

**SUPUESTO Nº 1 CACERES**

La sociedad anónima CACERES, presenta, entre otros, los siguientes saldos en su balance de situación a 31 de diciembre de 20X3:

	<b>ACTIVO</b>	<b>PASIVO Y NETO</b>	
100.000	Investigación y Desarrollo	Capital Social	4.500.000
320.000	Acciones de "X"	Reserva Legal	760.000
152.000	Obligaciones de "Y"	Reservas voluntarias	60.000
247.000	Créditos a corto plazo	Resultado del ejercicio 20X3	220.000
		Ajustes por cambios de valor acciones "X"	15.000
		Subvenciones de Capital	2.100.000
	(...)	(...)	

**Información complementaria**

- La sociedad es propietaria de 50.000 acciones de valor nominal 2€ de la sociedad "X" adquiridas el 31 de diciembre de 20X2. La sociedad registra estas inversiones como activos financieros con cambios en patrimonio neto.
- Las obligaciones de "Y" fueron adquiridas en julio de 20X1. Realiza la valoración de estas a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. Devengan un interés simple de un 8% anual pagadero semestralmente los días 1 de octubre y 1 de abril de cada año. El valor nominal de cada obligación es de 10 euros siendo "X" titular de 15.000 obligaciones. Su vencimiento es el 1 de julio de 20X5 y su reembolso será por el nominal.
- El capital social está formado por 9 millones de acciones de nominal 0,5 euros cada una.
- La subvención de capital fue concedida para financiar unas inversiones que deberán realizarse en el año 20X4 y 20X5 en adquisición de maquinaria tecnológica y cubrirán un máximo del 30% de la inversión a realizar, que se prevé será de 7 millones de euros.
- Todas las operaciones son realizadas a través de entidad bancaria.

**Operaciones del año 20X4**

1. Reunida la Junta General de Accionistas adopta, entre otros, los siguientes acuerdos:

- Reparto del dividendo máximo disponible utilizando las reservas de libre disposición.

- Realizar una emisión de 50.000 acciones sin voto con las siguientes condiciones: valor de emisión: 3 euros por acción. Valor nominal de cada acción: 1 euro. Las acciones tienen garantizado, cada año y durante 5 años, un dividendo de 0,40 euros por acción. El tipo de interés de mercado es el 6 %.
2. Con fecha 20 de febrero se procede al reparto del dividendo a los accionistas. El tipo de retención que se aplica es de un 19%.
3. El día 1 de marzo percibe los dividendos de las acciones de "X" que ascienden a 0,20 euros por acción. Tipo de retención: 19%.
4. El día 10 de marzo se procede a la suscripción y emisión de las acciones sin voto. Todas son suscritas y desembolsadas íntegramente. Abona los gastos asociados a la emisión que son de 20.000 euros.
5. Con fecha 1 de abril se perciben los intereses de las obligaciones correspondientes al primer semestre. Tipo de retención: 19 %.
6. Con fecha 20 de septiembre "X" anuncia una ampliación de capital en la proporción de una acción nueva por cada 5 antiguas al 250%. "X" decide no acudir a la ampliación y enajenar los derechos que le corresponden a 0,25 euros el derecho. En este momento las acciones cotizan a 6,20 euros cada una.
7. Con fecha 1 de octubre cobra los intereses correspondientes a las obligaciones simples.
8. El día 1 de noviembre realiza una inversión de 2.000.000 de euros adquiriendo una maquinaria para la que abona 1.000.000 de euros y aplaza el pago del otro millón en dos pagos semestrales, uno a realizar el 1 de mayo y el otro el 1 de noviembre de 20X5. La maquinaria entra en funcionamiento el 1 de noviembre de 20X4.  
La sociedad entiende que esta adquisición se corresponde con las condiciones por las que se otorgó la subvención de capital. La maquinaria tiene un plazo de amortización de 10 años.
9. A 31 de diciembre las obligaciones de "Y" tienen un valor de mercado de 150.500 euros.  
Las acciones de "X" cotizan a 5,8 euros dadas sus dificultades financieras y se entiende que la bajada de valor no será reversible en el tiempo.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, de la Sociedad CACERES siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores, del ejercicio 20X4.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.

En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.

En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

El precio original de las acciones de X contabilizadas como AF a valor razonable con cambios en el patrimonio neto

$$320.000 - 15.000 = 305.000 \text{ euros}$$

$$305.000 / 50.000 = 6,1 \text{ euros por acción}$$

Por las obligaciones "Y"  $15.000 \times 10 = 150.0000$

Interés 4% semestral =  $4\% \times 150.000 = 6.000$  euros al semestre

Pagaderos en octubre y abril (desde octubre han pasado 3 meses)

$$6000 \times 3/6 = 3.000 \text{ interesese devengados}$$

Si la empresa está registrando el devengo de intereses de estos valores representativos de deudas tendrá en la cuenta 546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas un saldo de 3.000 euros

La sociedad tiene 9.000.000 de acciones de 0,5 euros y capital social de 4.500.000

Subvención para financiar inversiones en adquisición de maquinaria tecnológica y cubrirán un **máximo del 30% de la inversión a realizar que se deben realizar en 20X4 y 20X5 ( se prevé un gastos de 7 millones)**

No se traspasará hasta la adquisición y puesta en funcionamiento de la maquinaria.

#### Operaciones del año 20X4

1) Por el reparto de dividendo

RICAC 2019

Artículo 3. Definiciones.

A los efectos de la presente resolución, los siguientes términos se definen como sigue:

1. Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de la constitución de la sociedad o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten. Se entiende por resultados acumulados u otras variaciones que le afecten, los ingresos y gastos del ejercicio y de los ejercicios anteriores que no se hayan distribuido.

A los efectos de decidir si procede la distribución de beneficios, o determinar si concurre la causa de reducción obligatoria de capital social o de disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.

Artículo 28. La aplicación del resultado.

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por las leyes o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuible, **si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social mercantil.**

Los beneficios imputados directamente al patrimonio neto (ajustes por cambios de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto), no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta y, por lo tanto, se minorarán de la cifra de patrimonio neto.

En todo caso, la distribución de beneficios sólo será posible cuando el importe de las reservas de libre disposición sea, como mínimo, igual al valor en libros del activo en concepto de investigación y desarrollo que figure en el balance.

Calculo Patrimonio Neto

Capital Social	4.500.000
Reserva Legal	760.000
Reservas voluntarias	60.000
Resultado del ejercicio 20X3	220.000

Ajustes por cambios de valor acciones "X"	15.000
Subvenciones de Capital	2.100.000
<b>PN Balance</b>	<b>7.655.000</b>
Ajustes por cambios de valor acciones "X"	(15.000)
Subvenciones de Capital	(2.100.000)
<b>PN a efecto distribución beneficio</b>	<b>5.540.000</b>

5.540.000 -4.500.000= 1.040.000 beneficio máximo distribuible test de balance

Art 3.5. Beneficio distribuible: es el agregado del resultado del ejercicio, de acuerdo con el balance aprobado, y los siguientes ajustes:

a) Positivos.

1.º Las reservas de libre disposición, y

2.º El remanente.

b) Negativos.

1.º Los resultados negativos de ejercicios anteriores. No obstante, el exceso de estos resultados sobre los ajustes positivos solo se incluirá como ajuste negativo en la parte en que no estén materialmente compensados con el saldo del importe de la reserva legal y de las otras reservas indisponibles preexistentes, y

**2.º La parte del resultado del ejercicio en que deba dotarse la reserva legal y las restantes atenciones obligatorias establecidas por las leyes o los estatutos.**

A los exclusivos efectos de cuantificar el beneficio distribuible, el resultado del ejercicio deberá incrementarse en el importe de los gastos financieros contabilizados al cierre del periodo en concepto de dividendo mínimo o preferente.

La prima de emisión y la prima de asunción constituyen patrimonio aportado que puede ser objeto de recuperación por los socios, en los mismos términos que las reservas de libre disposición, y las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9.

En todo caso la distribución de resultados o la devolución de las aportaciones indicadas en el párrafo anterior, estará sujeta al cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 28.

Beneficio distribuible articulo 3.5

Resultado del ejercicio 20X3	220.000
Ajuste positivos	

Reservas voluntarias	60.000
Ajustes negativos	
Dotación reserva legal	(22.000)
Dotación reserva I+D	(100.000)
<b>Benéfico distribuible</b>	<b>158.000</b>

20% 4.500.000 CS = 900.000 superior a la reserva legal que figura en el balance de 760.000

Por la distribución del dividendo

220.000	129 Resultado del ejercicio		
		526 Dividendo activo a pagar	158.000
		112 Reserva legal	22.000
		113 Reservas voluntarias	40.000

Po el acuerdo para la emisión de las acciones sin voto no tenemos que hacer ningún asiento, se realizar en el punto 3 que menciona la emisión y suscripción de las acciones sin voto

2) 20/02/20X4 Por el pago del dividendo

Retención 19% x 158.000 = 30.020

158.000	526 Dividendo activo a pagar		
		572 Bancos	127.980
		4751 HP acreedora por retenciones practicadas	30.020

3) 10/03/20X4 Por el cobro del dividendo de sus acciones de X

Por el reconocimiento del dividendo

### Artículo 31. La contabilización de la aplicación del resultado en el socio.

1. Los dividendos discrecionales devengados con posterioridad al momento de la adquisición de las acciones o participaciones se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

A estos efectos, en la valoración inicial de los instrumentos de patrimonio se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los dividendos ya acordados previamente por el órgano competente en el momento de la adquisición.

Sin embargo, cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la fecha de adquisición hasta el momento en que se acuerde el reparto, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

$50.000 \times 0,2 = 10.000$  euros de dividendos

10.000 545 Dividendo a cobrar

760 Ingresos de participaciones en 10.000  
instrumentos del patrimonio

La sociedad es propietaria de 50.000 acciones de valor nominal 2€ de la sociedad "X" adquiridas el 31 de diciembre de 20X2, este año se reparten 158.000 de los 220.000 euros de resultado del ejercicio generado en 20X4

El dividendo que se reparte en 20X4 se ha generado con posterioridad a la adquisición

$50.000 \times 0,2 = 10.000$

1.900 572 Bancos

8.100 473 Hp retenciones y pagos a cuenta

545 Dividendo a cobrar 10.000

4). Por la emisión y suscripción de las acciones sin voto

$50.000 \times 3 = 150.000$  importe total de la emisión

Componente de pasivo  $50.000 \times 0,4 \times (1 - 1,06^{-5}) / 0,06 = 84.247,275$

Componente de Patrimonio Neto =  $150.000 - 84.247,27571 = 65.752,73$

El dividendo mínimo es temporal y solo se pagará durante 5 años

RICAC 2019 Artículo 28. La aplicación del resultado.

1. El dividendo obligatorio se contabilizará al cierre del ejercicio como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de que a efectos mercantiles el reconocimiento de los dividendos obligatorios constituya una aplicación de resultados de la que debe informarse a la junta en la correspondiente propuesta.

**Cuando el importe del dividendo obligatorio sea superior al gasto financiero reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias, la sociedad ajustará la cifra de capital social contable con cargo al resultado del ejercicio u otra partida del beneficio distribuible en el importe en que el dividendo obligatorio supere el gasto financiero. Si las acciones o participaciones se emitieron o crearon con prima, el citado ajuste afectará al capital social y a la prima en el porcentaje regulado en el artículo 12.5.**

En estos casos el componente de pasivo es temporal pues la obligación de pagar un dividendo mínimo solo existe durante algunos y posteriormente la empresa no tendrá ninguna obligación relacionada con esta emisión.

En la práctica es habitual que cuando las acciones sin voto pierden el derecho al dividendo mínimo recuperen el derecho de voto.

El gasto financiero será el importe resultante de multiplicar el coste amortizado del componente de pasivo 84.247,27 por el tipo de interés del 6%, resultando para el primer año un importe de 5054,83. Como el dividendo mínimo es de 20.000 debemos ajustar el importe del capital social y la prima

Si el pago del dividendo mínimo es anual siendo la emisión y suscripción el 10/03 debería realizarse el pago en esa fecha.

	Año	Dividendo mínimo	Capital	Interese	
	10/03/2024 a 10/03/2024		84247,27	5054,8362	89302,106

1	10/03/2024 a 10/03/2025	20000	69302,1062	4158,126372	73460,23257
2	10/03/2025 a 10/03/2026	20000	53460,23257	3207,613954	56667,84653
3	10/03/2026 a 10/03/2027	20000	36667,84653	2200,070792	38867,91732
4	10/03/2027 a 10/03/2028	20000	18867,91732	1132,075039	19999,99236
5	10/03/2028	20000			0

Al existir gastos de emisión debe ajustarse el importe del valor del componente del patrimonio neto

Calculo Incluyendo los gastos en el cálculo

Por los gastos de constitución de 20.000 euros

$84.247,275 / 150.000 = 0,561648$  % que representa el imponente de pasivo

$20.000 \times 0,5616 = 11.232,96$  gastos del componente de pasivo

$20.000 - 11.232,96 = 8.767,03$  gastos del componente de PN

Los gastos del componente de pasivo son menor valor del mismo

$84247,27 - 11.232,96 = 73014,31$  es el pasivo que figurara en el balance después de contabilizarlos

Debemos buscar un TIE que igual la expresión

$73014,31 = 20.000/(1+i) + 20.000/(1+i)^2 + 20.000/(1+i)^3 + 20.000/(1+i)^4 + 20.000/(1+i)^5$

$i=11,4908\%$

	Año	Dividendo mínimo	Capital	Interese	Coste amortizado
	10/03/2024 a 10/03/2024		73014,31	8389,928333	81.404,23833
1	10/03/2024 a 10/03/2025	20000	61404,23833	7055,838218	68.460,07655
2	10/03/2025 a 10/03/2026	20000	48460,07655	5568,450476	54028,52703
3	10/03/2026 a 10/03/2027	20000	34028,52703	3910,149984	37938,67701
4	10/03/2027 a 10/03/2028	20000	17938,67701	2061,297498	19999,97451
5	10/03/2028	20000			0

Por la emisión

65.752,73 190 Acciones o participaciones emitidas

a 194 Capital emitido pendiente de inscripción 65.752,73

84.247,275 195 Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros

a 199 Acciones emitidas 84.247,275 consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción

Por la suscripción y desembolso

150.000 572 Bancos

a 190 Acciones o participaciones emitidas 65.752,73

195 Acciones emitidas 84.247,275 consideradas como pasivos financieros

Por la inscripción

65.752,73 194 Capital emitido pendiente de inscripción

a

100 Capital Social 21.917,576

110 Prima de emisión 43.835,154

Del componente de PN de 84.247,27 una parte es capital social y otra prima de emisión

Por la inscripción en el Registro mercantil del capital sin voto

84.247,275 199 Acciones emitidas consideradas a como pasivos financieros pendientes de inscripción

502 Acciones a largo plazo 14.945,17 consideradas como pasivos financieros

150 Acciones a largo plazo 69.302,1062 consideradas como pasivos financieros

Por los gastos de constitución de 20.000 euros

$84.247,275 / 150.000 = 0,561648$  % que representa el imponente de pasivo

$20.000 \times 0,5616 = 11.232,96$  gastos del componente de pasivo

$20.000 - 11.232,96 = 8.767,03$  gastos del componente de PN

Los 11.232,96 de gastos deben distribuirse entre la acciones consideradas pasivo financiero a cp y lp para que queden por los importes que figuran en el segundo cuadro

	Coste amortizado segundo cuadro	Coste amortizado primer cuadro	Diferencia
Pasivo a lp	61.404,23	69302,1062	7.899,87
Pasivo a cp	11.610,08	14.945,17	3.335,09
Total	73.014,31	84.247,27	11.234,96

7.899,87 150 Acciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros

3.335,09 502 Acciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros

8.767,03 110 Prima de emisión

572 Bancos

20.000

5. Por los intereses cobrados de obligaciones

En relación con los Valores representativos de deuda con cambios en pérdidas y ganancias el PGC **contempla dos opciones a la hora de contabilizar los intereses devengados**

a) *Mediante el ajuste de la propia cuenta de VRD a su valor razonable al cierre del ejercicio.*

b) *La NECA 7ª.10 del PGG establece la opción de contabilizar los intereses de estos títulos*

*En la partida 14.a) "Variación de valor razonable en instrumentos financieros. Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias" se reflejarán los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros incluidos en las categorías de "Activos (pasivos) financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias" en los términos recogidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, pudiendo imputarse el importe de los intereses devengados así como el de los dividendos devengados a cobrar, en las partidas que corresponda, según su naturaleza.*

En el supuesto de examen tenemos los bonos registrados por 152.000 y no sabemos si esta cuenta incluye el devengo de los intereses de octubre a diciembre o estos se han registrado en la cuenta 546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas

Como no tenemos más información voy a considerar que la no contabiliza los interés en una cuenta separada y solo ajusta el valor de la inversión al cierre

Por el cobro 6.000 euros del cupón de abril

4.860      572 Bancos

1.140      473 Hp retenciones y pagos a cuenta

541 Valores representativos de deuda a    6.000  
corto plazo

La cuenta 541 quedaría con un saldo de  $152.000 - 6.000 = 146.000$

6. Por la ampliación de capital de la sociedad de la que tenemos participaciones

Por el ajuste a valor razonable

$320.000/50.000 = 6,4$  valor en balance inicial

$50.000 \times 6,2 = 310.000$

Por el ajuste

10.000 133 Ajustes por cambios de valoración de AF a  
valor razonable con cambios en el patrimonio  
neto

250 IP AF a valor razonable con cambios 10.000  
en el patrimonio neto

Por el cálculo del valor teórico del derecho de suscripción la RICAC 2019 establece

6. Coste del derecho de suscripción o asunción y de asignación gratuita: es la parte proporcional del valor contable de una acción o participación que corresponde a los citados derechos.

a) El coste del derecho preferente de suscripción o asunción y el de asignación gratuita se determinarán a partir del valor contable de las acciones o participaciones de las cuales se segrega el derecho. A estos efectos:

1.º El importe del **coste del derecho preferente de suscripción o asunción y de asignación gratuita se cuantificarán aplicando al valor contable la proporción existente entre el valor teórico del derecho y el valor ex ante unitario de las acciones o participaciones sociales.**

2.º El citado valor contable será el coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro, o el valor razonable de las acciones o participaciones, de forma consistente con la valoración de los activos financieros de los cuales se segrega el derecho.

b) Para el cálculo previsto en la letra anterior se tendrán en cuenta las siguientes reglas y conceptos:

1.º El valor ex ante de las acciones o participaciones sociales será su valor razonable antes del aumento de capital. A estos efectos, se entenderá por valor razonable la cotización bursátil inmediatamente anterior al inicio del plazo para el ejercicio del derecho preferente de suscripción o asunción o de asignación gratuita; en su defecto se tomará el valor teórico contable en esa fecha, corregido, cuando sea razonablemente posible obtener la información, por las plusvalías o minusvalías tácitas de los elementos patrimoniales.

**2.º El valor teórico del derecho preferente de suscripción o asunción y de asignación gratuita será la diferencia existente entre el valor ex ante unitario y el valor teórico unitario ex post de las acciones o participaciones sociales.** No obstante, cuando exista una cotización bursátil del derecho se tomará este valor.

**3.º El valor teórico ex post de las acciones o participaciones sociales se calculará sumando al valor ex ante, el importe a desembolsar por las nuevas acciones o participaciones sociales, y dividiendo el importe resultante por la suma del número de las acciones o participaciones sociales antiguas más las previstas para el aumento de capital.**

c) Se deberá tener en cuenta la existencia de acciones o participaciones con derechos distintos, incluso cuando esta circunstancia sea consecuencia del aumento de capital, en los términos establecidos en el apartado siguiente.

d) En el caso de segregación de derechos para su venta o para la suscripción o asunción de acciones o participaciones con derechos distintos de los de las acciones o participaciones antiguas, o para el ejercicio del derecho de asignación gratuita de acciones o participaciones con derechos distintos, se aplicarán las reglas indicadas en los párrafos anteriores.

Si las acciones o participaciones de las cuales se segrega el derecho están deterioradas, al reconocer el coste del derecho se reducirá proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

Si las acciones o participaciones de las cuales se segrega el derecho están valoradas a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, **al reconocer el coste del derecho se reclasificará a la cuenta de pérdidas y ganancias o a una cuenta de reservas, según proceda, la parte proporcional del citado ajuste.**

Se emite una acción nueva al 250% por cada cinco antiguas ( no nos dice a qué nominal se emiten por lo que consideraremos que al mismo que las anteriores acciones)

$$1 \text{ nueva} \times 2 \times 2,5 = 5$$

$$5 \text{ antiguas} \times 6,2 = 31$$

Valor ex post =  $(5+31)/6 = 6$

Valor ex ante = 6,2

Valor teórico del derecho  $6,2 - 6 = 0,2$

Por la segregación de los derechos  $50.000 \times 0,2 = 10.000$

10.000 540 Derechos de suscripción de acciones  
AFVRPN

250 IP AF a valor razonable con 10.000  
cambios en el patrimonio neto

Una parte del beneficio que está imputado en el PN (5.000) que les corresponde a los derechos

$310.000 - 5.000$  ( importe de la cuenta 133)

$10.000 - x$

$X = 161,29$  ( del beneficio imputado al patrimonio neto corresponde a los derechos )

Se venden los derechos

$50.000 \times 0,2 = 10.000$

$50.000 \times 0,25 = 15.000$

Beneficio en la venta 5.000 y traspasamos 161,29

15.000 572 Bancos

540 Derechos de suscripción de 10.000  
acciones AFVRPN

7632 Beneficios en cartera AFVRPN 5.000

Por el traspaso del beneficio proporcional que corresponde a los derechos y estaba imputado en el PN

161,29 133 Ajustes por cambios de valoración de AF a  
valor razonable con cambios en el patrimonio  
neto

7632 Beneficios en cartera AFVRPN 10.000

En este punto las acciones están valoradas en 300.000 y con un beneficio en el patrimonio neto de (5.000 - 161,29 = 4.838,71)

Por el cobro 6.000 euros del cupón octubre

4.860	572 Bancos		
1.140	473 Hp retenciones y pagos a cuenta		
		541 Valores representativos de deuda a corto plazo	6.000

La cuenta 541 quedaría con un saldo de 152.000 -6.000 -6.000 = 140.000

8) 01/11/20X4 Por la inversión adquiriendo una maquinaria

2.000.000	233 Maquinaria en curso		
		572 Bancos	1.000.000
		523 Proveedores de inmovilizado material cp	1.000.000

01/11/20X4 Por la entrada en funcionamiento

2.000.000	213 Maquinaria		
		233 Maquinaria en curso	2.000.000

31/12/ 20X4 Por la amortización de la maquina

$2.000.000/10 \times 2/12 = 33.333,33$

33.333,33	681 Amortización Inmovilizado material Maquinaria		
		281 Amortización Acumulada Inmovilizado material Maquinaria	33.333,33

Por el traspaso de la subvención al considerar la empresa que con la adquisición del activo subvencionado ya cumple el requisito de la subvención

La subvención de capital fue concedida para financiar unas inversiones que deberán realizarse en el año 20X4 y 20X5 en adquisición de maquinaria tecnológica y cubrirán un máximo del 30% de la inversión a realizar, que se prevé será de 7 millones de euros.

Considerando que un 30% de la inversión realizada esta subvencionada

$$2.000.000 \times 30\% = 600.000$$

$$600.000 / 10 \times 2/12 = 10.000$$

10.000    130 Subvenciones oficiales de  
              capital

746 Subvenciones transferidas al 10.000  
resultado del ejercicio

Por el ajuste de las obligaciones a su valor razonable

$$\text{Contablemente las tenemos valoradas a } 152.000 - 6.000 - 6.000 = 140.000$$

Valor razonable 150.500

Beneficio 10.500

10.500    541 Valores representativos de deuda a  
              corto plazo

7630 Beneficios de cartera de 10.500  
negociación

9) Por el ajustes de las 50.000 acciones

Valor inicial 320.000, se minoro en 10.000 para ajustar las acciones a su valor antes de la ampliación de capital.

Al segregarse los derecho se minoro el valor de las acciones en 10.000 euros

En este momento las acciones quedaron con un valor contable de 300.000

Como se indicó tras la ampliación de capital las acciones están valoradas en 300.000 y con un beneficio en el patrimonio neto de  $(5.000 - 161,29 = 4.838,71)$

161,29 es el importe del beneficio que estaba en el patrimonio neto que se transfirió con la venta de los derechos

50.000 x 6 = 300.000 Valor contable

50.000 x 5,8 = 290.000 Valor razonable

10.000 133 Ajustes por cambios de valoración de AF a  
valor razonable con cambios en el patrimonio  
neto

250 IP AF a valor razonable con 10.000  
cambios en el patrimonio neto

Beneficio previo en el Patrimonio neto  $4.838,71 - 10.000 = 5.161,29$  pérdidas en el PN tras este último ajuste

El enunciado indica “dadas sus dificultades financieras y se entiende que la bajada de valor no será reversible en el tiempo”

La RICAC 2013 Deterioro de valor de los activos establece:

11. *En particular, para el caso de la inversión en activos financieros valorados a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, se presumirá que existe evidencia objetiva de deterioro cuando el descenso se produce de forma prolongada durante un año y medio o de forma significativa si la cotización de la acción en un mercado activo cae en un cuarenta por ciento, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje.*

*No obstante, en aquellos supuestos en que se produce una disminución del valor razonable de la acción con una posterior recuperación del mismo por encima del precio de cotización de referencia, el año y medio empezará a computar a partir de la fecha en que, después de dicha recuperación, el precio cotizado comience a disminuir de nuevo de forma prolongada, salvo que la recuperación del valor razonable hubiera sido un hecho aislado y poco significativo, en cuyo caso, el año y medio se computará desde la primera disminución. Este mismo criterio será aplicable para apreciar si se ha producido un descenso en el precio cotizado del cuarenta por ciento. A estos efectos, se entiende por precio de cotización de referencia la valoración inicial del activo, o el valor medio ponderado por grupos homogéneos, en el supuesto de que se hayan producido varias adquisiciones.*

Con la información que nos dan la empresa si la empresa considera que es necesario reconocer la pérdida antes del transcurso de dicho plazo o del descenso de la cotización realizara el siguiente asiento:

10.000 696. Perdida por deterioro de participaciones

133 Ajustes por cambios de valoración de AF a valor razonable con cambios en el patrimonio neto 5.161,29

### SUPUESTO Nº2 LAPORTENTOSA

La entidad mercantil anónima LAPORTENTOSA, se constituyó en el año 2X19; es una empresa dedicada a la fabricación de materiales de precisión, por lo que para su producción tiene que incorporar frecuentemente diversa maquinaria adaptada a las nuevas tecnologías, cuyo período de vida útil es reducido.

Para la adquisición de una de ellas, el 31 de diciembre de 2X23, emitió un empréstito de 200.000 obligaciones de valor nominal 5 euros, y con vencimiento el 31 de diciembre de 2X26. Se emite a la par obligándose a reembolsar por obligación 5,5 euros. El tipo aplicable a esta operación es del 6 %, pagadero el 31 de diciembre de cada año, siendo los gastos de emisión de 15.000 euros. TIR: 9,631206.

Una vez obtenida la financiación se adquiere esta máquina, por importe de 1.100.000 euros, realizando el 15 de enero de 2X24 un primer pago de 200.000 euros, a la entrega un segundo pago por 400.000 euros y el resto a su entrada en funcionamiento. Es entregada el 1 de febrero de 2X24, para su puesta en funcionamiento, necesitó de trabajos adicionales al ser de precisión arrojando los siguientes costes:

- Pruebas para su puesta en funcionamiento: 50.000 euros
- Transportes: 40.000 euros
- Instalación y montaje: 80.000 euros
- Formación del personal para su manejo: 60.000 euros

Una vez realizadas las pruebas oportunas, entró en funcionamiento el 1 de abril de 2X24. Se estima una vida útil de 6 años. Todos los gastos fueron realizados por banco.

También el 1 de enero de 2X24, y con el fin de adaptarse a las nuevas tecnologías en el manejo de la maquinaria de precisión, la entidad realiza un contrato de arrendamiento de un equipo informático con las siguientes condiciones:

- Valor del equipo: 150.000 euros
- Duración del contrato: 4 años
- Vida económica del equipo: 5 años
- Cuotas anuales al final del año: 40.000 euros
- Tipo de interés aplicable: 5%
- No existe opción de compra.

Todos los pagos son realizados a través de entidad bancaria.

El 1 de octubre de 2X24, se concede una subvención del Ayuntamiento que es ingresada por banco, por importe de 125.000 euros. cuya finalidad es financiar parte de la adquisición de una maquinaria que tuvo lugar el 1 de enero de 2X21 por importe de 250.000 euros. Esta maquinaria se amortiza en un período de 10 años.

TRABAJO A REALIZAR:

Anotaciones contables que se deduzcan de la información suministrada.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.

En caso de que el opositor estime que no es necesaria anotación contable en algún punto deberá hacerlo constar.

En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

No deberán tenerse en cuentas las implicaciones fiscales.

Por la emisión del empréstito de 200.000 obligaciones de 5 euros de nominal

$$200.000 \times 5 - 15.000 = 60.000/(1+i) + 60.000/(1+i)^2 + 1.160.000/(1+i)^3$$

Al hacer al cálculo del TIR con los datos obtenemos el mismo tipo que nos facilita el enunciado 9,6312056%

AÑO	INTERES EXPLICITO	INTERES IMPLICITO	INTERES EFECTIVO	COSTE AMORTIZADO
31/12/2X23			0	985.000
31/12/2X24	60.000	34.867,37	94.867,37	1.019.867,37
31/12/2X25	60.000	38.225,52	98.225,52	1.058.092,90
31/12/2X26	60.000	41.907,10	101.907,10	1.100.000,00

31/12/2X23: Emisión de los bonos

---

1.000.000	(572) Bancos		
		a	Obligaciones y bonos (177)
			1.000.000

Por los gastos de formalización o emisión de la deuda:

15.000	(177) Obligaciones y bonos a largo plazo		
		a	(572) Bancos
			15.000

15/01/2X24 Por la entrega del anticipo para la adquisición de la máquina

200.000	Anticipos para inmovilizaciones materiales (239)		
			(572) Bancos
			200.000

01/02/2X24 Por el segundo pago en el momento de la entrega

1.100.000	Maquinaria en montaje (237)		
			Bancos (572)
			400.000
			Proveedores a corto plazo de inmovilizado material (523)
			500.000
			Anticipos para inmovilizaciones materiales (239)
			200.000

Por los gastos de transportes que son mayor valor del inmovilizado

40.000	Maquinaria en montaje (237)		
			(572) Bancos
			40.000

Por los gastos de instalación y montaje que son mayor valor del inmovilizado

80.000	Maquinaria en montaje (237)		
			(572) Bancos
			80.000

Por los gastos puesta en funcionamiento que son mayor valor de inmovilizado

50.000	Maquinaria en montaje (237)	
		(572) Bancos 50.000

Por los gastos de formación del personal para el manejo posterior de la máquina, no son un gasto necesario para la puesta en funcionamiento de la máquina.

60.000	Otros gastos sociales (649)	
		(572) Bancos 60.000

01/04/2X24 Por la entrada en funcionamiento de la máquina

1.270.000	Maquinaria (213)	
		Maquinaria en montaje (237) 1.270.000

Por el último pago pendiente de la máquina que se realiza al entrar está en funcionamiento.

500.000	Proveedores a corto plazo de inmovilizado material (523)	
		(572) Bancos 500.000

Por el arrendamiento que de firma el 01/01/2X24

El arrendamiento no tiene opción de compra

El periodo que dura cubre el 80% de la vida útil del bien arrendado

El valor actual de los pagos pospagables será el siguiente

$$40.000 \times (1-1,05)^{-4} / 0,05 = 141.838,02$$

$$141.838,02 / 150.000 = 94,55$$

La NRV 8 establece:

*Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, **dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero**, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.*

*En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:*

(...)

*b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.*

*c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.*

En este caso el valor actual de los pagos mínimos supone el 94,55% del valor razonable del bien por lo que consideremos que estamos ante un arrendamiento financiero.

Período	Cuota	Intereses 5,00%	Recuperación capital	Capital pendiente
01/01/2X24				141.838,02
31/12/2X24	40.000	7091,901	32.908	108.929,92
31/12/2X25	40.000	5446,4961	34.554	74.376,42
31/12/2X26	40.000	3718,8209	36.281	38.095,24
31/12/2X27	40.000	1904,7619	38.095	0,00

Por la firma del contrato:

141.838,02 (219) Equipos para procesos de  
la información

Acreedores por arrendamiento financiero a corto 32.908,10  
plazo (524)

Acreedores por arrendamiento financiero a largo 108.929,92  
plazo (174)

01/10/2X24 Por la concesión de la subvención

Activo subvencionado máquina con un coste de 250.000

Amortización anual  $250.000/10 = 25.000$

Amortización correspondiente al 2X24 antes de recibir la subvención  $25.000 \times 9/12 = 18.750$

Aplicaremos lo establecido en la BOICAC 75- Consulta 11

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

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

Por la amortización de la máquina subvencionada hasta el momento en que nos conceden la subvención

18.750 Amortización del Inmovilizado Material,  
máquina (6813)

a Amortización Acumulada del 18.750  
Inmovilizado Materia, máquina  
(2813)

En el momento en que nos conceden la subvención la máquina tiene el siguiente valor neto contable

$250.000 - 25.000 (2X21) - 25.000(2X22) - 25.000(2X23) - 18.750 (2X24) = 156.250$

El importe de la subvención es inferior al valor neto contable que tiene la máquina en el momento en que nos la conceden por lo que se aplicara el método prospectivo, traspasándose al resultado en la vida útil que le resta a la máquina 6 años y 3 meses

Nos notifican que nos conceden la subvención



a Amortización Acumulada del 158.750  
Inmovilizado Materia, máquina  
(2813)

Por la amortización de la máquina subvencionada

$$25.000 \times 3/12 = 6.250$$

6.250 Amortización del Inmovilizado Material,  
máquina (6813)

a Amortización Acumulada del 6.250  
Inmovilizado Materia, máquina  
(2813)

5.000 Subvenciones oficiales de capital (130)

a Subvenciones traspasadas a 5.000  
resultado del ejercicio (746)

Por los asientos correspondientes al arrendamiento financieros

Por el devengo de los intereses

7091,901 (662) Intereses de deudas

Acreeedores por arrendamiento 7091,901  
financiero a corto plazo (524)

Por la amortización del Equipo para procesos informáticos  $141.838,02/4=35.459,50$

35.459,50 Amortización del Inmovilizado Material,  
máquina (6813)

a Amortización Acumulada del 35.459,50  
Inmovilizado Materia, máquina  
(2813)

Por el pago de la cuota anual

---

40.000	Acreeedores	por		
	arrendamiento financiero a corto			
	plazo (524)			
			Bancos (572)	40.000

Por la reclasificación de las cuotas:

34.553,50	Acreeedores	por	arrendamiento	
	financiero a largo plazo . (174)			
			Acreeedores por arrendamiento financiero	34.553,50
			a corto plazo (524)	

### SUPUESTO Nº 3 YUANES

La sociedad anónima YUANES se dedica a la compraventa de mercancías en mercados asiáticos. Entre otras operaciones, en el año 20X4 ha realizado las siguientes, a través de banco:

1. Las existencias iniciales de producto "A" se cifran en 130.000 unidades a un valor de mercado de 1 euro por unidad.
2. Las existencias iniciales de producto "B" son 30.000 unidades a 3,5 euros por unidad.
3. Los productos "A" son adquiridos a un proveedor radicado en China. Con fecha 10 de enero de 20X4 adquiere 30.000 unidades a un precio unitario de 5 yuanes, Tipo de cambio en el momento de realizar el pedido: 1yuan=0,15 euros.
4. El pedido llega a España el 15 de febrero. YUANES se hace cargo de los costes de transporte por los que abona 2.000 dólares. Tipo de cambio del dólar: 1 dólar=0,85 euros. A esta fecha el tipo de cambio del yuan es 1 yuan=0,15 euros.
5. 1 de marzo: Venta a un cliente europeo de 10.000 unidades de B a un precio unitario de 5,7 euros por unidad. El cobro se realizará en 30 días, mediante transferencia bancaria. Los gastos de transporte son por cuenta de la empresa YUANES por los que abona a un transportista 450 euros.

6. 15 de abril: Venta a un cliente de Estados Unidos de 85.000 unidades de A. El importe a cobrar será de 180.000 dólares. El tipo de cambio en ese momento es de 1 dólar=0,9 euros.
7. El día 15 de julio decide iniciar las obras para la construcción de un almacén en una población de China. Adquiere para ello un terreno cuyo coste es de 500.000 yuanes. Será pagado mediante dos plazos, la mitad el 31 de julio y la otra mitad al finalizar el año. Además, recibe una notificación de la concesión de una subvención del gobierno chino por valor de 100.000 yuanes para la implantación de la fábrica. A esta fecha el tipo de cambio es de 1 yuan=0,13 euros.
8. A fecha 31 de julio realiza el primer pago del terreno. En este momento la cotización es de 1 yuan=0,135 euros.
9. En esta misma fecha contrata con un constructor el inicio de las obras del almacén que se extenderán más allá del año 20X4. Paga por adelantado 650.000 yuanes a cuenta.
10. El 20 de noviembre recibe la subvención mencionada anteriormente. En este momento el tipo de cambio es de 1 yuan=0,14 euros. El banco además cobra en concepto de comisión por la transferencia y cambio 1.200 euros.
11. A cierre de ejercicio el constructor presenta la primera certificación de obra ejecutada que asciende a 430.000 yuanes. El tipo de cambio de cierre es de 1 yuan=0,15 euros. Además, abona el segundo plazo de la compra del terreno.
12. Los tipos de cambio de cierre son: 1 yuan=0,15 euros. 1 dólar=0,75 euros.
13. La sociedad sigue el criterio de coste medio ponderado en la valoración de sus existencias.

TRABAJO A REALIZAR:

Anotaciones contables que se deduzcan de la información suministrada.

Asientos correspondientes a la valoración de existencias a cierre de ejercicio

Asientos correspondientes a las diferencias en tipos de cambio al cierre de ejercicio

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

En caso de que el opositor estime que no es necesaria anotación contable en algún punto deberá hacerlo constar.

En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

No deberán tenerse en cuentas las implicaciones fiscales.

SOLUCIÓN YUANES

1. Por las existencias iniciales de Producto A

No procede asiento contable, pero usaremos esta información para regularizar existencias al cierre del ejercicio

Existencias iniciales Producto A 130.000 unidades de 1 euro, valor total 130.000

2. Por las existencias iniciales de Producto B

No procede asiento contable, pero usaremos esta información para regularizar existencias al cierre del ejercicio

Existencias iniciales producto B 30.000 unidades a 3,5 euros, valor total 105.000

3. Por la adquisición del 10/01/20X4

$30.000 \times 5 \text{ Yuanes} = 150.000 \times 0,15 = 22.500$

El tipo de cambio en el momento de la compra

22.500	600 Compra de mercaderías		
		572 Bancos	22.500

4. Por los gastos de transporte y la llegada a España el 15 de febrero

$2.000 \text{ dólares} \times 0,85 = 1.700 \text{ euros}$

1.700	600 Compra de mercaderías		
		572 Bancos	1.700

Coste unitario compra

$(22.500 + 1.700) / 30.000 = 0,806666$

Producto A

Operación	Entrada/ Salida	Unidades finales
Existencias iniciales	130.000 x 1	
Compra	30.000 x 0,8066	

Venta  $85.000 \times 0,96373$   $75.000 \times 0,96733 = 72280,81$

Producto B

Operación	Entrada/ Salida	Unidades finales
Existencias iniciales	$30.000 \times 3,5$	
Venta	$10.000 \times 3,5$	$20.000 \times 3,5 = 70.000$

5. Por la venta de 10.000 unidades del producto B que nos pagan en euros

$10.000 \times 5,7 = 57.000$

Gastos de transporte pagados por la empresa 450

57.000	572 Bancos		
		700 Venta de mercaderías	57.000

Por los gastos de transporte

450	624 Transporte		
		572 Bancos	450

El enunciado no nos informa de que la empresa tenga saldo en sus bancos en moneda extranjera por lo que considero que los pagos se hacen desde su cuenta en Bancos que estará en euros y que se aplicara el cambio que se nos indica en el momento del pago.

6. Por la venta a un cliente en EE.UU de producto A que nos pagan en dólares

$180.000 \times 0,9 = 162.000$

162.000	573 Bancos moneda extranjera		
		700 Venta de mercaderías	162.000

7. Por la compra del terreno en Yuanes

$500.000 \times 0,13 = 67.500$

65.000 200 Terrenos

52x Proveedores inmovilizado a cp 65.000  
moneda extranjera

Por la concesión de la subvención para la construcción de la planta

$100.000 \times 0,13 = 13.000$

13.000 470 Hp deudora por subvenciones  
concedidas

130 Subvenciones oficiales de capital 13.000

31/07 Por el pago de la mitad de la deuda que teníamos con el vendedor del terreno

El importe de la deuda actualizado

$500.000 \times 0,135 = 67.500$

$500.000 \times 0,13 = 65.000$

2.500 668 Diferencias negativas de cambio

52x Proveedores inmovilizado a cp 2.500  
moneda extranjera

Por el pago

33.750 52x Proveedores inmovilizado a cp moneda  
extranjera

572 Bancos 33.750

Por el inicio de la construcción y la entrega del anticipo

$650.000 \times 0,135 = 87.750$

87.750 Anticipos entregados para  
inmovilizado material

572 Bancos 87.750

10. Por la recepción de la subvención

$100.000 \times 0,13 = 13.000$

$100.000 \times 0,14 = 14.000$

14.000	572 Bancos		
		470 Hp deudora por subvenciones concedidas	13.000
		668 Diferencias positivas de cambio	1000

Por las comisiones pagadas, el importe de la subvención estará convertido a euros en el balance de la empresa.

1.200	62 Servicios bancarios y similares		
		572 Bancos	1.200

11. Por la primera certificación de obra

58.050	231 Construcciones en curso certificación de obra		
		239 Anticipo proveedores inmovilizado	58.050

Queda pendiente de cancela anticipo por un importe de  
 $650.000 - 430.000 = 220.000 \times 0,135 = 29.700$

12. Por el pago del segundo plazo del terreno

$$250.000 \times 0,135 = 33.750$$

$$250.000 \times 0,15 = 37.500$$

Por el ajuste de la deuda con el proveedor

3.750	668 Diferencias negativas de tipo de cambio		
		52x Proveedores inmovilizado a cp moneda extranjera	3.750

Por el pago

37.500	52x Proveedores inmovilizado a cp moneda extranjera		
		572 Bancos	37.500

Por el ajuste de los 180.000 dólares cobrados y que dimos de alta aplicando el cambio de 1 dólar = 0,9 euros



El tipo de interés de mercado para los años 20X3 y 20X4 es del 6 %.

Las operaciones que realiza durante los años 20X3 y 20X4 son, entre otras, las siguientes:

Operaciones del año 20X3.

1. A 1 de julio de 20X3 formaliza una operación de alquiler de 3 yates de lujo con una empresa financiera propietaria de los mismos. El valor de mercado de los tres es de 2.400.000 euros. La operación se formaliza mediante un alquiler a 2 años con opción de compra al finalizar este periodo.
2. NAVIERASA abonará el alquiler mediante cuatro cuotas semestrales de 300.000 euros cada una. Al finalizar el periodo de alquiler tiene opción de compra sobre los yates abonando 300.000 euros por yate adicionales. La vida útil de estos yates se estima en 10 años y su valor de mercado al finalizar el periodo de alquiler en 400.000 euros cada uno. NAVIERASA no tiene intención de ejercer la opción de compra en la fecha de formalización del contrato.
3. El 1 de julio abona, por banco, la cuota correspondiente al alquiler de los yates.
4. Los alquileres realizados hasta el 1 de octubre ascienden a 230.000 euros, cobrados por banco. Además, se han concedido bonos a los clientes por valor de 5.000 euros a descontar de alquileres a efectuar en el año 20X4. Se espera que al menos un 80% de los clientes utilicen dichos bonos.
5. El 1 de noviembre aceptan una oferta de una empresa que se dedica a organizar excursiones en yate por las islas del Caribe por la que les ofrece alquilar dichos yates durante 4 meses (de noviembre a finales de febrero). La empresa externa se hace cargo de todos los gastos excepto una cobertura de seguro adicional cuyo importe es de 8.000 euros y que se abona, por banco, con fecha 1 de noviembre para los 4 meses de duración del contrato.
6. El alquiler se fija en 180.000 euros que se pagarán el 60% al inicio del contrato, un 20% antes del 31 de diciembre y el resto al finalizar el contrato, el 28 de febrero. Con fecha 1 de noviembre se recibe la transferencia.
7. A 31 de diciembre se recibe la transferencia correspondiente al segundo pago del alquiler de los yates del punto 5.

Operaciones del año 20X4

8. A fecha 1 de enero se abona la cuota correspondiente al alquiler de los yates al arrendador.
9. El 28 de febrero se recibe el último pago del alquiler de los yates y se reciben los mismos desde el Caribe.

10. A fin de adecuarlos para la nueva entrada en servicio, la empresa acomete unas obras de mantenimiento, pintura y puesta a punto de los yates por los que abona, por banco, 20.000 euros.
11. El 1 de julio abona, por banco, la cuota de alquiler de los yates.
12. Durante el año 20X4 las ventas por alquileres de los yates ascienden a 680.000 euros. Titulares de bonos descuento por valor de 3.500 euros dándose por perdido el resto de los que estaban en vigor.
13. Con respecto a las ventas de este año, se han otorgado bonos por valor de 7.300 euros.
14. Ante el positivo resultado de los yates, decide ejercer la opción de compra sobre dos de ellos, por lo que abonará al proveedor 600.000 euros el 1 de enero de 20X5 junto con el arrendamiento correspondiente al segundo semestre de 20X4.
15. Además, ha puesto en marcha un sistema de bonos que otorgan la posibilidad de hacer un total de 20 viajes por un total de 2.500 euros el bono. Durante el año ha vendido 30 bonos de este tipo, siendo los viajes totales disfrutados de 500 y quedando pendientes de disfrute para el año 20X5.

TRABAJO A REALIZAR:

Anotaciones contables de la Sociedad NAVIERASA que se deduzcan de la información suministrada para los años 20X3 y 20X4

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

En caso de que el opositor estime que no es necesaria anotación contable en algún punto deberá hacerlo constar.

En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

No deberán tenerse en cuentas las implicaciones fiscales.

Por la operación de alquiler de los tres YATES

1. El enunciado nos indica que existe una opción de compra pero no va a ejercerse.

Al comparar la duración del alquiler con la vida útil de los yates no se cubre la mayor parte de la vida útil

El valor actual de los pagos mínimo que al no ejercerse la opción de compra serán solo los pagos semestrales y no cubre el valor de mercado de los Yates

Estaríamos ante un arrendamiento operativo

2. / 3. 01/07/20x3 Por el pago semestral del arrendamiento de los yates

300.000	621 Arrendamientos y cánones		
		572 Bancos	300.000

4. Por los alquileres cobrados

BOICAC 98/JUNIO 2014-5

Sobre el adecuado tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula el tratamiento contable de los ingresos por ventas y prestaciones de servicios (....)“Adicionalmente, cuando en el acuerdo de compra se recogen un conjunto de prestaciones, como puede suceder en el caso que nos ocupa, como paso previo al registro contable, es necesario analizar las obligaciones que asume la empresa con sus clientes. Por ejemplo, cabría considerar que existen dos o más “objetos contractuales” (obligaciones de cumplimiento), la entrega/prestación presente y la futura, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados, o servicios prestados, y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables a la entrega de bienes y a la prestación de servicios, según proceda. En este sentido se pronuncia la NRV 14ª “Ingresos por ventas y prestación de servicio” del PGC, cuando expresa que: “(...) Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.” Pues bien, **los vales regalo que se entregan por la empresa en el momento de realizar la venta del producto, y los puntos canjeables por descuentos en ventas o prestaciones de servicios futuras**, constituyen para el cliente el medio de pago que en el futuro aceptará la empresa a cambio de la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios, circunstancia que pone de manifiesto el

nacimiento de un pasivo en el momento inicial que se dará de baja cuando el cliente, en ejercicio del derecho recibido, exija a la empresa el cumplimiento de la citada obligación. En consecuencia, y en respuesta a la duda planteada, si dichos contratos contienen, de manera implícita, varios acuerdos u obligaciones de cumplimiento a ejecutar en diferentes momentos, la empresa deberá asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de las citadas obligaciones, y reconocer el correspondiente pasivo en la medida que de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables a la entrega de bienes y a la prestación de servicios no se hubieran cumplido los requisitos para contabilizar el correspondiente ingreso. Para ello, si el vencimiento de la obligación de cumplimiento diferido es igual o inferior al año y el efecto financiero no fuese significativo, en la valoración del pasivo no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

El art. 16.1 de la RICAC 10/02/21 para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y prestación de servicios, nos comenta igualmente que: "*Cuando la empresa se comprometa con el cliente a cumplir diferentes obligaciones, el precio de la transacción se deberá distribuir entre cada una de ellas en el importe que represente la parte que la entidad espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente*".

Por el cobro de los alquileres y por los bonos a descontar en alquileres futuros que se espera que se canjeen en menos de un 80%

$$5.000 \times 80\% = 4.000$$

230.000      572 Bancos

705 Prestación de servicios      226.000

438 Anticipo de clientes      4.000

5. / 6. 01/11/20X3 Por el pago del alquiler y periodificación

108.000      572 Bancos

72.000      430 Clientes

705 Prestación de servicios	90.000
485 Ingresos anticipados	90.000

Por los gastos que relacionados con el alquiler y que también periodificamos

4.000	625 Primas de seguros		
4.000	485 Gasto anticipado		
		572 Bancos	8.000

7. Por el segundo pago del cliente

36.000	572 Bancos		
		430 Clientes	36.000

8. 01/01/20X4 Por el pago semestral del arrendamiento de los yates

300.000	621 Arrendamientos y cánones		
		572 Bancos	300.000

Por los ingresos y gastos que periodificamos en 20X3

4.000	625 Prima de seguro		
		485 Gasto anticipado	8.000
90.000	485 Ingresos anticipados		
		705 Prestación de servicios	90.000

9. 28/02/20X4 Por el ultimo cobro pendiente

36.000	572 Bancos		
--------	------------	--	--

---

		430 Clientes	36.000
10. Por las reparaciones de los barcos			
20.000	Reparaciones y conservación		
		572 Bancos	20.000
11. 01/07/20X4 Por el pago semestral del arrendamiento de los yates			
300.000	621 Arrendamientos y cánones		
		572 Bancos	300.000
12. Por las prestaciones de servicios y el descuento de bonos que estaban en vigor			
676.500	572 Bancos		
3.500	438 Anticipo de clientes		
		705 Prestación de servicios	680.000
Por los bonos otorgados este año			
7.300	705 Prestación de servicios		
		438 Anticipo de clientes	7.300
Por los bonos que no se han usado			
500	438 Anticipo de clientes		
		705 Prestación de servicios	500

14. El pago del segundo semestre se contabilizo en el punto 11

El ejercicio de la opción de compra es una operación de 20X5 y no nos piden contabilizar las operaciones de ese año en el enunciado.

15. Por la venta de 30 bonos para 20 viajes por 2.500 euros cada uno

Viajes totales  $20 \times 30 = 600$ , de los que se han consumido 500

Importe total cobrado  $2.500 \times 50 = 75.000$

$500/600 \times 75.000 = 62.500$  valor de los servicios prestados

75.000    572 Bancos

705 Prestación de servicios	62.500
438 Anticipo de clientes	12.500

#### SUPUESTO Nº 5 INDESCO

INDESCO, Sociedad Mercantil Limitada, realiza dos tipos de actividades que son calificadas, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, una como sujeta y exenta (Actividad 1) y la otra como sujeta (Actividad 2). De acuerdo a la normativa vigente, aplica la regla de prorrata general, repercutiendo en la actividad sujeta el tipo del 21 %.

Durante el ejercicio 2X24 ha realizado las siguientes operaciones:

1.- Operaciones de venta efectuadas por la Actividad 1 (Sujeta y exenta)

- Ventas interiores: 5.000.000 euros.

2.- Operaciones de venta efectuadas por la Actividad 2 (Sujeta)

- Ventas interiores: 3.000.000 euros.

- Exportaciones: 2.500.000 euros.

- Entregas Intracomunitarias: 1.000.000 euros.

3.- Se adquieren 50.000 envases no reutilizables para incorporar el producto por importe de 4 euros cada uno; al ser de plástico, se devenga por cada envase 0,45 euros por el impuesto sobre envases de plástico. Por parte del proveedor, se aplica un descuento en factura del 5 %. Asimismo, se solicita del proveedor su pago a tres meses una vez suministrado el producto, por lo que le gira unos intereses, por aplazamiento de 1.000 euros.

4.- Compra a un proveedor alemán materias primas por importe de 300.000 euros. A la firma del contrato le anticipa el 40 % y el resto a la entrega de la mercancía que se produce en este ejercicio.

5.- Dona 10 equipos informáticos que habían sido adquiridos, por importe de 15.000 euros, en el ejercicio 2X18, que están amortizados en el 80%. El valor de mercado coincide con la cuantía que queda por amortizar.

6.- Se vende una máquina adquirida en el ejercicio 2X21, cuyo precio de adquisición fue de 40.000 euros y que tiene una amortización acumulada 8.000 euros por 30.000 euros.

Otros datos de interés:

- Todas las operaciones se realizan por banco.

Las prorratas definitivas han sido:

- Año 2X18: 25 %
- Año 2X19: 32 %
- Año 2X20: 51 %
- Año 2X21: 33 %
- Año 2X22: 45 %
- Año 2X23: 50 %

TRABAJO A REALIZAR

- Anotaciones contables, que procedan de la información suministrada en el ejercicio 2X24, teniendo en cuenta la regla de prorrata, en relación al Impuesto sobre el Valor añadido.

*En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:*

- *No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.*
- *En caso de que el opositor estime que no es necesaria anotación contable en algún punto deberá hacerlo constar.*

*En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.*

1. Por las ventas de la actividad 1 sujeta y exenta

5.000.000    572 Bancos

700X Ventas actividad 1 5.000.000

2. Por las ventas interiores de la actividad 2 sujeta y no exenta

3.630.000 572 Bancos

700X Ventas interiores actividad 2 3.000.000

477 HP IVA repercutido 630.000

Por las exportaciones

2.500.000 572 Bancos

700X Ventas "exportaciones" actividad 2 2.500.000

El Artículo 21 de la LIVA establece la exención en las exportaciones de bienes.

Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

**1.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.**

Por las entregas intracomunitarias suponiendo que se entregan a empresarios que se identifican a efectos NIF IVA y que se produce inversión de sujeto pasivo.

1.000.000 572 Bancos

700X Ventas intracomunitarias actividad 2 1.000.000

El Artículo 25 de la LIVA establece la exención en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor.

3. Por la compra de envases con pago aplazado tres meses

En el impuesto sobre Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables el tipo impositivo aplicable es de 0,45 euros por kilogramo de plástico no reciclado contenida en los productos objeto del impuesto.

La cuota se determina por el número de kg comprados y no por el importe pagado por lo tanto el importe del impuesto no se ve afectado por el descuento

Por otra parte según el artículo 78. Dos. 4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se incluyen en el concepto contraprestación y, por tanto, forman parte de la base imponible del impuesto: “4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido. Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.”.

Por lo tanto, el impuesto sobre envases de plástico formara parte de la base imponible del IVA

Factura:

Envases 200.000

Impuesto envases sobre el plástico  $0,45 \times 50.000 = 22.500$

Total factura 222.500

Descuento  $200.000 \times 5\% = 10.000$

Total IVA  $212.500 \times 21\% = 44.625$

234.812,5	600	Compra	de	otros	
		aprovisionamientos			
22.312,5	472	HP IVA soportado			
		44.625 x 50%			
			400 Proveedores		257.125

Por el devengo de intereses a los tres meses

1.000      662 Intereses de deudas  
400 Proveedores                      1.000

Por el pago al proveedor tres meses después

258.125      400 Proveedores  
572 Bancos                                      258.125

4. Por la compra al proveedor alemana

Precio total 300.000

Se entrego como anticipo  $300.000 \times 40\% = 120.000$

**El artículo 75 de la LIVA respecto al devengo del impuesto establece:**

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.

Los anticipos en adquisición intracomunitarias de bienes no devengan IVA y el IVA se devenga con la puesta a disposición de las mercancías

En el momento de la compra se entregaron  $300.000 \times 60\% = 180.000$

300.000      601 Compra de materias primas  
400 Proveedores                                      180.000  
407    Anticipo    entregados    a    120.000  
proveedores

Al recibir el bien se contabiliza el IVA soportado total

$300.000 \times 21\% = 63.000$

$63.000 \times 50\% = 31.500$  solo es deducible el 50%

Por la inversión del sujeto pasivo suponiendo que nos hemos identificados a efectos NIF IVA

31.500 472 HP IVA soportado  
300.000 x 21% x 50%

31.500 600 Compra de otros aprovisionamientos

477 HP IVA repercutido 63.000

5. Por la donación de los equipos informáticos adquiridos en 2X18

El periodo de regularización de estos equipos es 2X19, 2X20, 2X21, 2X22

No procede hacer regularización complementaria

Por la baja de los equipos

12.000 2819 Amortización acumulada equipos para  
procesos de la información

3.000 678 Gastos excepcionales / 671 Perdidas  
procedentes del inmovilizado material

219 Equipos para procesos de la 15.000  
información

La donación supone un autoconsumo de bienes y tenemos que realizar la auto repercusión del IVA

$3.000 \times 21\% = 630$

630 678 Gastos excepcionales

477 HP IVA repercutido 630

6. Por la venta de la maquina

El periodo de regularización de esta máquina es 2X22, 2X23, 2X24 y 2X25.

Por lo tanto, faltan por regularizar 20X4 y 20X5

El enunciado nos dice que el precio de adquisición fue de 40.000, el IVA que aplicamos ese año en el momento de dar de alta el bien fue el de la prorrata provisional del año 2X20 del 51%, al cierre del ejercicio se regularizaría a la prorrata definitiva del año 2X21 que fue 33% pero no se alteró el valor por el que se dio de alta el bien.



Por la regularización por la venta del bien de inversión

$40.000 \times 21\% \times (100\% - 33\%) \times 2/5 = 2.251,2$  regularización que está por debajo del límite que marca el IVA repercutido

2.251,2      472 HP, IVA soportado

639 Ajustes positivos en la imposición indirecta      2.251,2

Por la regularización de los gastos del ejercicio

Calculo de la prorrata

Las exportaciones y las entregas intracomunitarias estén exentas, pero se trata de exenciones plenas y darán derecho a deducir el IVA soportado por lo que se incluyen en el cálculo de la prorrata tanto en denominador como en el numerador.

104.Tres. Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

3.º El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.

Prorrata definitiva del año 2X24

$(3.000.000+2.500.000+1.000.000)/(3.000.000+2.500.000+1.000.000+5.000.000)= 0,5652$

Se redondea a la unidad superior 57%

Por la compra de los envases

$212.500 \times 21\% = 44.625 \times (57\% - 50\%) = 3.123,75$

Por la compra al proveedor alemán

$300.000 \times 21\% \times (57\% - 50\%) = 4.410$

7.533,75      472 HP, IVA soportado

639 Ajustes positivos en la imposición indirecta      7.533,75

