

ENUNCIADOS DE EJERCICIOS CONTABILIDAD II Y SUS SOLUCIONES Parte 2ª



Curso 2013-2014

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

Dr. Javier Osés García



Título: Enunciados de ejercicios de Contabilidad II y sus soluciones. Parte 2ª. Curso 2013-2014
Autor: Javier Osés García

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 licenciadador (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.



PRÓLOGO

Este documento contiene enunciados de ejercicios sobre los temas que componen el Plan Docente de la asignatura COMPTABILITAT II del Grau en Administració i Direcció d'Empreses que se imparte en la Facultat d'Economia i Empresa de la Universitat de Barcelona.

Estos enunciados servirán como material docente para el desarrollo de las clases y serán resueltos durante las sesiones de desdoblamiento. Los ejercicios se acompañan de la solución comentada que se propone. Como la función de los ejercicios es que los alumnos los resuelvan en el aula, esta publicación no estará disponible para los alumnos, si no tan solo como guía para la coordinación de los profesores.

ÍNDICE

ACTIVOS FINANCIEROS	4
1.- ACCIONES MANTENIDAS PARA NEGOCIAR	5
2.- ACCIONES DISPONIBLES PARA LA VENTA	6
3.- ACCIONES MANTENIDAS PARA NEGOCIAR. DIVIDENDO ANUNCIADO	7
4.- ACCIONES DISPONIBLES PARA LA VENTA. BAJA	8
5.- BONOS MANTENIDOS A VENCIMIENTO	9
6.- BONOS MANTENIDOS A VENCIMIENTO (2)	10
7.- BONOS DISPONIBLES PARA LA VENTA	13
8.- BONOS MANTENIDOS PARA NEGOCIAR	15
PASIVOS FINANCIEROS	17
9.- PASIVOS FINANCIEROS. PARTIDAS A PAGAR	18
10.- PASIVOS FINANCIEROS. PARTIDAS A PAGAR	19
11.- PASIVOS FINANCIEROS. PARTIDAS A PAGAR	20
PROVISIONES	21
12.- PROVISIONES POR SANCIONES	22
13.- PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES	23
14.- PROVISIÓN PARA REESTRUCTURACIONES	24
15.- PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES	25
SUBVENCIONES DE CAPITAL	26
16.- SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA	27
17.- SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA	28
18.- SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA Y POSTERIOR BAJA	29
PATRIMONIO NETO	30
19.- CONSTITUCIÓN CON APORTACIÓN DINERARIA	31
20.- CONSTITUCIÓN CON APORTACIÓN DINERARIA CON PRIMA	31
21.- CONSTITUCIÓN CON DESEMBOLSOS PENDIENTES	31
22.- CONSTITUCIÓN CON GASTOS DE EMISIÓN	32
23.- CONSTITUCIÓN CON DESEMBOLSOS PENDIENTES Y GASTOS DE EMISIÓN	32
24.- AMPLIACION DE CAPITAL CON DESEMBOLSOS PENDIENTES	33
25.- CONSTITUCIÓN CON APORTACIONES NO DINERARIAS	33
26.- CÁLCULO DE PATRIMONIO NETO	34
EXISTENCIAS	36
27.- EJERCICIO SOBRE VALORACIÓN POR DIFERENTES MÉTODOS	37
28.- EJERCICIO SOBRE VALORACIÓN POR PRECIO MEDIO PONDERADO	38
29.- EJERCICIO SOBRE VALORACIÓN DE LA PRODUCCIÓN Y ESTIMACIÓN DE DETERIOROS	39
OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA	40
30.- TESORERÍA EN MONEDA EXTRANJERA	41
31.- INVERSIONES FINANCIERAS EN MONEDA EXTRANJERA	41
32.- INVERSIONES FINANCIERAS EN MONEDA EXTRANJERA	41
33.- INMOVILIZADO MATERIAL EN MONEDA EXTRANJERA	42
34.- DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA	42
35.- CRÉDITOS EN MONEDA EXTRANJERA	43
36.- CRÉDITOS EN MONEDA EXTRANJERA	44
37.- DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA	45
38.- DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA	45
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	46
39.- CÁLCULO IVA DEDUCIBLE	47
40.- PRORRATA GENERAL Y PRORRATA ESPECÍFICA	48
41.- PREGUNTA TEÓRICA IVA	49
IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	50
42.- DIFERENCIAS TEMPORARIAS SOBRE ACTIVOS	51
43.- DIFERENCIAS TEMPORARIAS SOBRE PASIVOS	52
44.- DIFERENCIAS TEMPORARIAS SOBRE ACTIVOS Y PASIVOS	53
45.- BASES IMPONIBLES NEGATIVAS	54
46.- DIFERENCIAS TEMPORARIAS SOBRE ACTIVOS Y PASIVOS	55

EJERCICIOS PRACTICOS ACTIVOS FINANCIEROS



1.- ACCIONES MANTENIDAS PARA NEGOCIAR

Adquirimos en Bolsa 10.000 acciones de BANCO SOBREVIVÍ que cotizan a 4,66 euros cada una. La operación supone unas comisiones de la Agencia de Valores del 2 por mil. Para el pago realizamos una transferencia por la que nos cobran un 1,5 por mil. Todos los importes son satisfechos con cargo a nuestra cuenta corriente.

Se pide.-

- Contabilizar la adquisición de estos títulos considerando que la empresa tiene intención de enajenarlos antes de un año.
- Contabilizar el ajuste que corresponda al cierre del ejercicio si SOBREVIVÍ cotiza a 4,88 euros cada una y se sabe que en caso de venderlas deberíamos pagar unas comisiones del 1 por mil.
- Contabilizar la venta de los títulos cuando la cotización es de 4,78 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.

46.600,00	(540) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	46.763,10
163,10	(626) Servicios bancarios y similares		

Los cálculos realizados se detallan así

Concepto	importe
10.000 acciones x 4,66 €/acción	46.600,00
Gastos 2/1000 x 46.600	93,20
Gastos 1,5/1000 x 46.600	69,90
Total a pagar	46.763,10

Cuando después se modifica el valor razonable de las acciones, debemos ajustar el valor de la cartera para que figure por los 68 euros por acción de su cotización, obviando los gastos de enajenación ($10.000 \times (4,88 - 4,66) = 2.200$).

2.200,00	(540) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	(763) Beneficios en valoración de instrumentos por su valor razonable	2.200,00
----------	---	---	----------

Cuando se enajenan los títulos, debemos dar de baja el valor por el que figuran en contabilidad, su valor en libros, y aflorar el resultado positivo o negativo en la cuenta de resultados ($10.000 \times (4,78 - 4,88) = -1.000$).

47.752,20	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(540) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	48.800
47,80	(626) Servicios bancarios y similares		
1.000,00	(663) Pérdidas por valoración de instrumentos por su valor razonable		

2.- ACCIONES DISPONIBLES PARA LA VENTA

Adquirimos en Bolsa 3.000 acciones de "+Qam x fect" que cotizan a 7,20 euros cada una. La operación supone unas comisiones de la Agencia de Valores del 2 por mil. Todos los importes son satisfechos con cargo a nuestra cuenta corriente.

Se pide.-

- Contabilizar la adquisición de estos títulos considerando que la empresa no tiene intención de enajenarlos antes de un año.
- Contabilizar el ajuste que corresponda al cierre del ejercicio si "+Qam x fect" cotiza a 8,00 euros cada una y se sabe que en caso de venderlas deberíamos pagar unas comisiones del 1 por mil.
- Contabilizar la venta de los títulos cuando la cotización es de 8,32 euros por acción, debiendo pagarse una comisión del 1 por mil.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las inversiones en activos financieros que la empresa no tenga intención de enajenar antes de un año deben clasificarse a efectos de valoración en la cartera de "disponibles para la venta". Se valorarán inicialmente por su valor razonable, entendiendo los gastos y comisiones de adquisición como mayor importe del precio de adquisición y posteriormente se ajustará su valor al valor razonable, imputando las contrapartidas al patrimonio neto.

21.643,20	(250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	21.643,20
-----------	---	--	-----------

Los cálculos realizados se detallan así

Concepto	importe
3.000 acciones x 7,20 €/acción	21.600,00
Gastos $2/1000 \times 21.600$	43,20
Total a pagar	21.643,20

Cuando el valor razonable de las acciones se modifica, debemos ajustar el valor de la cartera para que figura por 8 euros por acción, obviando los gastos de enajenación ($3.000 \times 8,00 - 21.643,20 = 2.356,80$).

2.356,80	(250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	(133) Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	2.356,80
----------	---	---	----------

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, incluyendo las diferencias de anteriores ajustes que han sido acumuladas en las cuentas de patrimonio neto.

24.935,04	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	24.000,00
2.356,80	(133) Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	(763) Beneficios en valoración de instrumentos por su valor razonable	3.291,84



3.- ACCIONES MANTENIDAS PARA NEGOCIAR. DIVIDENDO ANUNCIADO

Compramos 2.000 acciones de INDIOQEX por 105,26 euros cada una el día 31/07/X12 cuando ya se conoce que el día 03/08/X12 pagará un dividendo de 0,70 euros por acción. Los gastos son del 2 por mil sobre el importe desembolsado.

Se pide.-

- Contabilizar la compra de las 2.000 acciones sabiendo que la empresa tiene intención de enajenarlas antes de un año.
- Contabilizar el cobro del dividendo el día 03/08/X12 (considerando una retención fiscal del 21%)

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. Los dividendos anunciados en el momento de la compra no formarán parte del precio de adquisición y se contabilizarán de manera separada como una partida pendiente de cobro.

209.120,00	(540) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	210.941,04
421,04	(626) Servicios bancarios y similares		
1.400,00	(545) Dividendos a cobrar		

Cuando se reciba el dividendo se practicará el siguiente asiento, sabiendo que el importe tendrá una retención del 21% practicada por INDIOQEX para ser ingresada en ante la Hacienda Pública, a cuenta de la liquidación del impuesto sobre sociedades.

1.106,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(545) Dividendos a cobrar	1.400,00
294,00	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		

4.- ACCIONES DISPONIBLES PARA LA VENTA. BAJA

Se compran 15.000 acciones de BODEGAS VINAXERAS por 10,50 euros cada una, con gastos de 300 euros. Más tarde compramos otras 25.000 acciones por 11,2 euros más 500 euros de gastos.

Se pide.-

- Contabilizar las compras mencionadas considerando que la empresa desea mantener la inversión durante más de un ejercicio.
- Contabilizar el ajuste que proceda al cierre teniendo en cuenta que la cotización al cierre del ejercicio era de 12,00 euros por acción.
- Contabilizar el ajuste que proceda al cierre del siguiente ejercicio, teniendo en cuenta que la cotización al cierre del ejercicio es de 11,50 euros por acción.
- Contabilizar en el ejercicio siguiente la operación de venta de 20.000 títulos por un precio de 11,75 euros por acción con 450 euros de gastos.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las inversiones en activos financieros que la empresa no tenga intención de enajenar antes de un año deben clasificarse a efectos de valoración en la cartera de "disponibles para la venta". Se valorarán inicialmente por su valor razonable, entendiendo los gastos y comisiones de adquisición como mayor importe del precio de adquisición y posteriormente se ajustará su valor al valor razonable, imputando las contrapartidas al patrimonio neto.

157.800,00	(250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	157.800,00
------------	---	--	------------

En la segunda compra el asiento será

280.500,00	(250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	280.500,00
------------	---	--	------------

Cuando el valor razonable de las acciones se modifica, debemos ajustar el valor de la cartera para que figura por los 12,00 euros por acción ($40.000 \times 12 = 480.000$), lo que dará un incremento de valor de $480.000 - 157.800 - 280.500 = 41.700$ euros.

41.700,00	(250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	(133) Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	41.700,00
-----------	---	---	-----------

Cuando el valor razonable de las acciones se modifica, debemos ajustar el valor de la cartera para que figure por los 11,50 euros por acción ($40.000 \times 11,5 = 460.000$ euros), lo que dará una disminución de $460.000 - 480.000 = -20.000$ euros.

20.000,00	(133) Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	(250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	20.000,00
-----------	---	---	-----------

Cuando el valor razonable de las acciones se modifica, debemos ajustar el valor de la cartera para que figura por los 5,80 euros por acción ($40.000 \times 11,75 = 470.000$ euros), lo que dará un incremento de $470.000 - 460.000 = 10.000$ euros.

10.000,00	(250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	(133) Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	10.000,00
-----------	---	---	-----------

Cuando se enajenan los títulos, debemos dar de baja el valor por el que figuran en contabilidad, su valor en libros, y aflorar el resultado positivo o negativo en la cuenta de resultados, incluyendo las diferencias de anteriores ajustes que han sido acumuladas en las cuentas de patrimonio neto. El importe total de los ajustes que se ha reconocido en el patrimonio neto habrá sido de $41.700 - 20.000 + 10.000 = 31.700$ euros.

234.550,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	235.000,00
15.850,00	(133) Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	(763) Beneficios en valoración de instrumentos por su valor razonable	15.400,00

El importe del precio de venta de los títulos es $(20.000 \times 11,75) - 450 = 234.550$ euros. Como la cartera ya había sido ajustada al valor razonable en cuestión, daremos de baja por ese valor los títulos, es decir, $20.000 \times 11,75 = 235.000$ euros.

El importe de los ajustes imputados al patrimonio neto que damos de baja para transferirlos a la cuenta de resultados es la parte proporcional que corresponde a las acciones enajenadas respecto del total ajuste acumulado, es decir, $20.000/40.000 \times 31.700 = 15.850$ euros.

El resultado positivo imputado es el acumulado en el patrimonio neto más los gastos de enajenación de los títulos.



5.- BONOS MANTENIDOS A VENCIMIENTO

Unos bonos fueron emitidos por AUDACIA el 01/07/X0 por un nominal de 100.000 euros y pagan un interés del 5% anual cada día 30/junio durante cinco años hasta X5 (el pago de intereses está sujeto a una retención fiscal del 21%). Llegado el vencimiento en X5, el bono se amortizará por su nominal.

Se pide.-

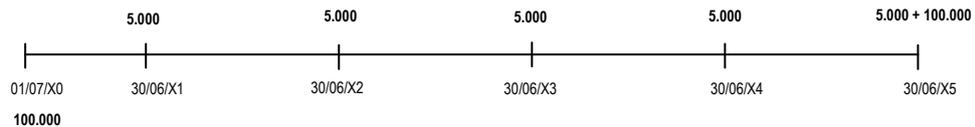
- Contabilizar la suscripción de estos bonos el 01/07/X0, pagando su nominal, considerando que la intención de esta empresa es mantener los títulos hasta el vencimiento, y la situación financiera de la empresa no compromete esta decisión en el largo plazo.
- Contabilizar el devengo de intereses durante X0. Se conoce que la cotización de los bonos al cierre del ejercicio era del 104% del nominal.
- Contabilizar el devengo de intereses durante el primer semestre de X1 y el cobro del primer cupón a 30/06/X1.
- Contabilizar el devengo de intereses durante el segundo semestre de X1. Se conoce que la cotización de los bonos al cierre de X1 era del 105% del nominal.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las inversiones en activos financieros de valores de renta fija que tengan un vencimiento determinado o determinable y que la empresa decida y pueda mantener hasta vencimiento se clasificarán en la partida contable de "mantenidas a vencimiento", valorándose por el coste amortizado. Los rendimientos de la inversión se imputarán a la cuenta de resultados de acuerdo a la tasa interna de rentabilidad del título.

100.000,00	(251) Valores representativos de deuda a largo plazo	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	100.000,00
------------	--	--	------------

Para calcular la tasa de rendimiento del bono calculamos los flujos que se espera que este bono produzca hasta el vencimiento, y se plantea la ecuación, despejándose la variable tipo de interés.



$$100.000 = \frac{5.000}{(1+i)^1} + \frac{5.000}{(1+i)^2} + \frac{5.000}{(1+i)^3} + \frac{5.000}{(1+i)^4} + \frac{5.000}{(1+i)^5} + \frac{100.000}{(1+i)^5}$$

En este bono la tasa interna de rendimiento es del 5% en el momento de la emisión. Los intereses devengados durante X0 serán $100.000 \times 5\% \times 6/12 = 2.500$ euros que se devengan hasta 31-12-X0 y se cobrarán en el próximo ejercicio.

2.500,00	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	(761) Ingresos de valores representativos de deuda	2.500,00
----------	---	--	----------

Al cierre del ejercicio no debe ajustarse el valor contable del bono por que haya cambiado su valor razonable ya que la cartera de inversiones "mantenida hasta vencimiento" no se valora con ese criterio si no por coste amortizado tal como venimos haciendo. Debe comprobarse, no obstante, que no existe ningún posible deterioro debido a que los flujos esperados se hayan visto comprometidos por la calidad crediticia del pagador o no haya posibles retrasos o disminuciones en los importes esperados. En los bonos de esta empresa, no se menciona en el enunciado que exista ninguna circunstancia que haga suponer cualquiera de los mencionados deterioros.

Cuando ha transcurrido el primer semestre del ejercicio X1 debemos contabilizar el devengo de los intereses al 5% por 10.000 x 5% x 6/12 = 2.500 euros. En la fecha de 30-06-X1 se perciben los intereses de todo un ejercicio con la correspondiente retención fiscal.

2.500,00	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	(761) Ingresos de valores representativos de deuda	2.500,00
3.950,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	5.000,00
1.050,00	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		

Los intereses devengados durante el segundo semestre de X1 serán $100.000 \times 5\% \times 6/12 = 2.500$ euros que se devengan hasta 31-12-X1 y se cobrarán en el próximo ejercicio.

2.500,00	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	(761) Ingresos de valores representativos de deuda	2.500,00
----------	---	--	----------

Se repite el razonamiento sobre el posible deterioro en la inversión que, nuevamente, no procede.

6.- BONOS MANTENIDOS A VENCIMIENTO (2)

Unos bonos fueron emitidos por AUDACIAMASALLA el 01/07/X0 por un nominal de 100.000 euros y pagan un interés del 5% anual cada día 30/junio durante cinco años, hasta X5. (el pago de intereses está sujeto a una retención del 21%). Llegado el vencimiento en X5, el bono se amortizará por su nominal.

Una empresa inversora adquiere estos bonos el día 05/07/X0 cuando ya cotizaban a 99.500 euros que fue el importe desembolsado por la compra más 50 euros de gastos por comisiones bancarias.

Se pide.-

- Contabilizar en la empresa inversora la adquisición de estos bonos el 05/07/X0, considerando que la intención de esta empresa es mantener los títulos hasta el vencimiento, y la situación financiera de la empresa no compromete esta decisión en el largo plazo.
- Contabilizar el devengo de intereses durante X0. Se conoce que la cotización de los bonos al cierre del ejercicio era del 104% del nominal.
- Contabilizar el devengo de intereses durante el primer semestre de X1 y el cobro del primer cupón a 30/06/X1.
- Contabilizar el devengo de intereses durante el segundo semestre de X1. Se conoce que la cotización de los bonos al cierre de X1 era del 105% del nominal.

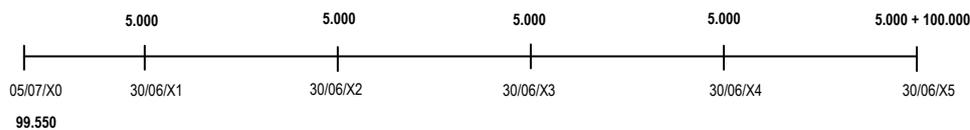
PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las inversiones en activos financieros de valores de renta fija que tengan un vencimiento determinado o determinable y que la empresa decida y pueda mantener hasta vencimiento se clasificarán en la partida contable de "mantenidas a vencimiento", valorándose por el coste amortizado. Los rendimientos de la inversión se imputarán a la cuenta de resultados de acuerdo a la tasa interna de rentabilidad del título.

La valoración inicial de la inversión incluirá el valor desembolsado por los títulos más los gastos relacionados con la adquisición.

99.550,00	(251) Valores representativos de deuda a largo plazo	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	99.550,00
-----------	--	--	-----------

Para calcular la tasa de rendimiento del bono calculamos los flujos que se espera que este bono produzca hasta el vencimiento, y se plantea la ecuación, despejándose la variable tipo de interés.



$$99.550 = \frac{5.000}{(1+i)^{\frac{36}{365}}} + \frac{5.000}{(1+i)^{\frac{36}{365}+1}} + \frac{5.000}{(1+i)^{\frac{36}{365}+2}} + \frac{5.000}{(1+i)^{\frac{36}{365}+3}} + \frac{5.000}{(1+i)^{\frac{36}{365}+4}} + \frac{100.000}{(1+i)^{\frac{36}{365}+4}}$$

En este bono la tasa interna de rendimiento es del 5,116887% en el momento de la adquisición.

período	deuda inicial	intereses	cobro período	diferencia	deuda final
30-06-X1	99.550,00	5.036,65	5.000,00	36,65	99.586,65
30-06-X2	99.586,65	5.095,74	5.000,00	95,74	99.682,39
30-06-X3	99.682,39	5.100,64	5.000,00	100,64	99.783,02
30-06-X4	99.783,02	5.105,78	5.000,00	105,78	99.888,80
30-06-X5	99.888,80	5.111,20	105.000,00	-99.888,80	0,00

Contabilización en el ejercicio X0

Los intereses devengados durante el primer período transcurrido desde 05-07-X0 hasta 31-12-X0 se calculan como $99.550 \times [(1,05116887)^{\frac{361}{365}} - 1] = 5.036,65$ euros de los cuales se devengan los correspondientes a los 180 días que transcurren hasta 31-12-X0 ($5.036,65 \times \frac{180}{361} = 2.511,35$ euros) aunque se cobrarán en el siguiente ejercicio.

El asiento que recoge el devengo al 31-12-X0 será

2.511,35	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	(761) Ingresos de valores representativos de deuda	2.511,35
----------	---	--	----------

Al cierre del ejercicio no debe ajustarse el valor contable del bono por que haya cambiado su valor razonable ya que la cartera de inversiones "mantenidas a vencimiento" no se valora así si no por coste amortizado tal como venimos haciendo. Debe comprobarse, no obstante, que no existe ningún posible deterioro porque los flujos esperados no se han visto comprometidos por la calidad crediticia del pagador y no hay posibles retrasos o disminuciones en los importes esperados. En este caso, no se menciona en el enunciado que exista ninguna circunstancia que haga suponer ninguno de los mencionados deterioros.



Contabilización en el ejercicio X1

Cuando ha transcurrido el primer semestre del ejercicio X1 debemos devengar los intereses por $5.036,65 \times 181/361 = 2.525,30$ euros. En la fecha de 30-06-X1 se perciben los intereses de todo un ejercicio con la correspondiente retención fiscal.

2.525,30	<u>(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda</u>	<u>(761) Ingresos de valores representativos de deuda</u>	2.525,30
3.950,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	5.000,00
1.050,00	<u>(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</u>		

Los intereses devengados durante el siguiente período transcurrido hasta 31-12-X1 se calculan como $(99.550 + 5.036,65 - 5.000) \times [(1,05116887)^{365/365} - 1] = 5.095,74$ euros de los cuales se devengan los correspondientes a los 184 días que transcurren hasta 31-12-X1 ($5.095,74 \times 184/365 = 2.568,81$ euros) aunque se cobrarán en el siguiente ejercicio.

2.568,81	<u>(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda</u>	<u>(761) Ingresos de valores representativos de deuda</u>	2.568,81
----------	--	---	----------

Se repite el razonamiento sobre el posible deterioro en la inversión, que nuevamente no procede.

Contabilización en el ejercicio X2

Cuando ha transcurrido el primer semestre del ejercicio X2 debemos devengar los intereses por $5.095,74 \times 181/365 = 2.526,93$ euros. En la fecha de 30-06-X2 se perciben los intereses de todo un ejercicio con la correspondiente retención fiscal.

2.526,93	<u>(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda</u>	<u>(761) Ingresos de valores representativos de deuda</u>	2.526,93
3.950,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	5.000,00
1.050,00	<u>(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</u>		

Los intereses devengados durante el siguiente período transcurrido hasta 31-12-X2 se calculan como $(99.550 + 36,65 + 95,74) \times [(1,05116887)^{365/365} - 1] = 5.100,64$ euros de los cuales se devengan los correspondientes a los 184 días que transcurren hasta 31-12-X2 ($5.100,64 \times 184/365 = 2.571,28$ euros) aunque se cobrarán en el siguiente ejercicio.

2.571,28	<u>(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda</u>	<u>(761) Ingresos de valores representativos de deuda</u>	2.571,28
----------	--	---	----------

Contabilización en el ejercicio X3

Cuando ha transcurrido el primer semestre del ejercicio X3 debemos devengar los intereses por $5.100,64 \times 181/365 = 2.529,36$ euros. En la fecha de 30-06-X3 se perciben los intereses de todo un ejercicio con la correspondiente retención fiscal.

2.529,36	<u>(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda</u>	<u>(761) Ingresos de valores representativos de deuda</u>	2.529,36
3.950,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	5.000,00
1.050,00	<u>(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</u>		

Los intereses devengados durante el siguiente período transcurrido hasta 31-12-X3 se calculan como $(99.550 + 36,65 + 95,74 + 100,64) \times [(1,05116887)^{365/365} - 1] = 5.105,78$ euros de los cuales se devengan los correspondientes a los 184 días que transcurren hasta 31-12-X3 ($5.105,78 \times 184/365 = 2.573,87$ euros) aunque se cobrarán en el siguiente ejercicio.

2.573,87	<u>(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda</u>	<u>(761) Ingresos de valores representativos de deuda</u>	2.573,87
----------	--	---	----------

Contabilización en el ejercicio X4

Cuando ha transcurrido el primer semestre del ejercicio X4 debemos devengar los intereses por $5.105,78 \times 181/365 = 2.531,91$ euros. En la fecha de 30-06-X4 se perciben los intereses de todo un ejercicio con la correspondiente retención fiscal.

2.531,91	<u>(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda</u>	<u>(761) Ingresos de valores representativos de deuda</u>	2.531,91
3.950,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	5.000,00
1.050,00	<u>(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</u>		

Los intereses devengados durante el siguiente período transcurrido hasta 31-12-X4 se calculan como $(99.550 + 36,65 + 95,74 + 100,64 + 105,78) \times [(1,05116887)^{365/365} - 1] = 5.111,20$ euros de los cuales se devengan los correspondientes a los 184 días que transcurren hasta 31-12-X4 ($5.111,20 \times 184/365 = 2.576,60$ euros) aunque se cobrarán en el siguiente ejercicio.

2.576,60	<u>(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda</u>	<u>(761) Ingresos de valores representativos de deuda</u>	2.576,60
----------	--	---	----------

Contabilización en el ejercicio X5

Cuando ha transcurrido el primer semestre del ejercicio X5 debemos devengar los intereses por $5.111,20 \times 181/365 = 2.534,60$ euros. En la fecha de 30-06-X5 se perciben los intereses de todo un ejercicio con la correspondiente retención fiscal.

2.534,60	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	(761) Ingresos de valores representativos de deuda	2.534,60
3.950,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	5.000,00
1.050,00	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		

Llegados a esta fecha se produce la liquidación del bono, reembolsando el nominal de 100.000 euros, que se contabilizarán con abono a la cuenta de la inversión (99.550 euros) y a la de los intereses pendientes de cobro por la acumulación de los importes de los cinco períodos de devengo ($36,65 + 95,74 + 100,64 + 105,78 + 111,20 = 450$ euros).

100.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	450,00
		(251) Valores representativos de deuda a largo plazo	99.550,00

Aunque en el enunciado se pedía tan solo las operaciones correspondientes a los ejercicios X0 y X1, hemos querido completar toda la vida del bono para una mejor comprensión de la mecánica de contabilización de las inversiones valoradas de acuerdo a esta cartera de "mantenidos hasta el vencimiento".



7.- BONOS DISPONIBLES PARA LA VENTA

Unos bonos fueron emitidos por EINESXUNG el 01/10/X0 por un nominal de 10.000 euros y pagan un interés del 8% anual (existe una retención fiscal del 21% en todos los pagos de intereses) cada 30/09 hasta 30-09-X4 en que serán amortizados por su nominal.

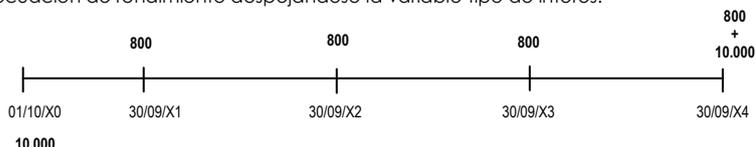
- Contabilizar la suscripción pagando el nominal de estos bonos el 01/10/X0, considerando que la intención de esta empresa es mantener los títulos durante unos años, aunque sin llegar al vencimiento.
- Contabilizar el devengo de intereses durante X0. Se conoce que la cotización de los bonos al cierre del ejercicio era del 104,5% del nominal.
- Contabilizar el devengo de intereses durante todo el ejercicio X1. Contabilizar el cobro del cupón anual en 30-09-X1. Se conoce que la cotización de los bonos al cierre de X1 era del 105% del nominal.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las inversiones en activos financieros de valores de renta fija que la empresa espere mantener durante más de un ejercicio pero sin alcanzar al vencimiento de los títulos, se catalogarán como inversiones "disponibles para la venta" y su valoración será el valor razonable. Los rendimientos por intereses que se devenguen se imputarán a la cuenta de resultados de acuerdo a la tasa interna de rendimiento del título, calculada de acuerdo a la vida restante del título hasta el vencimiento. Las variaciones de valor razonable se registrarán con contrapartida en cuentas del patrimonio neto.

10.000,00	(251) Valores representativos de deuda a largo plazo	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	10.000,00
-----------	--	--	-----------

Para calcular la tasa de rendimiento nos planteamos los flujos que se espera que este bono produzca hasta el vencimiento, y se plantea la ecuación de rendimiento despejándose la variable tipo de interés.



$$10.000 = \frac{800}{(1+i)^1} + \frac{800}{(1+i)^2} + \frac{800}{(1+i)^3} + \frac{800}{(1+i)^4} + \frac{10.000}{(1+i)^4}$$

En este bono la tasa interna de rendimiento es del 8% en el momento de la emisión. Los intereses devengados durante X0 serán $10.000 \times 8\% \times 3/12 = 200$ euros que se devengan hasta 31-12-X0 y se cobrarán en el siguiente ejercicio.

200,00	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	(761) Ingresos de valores representativos de deuda	200,00
--------	---	--	--------

Al cierre del ejercicio debe ajustarse el valor contable del bono para que refleje su valor razonable. Compararemos el valor en libros del título (compuesto por el valor de la inversión y los intereses devengados hasta el momento menos los cobros realizados) con su valor razonable para conocer el importe del ajuste.

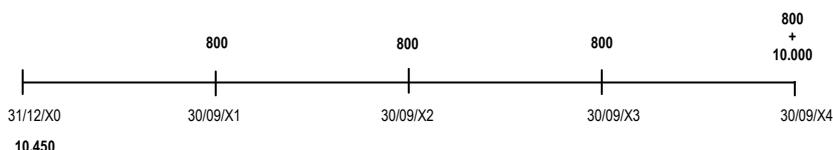
Cálculo del ajuste a valor razonable

(251) Valores representativos de deuda a largo plazo		10.000,00
Intereses devengados	200,00	
Cobros de intereses	-	
(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		200,00
Valor en libros		10.200,00
Valor razonable		10.450,00
Ajuste a practicar		250,00

El asiento que recoge la variación de valor razonable será

250,00	(251) Valores representativos de deuda a largo plazo	(133) Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	250,00
--------	--	---	--------

Una vez practicado el ajuste, el valor en libros del activo coincide con su valor razonable y debe recalcularse la tasa interna de rentabilidad que proporcionarán los títulos para imputar la rentabilidad por intereses en los próximos ejercicios de acuerdo a esa nueva tasa.



$$10.450 = \frac{800}{(1+i)^{9/12}} + \frac{800}{(1+i)^{1+9/12}} + \frac{800}{(1+i)^{2+9/12}} + \frac{800}{(1+i)^{3+9/12}} + \frac{10.000}{(1+i)^{3+9/12}}$$

El resultado del cálculo arroja una tasa de 7,19945288%. Durante el ejercicio X1, hasta el pago del primer cupón, debemos devengar los intereses al 7,19945288% por $10.450 \times [(1,0719945288)^{9/12} - 1] = 559,33$ euros. El cobro de los intereses se obtendrá por los 800 euros que el emisor del título satisface.

559,33	<u>(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda</u>	<u>(761) Ingresos de valores representativos de deuda</u>	559,33
632,00	<u>(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros</u>	<u>(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda</u>	800,00
168,00	<u>(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</u>		

Cuando hayan transcurrido los siguientes tres meses hasta el cierre de X1, debemos calcular los intereses devengados, lo que podrá hacerse como $(10.450 + 559,33 - 800) \times [(1,073440691)^{3/12} - 1] = 178,99$ euros.

178,99	<u>(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda</u>	<u>(761) Ingresos de valores representativos de deuda</u>	178,99
--------	--	---	--------

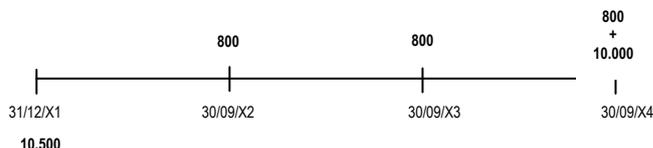
Al cierre del ejercicio el valor razonable es de 10.500 mientras que el valor en libros es distinto por lo que este último debe ajustarse reconociendo la diferencia en el patrimonio neto.

Cálculo del ajuste a valor razonable		
Valor inicial de la inversión	10.000,00	
Ajustes previos de valor razonable	250,00	
(251) Valores representativos de deuda a largo plazo		10.250,00
Intereses devengados	200,00	
Intereses devengados	559,33	
Cobros de intereses	- 800,00	
Intereses devengados	178,99	
(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		138,32
Valor en libros		10.388,32
Valor razonable		10.500,00
Ajuste a practicar		111,68

El asiento que recoge la variación de valor razonable será

111,68	<u>(251) Valores representativos de deuda a largo plazo</u>	<u>(133) Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta</u>	111,68
--------	---	--	--------

Una vez practicado el ajuste, el valor en libros del activo coincide con su valor razonable y debe recalcularse la tasa interna de rentabilidad que proporcionarán los títulos para imputar la rentabilidad por intereses en los próximos ejercicios de acuerdo a esa nueva tasa.



$$10.500 = \frac{800}{(1+i)^{9/12}} + \frac{800}{(1+i)^{1+9/12}} + \frac{800}{(1+i)^{2+9/12}} + \frac{10.000}{(1+i)^{2+9/12}}$$

El resultado del cálculo arroja una tasa de 6,74843111%. Durante el ejercicio X2 debemos devengar los intereses al 6,74843111 por $10.500 \times [(1,0674843111)^{9/12} - 1] = 527,08$ euros. El cobro de los intereses se obtendrá por los 800 euros que el emisor del título satisface.

De momento, al cierre de X1 el bono quedaría valorado por 10.500 euros (distribuidos entre la cuenta de la inversión por 10.361,68 y la cuenta de intereses pendientes de cobro por 138,32 euros. También existe una cuenta de patrimonio neto donde se han reflejado los ajustes de valor en los cierres con un saldo acreedor de $250,00 + 111,68 = 361,68$ euros que se imputarán a resultados cuando el bono se enajene.



8.- BONOS MANTENIDOS PARA NEGOCIAR

Unos bonos fueron emitidos por CALCULDUR el 01/10/X0 con un nominal de 10.000 euros y pagan un interés del 8% anual (existe una retención fiscal del 21% en todos los pagos de intereses) cada 30/09 hasta 30-09-X4 en que serán amortizados por su nominal.

Se pide.-

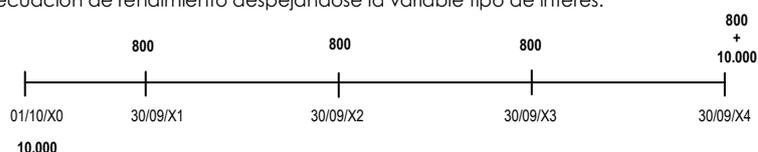
- Contabilizar la suscripción por el nominal de estos bonos el 01/10/X0, considerando que la intención de esta empresa es mantener los títulos durante X0 y X1 pero venderlos antes de llegar el vencimiento del primer cupón el día 30/09/X1.
- Contabilizar el devengo de intereses durante X0. Se conoce que la cotización de los bonos al cierre del ejercicio era del 104,5% del nominal.
- Contabilizar el devengo de intereses durante X1 hasta el momento de la venta. Contabilizar la venta de los bonos el 31-03-X1 por un valor de 106,5% del nominal debiendo afrontar unos gastos del 1 por mil sobre el efectivo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las inversiones en activos financieros de valores de renta fija que la empresa espera enajenar antes de un año se catalogarán como inversiones "mantenidas para negociar" y su criterio de valoración será el valor razonable. Los rendimientos por intereses que se devenguen se imputarán a la cuenta de resultados de acuerdo a la tasa interna de rendimiento del título, calculada de acuerdo a la vida restante del título hasta el vencimiento. Las variaciones de valor razonable se registrarán con contrapartida en cuentas resultados del ejercicio.

10.000,00	(541) Valores representativos de deuda a corto plazo		(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	10.000,00
-----------	--	--	--	-----------

Para calcular la tasa de rendimiento nos planteamos los flujos que se espera que este bono produzca hasta el vencimiento, y se plantea la ecuación de rendimiento despejándose la variable tipo de interés.



$$10.000 = \frac{800}{(1+i)^1} + \frac{800}{(1+i)^2} + \frac{800}{(1+i)^3} + \frac{800}{(1+i)^4} + \frac{10.000}{(1+i)^4}$$

En este bono la tasa interna de rendimiento es del 8% en el momento de la emisión. Los intereses devengados durante X0 serán $10.000 \times 8\% \times 3/12 = 200$ euros que se devengan hasta 31-12-X0 y se cobrarán en el siguiente ejercicio.

200,00	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		(761) Ingresos de valores representativos de deuda	200,00
--------	---	--	--	--------

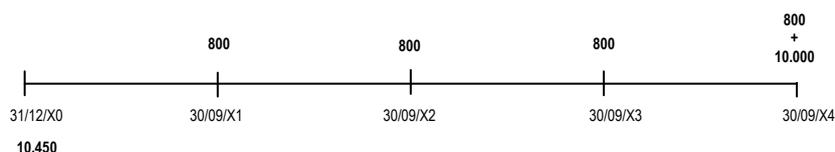
Al cierre del ejercicio debe ajustarse el valor contable del bono para que refleje su valor razonable. Compararemos el valor en libros del título (compuesto por el valor de la inversión y los intereses devengados hasta el momento menos los cobros realizados) con su valor razonable para conocer el importe del ajuste.

Cálculo del ajuste a valor razonable		
(541) Valores representativos de deuda a corto plazo		10.000,00
Intereses devengados	200,00	
Cobros de intereses		
(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		200,00
Valor en libros		10.200,00
Valor razonable		10.450,00
Ajuste a practicar		250,00

El asiento que recoge la variación de valor razonable será

250,00	(541) Valores representativos de deuda a corto plazo		(763) Beneficios en valoración de instrumentos por su valor razonable	250,00
--------	--	--	---	--------

Una vez practicado el ajuste, el valor en libros del activo coincide con su valor razonable y debe recalcularse la tasa interna de rentabilidad que proporcionarán los títulos para imputar la rentabilidad por intereses en los próximos ejercicios de acuerdo a esa nueva tasa.



$$10.450 = \frac{800}{(1+i)^{9/12}} + \frac{800}{(1+i)^{1+9/12}} + \frac{800}{(1+i)^{2+9/12}} + \frac{800}{(1+i)^{3+9/12}} + \frac{10.000}{(1+i)^{3+9/12}}$$

El resultado del cálculo arroja una tasa de 7,19945288%.

Durante el ejercicio X1, debemos devengar los intereses al 7,19945288%. Como solo han transcurrido tres meses hasta el momento de la venta, debemos devengar por $10.450 \times [(1,0719945288)^{3/12} - 1] = 183,21$ euros que no se llegarán a cobrar del emisor pues no se alcanza la fecha de pago de cupón que es 30/09/X1.

Al dar de baja el activo, disminuirémos su valor contable tanto en la cuenta de inversión como en la de intereses pendientes de cobro, comparando esta suma con la del precio de venta neto para que resulte la pérdida o beneficio de la enajenación.

183,21	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	(761) Ingresos de valores representativos de deuda	183,21
10.639,35	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(541) Valores representativos de deuda a corto plazo	10.450,00
10,65	(626) Servicios bancarios y similares	(546) Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	183,21
		(763) Beneficios en valoración de instrumentos por su valor razonable	16,79



EJERCICIOS PRACTICOS PASIVOS FINANCIEROS



9.- PASIVOS FINANCIEROS. PARTIDAS A PAGAR

JOMENDEUT, S.A. emite un empréstito de 50.000 obligaciones de 50 euros cada una el día 30-06-X0. Los títulos pagarán un interés del 5% anual sobre el nominal. En la cancelación del empréstito el 30-06-X4 se reembolsará el 110% del nominal. Los gastos de colocación del empréstito han ascendido a 2.000 euros por comisiones bancarias.

Se pide.-

- Contabilizar la emisión de estos títulos.
- Contabilizar los intereses devengados y el ajuste que corresponda al cierre del ejercicio X0 (si se sabe que las obligaciones cotizan en Bolsa por 103% del nominal).

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

En el momento de la emisión, los títulos se valorarán por su precio de adquisición que es el importe recibido a cambio de incurrir en la deuda. También contabilizaremos los gastos de emisión como menor valor del pasivo. Este pasivo se clasificará contablemente a efectos de su valoración como "partidas a pagar".

250.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(177) Obligaciones y bonos	250.000,00
2.000,00	(177) Obligaciones y bonos	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	2.000,00

Este pasivo se contabilizará valorado por el coste amortizado (el valor de mercado de los bonos no es relevante). Debe calcularse la tasa de interés efectiva de la operación, con la fórmula que se presenta a continuación y de la que se deduce una tasa del 7,47521625%.

$$250.000 - 2.000 = \frac{12.500}{(1+i)^1} + \frac{12.500}{(1+i)^2} + \frac{12.500}{(1+i)^3} + \frac{12.500}{(1+i)^4} + \frac{275.000}{(1+i)^4}$$

El importe de los intereses devengados para el primer año de existencia del empréstito de acuerdo con la tasa calculada para la operación es $248.000 \times 7,47521625\% = 18.538,54$ euros anuales. Puede verse el detalle del devengo de intereses en todos los ejercicios en el cuadro adjunto.

Período	deuda inicial	intereses	cobro período	diferencia	deuda final
30/06/X1	248.000,00	18.538,54	12.500,00	6.038,54	254.038,54
30/06/X2	254.038,54	18.989,93	12.500,00	6.489,93	260.528,47
30/06/X3	260.528,47	19.475,07	12.500,00	6.975,07	267.503,53
30/06/X4	267.503,53	19.996,47	12.500,00	7.496,47	275.000,00

Correspondiendo al período de 6 meses transcurrido dentro de X0 un importe de $18.538,54 \times 6/12 = 9.269,27$ euros.

9.269,27	(661) Intereses de obligaciones y bonos	(528) Intereses a corto plazo de deudas	9.268,27
----------	---	--	----------



10.- PASIVOS FINANCIEROS. PARTIDAS A PAGAR

La empresa ACTUALIZINA ha renovado su parque de maquinarias consiguiendo de su proveedor unas condiciones especiales de pago. Por el importe total de las maquinarias adquiridas con un precio de 200.000 euros se ha practicado un descuento comercial de 3% y otro descuento simultáneo del 3% por adquirirla durante el período de promoción en la feria de la industria. El importe resultante se financiará en dos pagos semestrales de 101.107,32 euros cada uno.

Se pide.-

- Contabilizar la compra de esta máquina.
- Contabilizar el devengo de intereses de los primeros seis meses tras la compra de la máquina.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

La adquisición de la maquinaria se hará por el precio de adquisición que se calcula neto de todo tipo de descuentos.

188.000,00	(203) Maquinaria	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	188.000,00
------------	------------------	---	------------

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 (188.000) y los comprometidos a pagar (101.107,32 x 2 = 202.214,64).

período	deuda inicial	intereses	cobro período	diferencia	deuda final
1º semestre	188.000,00	9.400,00	101.107,32	-91.707,32	96.292,68
2º semestre	96.292,68	4.814,63	101.107,32	-96.292,68	0,00

El tipo de interés implícito resultante es del 5% semestral, así que los intereses devengados en un semestre son de $188.000 \times 5\% = 9.400$ euros.

9.400,00	(662) Intereses de deudas	(528) Intereses a corto plazo de deudas	9.400,00
9.400,00	(528) Intereses a corto plazo de deudas	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	101.107,32
91.107,32	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo		

Aunque el enunciado no lo requiera explícitamente, podemos contabilizar el devengo de intereses y pago de la segunda cuota. Para ello calculamos los intereses que se generan aplicando el 5% semestral sobre la deuda pendiente de pago en ese período: $(188.000,00 - 91.107,32) \times 5\% = 4.814,63$ euros.

4.814,63	(662) Intereses de deudas	(528) Intereses a corto plazo de deudas	4.814,63
4.814,63	(528) Intereses a corto plazo de deudas	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	101.107,32
96.292,68	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo		

11.- PASIVOS FINANCIEROS. PARTIDAS A PAGAR

NEXITOPAST necesita financiación bancaria para continuar con sus actividades comerciales y por ello toma un préstamo bancario por 500.000 euros que se reembolsará en los próximos tres años con cuotas de carácter mensual por un importe de 15.389,44 euros.

Se pide.-

- Contabilizar la recepción del préstamo.
- Contabilizar el devengo de intereses durante las dos primeras cuotas del préstamo (TIR del 7,00% anual o del 0,5654145% mensual).

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

El préstamo recibido se clasificará como "partidas a pagar" a los efectos de valorarla según indica el plan general de contabilidad. Se aplicará el criterio del coste amortizado por lo que se necesita calcular la tasa de interés efectivo e imputar los costes financieros de acuerdo a ese tipo de interés.

500.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(171) Deudas a largo plazo con entidades de crédito	500.000,00
------------	---	--	------------

El importe de los intereses devengados en el primer mes es de $500.000 \times 0,5654145\% = 2.827,07$ euros.

2.827,07	(662) Intereses de deudas	(528) Intereses a corto plazo de deudas	2.827,07
2.827,07	(528) Intereses a corto plazo de deudas	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	15.389,44
12.562,37	(171) Deudas a largo plazo con entidades de crédito		

El importe de la deuda viva después del pago de la primera cuota será $500.000 - 12.562,37 = 487.437,63$. Los intereses que se devengarán durante el segundo mes será de $487.437,63 \times 0,5654145\% = 2.756,04$ euros.

2.756,04	(662) Intereses de deudas	(528) Intereses a corto plazo de deudas	2.756,04
2.756,04	(528) Intereses a corto plazo de deudas	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	15.389,44
12.633,40	(171) Deudas a largo plazo con entidades de crédito		



EJERCICIOS PRACTICOS PROVISIONES



12.- PROVISIONES POR SANCIONES

La sociedad XUEPS, S.A. ha recibido una liquidación de la Agencia Tributaria en la que le comunica que se han detectado algunas irregularidades en las declaraciones presentadas previamente por el impuesto sobre sociedades y se levantan cuotas a ingresar por importe total de 100.000 euros. Adicionalmente se recibe una propuesta de imposición de sanciones por otros 90.000 euros, pendiente éstas de la resolución del expediente sancionador al que XUEPS puede presentar alegaciones.

XUEPS entiende que es posible aceptar que hay cuotas no ingresadas por 20.000 correspondientes a errores administrativos pero los restantes 70.000 euros de cuotas no deben ser consideradas por tratarse de divergencias interpretativas sobre la norma que, en todo caso, deben dirimirse en los tribunales, por lo que se ingresa en la AEAT 20.000 euros y presenta un aval bancario por los restantes 70.000 a la vez que se presenta reclamación ante el Tribunal Económico-administrativo. Se calcula que la resolución judicial puede tardar unos dos años.

Al expediente sancionador se presentan alegaciones, siendo el criterio de la compañía que se derivarán sanciones por 18.000 euros por la parte proporcional de los importes aceptados de la liquidación paralela pero que en ningún caso correspondería ingresar sanciones por los restantes importes. Se calcula que el expediente sancionador podría resolverse parcialmente (por los 18.000) en tres meses y que quedará en suspenso por las restantes reclamaciones hasta que se resuelva la cuestión judicial.

Se pide.-

Contabilizar la situación vivida por XUEPS, atendiendo a la valoración prudente y plazos enunciados (se supondrá un interés calculatorio del 7%).

Se pide.-

Transcurridos dos años desde el acta del ejercicio anterior, se produce una sentencia firme por la que la empresa deberá hacer frente al pago de 50.000 euros correspondientes al importe del acta más 10.000 euros de sanciones.

Contabilizar el pago definitivo de estos importes.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Por la parte del acta que es aceptada por la compañía, debe registrarse

20.000,00	(678) Gastos excepcionales	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	20.000,00
-----------	----------------------------	--	-----------

Por el resto del acta que suma otros 80.000 euros, debe dotarse una provisión que se calculará en este momento por el valor actual del importe por el que se espera que será cancelada. Si estimamos que trámite del recurso llevará unos dos años y el tipo de interés calculatorio es del 7%, el valor por el que figurará inicialmente la provisión será de 69.875,10 que resulta de calcular $(80.000 / 1,07^2) = 69.875,10$ euros.

Por la sanción previsible debemos hacer unos cálculos paralelos que llevarán a reconocer una provisión de 18.000 euros, sin la necesidad de descontar el efecto financiero pues se espera que sean satisfechos antes de un año.

69.875,10	(678) Gastos excepcionales	(141) Provisión para impuestos	69.875,10
18.000,00	(678) Gastos excepcionales	(144) Provisión para sanciones	18.000,00

Cuando llegue el momento de satisfacer la sanción correspondiente se contabilizará

18.000,00	(144) Provisión para sanciones	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	18.000,00
-----------	--------------------------------	--	-----------

Al cierre de cada ejercicio deberá hacerse la actualización financiera del importe de la provisión. Así por ejemplo el primer ejercicio debería contabilizarse un gasto por intereses correspondiente por $69.875,10 \times 7\% = 4.891,26$ euros.

4.891,26	(660) Gastos financieros por actualización de provisiones	(141) Provisión para impuestos	4.891,26
----------	---	--------------------------------	----------

Al cierre del segundo debería contabilizarse un gasto por intereses correspondiente a la primera provisión por $(69.875,10 + 4.891,26) \times 7\% = 5.233,64$ euros.

5.233,64	(660) Gastos financieros por actualización de provisiones	(141) Provisión para impuestos	5.233,64
----------	---	--------------------------------	----------

Con lo que el importe de la provisión figurará una vez transcurridos los dos años el importe que se ha estimado que será el necesario para cancelar la deuda (80.000 euros). Al liquidar la situación tributaria con la resolución judicial deberemos contabilizar

80.000,00	(141) Provisión para impuestos	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	60.000,00
10.000,00	(678) Gastos excepcionales	(795) Exceso de provisiones	30.000,00



13.- PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES

La constructora SELLINBIX está edificando una urbanización de residencias estivales junto a la costa oeste de la isla de SULA, afamado destino turístico.

Por un error de entendimiento con los operarios se han arrancado unos árboles que debieron protegerse y se han movido y excavado unas tierras en terreno señalado por la demarcación de costas, que resulta espacio protegido.

La Comunidad Autónoma abre un expediente sancionador a SELLINBIX exigiéndole que reponga la flora de la zona afectada y replante los árboles afectados. Estas operaciones pueden conllevar para la constructora unos costes de 20.000 euros. Además se añadirán sanciones por 5.000 euros adicionales. Estas operaciones pueden llevarse a cabo antes de que finalice el ejercicio.

También el Ministerio toma parte de actuaciones y abre otro expediente por el que se obliga a SELLINBIX a reponer las tierras y replantar la zona protegida afectada (10.000 euros de coste previsto que se acometerá de inmediato) además de sancionarla con 30.000 euros por invasión de espacio protegido. Se ha recurrido la sanción iniciándose un proceso que puede durar dos años.

Se pide.-

Contabilizar la situación dada en SELLINBIX al iniciarse los expedientes mencionados (interés calculatorio del 7%).

Siguiendo el caso de esta empresa, sepa que se acomete inmediatamente la reposición de árboles con un coste de 18.000 euros y se paga la sanción de la Comunidad Autónoma. También se reponen las tierras indebidamente removidas con un coste de 11.000 euros.

Se pide.-

Contabilizar la resolución de estas situaciones. Contabilizar lo que proceda una vez transcurre todo un ejercicio desde la apertura de los expedientes, sabiendo que la sanción del Ministerio aún está pendiente de resolución.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las responsabilidades en las que ha incurrido la compañía, deben contabilizarse a través de provisiones. Como se menciona que los importes se satisfarán antes de un ejercicio, podemos evitar reconocer el efecto financiero. Por los importes reclamados por la Comunidad Autónoma

20.000,00	(678) Gastos excepcionales	(142) Provisión para responsabilidades	20.000,00
5.000,00	(678) Gastos excepcionales	(142) Provisión para sanciones	5.000,00

Por los importes reclamados por el Ministerio se contabilizará lo siguiente, considerando el efecto financiero en la sanción por $30.000 / (1,07)^2 = 26.203,16$ euros.

10.000,00	(678) Gastos excepcionales	(142) Provisión para responsabilidades	10.000,00
26.203,16	(678) Gastos excepcionales	(142) Provisión para sanciones	26.203,16

Cuando se satisfacen los importes correspondientes a la Comunidad Autónoma contabilizamos lo siguiente, dando por saldada la provisión con un exceso pues se ha pagado un importe inferior al previsto.

20.000,00	(142) Provisión para responsabilidades	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	18.000,00
		(795) Excesos de provisiones	2.000,00
5.000,00	(142) Provisión para sanciones	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	5.000,00

Cuando se satisfacen los importes correspondientes al Ministerio contabilizamos lo siguiente, dando por saldada la provisión con un defecto pues se ha pagado un importe superior al previsto.

10.000,00	(142) Provisión para responsabilidades	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	11.000,00
1.000,00	(678) Gastos excepcionales		

Por la actualización financiera de la sanción del Ministerio pendiente de resolución contabilizamos $26.203,16 \times 7\% = 1.834,22$ euros de intereses

1.834,22	(660) Gastos financieros por actualización de provisiones	(141) Provisión para impuestos	1.834,22
----------	---	--------------------------------	----------

14.- PROVISIÓN PARA REESTRUCTURACIONES

La sociedad POBLEMASTENGO viene soportando desde hace tiempo una disminución continuada de su actividad y una reducción de sus ventas y márgenes. Para intentar poner freno al deterioro de su situación financiera, la firma ha decidido cerrar parte de sus puntos de venta y una fábrica, con la consecuente disminución de puestos de trabajo.

Se calcula que hay 100 trabajadores afectados y se les ofrece a todos la posibilidad de trasladarse a las restantes tiendas o fábricas calculando que 20 trabajadores no querrán ser trasladados y pedirán la baja (indemnización de 4.000 euros a cada uno) y el resto de trabajadores admitirán el traslado (dietas y pluses de 1.500 euros mensuales a cada uno a partir del traslado). Probablemente también haya que incurrir en otros conceptos de coste por traslado por 30.000 euros.

Sin embargo las asociaciones sindicales reivindican otros derechos y que se incrementen las indemnizaciones por baja a 8.000 euros y las dietas a 2.000 euros. Además de otras indemnizaciones por 50.000 euros por causa del traslado.

Se pide.-

- Contabilizar la previsión de gastos por causas del traslado en el momento en que se aprueba el cierre de las instalaciones afectadas.
- Como continuación del apartado anterior, suponer que la empresa accede a parte de las reivindicaciones de los sindicatos y acuerda indemnizaciones por baja de 5.000 y dietas por traslado 1.500. Además se acuerda que el traslado supondrá otros 40.000 euros en desembolsos debidos a por conceptos varios (desplazamiento de viviendas, nuevas contrataciones, formación para nuevas máquinas, cursillos,...).
- Contabilizar los acuerdos sindicales.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Las estimaciones de provisiones deben hacerse por el importe más razonable que la empresa espera que resulte ser el necesario para cancelar la obligación presente. En este caso tomaremos el valor de referencia que ha propuesto la empresa, es decir 110.000 euros, calculados así: 20 trabajadores x 4.000 euros = 80.000 euros más 30.000 de otros conceptos.

110.000,00	(641) Gastos de personal. Indemnizaciones	(146) Provisión para reestructuraciones	110.000,00
------------	--	--	------------

Las dietas y pluses serán complementos mensuales que se incorporarán como mayor coste de personal de los ejercicios siguientes en que se devenguen.

Las nuevas estimaciones de provisiones, después de los acuerdos con los sindicatos resultan ser de 140.000, calculados como 20 trabajadores x 5.000 euros = 80.000 más 40.000 de otras indemnizaciones, por lo que se mejora la estimación en 30.000 euros respecto del importe inicial

30.000,00	(641) Gastos de personal. Indemnizaciones	(146) Provisión para reestructuraciones	30.000,00
-----------	--	--	-----------

Después, a medida que los trabajadores van aceptando los traslados, se irán aplicando las provisiones. Si el total de trabajadores acogidos a estas indemnizaciones superase el previsto de 20, deberá cargarse la cuenta de resultados por el importe adicional. Si el total de trabajadores acogidos no alcanzara el previsto, debería regularizarse el exceso de provisión imputando un ingreso en la cuenta de resultados.



15.- PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES

El centro comercial ANADE MAGENTA es denunciado ante los tribunales por dos clientes de las tiendas que resbalaron sobre el suelo que estaba recién fregado y pulido, pero que no había sido señalado adecuadamente. Los daños que reclaman importan 20.000 euros.

El ANADE MAGENTA tiene, como es obligatorio legalmente, un seguro de responsabilidad civil que cubre este tipo de circunstancias, quedando bajo la póliza los daños de los que tenga que responder el centro comercial e incluso los costes de la defensa jurídica. El importe cubierto es de un máximo de 300.000 euros anuales, o un máximo de 30 sucesos con un coste máximo por suceso de 30.000 euros.

La empresa ha concluido que las reclamaciones de estos clientes quedarían bajo la cobertura aseguradora y ha comunicado las denuncias a la aseguradora que ha iniciado los trámites habituales de defensa.

Se pide.-

Contabilizar lo que proceda en el año en que el centro comercial recibe notificación de esta denuncia.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Como quiera que la indemnización reclamada (20.000 euros) es claramente inferior al importe que cubre la póliza de seguros contratada y no supera ninguno de los máximos fijados en el condicionado de la póliza que se ha transcrito en el enunciado en el caso en que las reclamaciones de los denunciados tuvieran respaldo judicial, la empresa no tendría que hacer frente a pago alguno, pues quedaría cubierto por la aseguradora que sería quién tendría que afrontar los pagos.

Así que ANADE MAGENTA no deberá recoger ninguna provisión por estas denuncias porque no deberá pagar ningún importe ni soportar ninguna pérdida al estar presente la responsabilidad de la aseguradora. Si el importe reclamado fuera significativo en relación a las cuentas anuales del centro comercial, debería incluirse información en la Memoria de esta circunstancia si contribuyera a describir la imagen fiel de la compañía.

EJERCICIOS PRACTICOS SUBVENCIONES DE CAPITAL



16.- SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA

La Cooperativa INTEGRAORA se dedica a realizar tareas de reparación y mantenimiento de maquinarias industriales y para ello colabora una plantilla formada principalmente por trabajadores con discapacidades psíquicas o físicas así como colectivos con dificultades de inserción social. Como incentivo para el sostenimiento de la actividad, la Comunidad Autónoma ha concedido dos tipos de ayudas a INTEGRAORA:

- a) Un importe de 1.000 euros anuales por trabajador contratado con un grado de minusvalía superior al 33% (20 trabajadores cumplen las condiciones) para compensar los gastos de adecuar las condiciones de trabajo
- b) Un importe de 20.000 euros para la adquisición de una nueva maquinaria (vida útil 10 años, amortización lineal) que por un importe de 50.000 euros hará en breve la sociedad. Después de la adquisición de la máquina podrá cobrarse la subvención

En junio de X4 se obtienen y cobran las subvenciones y se adquiere la maquinaria al contado.

Se pide.-

Contabilizar cuanto proceda en el ejercicio X4.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Comenzaremos por la contabilización de la compra de la máquina y la obtención de la subvención, operaciones ambas ocurridas el junio de X4.

50.000,00	(203) Maquinaria	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	50.000,00
20.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(130) Subvenciones oficiales de capital	20.000,00

Esta subvención recibida está relacionada con la adquisición de la maquinaria, por lo que se reconocerá inicialmente en el patrimonio neto y se imputará a resultados a medida que la maquinaria se amortiza, es decir, linealmente en diez años.

Por la otra subvención concedida, al estar relacionada con gastos incurridos durante el ejercicio, se imputará a resultados en el mismo ejercicio en que se imputen los gastos, es decir en el propio ejercicio en que se recibe. Esto debe entenderse salvo mejor indicación del período en que se reconocen los gastos, lo que podría dejar lugar a la periodificación de la subvención en más de un ejercicio.

20.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(740) Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	20.000,00
-----------	--	---	-----------

Al cierre del ejercicio deberá contabilizarse la amortización de la máquina y la regularización de la provisión, todo ello por los seis meses transcurridos en X4.

2.500,00	(681) Amortización de inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	2.500,00
1.000,00	(130) Subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	1.000,00

17.-SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA

La sociedad CONSERVERASOY se dedica a la preparación de productos alimentarios envasados, especialmente conservas de verduras. Para ampliar la capacidad productiva de sus instalaciones tiene pensado adquirir una maquinaria cuyo coste es de 100.000 euros (vida útil 10 años, amortización lineal).

La Comunidad Autónoma en la que se instalará la maquinaria nueva ha acordado subvencionar con 20.000 euros la adquisición de la maquinaria, atendiendo al impacto que tendrá sobre la actividad agrícola y comercial de la comarca. Además concederá un préstamo a tipo de interés cero por otros 80.000 euros adicionales, a devolver en cuatro cuotas anuales de 20.000 euros cada una

Se adquiere la máquina un 02/01/X1 y, después de los trámites administrativos correspondientes, se cobran las subvenciones por abono en cuenta corriente de los importes concedidos.

Se pide.-

- Contabilizar la adquisición de la maquinaria, pagada al contado.
- Contabilizar la recepción de la subvención y del préstamo concedido (tipo de interés habitual a cuatro años utilizado por la empresa 8%).
- Contabilizar todos los ajustes al cierre por amortizaciones, devengo de intereses e imputación de subvenciones.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Por la adquisición de la maquinaria

100.000,00	(213) Maquinaria	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	100.000,00
------------	------------------	--	------------

Por la recepción de la subvención de 20.000 euros

20.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(130) Subvenciones oficiales de capital	20.000,00
-----------	--	---	-----------

Por la recepción del préstamo de 80.000 euros que se valorará por su valor razonable, siendo este el valor actual de los pagos comprometidos, actualizados al 8% de interés, es decir

$$66.242,54 = \frac{20.000}{(1,08)^1} + \frac{20.000}{(1,08)^2} + \frac{20.000}{(1,08)^3} + \frac{20.000}{(1,08)^4}$$

La diferencia entre el importe recibido de 80.000 y el valor razonable del préstamo calculado al 8%, es decir $80.000 - 66.242,54 = 13.757,46$ euros se considerará una subvención de intereses que se imputará a resultados a medida que se imputan también los costes financieros del préstamo.

80.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(171) Deudas a largo plazo	66.242,54
		(132) Otras subvenciones, donaciones y legados	13.757,46

Al cierre del ejercicio X1 deben amortizarse el año transcurrido en que la maquinaria ha estado en funcionamiento y también imputarse a ingresos la proporción que corresponda de subvención de capital.

10.000,00	(681) Amortización de inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	10.000,00
2.000,00	(130) Subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	2.000,00

A su vez también deben reconocerse los gastos financieros del préstamo por $66.242,54 \times 8\% = 5.299,40$ euros y también imputarse a ingresos la subvención de los intereses por el mismo importe.

5.299,40	(662) Intereses de deudas	(528) Intereses a corto plazo de deudas	5.299,40
5.299,40	(132) Otras subvenciones, donaciones y legados	(747) Otras subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	5.299,40



18.- SUBVENCIÓN DE CAPITAL RECIBIDA Y POSTERIOR BAJA

Al inicio del ejercicio X8 se adquirió una maquinaria por importe de 300.000 euros que se amortizará en 10 años linealmente y se paga al contado. También se recibió una subvención pública no reintegrable por 50.000 euros para la adquisición de esta máquina.

Al cabo de cinco años de funcionamiento de la maquinaria se observa que ha quedado obsoleta y será sustituida por una nueva. La anterior será enajenada por 120.000 euros.

Se pide.-

- Contabilizar la adquisición de la maquinaria y la recepción de la subvención.
- Contabilizar los asientos que afecten a la cuenta de resultados del ejercicio primero de vida de esta máquina.
- Contabilizar la enajenación de la maquinaria.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Comenzaremos por la contabilización de la compra de la máquina y la obtención de la subvenciones, operaciones ambas ocurridas en el ejercicio X5.

300.000,00	(203) Maquinaria	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	300.000,00
50.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(130) Subvenciones oficiales de capital	50.000,00

Al cierre del ejercicio deberá contabilizarse la amortización de la máquina y la regularización de la subvención.

30.000,00	(681) Amortización de inmovilizado material	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	30.000,00
5.000,00	(130) Subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	5.000,00

Cuando se enajena la máquina al cabo de cinco años, el valor neto contable de la misma será de $300.000 - 150.000 = 150.000$ euros. Debemos dar de baja también la subvención de capital pendiente de imputar a resultados que aparecerá por $50.000 - 5.000 \times 5 = 25.000$ euros.

150.000,00	(281) Amortización acumulada inmovilizado material	(213) Maquinaria	300.000,00
25.000,00	(130) Subvenciones oficiales de capital		
120.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros		
5.000,00	(671) Pérdidas procedentes del inmovilizado material		

EJERCICIOS PRACTICOS PATRIMONIO NETO



19.- CONSTITUCIÓN CON APORTACIÓN DINERARIA

La sociedad FINCIO, S.A. se constituye con aportaciones de los socios en efectivo desembolsadas en una cuenta bancaria a nombre de la sociedad por 100.000 euros.

Se pide.-
Contabilizar la operación

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

En el desembolso bancario que practican los socios

100.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(192) Suscriptores de acciones	100.000,00
------------	---	--------------------------------	------------

En el momento de emisión de las acciones y otorgamiento de la escritura de constitución

100.000,00	(190) Acciones emitidas	(194) Capital emitido pendiente de inscripción	100.000,00
100.000,00	(192) Suscriptores de acciones	(190) Acciones emitidas	100.000,00

Cuando finalmente se inscribe la escritura en el Registro Mercantil y la sociedad nace, jurídicamente hablando

100.000,00	(194) Capital emitido pendiente de inscripción	(100) Capital social	100.000,00
------------	--	----------------------	------------

20.- CONSTITUCIÓN CON APORTACIÓN DINERARIA CON PRIMA

La sociedad FINCIO, S.A. se constituye con aportaciones de los socios en efectivo por 100.000 euros, desembolsándose adicionalmente una prima del 10%.

Se pide.-
Contabilizar la operación

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Contabilizando directamente la constitución, como si no hubiera ninguna dilación temporal entre el desembolso y la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, para simplificar los registros, haríamos el siguiente asiento

110.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(100) Capital social	100.000,00
		(110) Prima de emisión de acciones	10.000,00

21.- CONSTITUCIÓN CON DESEMBOLSOS PENDIENTES

La sociedad FINCIO, S.A. se constituye con aportaciones de los socios en efectivo por 100.000 euros de un capital total de 200.000 euros, quedando el resto pendiente de desembolso

Se pide.-
Contabilizar la operación

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Contabilizando directamente la constitución, como si no hubiera ninguna dilación temporal entre el desembolso y la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, para simplificar los registros, haríamos el siguiente asiento

100.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(100) Capital social	200.000,00
100.000,00	(103) Socios por desembolsos no exigidos		

22.- CONSTITUCIÓN CON GASTOS DE EMISIÓN

La sociedad FINCIO, S.A. se constituye con aportaciones de los socios en efectivo por 100.000 euros con unos desembolsos pendientes adicionales de 300.000 euros. Los gastos de la operación (notariales y formales) suponen un desembolso de 5.000 euros.

Se pide.-

- Contabilizar la operación
- Presentar el patrimonio neto de FINCIO después de la constitución

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Contabilizando directamente la constitución, como si no hubiera ninguna dilación temporal entre el desembolso y la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, para simplificar los registros, haríamos el siguiente asiento

100.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(100) Capital social	400.000,00
300.000,00	(103) Socios por desembolsos no exigidos		

Por los gastos de constitución pagados

5.000,00	(113) Reservas voluntarias	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	5.000,00
----------	----------------------------	--	----------

El patrimonio neto resultante después de las operaciones contabilizadas será 95.000 euros que se corresponde con los fondos disponibles por la compañía.

PATRIMONIO NETO	
Capital Social	400.000
Socios, desembolsos no exigidos	-300.000
Reservas Voluntarias	-5.000
Total Patrimonio Neto	95.000

23.- CONSTITUCIÓN CON DESEMBOLSOS PENDIENTES Y GASTOS DE EMISIÓN

La sociedad anónima FINCIO se constituye con un capital de 400.000 euros que se desembolsará en el mínimo exigido legalmente. Los gastos de la operación (notariales y formales) suponen un desembolso de 4.000 euros.

Se pide.-

- Contabilizar la constitución
- Contabilizar los desembolsos restantes transcurridos seis meses desde la constitución
- Presentar el patrimonio neto de FINCIO antes y después de los desembolsos

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Contabilizando directamente la constitución, como si no hubiera ninguna dilación temporal entre el desembolso y la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, para simplificar los registros, haríamos el siguiente asiento, considerando que el desembolso mínimo legal en la sociedad anónima es de un 25% del nominal.

100.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(100) Capital social	400.000,00
300.000,00	(103) Socios por desembolsos no exigidos		

Por los gastos de constitución pagados

4.000,00	(113) Reservas voluntarias	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	4.000,00
----------	----------------------------	--	----------

El patrimonio neto resultante después de las operaciones contabilizadas será 96.000 euros que se corresponde con los fondos disponibles por la compañía.

Cuando la sociedad exige el desembolso a los accionistas

300.000,00	(558) Socios desembolso exigidos	(103) Socios por desembolsos no exigidos	300.000,00
------------	----------------------------------	--	------------



Y cuando finalmente se desembolsan los importes por los socios

300.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(558) Socios desembolso exigidos	300.000,00
------------	---	----------------------------------	------------

El movimiento experimentado por el patrimonio neto habrá sido el siguiente

PATRIMONIO NETO	constitución	desembolsos	situación final
Capital Social	400.000		400.000
Socios, desembolsos no exigidos	-300.000	300.000	0
Reservas	-4.000		-4.000
Total Patrimonio Neto	96.000	300.000	396.000

24.- AMPLIACION DE CAPITAL CON DESEMBOLSOS PENDIENTES

Una sociedad tiene un capital de 200.000 euros y ha acumulado con los años unas reservas de 200.000 euros adicionales. Se acuerda una ampliación de capital de 300.000 euros que se desembolsarán sólo al 50%, quedando el resto pendiente. Los gastos de la operación son 5.500 euros.

Se pide.-

- Contabilizar la ampliación de capital
- Presentar el patrimonio neto de esta sociedad después de la ampliación

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Contabilizando directamente la ampliación de capital, como si no hubiera ninguna dilación temporal entre el desembolso y la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, para simplificar los registros, haríamos el siguiente asiento, considerando que el desembolso mínimo legal en la sociedad anónima es de un 25% del nominal.

150.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(100) Capital social	300.000,00
150.000,00	(103) Socios por desembolsos no exigidos		

Por los gastos de constitución pagados

5.500,00	(113) Reservas voluntarias	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	5.500,00
----------	----------------------------	--	----------

El movimiento experimentado por el patrimonio neto habrá sido el siguiente

PATRIMONIO NETO	antes ampliación	ampliación capital	situación después ampliación
Capital Social	200.000	300.000	500.000
Socios, desembolsos no exigidos		-150.000	-150.000
Reservas	200.000	-5.500	194.500
Total Patrimonio Neto	400.000	144.500	544.500

25.- CONSTITUCIÓN CON APORTACIONES NO DINERARIAS

La sociedad anónima FINCIO, S.A. se constituye con un capital de 400.000 euros que se desembolsará en efectivo por el mínimo exigido legalmente. El resto de las aportaciones se practicarán con inmuebles por valor de 250.000 euros y elementos de transporte por 50.000 euros.

Se pide.-

Contabilizar la operación

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Contabilizando directamente la constitución, como si no hubiera ninguna dilación temporal entre el desembolso y la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, para simplificar los registros, haríamos el siguiente asiento, considerando que el desembolso mínimo legal en la sociedad anónima es de un 25% del nominal.

100.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(100) Capital social	400.000,00
300.000,00	(104) Socios aportaciones no dinerarias pendientes		

26.- CÁLCULO DE PATRIMONIO NETO

En la sociedad APATRINAME comienzan el ejercicio 20X2 con las siguientes partidas presentes en su balance:

Partida	Importe
Capital social	100.000
Capital pendiente de desembolso	-30.000
Reservas voluntarias	100.000
Reserva Legal	12.000
Subvenciones oficiales de capital	63.000
Pasivos por impuestos diferidos	27.000
Pasivos con características especiales	10.000
Provisiones para litigios	25.000
Ajustes a valor razonable de activos disponibles para la venta	-1.400
Activos por impuestos diferidos	600

Durante el ejercicio se han realizado las siguientes actividades que aún no se han contabilizado:

- Se ha ampliado capital por importe de 50.000 de los que se desembolsarán solo 15.000 porque los otros 35.000 se cargarán a Reservas Voluntarias. Para poder proceder a esta ampliación de capital ha debido desembolsarse previamente el capital pendiente de desembolso que figuraba al inicio del ejercicio.
- Los gastos de formalización de la ampliación de capital mencionada han importado 1.000 satisfechos al contado
- Se ha recibido una subvención de capital por importe de 100.000 el día 30-06-X2 para financiar una inversión en nuevas maquinarias por valor de 300.000 que tendrán una vida útil de 5 años y se amortizarán linealmente. Las subvenciones de capital que figuran en el balance inicial están siendo imputadas a la cuenta de resultados en 10 años, siendo 20X2 el segundo ejercicio puesto que se recibieron en 20X1. Debe considerarse el efecto fiscal en lo referente a las subvenciones (tipo impositivo del 30%).

Se pide.-

- Contabilizar las operaciones que afectan al patrimonio neto realizadas durante el ejercicio tal como se ha descrito en el apartado a, b y c anteriores.
- Calcular el Patrimonio Neto resultante en esta compañía al final del ejercicio 20X2. (Todas las contabilizaciones se realizarán de acuerdo a los criterios valorativos del PGC, aunque puede prescindirse de utilizar las cuentas de los grupos 8 y 9, utilizando directamente cuentas de patrimonio neto)

SOLUCIÓN

La ampliación de capital mencionada en el punto a) junto con el desembolso previo del capital no desembolsado ya existente y con los gastos de emisión del punto b) se contabilizarían como sigue.

15.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(100) Capital social	50.000,00
35.000,00	(113) Reservas Voluntarias		
30.000,00	(558) Socios desembolso exigidos	(103) Socios por desembolsos no exigidos	30.000,00
30.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(558) Socios desembolso exigidos	30.000,00
1.000,00	(113) Reservas voluntarias	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	1.000,00

La subvención recibida y cobrada con su efecto fiscal se contabilizaría con los siguientes asientos, sin olvidar el efecto fiscal.

100.000,00	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(130) Subvenciones oficiales de capital	100.000,00
30.000,00	(130) Subvenciones oficiales de capital	(479) Pasivos por impuestos diferidos	30.000,00

Al cierre del ejercicio se transfiere a la cuenta de resultados una parte de la subvención que se corresponda con la proporción amortizada del activo con el que está relacionada $100.000 \times 1/5 \text{ años} \times 6/12 \text{ meses} = 10.000,00$

10.000,00	(130) Subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	10.000,00
3.000,00	(479) Pasivos por impuestos diferidos	(130) Subvenciones oficiales de capital	3.000,00

De las subvenciones que figuraban al inicio, también deben transferirse a la cuenta de resultados una parte de la subvención tal como indica en el enunciado $63.000 / 9 \text{ años} = 7.000,00$ euros. Este importe (neto de impuestos) indica que la subvención a regularizar es de $7.000 / (1-0,3) = 10.000,00$ euros y su efecto fiscal $10.000 \times 30\% = 3.000,00$ euros.



10.000,00	(130) Subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	10.000,00
3.000,00	(479) Pasivos por impuestos diferidos	(130) Subvenciones oficiales de capital	3.000,00

El patrimonio neto resultante después de todas estas operaciones será el siguiente:

Partida	Importe inicial	Variaciones	Importe final
Capital social	100.000	+50.000	150.000
Capital pendiente de desembolso	-30.000	+30.000	-
Reservas voluntarias	100.000	-35.000-1.000	64.000
Reserva Legal	12.000	-	12.000
Subvenciones oficiales de capital	63.000	+100.000-30.000 -10.000+3.000 -10.000+3.000	119.000
Ajustes a valor razonable de activos disponibles para la venta	-1.400	-	-1.400
Suma del Patrimonio Neto	243.600	100.000	343.600

EJERCICIOS PRACTICOS EXISTENCIAS



27.- EJERCICIO SOBRE VALORACIÓN POR DIFERENTES MÉTODOS

Se conocen las adquisiciones de mercaderías en una empresa a lo largo de un mes, que han sido las siguientes:

movimiento	día	cantidad	Precio de adquisición
stock inicial	1	100 kilos	270 u.m./kilo
compra	3	60 kilos	280 u.m./kilo
compra	10	70 kilos	265 u.m./kilo
compra	15	50 kilos	310 u.m./kilo
compra	20	120 kilos	240 u.m./kilo
total		400 kilos	

Se pide.-

Queremos conocer la valoración en unidades monetarias de los 80 kilos que quedaban en el almacén al cierre del mes y a la vez el coste de los 320 kilos que fueron vendidos, ambos si se dio cada uno de los siguientes casos excluyentes:

- se conoce que los 80 kilos son mitad de la compra del día 10 y otra mitad de la del día 15.
- no se puede conocer a qué adquisición pertenecen los 80 kilos porque se incorporan todos a un silo común. La valoración se estima por promedio.
- se venden los productos más antiguos por necesitar un periodo de secado y reposo.
- se apilan los sacos y se extraen los de la parte superior cuando se necesitan para ser vendidos.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Caso a)

En el primero de los casos, al poderse identificar la partida concreta a la que pertenece la mercadería, se valorarán por su coste original

Partida	Precio unitario	Total coste
40 kilos	265 u.m./kg.	10.600 u.m.
40 kilos	310 u.m./kg.	12.400 u.m.
80 kilos		23.000 u.m.

Los 320 kilos restantes se valorarán por el resto de coste de adquisición de mercaderías: $106.650 - 23.000 = 83.650$ u.m.

Caso b)

El promedio ponderado de coste se calculará dividiendo el total de coste de todos los kilos entre el número de kilos adquiridos, esto es:

$$PMP = \frac{100 \times 270 + 60 \times 280 + 70 \times 265 + 50 \times 310 + 120 \times 240}{100 + 60 + 70 + 50 + 120} = \frac{106.650}{400} = 266,625$$

Entonces el valor del stock final se calculará como 80 kilos x 266,625 = 21.330 u.m.; el valor de las mercaderías consumidas será 320 kilos x 266,625 = 85.320 u.m.

Caso c)

Por el método FIFO (First in, first out; primero en entrar, primero en salir) los consumos se practican en el mismo orden de precios en que entraron las mercaderías. Así que los primeros 320 kilos entrados se corresponden con las salidas para consumos. El stock, entonces, se valorará utilizando FIFO por 80 kilos x 240 u.m./kg = 19.200 u.m.

Partida	Precio unitario	Total coste
100 kilos	270 u.m./kg.	27.000 u.m.
60 kilos	280 u.m./kg.	16.800 u.m.
70 kilos	265 u.m./kg.	18.550 u.m.
50 kilos	310 u.m./kg.	15.500 u.m.
40 kilos	240 u.m./kg.	9.600 u.m.
320 kilos		87.450 u.m.

Caso d)

Aplicando el método LIFO (last in, first out; último en entrar, primero en salir) los consumos se valoran según el último precio entrado y las existencias finales quedan valoradas al precio más antiguo. Los consumos valdrán 85.050 u.m. Y el stock, se valorará utilizando LIFO por 80 kilos x 270 u.m./kg = 21.600 u.m.

Partida	Precio unitario	Total coste
120 kilos	240 u.m./kg.	28.800 u.m.
50 kilos	310 u.m./kg.	15.500 u.m.
70 kilos	265 u.m./kg.	18.550 u.m.
60 kilos	280 u.m./kg.	16.800 u.m.
20 kilos	270 u.m./kg.	5.400 u.m.
320 kilos		85.050 u.m.

Como resumen de las valoraciones se puede presentar el siguiente cuadro.

Caso	Método	Stock final	Consumos	Total
a)	Identificación	23.000	83.650	106.650
b)	PMP	21.330	85.320	106.650
c)	FIFO	19.200	87.450	106.650
d)	LIFO	21.600	85.050	106.650



28.- EJERCICIO SOBRE VALORACIÓN POR PRECIO MEDIO PONDERADO

El encargado de una gasolinera quiere conocer el valor del combustible que tiene en depósito. Al efecto consulta las fichas de suministros y consumos de forma que extrae la siguiente información:

Comenzó el ejercicio con el depósito vacío. Inmediatamente un camión cisterna le abasteció de 20.000 litros a 16 u.m./litro.

Cuando el indicador de capacidad del depósito dio la señal quedaban tan solo 3.000 litros, el resto se habían vendido. Vino nuevamente la cisterna con otros 20.000 litros a 18 u.m./litro que se incorporaron al depósito, mezclándose con los anteriores.

Se consumieron 18.000 litros cuando nuevamente llegó la cisterna con 21.000 litros x 19 u.m./litro que fueron incorporados al depósito.

Finalmente quedan 5.000 litros y antes de llamar al camión cisterna queremos conocer su valoración

Se pide.-

Valorar los 5.000 litros restantes y los consumos realizados durante el ejercicio, considerando el método de precio medio ponderado móvil como el más adecuado a este tipo de producto.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Del enunciado podemos deducir el movimiento de almacén que se puede resumir en el cuadro:

Tipo movimiento	Unidades	Precio unit.	Unids. Stock
Entrada	20.000	16	20.000
1er. consumo	-17.000		3.000
Entrada	20.000	18	23.000
2º consumo	-18.000		5.000
Entrada	21.000	19	26.000
3er. consumo	-21.000		5.000

Para valorar los consumos y los 5.000 l. de stock final debemos calcular los precios medios ponderados en cada momento

1er. consumo

Sólo se había adquirido gasolina a un precio por lo que éste consumo se valorará 17.000 l. x 16 u.m./l. = 272.000 u.m. Igualmente el stock final se valorará por 3.000 l. x 16 u.m./l. = 48.000 u.m.

2º consumo

$$\frac{3.000 \times 16 + 20.000 \times 18}{3.000 + 20.000} = 17,739 \text{ u.m./l.}$$

El precio medio ponderado de este consumo será de

El consumo de 18.000 l. se valorará por 18.000 x 17,739 = 319.312 u.m.; los restantes 5.000 l. valdrán 5.000 x 17,739 u.m./l. = 88.695 u.m.

3er. consumo

$$\frac{5.000 \times 17,739 + 21.000 \times 19}{5.000 + 21.000} = 18,757 \text{ u.m./l.}$$

Al momento de disponer este tercer consumo el precio medio ponderado será

La disposición de 21.000 l. valdrá 21.000 x 18,757 = 393.903 u.m.; los 5.000 l. que quedan equivalen a 5.000 x 18,757 = 93.785 u.m./l.

El movimiento valorado del depósito durante todo el período ha sido el siguiente:

Movimiento	Cantidad	Valor	Stock	Valor	Precio medio
compra	20.000	320.000	20.000	320.000	16,000
consumo	-17.000	272.000	3.000	48.000	16,000
compra	20.000	360.000	23.000	408.000	17,739
consumo	-18.000	319.312	5.000	88.695	17,739
compra	21.000	399.000	26.000	487.682	18,757
consumo	-21.000	393.903	5.000	93.785	18,757



29.- EJERCICIO SOBRE VALORACIÓN DE LA PRODUCCIÓN Y ESTIMACIÓN DE DETERIOROS

El proceso de producción de una empresa fabricante de sillones es suficientemente conocido y repetitivo y sus costes estables, de forma que se conoce que los necesarios para la obtención de una unidad de producto son

materias primas	mano de obra directa	otros materiales directos	gastos indirectos	gastos comerciales	gastos dirección	total
madera y tapicería	montadores y decoradores	clavos, colas,...	maquinarias, electricidad	transportes	gerencia y admon.	
500	250	300	200	150	100	1.500

Se sabe que al cierre del ejercicio existían las siguientes unidades en stock:

- 200 sillones completamente acabados, esperando en almacén a ser vendidos.
- 50 sillones que están a mitad de proceso de fabricación. Tienen incorporada toda la materia prima pero tan solo la mitad de los restantes costes de producción.

Los costes para el próximo ejercicio se espera sean similares a los del presente, al igual que los precios de venta se mantendrán alrededor de las 2.600 u.m. por sillón. También se sabe que, 80 de los sillones acabados corresponden a un pedido, pendiente de servir, que contratamos en su día por un precio de venta de 1.400 u.m. la unidad pero por el que no tendremos que incurrir en costes comerciales.

Se pide.-

Valorar el stock final de productos acabados y de productos en curso. Indicar si es necesario un deterioro por depreciación de cualquiera de ellos. Contemplar el caso particular del pedido pendiente de servir.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Sillones acabados

Al determinar el coste de los sillones acabados acumularemos, tal como indica la normativa, los costes directos (materias primas, mano de obra directa y otros directos) y los indirectos razonablemente imputables (supondremos que los de maquinarias y electricidad cumplen tal requisito, pero en cambio no acumularemos los de dirección y administración por no ser coste de producción). Así pues, $500 + 250 + 300 + 200 = 1.250$ u.m. por sillón.

A los efectos de dotar deterioros, este importe debe compararse con el valor de realización (2.600 u.m.) deducidos los gastos de comercialización necesarios (150 u.m.) lo que resulta 2.450 u.m. por sillón. Como el valor neto de realización es ampliamente superior al de coste acumulado, no será necesaria la dotación de deterioros.

Sillones en curso

Para valorar los sillones en curso estimamos el total de costes acumulados en el ejercicio, acumulando los mismos conceptos de coste que en el caso anterior (pero sólo la mitad de los costes directos e indirectos que no sean materia prima): $500 + 125 + 150 + 100 = 875$ u.m.

El valor neto de realización con el que hay que comparar este importe es el precio de venta (2.600 u.m.) menos los gastos comerciales (150 u.m.) y menos los costes pendientes de incurrir, que serán la mitad de los directos e indirectos mencionados porque no se esperan cambios de costes para el año que viene ($125 + 150 + 100 = 375$ u.m.). De esta resta resulta 2.075 u.m. que también es notablemente superior a 875 u.m. por lo que no son necesarios deterioros ninguno.

Pedido pendiente

Antes hemos calculado que un sillón acabado acumula 1.250 u.m. de coste de fabricación. Tal importe debe compararse con el de realización neto que en este caso coincide con el de venta al no haber costes comerciales, o sea 1.400 u.m. de lo que resulta que tampoco en este caso deben dotarse deterioros.

EJERCICIOS PRACTICOS
OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA



30.- TESORERÍA EN MONEDA EXTRANJERA

La caja de la empresa "X" se representa contablemente en dos cuentas: la de euros y la de dólares. A 31.12.X0 se practicó el arqueo registrándose efectivo por 2.568 euros y 12.405 dólares (que se compraron en su momento por 1,05 dólares/euro).

Se pide.-

Practicar el ajuste al cierre sabiendo que el tipo de cambio era 0,97 dólares/euro.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Debemos practicar los cálculos necesarios para saber la variación del valor de los dólares que figuran en la caja, una vez convertidos en euros

	importe dólares	tipo cambio \$/€	importe euros
importe inicial	12.405,00	1,05	11.814,29
valor al cierre	12.405,00	0,97	12.788,66
diferencia			974,37

Así que el valor de los dólares al cierre se ha incrementado y el asiento que recoge la diferencia de cambio sería el siguiente, considerando que la partida de caja es una partida monetaria que debe ajustarse por variaciones de tipo de cambio.

974,37	(571) Caja, dólares, c/c vista euros	(768) Diferencias positivas de cambio	974,37
--------	--------------------------------------	---------------------------------------	--------

31.- INVERSIONES FINANCIERAS EN MONEDA EXTRANJERA

Compramos 100 acciones de GOODYEAR que cotizan en la Bolsa de Nueva York, pagando por cada una de ellas 28,38 dólares más el 4 por mil de comisiones de compra. El día de la compra el dólar cotizaba a 1,02 dólares/euro.

Se pide.-

Indicar por qué importe figurarán en contabilidad estas acciones si se espera mantenerlas más allá de un año.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Los cálculos por los precios de adquisición de Goodyear serían

cantidad	precio adquisición \$	total precio \$	gastos adquisic.\$	tipo cambio	valor €
100,00	28,38	2.838,00	11,35	1,02	2.793,48

Las acciones figurarán en contabilidad por el valor en euros aplicando el tipo de cambio del día de la adquisición y considerando el criterio de valoración que corresponda en función de la clasificación contable que en este caso es la de "disponibles para la venta".

32.- INVERSIONES FINANCIERAS EN MONEDA EXTRANJERA

Compramos 1.000 acciones de DISNEY por 40,75 dólares cada una desembolsándose además unos gastos del 2 por mil en USA y del 1,5 por mil en España. El tipo de cambio era de 0,98 dólares/euro. Había anunciado un dividendo de 2 dólares por acción.

Unos quince días después se cobra el dividendo (tipo de cambio 1,01 dólares/euro).

Se pide.-

- Contabilizar la adquisición de estas acciones suponiendo que se mantendrán durante más de un año.
- Contabilizar también el cobro posterior del dividendo.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN



Los cálculos en la compra de las acciones de Disney serían

	cantidad	precio adquis. \$	total precio \$	gastos adquisic. \$	tipo cambio	valor €
pagos en USA	1.000,00	40,75	40.750,00	81,50	0,98	41.664,80
gtos. España				62,50		62,50
					total importe a pagar	41.727,29
dividendos	1.000,00	2,00	2.000,00		0,98	2.040,82
					precio de adquisición	39.686,48

Al practicar el asiento de adquisición de las acciones de Disney, clasificadas como disponibles para la venta,

39.686,48	(250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	41.727,29
2.040,82	(545) Dividendos a cobrar		

Cuando el dividendo va a cobrarse, al cabo de quince días, se ha alterado el tipo de cambio por lo que se generará una diferencia (partida monetaria) de 60,62 que debe contabilizarse. No es así para las acciones que, al ser una partida no monetaria, no se ajustarán por posteriores variaciones del tipo de cambio.

	importe dólares	tipo cambio \$/€	importe euros
importe inicial	2.000,00	0,98	2.040,82
valor al cobro	2.000,00	1,01	1.980,20
diferencia			-60,62

1.980,20	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(545) Dividendos a cobrar	2.040,82
60,62	(668) Diferencias negativas de cambio		

33.- INMOVILIZADO MATERIAL EN MONEDA EXTRANJERA

Para ampliar la capacidad de producción de nuestra nave adquirimos una maquinaria fabricada en Suiza por 472.440 francos suizos. El transporte y el seguro suman 9.500 francos. Debe trasladarse un ingeniero desde el país helvético y ello supone unos costes de 2.060 francos.

La instalación de la maquinaria en España requiere gastos por 5.000 euros y las pruebas de puesta a punto gastan 2.000 euros más.

Se pide.-

Indicar el precio de adquisición de esta maquinaria. (el tipo de cambio cuando se recibió la maquinaria fue 1,5748 francos/euro; cuando se acabó la maquinaria 1,5624 francos/euro; los gastos de porte y seguro y los de los ingenieros se incurren cuando el cambio era 1,5800 francos/suizo)

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

La máquina figurará por un precio de adquisición de 314.316,46 euros resultante de sumar todas las partidas necesarias hasta la puesta en condiciones de funcionamiento de la máquina, convertidas a euros al tipo de cambio del día en que se realizan las operaciones.

	importe SWF	tipo cambio	importe €
Maquinaria	472.440,00	1,5748	300.000,00
Transporte	9.500,00	1,5800	6.012,66
Ingeniero	2.060,00	1,5800	1.303,80
Instalación			5.000,00
pruebas			2.000,00
suma			314.316,46

El importe así determinado es el coste histórico de la máquina y por este importe se mantendrá valorado el activo hasta su enajenación o baja.

34.- DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA

El mes de marzo de X3 se adquieren 1.000 unidades del productos que comercializamos en España y que se importa desde SELLQUEPUC, nuestro proveedor en USA, por diez dólares la unidad 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 1,05 dólares/euro y el del pago era 1,04 dólares/euro



PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Los cálculos por la variación del tipo de cambio del saldo de proveedores (partida monetaria) son los siguientes

	importe dólares	tipo cambio \$/€	importe euros
importe inicial	10.000,00	1,05	9.523,81
valor al cobro	10.000,00	1,04	9.615,38
diferencia			91,58

El asiento que recoge la compra será

9.523,81	(600) Compras mercaderías	(400) Proveedores, dólares	9.523,81
----------	---------------------------	----------------------------	----------

El asiento del pago al vencimiento

9.523,81	(400) Proveedores, dólares	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	9.615,38
91,58	(668) Diferencias negativas de cambio		

35.- CRÉDITOS EN MONEDA EXTRANJERA

Durante diciembre de X0 se enajenan 10.000 toneladas de un determinado producto entregándolas a PURCHASEPUC, nuestro cliente en Suiza, por un franco suizo la tonelada que pagará 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 1,57 francos/euro; al cierre de 31-12 cambia a 1,52 francos/euro y el del cobro, ya en X1, era 1,57 francos/euro

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Los cálculos por la variación del tipo de cambio del saldo de clientes (partida monetaria) son los siguientes

	importe SWF	tipo cambio SWF/€	importe euros
importe inicial	10.000,00	1,57	6.369,43
valor al cobro	10.000,00	1,52	6.578,95
diferencia			209,52

El asiento que recoge la venta será

6.369,43	(430) Clientes, francos suizos	(700) Ventas mercaderías	6.369,43
----------	--------------------------------	--------------------------	----------

El asiento de regularización al cierre

209,52	(430) Clientes, francos suizos	(768) Diferencias positivas de cambio	209,52
--------	--------------------------------	---------------------------------------	--------

Cuando finalmente llega al vencimiento, el tipo de cambio vuelve a estar donde empezó, así que deberá ajustarse una diferencia negativa de 209,52 euros y liquidarse el cobro.

6.369,43	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(430) Clientes, francos suizos	6.578,95
209,52	(668) Diferencias negativas de cambio		

36.- CRÉDITOS EN MONEDA EXTRANJERA

El balance de situación a 31-12-X0 de la sociedad TOTDIVISA presenta los siguientes saldos:

- Clientes, dólares: 35.000 euros (36.750 USD). Vto. 01-X1
- Clientes efectos a cobrar, dólares: 50.000 euros (52.000 USD). Vto. 01-X1
- Clientes, dólares: 40.000 euros (40.800 USD). Vto. 03-X1
- Clientes efectos a cobrar, dólares: 60.000 euros (61.800 USD). Vto. 03-X1

Se pide.-

Contabilizar el ajuste al cierre (tipo de cambio 1,03 dólares/euro) Contabilizar el cobro de estos saldos sabiendo que el cambio a 01-X1 era 1,02 y el de 03-X1 era de 1,04

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Los cálculos por la variación del tipo de cambio del saldo de clientes (partida monetaria) son los siguientes para el cierre del ejercicio

	importe \$	euros importe inicial	tipo cambio	euros importe final	diferencias
Clientes vto.01-X1	36.750,00	35.000,00	1,03	35.679,61	679,61
Efecto cobrar vto.01-X1	52.000,00	50.000,00	1,03	50.485,44	485,44
Clientes vto.03-X1	40.800,00	40.000,00	1,03	39.611,65	-388,35
Efecto cobrar vto. 03-X1	61.800,00	60.000,00	1,03	60.000,00	-
				Suma de diferencias	776,70

El asiento que recoge las diferencias es

679,61	(430) Clientes, dólares	(430) Clientes, dólares	388,35
485,44	(430) Clientes efectos a cobrar, dólares	(768) Diferencias positivas de cambio	1.165,05
388,35	(668) Diferencias negativas de cambio		

Al llegar el primer vencimiento, debemos liquidar las dos partidas primeras

	importe \$	euros importe previo	tipo cambio	euros importe final	diferencia
Clientes vto.01-X1	36.750,00	35.679,61	1,02	36.029,41	349,80
Efecto cobrar vto.01-X1	52.000,00	50.485,44	1,02	50.980,39	494,96
				Suma de diferencias	844,76

El asiento que recoge las diferencias es

36.029,41	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(430) Clientes, dólares	35.679,61
50.980,39	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(430) Clientes efectos a cobrar, dólares	50.485,44
		(768) Diferencias positivas de cambio	844,76

Además debemos ajustar las diferencias de las otras partidas aún no vencidas

	importe \$	euros importe previo	tipo cambio	euros importe final	diferencia
Clientes vto.03-X1	40.800,00	39.611,65	1,02	40.000,00	388,35
Efecto cobrar vto.03-X1	61.800,00	60.000,00	1,02	60.588,24	588,24
				Suma de diferencias	976,58

El asiento que recoge las diferencias es

388,35	(430) Clientes, dólares	(768) Diferencias positivas de cambio	976,58
588,24	(430) Clientes efectos a cobrar, dólares		

Al llegar el segundo vencimiento los cálculos de los ajustes serán

	importe \$	euros importe previo	tipo cambio	euros importe final	diferencia
Clientes vto.03-X1	40.800,00	40.000,00	1,04	39.230,77	-769,23
Efecto cobrar vto.03-X1	61.800,00	60.588,24	1,04	59.423,08	-1.165,16
				Suma de diferencias	-1.934,39

El asiento que recoge las diferencias es

39.230,77	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(430) Clientes, dólares	40.000,00
59.423,08	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(430) Clientes efectos a cobrar, dólares	60.588,24
1.934,39	(668) Diferencias negativas de cambio		



37.- DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA

La empresa PASTIFALTI obtiene un préstamo de 100.000 dólares a devolver dentro de 2 años. Los tipos de cambio significativos durante la vida de este préstamo son: 1,05 \$/€ a la recepción, 1,02 al cierre del primer año; 0,98 a la devolución del préstamo.

Se pide.-

Contabilizar la recepción del préstamo y los diferentes ajustes que se producen a lo largo de la vida de la deuda.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Los cálculos por la variación del tipo de cambio del saldo del préstamo (partida monetaria) son los siguientes

	tipo cambio	valor €	diferencia
recepción	1,05	95.238,10	-
cierre 1	1,02	98.039,22	- 2.801,12
cierre 2	0,98	102.040,82	- 4.001,60

El asiento de recepción del préstamo

95.238,10	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(171) Deudas a largo plazo, dólares	95.238,10
-----------	---	-------------------------------------	-----------

El primer ajuste al cierre del ejercicio primero

2.801,12	(668) Diferencias negativas de cambio	(171) Deudas a largo plazo, dólares	2.801,12
----------	---------------------------------------	-------------------------------------	----------

El segundo ajuste al cierre del segundo ejercicio

4.001,60	(668) Diferencias negativas de cambio	(171) Deudas a largo plazo, dólares	4.001,60
----------	---------------------------------------	-------------------------------------	----------

38.- DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA

La empresa DALEDOLAR obtiene un préstamo de 100.000 dólares el 01-06-X1 a devolver dentro de 2 años. Los tipos de cambio significativos en la vida de este préstamo son: 1,02 el 01-06-X1; 0,98 al 31-12-X1; 1,05 el 31-12-X2; 1,06 el 01-06-X3.

Se pide.-

Contabilizar la recepción del préstamo y los diferentes ajustes que se producen a lo largo de la vida de la deuda.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Los cálculos por la variación del tipo de cambio del saldo del préstamo (partida monetaria) son los siguientes

	tipo cambio	valor €	diferencia
recepción	1,02	98.039,22	-
cierre 1	0,98	102.040,82	- 4.001,60
cierre 2	1,05	95.238,10	6.802,72
vencimiento	1,06	94.339,62	898,47

El asiento de recepción del préstamo

98.039,22	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	(171) Deudas a largo plazo, dólares	98.039,22
-----------	---	-------------------------------------	-----------

El primer ajuste al cierre del ejercicio primero

4.001,60	(668) Diferencias negativas de cambio	(171) Deudas a largo plazo, dólares	4.001,60
----------	---------------------------------------	-------------------------------------	----------

El segundo ajuste al cierre del segundo ejercicio

6.802,72	(171) Deudas a largo plazo, dólares	(768) Diferencias positivas de cambio	6.802,72
----------	-------------------------------------	---------------------------------------	----------

Finalmente, al vencer el préstamo

95.238,10	(171) Deudas a largo plazo, dólares	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros	94.339,62
		(768) Diferencias positivas de cambio	898,47

EJERCICIOS PRACTICOS

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO



39.- CALCULO IVA DEDUCIBLE

Una empresa se dedica a la comercialización de electrodomésticos para el consumo familiar (planchas, batidoras, aspiradoras,...).

Durante el ejercicio 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 géneros por valor de 150.000 euros, pero ha tenido que devolver por valor 10.000 unos géneros 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%. Invitó a algunos de sus clientes a un restaurante cuya factura ascendió a 1.000 euros más IVA del 10%.

Se pide.-

- Indicar el movimiento que habrán tenido todas las cuentas relacionadas con el IVA de la compañía en este ejercicio (representando cada cuenta en una T)
- Indicar el resultado de la liquidación de este impuesto
- Redactar 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				

Cabe mencionar que las cuotas soportadas en la invitación a clientes no son deducibles porque, en general, no son deducibles en la empresa las cuotas soportadas en la adquisición de comidas y bebidas consumidas.

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				

El asiento que refleja la liquidación de IVA del período es el siguiente:

98.700,00	(477) Hacienda Pública IVA repercutido	(472) Hacienda Pública IVA soportado	35.280,00
		(475) Hacienda Pública acreedora por IVA	63.420,00

40.- PRORRATA GENERAL Y PRORRATA ESPECÍFICA

Una empresa 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.

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.
- 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).
- Indicar cuál es el método de prorrata más conveniente para la empresa razonando el porqué de la selección

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

Calculemos las distintas cuotas que se han repercutido y soportado en esta empresa por las operaciones descritas. Estos son los importes brutos de las operaciones:

	Venta de equipos	Cursos de informática	Suma
Ingresos	100.000	25.000	125.000
Costes propios	-30.000	-15.000	-45.000
Costes comunes			-12.800
Adquisiciones de inmovilizados		-3.000	-3.000

Y estas son las cuotas de IVA relacionadas

	Venta de equipos	Cursos de informática	Suma
Cuota repercutida	21.000	-	21.000
Cuota soportada			
Costes propios	-6.300		-6.300
Costes comunes			-2.688
Adquisiciones de inmovilizados		-630	-630

En la prorrata general aplicaremos el siguiente razonamiento:

El total de cuotas soportadas por la empresa son deducibles en la misma proporción en que los ingresos han generado cuotas de IVA repercutido. En el caso de esta empresa las ventas con IVA suponen un 80% del total de los ingresos ($100.000 / 125.000 = 80\%$), por lo que solo el 80% de las cuotas soportadas será deducible.

Así que se podrá deducir $80\% \times (6.300 + 2.688 + 630) = 7.694,40$ resultando que el restante 20% no es deducible (1.923,60 euros). El resultado de la liquidación por IVA aplicando la prorrata general resultará ser de $21.000,00 - 7.694,40 = 13.305,60$ euros a ingresar.

En la prorrata especial aplicaremos el siguiente razonamiento:

Serán deducibles las cuotas soportadas en las actividades que repercuten IVA (en la actividad de venta de equipos se han soportado 6.300,00 euros que serán deducibles íntegramente).

No serán deducibles las cuotas soportadas en las actividades que no repercuten IVA (en la actividad de cursos de informática se han soportado 630,00 euros por la compra de mobiliario).

En las cuotas soportadas por gastos comunes, será deducible la proporción que representen los ingresos que devengan cuotas de IVA sobre el total de ingresos. En esta empresa ya hemos calculado que esto es el 80%. Así que será deducible $2.688,00 \times 80\% = 2.150,40$ euros

El total de cuotas deducibles por el método de la prorrata especial será de $6.300,00 + 2.150,40 = 8.450,40$ euros.

El resultado de la liquidación por IVA aplicando la prorrata especial resultará ser de $21.000,00 - 8.450,40 = 12.549,60$ euros a ingresar



A la vista de los resultados obtenidos, resulta más conveniente aplicar la prorrata especial, puesto que el importe a deducir por los IVA soportados es mayor y, por lo tanto, el importe a ingresar en la Hacienda Pública es menor.

21.000,00	(477) Hacienda Pública IVA repercutido	(472) Hacienda Pública IVA soportado	8.450,40
		(475) Hacienda Pública acreedora por IVA	12.549,60

Al ajustar la parte de las cuotas soportadas que no son deducibles, resulta que el importe de 1.167,60 euros (calculado como $630 + 2.688 \times 20\%$) debe regularizarse de la cuenta de H.P. IVA soportado donde seguramente habrá sido contabilizado en este ejercicio por esta empresa, reconociéndose como gasto la parte no deducible de las cuotas soportadas.

1.167,60	(634) Ajustes negativos en la imposición indirecta	(472) Hacienda Pública IVA soportado	1.167,60
----------	--	--------------------------------------	----------

41.- PREGUNTA TEÓRICA IVA

Se pide.-

Razonar por qué el IVA repercutido por una empresa en sus ventas de bienes no supone un ingreso contable para ella, de acuerdo a la definición de ingreso del marco conceptual del PGC.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

En el Marco Conceptual del PGC se contiene la definición de ingreso en los siguientes términos:

Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.

Analizando una operación de venta de bienes por una compañía podemos entender que la percepción de una cuota de IVA repercutida en la factura y cobrada del cliente es un incremento de activos, pero en ningún caso podemos concluir que la contrapartida sea el patrimonio neto, porque esas cuotas recaudadas no pasan al patrimonio de la compañía, si no que deben liquidarse con la Hacienda Pública, correspondiendo a ella esos ingresos. Al cobrar una cuota de IVA de los clientes de la compañía, nace la obligación de liquidar y pagar esa cuota ante la Hacienda Pública, nace un pasivo como contrapartida, por lo que al no afectar al patrimonio neto no procede tratarlo contablemente como Ingreso, es decir, no cumple la definición de ingreso que se contiene en el Marco Conceptual.

EJERCICIOS PRACTICOS

IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS



42.- DIFERENCIAS TEMPORARIAS SOBRE ACTIVOS

La empresa "A" está preparando su liquidación de impuestos para el año XX y se conoce la siguiente información:

- Se ha adquirido una maquinaria por 100.000 euros, que se amortizará en 5 años por el método lineal constante. Fiscalmente puede amortizarse de manera acelerada en 2 años.
- En el saldo de clientes que aparece por 150.000 se ha producido un deterioro por insolvencias contabilizado durante el ejercicio por 25.000 que no es deducible fiscalmente por no haber transcurrido aún el período mínimo exigible.
- Las deducciones en la cuota que pueden practicarse durante el ejercicio son 2.000
- Durante XX se ha practicado pagos a cuenta por importe de 17.300
- La liquidación del impuesto sobre sociedades ha supuesto una cuota íntegra de 21.000

Se pide.-

- Contabilizar el gasto por impuesto corriente. Calcular los valores contables y fiscales de los activos citados en los apartados a y b. Calcular las diferencias temporarias de ambos casos.
- Contabilizar el gasto por impuesto diferido (considérese un tipo impositivo del 30%)
- Contabilizar el gasto por impuesto corriente que procedería si los pagos a cuenta practicados hubieran sido 27.300
- Contabilizar el gasto por impuesto corriente que procedería si la liquidación del impuesto sobre sociedades hubiera resultado ser de 1.500

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

El cuadro de cálculos de las diferencias temporarias en esta empresa y los activos y pasivos diferidos generados con sus variaciones es el siguiente:

Elemento	Valor contable	Base fiscal	Diferencias	Saldo final		Saldo inicial		Variación	
				Activo ID	Pasivo ID	Activo ID	Pasivo ID	Activo ID	Pasivo ID
a) Maquinaria	100.000-20.000	100.000-50.000	30.000		9.000				+9.000
b) Clientes	150.000-25.000	150.000	-25.000	7.500				7.500	

Vistos los importes anteriores podemos confeccionar el asiento por el gasto por impuesto sobre sociedades diferido de la siguiente manera

9.000,00	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto diferido	(479) Pasivos por impuesto diferido	9.000,00
7.500,00	(474) Activos por impuesto diferido	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto diferido	7.500,00

El gasto por impuesto sobre sociedades corriente quedará contabilizado así

19.000,00	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto corriente	(475) Hda.Pública acreedora por impuesto sobre sociedades	19.000,00
17.300,00	(475) Hda.Pública acreedora por impuesto sobre sociedades	(473) Hda.Pública retenciones y pagos a cuenta	17.300,00

Puede apreciarse en este caso que la deuda pendiente de pago con la Hacienda Pública por la liquidación del impuesto sobre beneficios será de $19.000 - 17.300 = 1.700$ euros.

Si los pagos a cuenta hubieran sido de 27.300 euros, todo el importe resultante de la liquidación del impuesto de este ejercicio habría sido ya adelantado y con exceso por lo que correspondería la devolución de los pagos a cuenta excedentarios.

19.000,00	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto corriente	(475) Hda.Pública acreedora por impuesto sobre sociedades	19.000,00
19.000,00	(475) Hda.Pública acreedora por impuesto sobre sociedades	(473) Hda.Pública retenciones y pagos a cuenta	27.300,00
8.300,00	(470) Hda.Pública deudora por devoluciones		

Si la cuota líquida hubiera resultado ser de 1.500 euros, entonces el impuesto corriente sería distinto y también deberían devolverse los importes pagados a cuenta en exceso.

1.500,00	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto corriente	(475) Hda.Pública acreedora por impuesto sobre sociedades	1.500,00
1.500,00	(475) Hda.Pública acreedora por impuesto sobre sociedades	(473) Hda.Pública retenciones y pagos a cuenta	17.300,00
15.800,00	(470) Hda.Pública deudora por devoluciones		

43.- DIFERENCIAS TEMPORARIAS SOBRE PASIVOS

La empresa "B" está preparando su liquidación de impuestos para el año YY y se conoce la siguiente información:

- Se ha recibido un acta de Inspección Fiscal por la que sanciona con 20.000 euros a B. Esta sanción ha sido recurrida pero la empresa ha dotado la correspondiente provisión por el citado importe que figura en el pasivo de la compañía.
- La empresa garantiza durante dos años después de la venta de sus productos que cualquier reparación o incidencia de funcionamiento será atendida con cargo a la compañía. Se ha estimado que por los productos vendidos hasta el momento, B tendrá que afrontar unos 30.000 euros de costes de reparaciones futuras para los que se ha dotado la correspondiente provisión de garantías.
- La liquidación del impuesto sobre sociedades ha supuesto una cuota íntegra de 25.000

Se pide.-

- Contabilizar el gasto por impuesto corriente.
- Calcular los valores contables y fiscales de los activos citados en los apartados a y b.
- Calcular las diferencias temporarias de ambos casos. Contabilizar el gasto por impuesto diferido

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

El cuadro de cálculos de las diferencias temporarias en esta empresa y los activos y pasivos diferidos generados con sus variaciones es el siguiente:

Elemento	Valor contable	Base fiscal	Diferencias	Saldo final		Saldo inicial		Variación	
				Activo ID	Pasivo ID	Activo ID	Pasivo ID	Activo ID	Pasivo ID
a) Provisión sanciones	20.000	20.000-0							
b) Provisión garantías	30.000	30.000-30.000	30.000	9.000				9.000	

Vistos los importes anteriores podemos confeccionar el asiento por el gasto por impuesto sobre sociedades diferido de la siguiente manera

9.000,00	(474) Activos por impuesto diferido	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto diferido	9.000,00
----------	-------------------------------------	---	----------

El gasto por impuesto sobre sociedades corriente quedará contabilizado así

25.000,00	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto corriente	(475) Hda.Pública acreedora por impuesto sobre sociedades	25.000,00
-----------	--	--	-----------



44.-DIFERENCIAS TEMPORARIAS SOBRE ACTIVOS Y PASIVOS

La empresa "C" está preparando su liquidación de impuestos para el año ZZ y se conoce la siguiente información:

- Un activo adquirido por 200.000 hace tres años se amortiza contablemente en un período de cinco años de manera lineal constante. A efectos fiscales se amortizó en los dos primeros años de vida del activo. (Al inicio del ejercicio ZZ figuraba un pasivo por impuesto diferido en referencia a este elemento por importe de 36.000)
- La empresa garantiza durante dos años después de la venta de sus productos que cualquier reparación o incidencia de funcionamiento será atendida con cargo a la compañía. Se ha estimado que por los productos vendidos hasta el momento, B tendrá que afrontar unos 30.000 euros de costes de reparaciones futuras para los que se ha dotado la correspondiente provisión de garantías. Al inicio del ejercicio esta provisión presentaba un saldo de 40.000 euros que se han aplicado durante ZZ porque se han incurrido en reparaciones por ese importe. (figuraba contabilizado un importe de 12.000 como activo por impuesto diferido en el balance de la compañía en relación a esta provisión)
- La liquidación del impuesto sobre sociedades ha supuesto una cuota íntegra de 28.000

Se pide.-

- Contabilizar el gasto por impuesto corriente.
- Calcular los valores contables y fiscales de los activos citados en los apartados a y b.
- Calcular las diferencias temporarias de ambos casos.
- Contabilizar el gasto por impuesto diferido.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

El cuadro de cálculos de las diferencias temporarias en esta empresa y los activos y pasivos diferidos generados con sus variaciones es el siguiente:

Elemento	Valor contable	Base fiscal	Diferencias	Saldo final		Saldo inicial		Variación	
				Activo ID	Pasivo ID	Activo ID	Pasivo ID	Activo ID	Pasivo ID
a) activo	200.000-120.000	200.000-200.000	80.000		24.000		36.000		-12.000
b) Provisión garantías	30.000	30.000-30.000	30.000	9.000		12.000		-3.000	

Vistos los importes anteriores podemos confeccionar el asiento por el gasto por impuesto sobre sociedades diferido de la siguiente manera

12.000,00	(479) Pasivos por impuesto diferido	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto diferido	12.000,00
3.000,00	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto diferido	(474) Activos por impuesto diferido	3.000,00

El gasto por impuesto sobre sociedades corriente quedará contabilizado así

28.000,00	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto corriente	(475) Hda.Pública acreedora por impuesto sobre sociedades	28.000,00
-----------	---	---	-----------

45.- BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

LIQUIDINTIN es una compañía que durante el ejercicio 2012 ha presentado un resultado contable antes de impuestos de -150.000 euros. Cuando va a calcular el gasto que debe contabilizar por el impuesto sobre beneficios, se saben los siguientes datos:

- Una maquinaria que está contabilizada por un precio de adquisición de 250.000 euros viene amortizándose a lo largo de cinco años de vida útil de los que 2012 es el último. Fiscalmente esta máquina fue amortizada por completo en los dos primeros ejercicios de su vida útil.
- Una construcción que está contabilizada por un precio de adquisición de 1.500.000 euros viene amortizándose a lo largo de los 50 años de vida útil de los que han transcurrido 14, siendo 2012 el año 15º. Fiscalmente esta construcción se amortiza en 25 años de vida útil.
- Una provisión por responsabilidades estaba contabilizada al inicio de 2012 en 325.000 euros y ha debido ser incrementada en otros 115.000 durante 2012, por lo que al cierre el saldo acumulado es de 440.000 euros. Estos importes no han podido deducirse con anterioridad en el impuesto sobre sociedades y no podrán ser deducidos hasta 2013.
- Al inicio de 2012 la compañía presentaba los siguientes saldos:
 - Activos por impuestos diferidos: 97.500 euros (relacionados con la provisión del apartado c).
 - Pasivos por impuestos diferidos: 15.000 euros (relacionados con la maquinaria del apartado a); 126.000 euros (relacionados con la construcción del apartado b).
- la cuota líquida resultante de la liquidación del impuesto sobre sociedades no ha podido calcularse al presentarse una base imponible negativa de 15.000 euros. Ya se habían satisfecho 34.000 mediante pagos a cuenta a lo largo de 2012 que figuran contabilizados en la correspondiente cuenta.

Se pide.-

- Calcular las diferencias entre los valores contables y fiscales de los activos y pasivos mencionados en los apartados a, b y c.
- Calcular las variaciones producidas durante el ejercicio en los activos y pasivos por impuesto diferido (considerando los saldos finales calculados a partir de las diferencias anteriores y los saldos iniciales que figuran en el apartado d).
- Confeccionar el asiento que refleje el gasto por impuesto sobre sociedades diferido.
- Contabilizar el asiento que refleje el gasto por impuesto sobre sociedades corriente, regularizando también los pagos a cuenta practicados con anterioridad.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

El cuadro de cálculos de las diferencias temporarias en esta empresa y los activos y pasivos diferidos generados con sus variaciones es el siguiente:

Elemento	Valor contable	Base fiscal	Diferencias	Saldo final		Saldo inicial		Variación	
				Activo ID	Pasivo ID	Activo ID	Pasivo ID	Activo ID	Pasivo ID
a) Maquinaria	250.000-250.000	250.000-250.000	0				15.000		-15.000
b) Construcción	1.500.000-450.000	1.500.000-900.000	450.000		135.000		126.000		+9.000
c) Provisión responsabilidades	440.000	440.000-440.000	440.000	132.000		97.500		+34.500	

Vistos los importes anteriores podemos confeccionar el asiento por el gasto por impuesto sobre sociedades diferido de la siguiente manera

15.000,00	(479) Pasivos por impuesto diferido	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto diferido	15.000,00
9.000,00	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto diferido	(479) Pasivos por impuesto diferido	9.000,00
34.500,00	(474) Activos por impuesto diferido	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto diferido	34.500,00

El gasto por impuesto sobre sociedades corriente quedará contabilizado así (la base imponible negativa genera el derecho a compensar en el futuro $15.000 \times 30\% = 4.500$ euros en efecto impositivo).

4.500,00	(474) Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto corriente	4.500,00
34.000,00	(470) Hda.Pública deudora por devoluciones	(473) Hda.Pública retenciones y pagos a cuenta	34.000,00



46.-DIFERENCIAS TEMPORARIAS SOBRE ACTIVOS Y PASIVOS

OTROSIDIGO es una compañía que durante el ejercicio 2008 ha presentado un resultado contable antes de impuestos de 150.000 euros. Cuando va a calcular el gasto que debe contabilizar por el impuesto sobre beneficios, se saben los siguientes datos:

- Una maquinaria que está contabilizada por un precio de adquisición de 500.000 euros viene amortizándose a lo largo de los 10 años de vida útil de los que han transcurrido 4, siendo 2008 el año 4º. Fiscalmente esta construcción se amortiza en 4 años de vida útil.
- Una provisión por responsabilidades estaba contabilizada al inicio de 2008 en 25.000 euros se ha liquidado en el ejercicio pues ya se ha dado la resolución definitiva del litigio, resultando que el importe del pasivo definitivo es de 22.000 euros que ya se pagaron (importe que es deducible en el impuesto sobre sociedades en este ejercicio 2008).
- Una provisión por responsabilidades medioambientales que la empresa tiene dotada por 40.000 euros será deducible solo por 20.000 euros en el ejercicio 2009.
- Al inicio de 2008 la compañía presentaba los siguientes saldos:
 - Activos por impuestos diferidos: 7.500 euros (relacionados con la provisión del apartado b); 6.000 euros (relacionados con la provisión del apartado c).
 - Pasivos por impuestos diferidos: 67.500 euros (relacionados con la maquinaria del apartado a).
- la cuota líquida resultante de la liquidación del impuesto sobre sociedades ha resultado 24.000 euros de los que ya se habían satisfecho 12.500 mediante pagos a cuenta a lo largo de 2008 que figuran contabilizados en la correspondiente cuenta.

Se pide.-

- Calcular las diferencias entre los valores contables y fiscales de los activos y pasivos mencionados en los apartados a, b y c.
- Calcular las variaciones producidas durante el ejercicio en los activos y pasivos por impuesto diferido (considerando los saldos finales calculados a partir de las diferencias anteriores y los saldos iniciales que figuran en el apartado d).
- Confeccionar el asiento que refleje el gasto por impuesto sobre sociedades diferido.
- Contabilizar el asiento que refleje el gasto por impuesto sobre sociedades corriente, regularizando también los pagos a cuenta practicados con anterioridad.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN

El cuadro de cálculos de las diferencias temporarias en esta empresa y los activos y pasivos diferidos generados con sus variaciones es el siguiente:

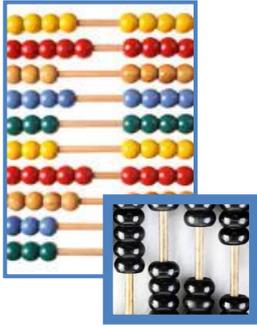
Elemento	Valor contable	Base fiscal	Diferencias	Saldo final		Saldo inicial		Variación	
				Activo ID	Pasivo ID	Activo ID	Pasivo ID	Activo ID	Pasivo ID
a) Maquinaria	500.000-200.000	500.000-500.000	300.000		90.000		67.500		+22.500
b) Provisión responsabilidades	0	0	0			7.500		-7.500	
c) Provisión responsabilidades	40.000	40.000-20.000	20.000	6.000		6.000			

Vistos los importes anteriores podemos confeccionar el asiento por el gasto por impuesto sobre sociedades diferido de la siguiente manera

22.500,00	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto diferido	(479) Pasivos por impuesto diferido	22.500,00
7.500,00	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto diferido	(474) Activos por impuesto diferido	7.500,00

El gasto por impuesto sobre sociedades corriente quedará contabilizado así

24.000,00	(630) Impuesto sobre beneficios. Impuesto corriente	(475) Hda.Pública acreedora por impuesto sobre sociedades	24.000,00
12.500,00	(475) Hda.Pública acreedora por impuesto sobre sociedades	(473) Hda.Pública retenciones y pagos a cuenta	12.500,00



ENUNCIADOS DE EJERCICIOS CONTABILIDAD II Y SUS SOLUCIONES Parte 2ª

Curso 2013-2014

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

Dr. Javier Osés García

