1,34 USD = 1 EUR. Para el pago, utilizamos una cuenta bancaria en USD que sólo se ajusta al cierre de ejercicio.

Durante diciembre de X8 se venden una serie de productos a la empresa EATSTRAWBERRY, nuestro cliente en Suiza, por un importe de 10.000 CHF que se cobrarán al cabo de 60 días.

SE PIDE:

Contabilizar la venta de estos productos sabiendo que el tipo de cambio del día de la entrega era 1,27 CHF = 1 EUR; al cierre 31/12 cambia a 1,22 CHF = 1 EUR y el cambio en la fecha del cobro, ya en X9, era 1,29 CHF = 1 EUR. Para el cobro, utilizamos una cuenta bancaria en CHF que sólo se ajusta al cierre de ejercicio.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las diferencias de cambio originadas en las partidas de proveedores, se imputan directamente a resultados, tanto las negativas como las positivas, a las cuentas (668) y (768), respectivamente. Los AJUSTES deben realizarse tanto al CIERRE DEL EJERCICIO COMO EN EL MOMENTO DE LA LIQUIDACIÓN, TOTAL O PARCIAL, de la partida correspondiente (seguimos el procedimiento administrativo, el utilizado para los inmovilizados, reflejando la baja de la partida en moneda extranjera según su coste (valor contable) y reflejando el beneficio o la pérdida obtenida en ese momento).

Contabilizamos la COMPRA según tipo de cambio en dicha fecha:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
7.407,41	(600) Compras de mercaderías	(4004) Proveedores,USD	7.407,41

Calculamos el AJUSTE EN EL MOMENTO DE LIQUIDAR la cuenta de Proveedores,USD utilizando el siguiente cuadro (para su confección ver explicación contenida en supuesto anterior):

	EN EUROS	EN EUROS	EN €	AJUSTE EN €	AJUSTE EN €
Partida	Valor Liquid.	VC antes liq.	DIF.	Cta.Balance	Rdo.Ejercicio
Proveedores,USD	7.462,69	7.407,41	+55,28	+ PASIVO	GASTO -> (668)

Contabilizamos el AJUSTE EN LA LIQUIDACIÓN y el PAGO al Proveedor,USD (el ajuste de Bancos c/c, USD bastaría con hacerlo al cierre de ejercicio si seguimos el procedimiento especulativo):

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
55,28	(668) Diferencias negativas de cambio	(4004) Proveedores,USD	55,28

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
7.462,69	(4004) Proveedores,USD	(573) Bancos c/c, USD	7.462,69

En las partidas de Clientes en moneda extranjera se aplican los mismos criterios contables que en las de Proveedores en moneda extranjera.

Contabilizamos la VENTA según tipo de cambio en dicha fecha:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
7.874,02	(4304) Clientes,CHF	(700) Ventas de mercaderías	7.874,02

Calculamos el AJUSTE AL CIERRE DE EJERCICIO de la cuenta de clientes, FS utilizando el siguiente cuadro (para su confección ver explicación contenida en supuesto anterior):

	EN EUROS	EN EUROS	EN €	AJUSTE EN €	AJUSTE EN €
Partida	Valor 31/12	VC antes cierre	DIF.	Cta.Balance	Rdo.Ejercicio
Cientes,CHF	8.196,72	7.874,02	+322,70	+ ACTIVO	INGRESO -> (768)

Contabilizamos el asiento de AJUSTE AL CIERRE DE EJERCICIO:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
322,70	(4304) Cientes,CHF	(768) Diferencias positivas de cambio	322,70

Por último, calculamos el AJUSTE EN EL MOMENTO DE LIQUIDAR la cuenta de Cientes,CHF utilizando el siguiente cuadro (para su confección ver explicación contenida en supuesto anterior):

	EN EUROS	EN EUROS	EN €	AJUSTE EN €	AJUSTE EN €
Partida	Valor Liquid.	VC antes liq.	DIF.	Cta.Balance	Rdo.Ejercicio
Cientes,CHF	7.751,94	8.196,72	- 444,78	- ACTIVO	GASTO -> (668)

Contabilizamos el AJUSTE EN LA LIQUIDACIÓN y el COBRO al cliente en CHF:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
444,78	(668) Diferencias negativas de cambio	(4304) Cientes,CHF	444,78

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
7.751,94	(573) Bancos c/c, CHF	(4304) Cientes, CHF	7.751,94

SUPUESTO 6 PARTIDAS MONETARIAS: TESORERÍA

Una empresa exportadora, antes de la regularización, cuenta con los siguientes saldos en divisas en sus partidas de tesorería (bancos, moneda extranjera):

200.000	dólares USA	valorados	a 1 EUR/1,3580 USD
500.000	francos suizos	valorados	a 1 EUR/1,2338 CHF
2.000.000	coronas suecas	valorados	a 1 EUR/8,9301 SEK
1.000.000	coronas danesas	valoradas	a 1 EUR/7,4472 DKK

SE PIDE:

Regularizar la tesorería en moneda extranjera, conociendo las cotizaciones de las divisas al cierre del ejercicio: 0,72663 EUR/1 USD; 0,80051 EUR/1 CHF; 0,12322 EUR/1 SEK y 0,13430 EUR/1 DKK.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las diferencias de cambio originadas en las partidas de tesorería, se imputan directamente a resultados, tanto las negativas como las positivas, a las cuentas (668) y (768), respectivamente. (Si seguimos el procedimiento especulativo de cuenta única: entradas y salidas según tipo de cambio en la fecha de la transacción correspondiente; sólo será necesario ajustar dichas partidas de tesorería en moneda extranjera al cierre de ejercicio. Si ajustamos cuando se vayan dando de baja total o parcialmente aplicaríamos el procedimiento administrativo en función del coste de la divisa en cada momento).

Calculamos los ajustes pertinentes utilizando el siguiente cuadro:

	EN EUROS	EN EUROS	EN €	AJUSTE EN €	AJUSTE EN €
Partida	Valor 31/12	VC antes cierre	DIF.	Balance	Rdo.Ejercicio
BANCOS, USD	145.326	147.275	- 1.949	- ACTIVO	GASTO -> (668)
BANCOS, CHF	400.255	405.252	- 4.997	- ACTIVO	GASTO -> (668)
BANCOS, SEK	246.440	223.962	+22.478	+ ACTIVO	INGRESO-> (768)
BANCOS, DKK	134.300	134.279	+ 21	+ ACTIVO	INGRESO-> (768)

Para pasar la moneda extranjera a euros:

N° UNIDADES EUR = N° UNIDADES M.E. X EUR/M.E., según tipo de cambio en la fecha correspondiente.

Los asientos de AJUSTE AL CIERRE DE EJERCICIO serían los siguientes:

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
1.949	(668) Diferencias negativas de cambio	(573) Bancos c/c, USD	1.949

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
4.997	(668) Diferencias negativas de cambio	(573) Bancos c/c, CHF	4.997

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
22.478	(573) Bancos c/c, SEK	(768) Diferencias positivas de cambio	22.478

u.m.	DEBE	HABER	u.m.
21	(573) Bancos c/c, DKK	(768) Diferencias positivas de cambio	21

SOLUCIONES A LOS SUPUESTOS DE CONTABILIDAD II

Curso 2020-2021

Grau Administració i Direcció Empreses
Facultat Economia i Empresa
Universitat de Barcelona

Pr. Jesús-Javier Melús Fernández
Pr. Javier Osés García

